

En rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet

Beräknings- konventioner 2022

ISBN 978-91-519-1521-0
ISSN 1650-0741

Förord

Beräkningskonventioner 2022 beskriver hur offentligfinansiella effekter till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas och redovisas. Syftet med rapporten är att öppet redovisa de metoder som tillämpas vid beräkningarna och skapa förutsättningar för konsistenta och konsekventa beräkningar över tid. Eftersom de offentligfinansiella effektberäkningarna utgör en väsentlig del av det beslutsunderlag som regeringen och riksdag har när de avgör vilka reformer som ska genomföras och hur de ska finansieras är det angeläget att beräkningsmetoderna är transparenta. Rapporten har publicerats årligen sedan 1997, i nära anslutning till överlämnandet av budgetpropositionen

Utöver redogörelsen för de offentligfinansiella effektberäkningarna innehåller rapporten också kortfattade beskrivningar av de mest centrala delarna i regelverken för olika skatter och avgifter. Rapporten ska dock inte användas som referenskälla när det gäller skatte- och avgiftssystemets mer exakta juridiska innebörd. På Skatteverkets hemsida finns rättslig vägledning att tillgå för den som vill veta den mer exakta innebörden av relevanta skatterättsliga regler (<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/index.html>).

Dessutom innehåller rapporten statistik över skattebasernas och skatteintäkternas storlek. Denna statistik, liksom de olika räkneexemplen och nyckeltalen i rapporten, har uppdaterats så att de avser 2022. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2022, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i budgetpropositionen för 2022 antas av riksdagen.

Beräkningskonventioner 2022 har skrivits av handläggarna vid skatteekonomiska enheten på Finansdepartementet. Vi tar tacksamt emot synpunkter på rapporten. Dessa lämnas till ansvarig handläggare enligt förteckningen på kontaktpersoner.

Stockholm den 28 september 2022

Henrik Hammar

Åsa Andersson

Kontaktpersoner

Skatt på arbetsinkomster – förvärvsinkomst- beskattning	Martin Zernell	08-405 53 58
	Per-Olof Robling	08-405 27 03
	Malin Sandebree	08-405 44 20
	Maria Gustafsson	08-405 32 16
	Erik Jonasson	08-405 37 98
Skatt på arbetsinkomster – socialavgifter	Malin Sandebree	08-405 44 20
	Maria Gustafsson	08-405 32 16
	Åsa Andersson	08-405 24 18
	Martin Zernell	08-405 53 58
Skatt på kapitalägande - kapital- och egendomsskatter	Åsa Andersson	08-405 24 18
	Pardis Nabavi	08-405 34 15
	Sebastian Escobar- Jansson	08-405 19 45
Skatt på kapitaanvändning – företagsskatter	Christian Thomann	08-405 13 36
	Pardis Nabavi	08-405 34 15
	Mats Andersson	08-405 44 32

Skatt på konsumtion - energi- och miljöskatter	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
	Mats-Olof Hansson	08-405 29 77
	Viktor Gunnarsson	08-405 41 57
	Daniel Waluszewski	08-405 14 52
	Sandra Backlund	08-405 95 76
	Erik Jonasson	08-405 37 98
	Lina Jonsson	08-405 36 88
	Karl-Anders Stigzelius	08-405 30 94
Skatt på konsumtion - övriga punktskatter	Raisa Gunnarsson	08-405 82 43
	Kristin Gunnarsson	08-405 21 52
	Sandra Backlund	08-405 95 76
	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
Skatt på konsumtion – mervärdesskatt	Sebastian Escobar- Jansson	08-405 19 45
	Raisa Gunnarsson	08-405 82 43
	Kristin Gunnarsson	08-405 21 52
	Mats Andersson	08-405 44 32
Finansdepartementet, växel		08-405 10 00

Innehåll

Kontaktpersoner	6
Ordlista.....	13
1 Offentligfinansiella effekter	17
1.1 Bruttoeffekt, nettoeffekt och varaktig effekt	22
1.2 Långsiktig effekt och självfinansieringsgrad	24
2 Indirekta effekter och varaktig effekt	27
2.1 Indirekta effekter av ändrade skatteregler.....	27
2.1.1 Övervältring på priser av förändringar i mervärdesskatt och punktskatter	28
2.1.2 Effekter på vinster och näringsinkomster av förändringar i socialavgifter och vissa skatter på insatsfaktorer	29
2.1.3 Effekter av förändringar i KPI.....	30
2.1.4 Statligt ägande.....	34
2.1.5 Åtgärder för att motverka skadlig skatteplanering.....	35
2.2 Varaktig effekt.....	36
2.3 Val av diskonteringsränta	38
2.4 Offentligfinansiella effekter vid förändrade regler för uppbörd	39
2.5 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2022.....	44
3 Skatt på arbetsinkomster – förvärvsinkomstbeskattning	47
3.1 Beskattningsbar förvärvsinkomst	49
3.2 Kommunal inkomstskatt.....	50
3.3 Statlig inkomstskatt	51

3.4	Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre	52
3.5	Den allmänna pensionsavgiften	55
3.6	Skattereduktioner	56
3.6.1	Skattereduktion för arbetsinkomster.....	58
3.6.2	Skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning.....	62
3.6.3	Rot- och rutavdrag	62
3.6.4	Skattereduktion för förvärvsinkomster	64
3.6.5	Övriga skattereduktioner	64
3.7	Avdrag för kostnader i tjänst	66
3.8	Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad skatt på arbete	67
4	Skatt på arbetsinkomster – socialavgifter.....	71
4.1	Arbetsgivaravgifter	72
4.2	Egenavgifter	78
4.4	Särskild löneskatt.....	82
5	Skatt på kapitaläggande – kapital- och egendomsskatter.....	85
5.1	Beskattning av kapitalinkomster	86
5.1.1	Inkomstslaget kapital.....	86
5.1.2	Investeringsparkonto	92
5.1.3	Inkomster från fåmansföretag.....	93
5.1.4	Beräkningskonventioner.....	95
5.2	Kupongskatt	96
5.3	Avkastningsskatt	96
5.4	Fastighetsavgift och fastighetskatt	101
5.4.1	Fastställande av taxeringsvärde	101
5.4.2	Kommunal fastighetsavgift.....	102
5.4.3	Statlig fastighetsskatt	103
5.4.4	Statistik.....	104
5.4.5	Beräkningskonventioner.....	104

5.5	Stämpelskatt	105
6	Skatt på kapitalanvändning – företagsskatter	107
6.1	Aktiebolag	109
6.2	Ekonomiska föreningar	117
6.3	Investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder	119
6.4	Internationell företagsbeskattning.....	121
6.5	Beskattning av enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare av handelsbolag	123
6.6	Handelsbolag och kommanditbolag	128
6.7	Enkelt bolag och partrederi.....	131
6.8	Kvalificerad rederiverksamhet – tonnagebeskattning.....	132
6.9	EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar, EGTS och Eric-konsortier	133
6.10	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen.....	134
7	Skatt på konsumtion – energi- och miljöskatter	137
7.1	Koldioxid- och energiskatt på bränslen.....	139
7.2	Energiskatt på el.....	147
7.3	Fordonsskatt	149
7.4	Andra miljörelaterade skatter.....	155
7.5	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten.....	158
8	Skatt på konsumtion – övriga punktskatter	159
8.1	Alkoholskatt.....	160
8.2	Tobaksskatt	165
8.3	Kemikalieskatt.....	168

8.4	Andra punktskatter	170
9	Skatt på konsumtion – mervärdesskatt	173
9.1	Breddad skattebas för mervärdesskatt.....	179
9.2	Kommunsektorn	185
9.3	Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar	186
	Bilaga 1 Konventioner för omräkning av punktskatter enligt allmän prisutveckling och reala inkomstökningar (indexering).....	189

Ordlista

Beteendeeffekt:	Avser den effekt när utbudna och efterfrågade kvantiteter förändras vid en skatteåtgärd.
Bruttoeffekt:	Beskriver den direkta effekten på intäkterna från den skatt- eller avgift som regeländringen avser.
Brytpunkt:	Brytpunkten avser gränsen för uttag av statlig inkomstskatt på 20 procent i termer av fastställd förvärvsinkomst, dvs. före grundavdrag och sjöinkomstavdrag, jämför skiktgräns.
Direkta skatter:	Skatter för vilka skattesubjektet kan antas sammanfalla med skatteobjektet dvs. skatter som inte övervältras på andra aktörer än den skattskyldige.
Diskonteringsränta:	Ränta som används vid nuvärdesberäkning.
Effektiv skatt:	Det faktiska skatteuttaget i förhållande till den verkliga ekonomiska skattebas som skatten avser. En hög formell skattesats kan likväl innebära en låg effektiv beskattning om det beskattningsbara underlaget är mindre än den i ekonomisk mening verkliga inkomsten, konsumtionen eller förmögenheten.
Fasta priser:	Värdering till fasta priser avser att värdera till ett visst års prisnivå.
Finansiella sparandet:	Uttrycker skillnaden mellan offentliga sektorns inkomster och utgifter.

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

Nettoeffekt:	Den offentligfinansiella effekten när hänsyn tagits till indirekta effekter. Visar effekten på det finansiella sparandet ett visst år.
Offentligfinansiell effekt:	Avser finansiell effekt för hela offentliga sektorn dvs. staten, ålderspensions-systemet och kommunsektorn.
Periodiserad redovisning:	Skattebetalningen hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffar oavsett när i tiden skatten faktiskt betalats in.
Prisbasbelopp:	Ett belopp som ska följa prisutvecklingen i samhället och fastställs varje år. Används bl.a. för att räkna fram förmåner och ersättningar.
Priskänslighet (priselasticitet):	Mått på förändrad efterfrågan eller utbud vid en prisförändring.
Självfinansieringsgrad:	En åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i förhållande till den kortsiktiga nettoeffekten.
Skatteincidens:	En skattekostnads slutliga fördelning på olika skatteobjekt. Se även övervältring.
Skatteinkomst:	Inkomsten är kassamässig, dvs. den redovisas det år skatten faktiskt betalas in.
Skatteintäkt:	Intäkten är en periodiserad inkomst, dvs. den hänförs till det år då den skattepliktiga händelsen äger rum.
Skattekil:	Skattekiln utgör den andel av priset på en vara eller tjänst som går till skatter och avgifter (inkomstskatter, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt etc.). På grund av skattekiln uppkommer en skillnad mellan vad köparen av en vara eller tjänst betalar och vad den som utför tjänsten får behålla efter skatt.
Skattekvot:	De totala skatteintäkterna i förhållande till bruttonationalprodukten (BNP).
Skatteobjekt:	Den som faktiskt betalar skatten.

Skattesubjekt:	Den som är skattskyldig och formellt betalar in skatten.
Skiktgräns:	Skiktgränsen avser gränsen för uttag av statlig inkomstskatt på 20 procent i termer av den beskattningsbara inkomsten, dvs. den fastställda förvärvsinkomsten minskat med grundavdrag och sjöinkomstavdrag, jämför med brytpunkt.
Uppbörd:	Skatter, avgifter och andra inkomster som överförs till respektive inkomsttitel på statens budgets inkomstsida.
Varaktig effekt:	Beskriver offentligfinansiella effekten utan koppling till de offentliga finanserna ett visst år. Relevant mått om den offentligfinansiella effekten varierar över tiden eller är tillfällig.
Övervältring:	En ändrad skattekostnad för den som formellt betalar en skatt (skattesubjektet) kan i många fall helt eller delvis vältras över på andra aktörer (skatteobjektet). Se även skatteincidens.

1 Offentligfinansiella effekter

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

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

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

nödvändigt för att ge en rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten. Utgångspunkterna för och antagandena i beräkningskonventionerna beskrivs i detta avsnitt.

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

Beräkningarna utgår vanligtvis från oförändrat beteende

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. De efterfrågade och utbudna kvantiteterna av varor och tjänster antas därmed vara opåverkade och aktivitetsnivån i ekonomin oförändrad. Antagandet om oförändrat beteende gör att beräkningarna tenderar att överskatta de offentligfinansiella effekterna något, framför allt på längre sikt. De ger dock i normalfallet fortfarande en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt.

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

Även om effekterna på utbud och efterfrågan normalt sett inte beaktas i beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna analy-

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

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

Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer

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

Att beräkningarna utgår från ikraftträdandeårets volymer utesluter inte att effekten på skatteintäkterna av en regelförändring ibland antas tillta över tiden. Exempelvis kan det ta flera år innan en förändring av fordonsbeskattningen får full effekt, om den bara omfattar fordon som registreras efter att regeländringen träder i kraft. Utgångspunkten i en sådan beräkning är att nybilsförsäljningen varje år är lika hög som under ikraftträdandeåret och

att en större andel av fordonsflottan omfattas av de nya reglerna ju längre tiden går. Motsvarande antaganden om stegvis infasning av den offentligfinansiella effekten kan behöva göras även vid regeländringar som rör nyanskaffade eller nyttillverkade, men inte befintliga, kapitalvaror. Detsamma gäller om nya skatteregler tillämpas på nyanställningar efter ett visst datum. Ett sådant exempel är förändringar i reglerna om nedsättning av arbetsgivaravgifter för den först anställde.

Beräkningarna är partiella

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

Offentligfinansiella effekter beräknas endast vid ändrade regler

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

Redovisningen i beräkningskonventionerna följer budgetpropositionen

De offentligfinansiella effekterna redovisas vanligtvis i periodiserade termer. Det innebär att effekten hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffar, oavsett när uppbörden av skatten sker. Beräkningarna avser effekten på den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande, dvs. det sammanlagda sparandet i staten, ålderspensionssystemet och kommunsektorn när inbördes transfereringar mellan de olika delsektorerna räknats av. Normalt

beskrivs inte vilken inkomsttitel i statens budget en specifik skatt bokförs på. För sådana uppgifter hänvisas till Inkomstliggaren som årligen publiceras av Ekonomistyrningsverket (www.esv.se) och som redovisar samtliga inkomsttitlar i statens budget. De offentligfinansiella effekterna redovisas i miljarder kronor avrundat till två decimaler.

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

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

Även om en regeländring i första hand bara berör en delsektor kan andra delsektorerna påverkas indirekt. En förändring i mervärdesskatten leder exempelvis till ändrade skatteintäkter för staten, men kan också leda till förändringar av prisbasbeloppet som påverkar det finansiella sparandet i både kommunsektorn och ålderspensionssystemet (se vidare avsnitt 2.1.3).

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

Tabell 1.1 Mall för redovisning av offentligfinansiella effekter i Beräkningskonventionerna 2022

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				
Nettoeffekter, År	2022	2023	2024	Varaktig
A. Kommunsektorn				
<i>Summa intäkter</i>				
<i>Summa kostnader</i>				
B. Ålderspensionssystemet				
<i>Summa intäkter</i>				
<i>Summa kostnader</i>				
C. Staten				
Direkta skatter på arbete				
Indirekta skatter på arbete				
Skatt på kapital				
Skatt på konsumtion och insatsvaror				
<i>Summa intäkter</i>				
<i>Summa kostnader</i>				
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)				

1.1 Bruttoeffekt, nettoeffekt och varaktig effekt

Bruttoeffekten beskriver den direkta effekten på skatteintäkterna

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

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

där $\Delta\text{Skattesats}$ anger förändringen i skattesatsen. Referensalternativet vid tolkningen av bruttoeffekten är de förväntade skatteintäkterna under ikraftträdandeåret i frånvaro av regeländringar. Om åtgärden syftar till att ändra skattebasen för en viss skatt beräknas bruttoeffekten istället som

$$\text{Bruttoeffekt} = \Delta\text{Skattebas} \cdot \text{Skattesats}.$$

Nettoeffekten tar hänsyn till indirekta effekter på de offentliga finanserna

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

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

Det finns en rad effekter som skulle kunna inkluderas i begreppet indirekta effekter, men i de offentligfinansiella beräkningarna enligt beräkningskonventionerna tas normalt hänsyn till

1. Effekter av övervältring på priser
2. Effekter på vinster och näringsinkomster, och
3. Effekter av förändringar i konsumentprisindex (KPI).

Den första indirekta effekten beräknas vid förändringar av punktskatter. Beräkningskonventionerna antar att förändringar i skatter på varor och tjänster som används för slutlig konsumtion helt och hållet övervältras på konsumentpriserna. Prisövervältringen medför att mervärdesskatteintäkterna ändras om punktskatte-reglerna ändras. Den andra indirekta effekten beräknas vid förändringar av socialavgifter och vissa skatter på insatsfaktorer. En ändring i dessa skatter antas på kort sikt påverka företagets vinster, vilket i sin tur påverkar skatteintäkterna. Den tredje indirekta effekten beräknas om en skatteändring påverkar den allmänna prisnivån och därigenom ger upphov till effekter på skatter och offentliga utgifter som är knutna till KPI.

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

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

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

1.2 Långsiktig effekt och självfinansieringsgrad

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

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

Den långsiktiga effekten av en skatteförändring beräknas i första hand för större reformer och för reformer där man kan förvänta sig att den långsiktiga effekten väsentligt avviker från den kortsiktiga. Hur beräkningarna görs är olika från fall till fall och beror på vilken skatt som avses. Exempel på hur de görs beskrivs i avsnitt 3.8 (förvärvsinkomstskatt), avsnitt 6 (bolagsskatt), avsnitt 7.5 (kol-dioxidskatt) och avsnitt 9.3 (mervärdesskatt).

Med hjälp av den långsiktiga offentligfinansiella effekten kan en åtgärds självfinansieringsgrad beräknas. Självfinansieringsgraden

ställer en åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i relation till nettoeffekten och beräknas som

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

I exempel 1.1 redovisas en hypotetisk beräkning av självfinansieringsgraden.

Exempel 1.1 Självfinansieringsgrad

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

2 Indirekta effekter och varaktig effekt

I detta kapitel beskrivs beräkningarna av de indirekta effekter på de offentliga finanserna som beaktas i beräkningskonventionerna. Vidare beskrivs beräkningarna av den varaktiga effekten. Slutligen redovisas genomsnittliga marginalskattesatser för 2022.

2.1 Indirekta effekter av ändrade skatteregler

Den offentligfinansiella nettoeffekten beaktar, utöver bruttoeffekten, även indirekta effekter på de offentliga finanserna. Indirekta effekter uppstår om skatteändringen påverkar underlaget för andra skatter eller offentliga utgifter och därigenom påverkar de offentliga finanserna. Indirekta effekter kan vara mekaniska eller uppkomma till följd av aktiva beslut av ekonomiska aktörer. Ett exempel på en mekanisk indirekt effekt är när en förändring av en skatt på en insatsfaktor påverkar företagets kostnader och därmed vinsterna på kort sikt. Ett exempel på en indirekt effekt till följd av ett aktivt beslut är när den som formellt betalar skatten (skattesubjektet) övervältrar den ekonomiska bördan av skatten till någon annan aktör (skatteobjektet) och detta påverkar andra skattebaser eller utgifter.

De indirekta effekter som beaktas i beräkningskonventionerna är:³

1. Effekter av övervältring på priser
2. Effekter på vinster och näringsinkomster, och
3. Effekter av förändringar i konsumentprisindex (KPI).

I de följande delavsnitten beskrivs beräkningarna av dessa indirekta effekter. I avsnittet beskrivs även de justeringar som görs i när beräkningarna tar hänsyn till statligt ägande och när åtgärderna syftar till att motverka skadlig skatteplanering.

2.1.1 Övervältring på priser av förändringar i mervärdesskatt och punktskatter

Den som formellt betalar en skatt kan enligt nationalekonomisk teori under vissa förutsättningar, helt eller delvis, förväntas övervältra den ekonomiska bördan av skatten på andra aktörer. På så sätt kan en skatteändring även påverka andra skatter eller offentliga utgifter och därigenom ge upphov till indirekta effekter på de offentliga finanserna.

Sverige är en liten, öppen ekonomi. Varor, tjänster och kapital rör sig mer eller mindre fritt över gränserna och räntan och det långsiktiga avkastningskravet på investeringar i Sverige bestäms på den internationella kapitalmarknaden. Den svenska ekonomins storlek och öppenhet medför att ett rimligt antagande är att priset före mervärdesskatt och punktskatter på varor och tjänster som är föremål för internationell handel är givet. Informationen om hur priset på varor och tjänster där det inte råder fullständig internationell konkurrens påverkas av skatteändringar är bristfällig. Därför antas att även dessa producentpriser är givna.

³ Tidigare versioner av Beräkningskonventionerna beaktade även gradvis övervältring av förändringar i arbetsgivaravgifterna på löner. Ekonomisk teori indikerar emellertid att graden av övervältring kan förväntas bero på faktorer såsom arbetsmarknadens karakteristika och på vilka som omfattas av förändringen. Därtill visar den empiriska litteraturen på osäkerhet kring både grad och hastighet av en eventuell övervältring. Mot bakgrund av detta och att beräkningarna vanligtvis utgår från oförändrat beteende samt att de ska sträva efter att vara enkla och transparenta antas fr.o.m. denna utgåva att den indirekta effekten vid förändringar i arbetsgivaravgifter kommer av en förändring av företagets vinster (se avsnitt 2.1.2 för mer detaljer och vidare motivering). Följändringar görs för avkastningsskatt, beskattning av bensin och diesel samt för egenavgifter.

Beräkningskonventionerna från att hushållens reala efterfrågan är konstant på aggregerad nivå. Tillsammans med antagandet om att priserna före skatt på varor och tjänster är givna innebär det innebär att en förändring av mervärdesskatt och punktskatter helt antas övervältras på priserna efter skatt.

En höjning av en punktskatt ger upphov till en direkt effekt i form av ökade punktskatteintäkter. Men p.g.a. övervältringen på priset på varan resulterar punktskattehöjningen också i en indirekt effekt i form av högre mervärdesskatteintäkter. Motsvarande indirekta effekt uppstår vid en sänkning av en punktskatt. Den indirekta effekten på mervärdesskatteintäkterna beaktas i de offentligfinansiella effektberäkningarna. Mervärdesskatteeffekten uppstår när köparen är en privatperson, men inte när köparen är ett företag som har rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

I vissa fall görs undantag från antagandet om konstant real efterfrågan och oförändrat beteende. Ett exempel kan vara om en helt ny punktskatt införs, och skatten bedöms påverka efterfrågan på den aktuella varan i stor utsträckning. Ett annat exempel är en höjning av alkohol- och tobaksskatter, där substitution från registrerad till oregistrerad konsumtion beaktas (se kapitel 8).

2.1.2 Effekter på vinster och näringsinkomster av förändringar i socialavgifter och vissa skatter på insatsfaktorer

Ett resultat från nationalekonomiska modeller av lönebildning är att den ekonomiska bördan av förändringar i beskattning av arbete, kapital och andra insatsfaktorer i olika utsträckning kan komma att övervältras på löntagarkollektivet. Därmed kan även skatter på insatsfaktorer fungera som implicita skatter på arbete. I de offentligfinansiella effektberäkningarna är det för dessa skatter därför nödvändigt att precisera vilken insatsfaktor som bär bördan av skatten. Graden av löneövervältring kan bl.a. bero på målgruppen för höjningen, arbetsmarknadens funktionssätt och förhandlings-systemets utformning.⁴ Empiriska studier visar emellertid på

⁴ Se Layard, R, S Nickell & R Jackman (2005), *Unemployment: Macroeconomic Performance and the Labour Market*, andra upplagan, Oxford University Press; Pissarides, C (1998), "The impact of employment tax cuts on unemployment and wages; The role of unemployment

betydande osäkerhet kring hur denna process ser ut, med skilda slutsatser kring både grad och hastighet i en eventuell löneövervältrning. Sannolikt beror skillnaderna i slutsatser åtminstone delvis på hur skatte- och avgiftsförändringarna utformas och tidpunkten för skatteförändringen.⁵ Mot bakgrund av den osäkerhet och variation som finns kring övervältrningen på löner samt antagandet i de offentligfinansiella effektberäkningarna om att beteendet hos ekonomiska aktörer vanligtvis inte ändras till följd av ändrade skatteregler, utgår beräkningarna från att förändringar av arbetsgivaravgifterna på kort sikt endast påverkar företagets vinster. Förekomsten av eventuell löneövervältrning beaktas och analyseras däremot i andra delar av de konsekvensanalyser som görs i beredningen av förslag om ändrade skatte- och avgiftsregler, i beräkningar av den långsiktiga offentligfinansiella effekten samt i regeringens prognoser för den ekonomiska utvecklingen och de offentliga finanserna.

Beräkningskonventionerna antar alltså att ändringar i arbetsgivaravgifterna och i vissa skatter på insatsfaktorer påverkar företagets vinster på kort sikt. Även om beteendet hos individer och företag antas vara konstant, så att skatteändringen inte påverkar vare sig utbud, efterfrågan eller aktivitetsnivån i ekonomin, påverkas den offentligfinansiella effekten. Det beror på att en skattehöjning ger upphov till högre kostnader och lägre vinster i företagen, vilket i sin tur leder till lägre skatteintäkter. Motsvarande gäller för en skattesänkning. Förändringar i egenavgifterna antas på samma sätt påverka näringsinkomsterna.

2.1.3 Effekter av förändringar i KPI

Förändringar i mervärdesskatt, punktskatter och fastighetsskatter påverkar den allmänna prisnivån och leder till förändringar i KPI. Eftersom vissa delar av skattesystemet och ett flertal offentliga

benefits and tax structure”, *European Economic Review* 42; Calmfors, L (1994), ”Active labour market policy and unemployment: A framework for the analysis of crucial design features”, OECD Economic Studies No. 22; samt Johnson, G & R Layard (1986), ”The natural rate of unemployment: Explanation and policy”, i O Ashenfelter & R Layard (eds), *Handbook of Labor Economics Vol 2*, North-Holland.

⁵ För svenskt vidkommande, se Egebark, J & N Kaunitz (2018), ”Payroll taxes and youth labor demand”, *Labour Economics* 55; Saez, E, B Schoefer & D Seim (2019), ”Payroll Taxes, Firm Behavior, and Rent Sharing: Evidence from a Young Workers’ Tax Cut in Sweden”, *American Economic Review* 109; samt de studier som diskuteras och citeras i dessa två artiklar.

utgifter är knutna till KPI leder förändringar i dessa skatter till en indirekt effekt på de offentliga finanserna.

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

Beräkningen av hur en skatteförändring påverkar KPI utgår från antagandet om att hela hushållens andel av skatteförändringen övervältras på konsumentpriserna. All anpassning till skatteförändringen sker via priserna och den reala privata konsumtionen antas vara oförändrad. Förändringen i nominell konsumtion motsvarar under detta antagande hushållens andel av nettoeffekten av skatteändringen under ikraftträdandeåret. Den procentuella förändringen av prisnivån av en given skatteändring kan således beräknas som förändringen i nominell konsumtion (mätt som hushållens andel av nettoeffekten) dividerad med total nominell konsumtion. Om den totala konsumtionen uppgår till 2 500 miljarder kronor och skatteförändringen till 5 miljarder kronor blir prisförändringen 0,2 procent $((5/2\ 500)\cdot 100)$.

Högre KPI försämrar de offentliga finanserna

Om KPI ändras påverkas de skatteintäkter och utgifter som är kopplade till KPI. I många fall utgår denna koppling från KPI:s utveckling mellan juni två år före och juni ett år före det aktuella året. Prisbasbeloppet beräknas t.ex. genom att använda ett jämförelsetal som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni året före det år som prisbasbeloppet avser och prisläget i juni 1997. På motsvarande sätt indexerar flertalet punktskatter genom att skattebeloppet multipliceras med ett jämförelsetal som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni månad året närmast före det år beräkningen avser och prisläget i juni 2017 med ett årligt tillägg av två procentenheter. Det innebär att effekterna av en KPI-förändring på de offentliga finanserna sker med fördröjning. En skatteförändring som påverkar den allmänna prisnivån under det första halvåret av ikraftträdandeåret, och därmed påverkar KPI-index i juni samma år, leder till att den indirekta effekten på de offentliga finanserna uppstår året därpå. Om skatteförändringen i stället påverkar prisnivån först under det andra halvåret påverkas de

offentliga finanserna först två år efter ikraftträdandeåret. Beräkningskonventionerna utgår från att en skatteförändring slår igenom på priserna fullt ut det halvår den träder i kraft.

I tabell 2.1 redovisas hur de offentliga finanserna påverkas 2023 om KPI ökar med en procent 2022. Beräkningen av KPI-effekten sker med hjälp av mikrosimuleringsmodellen FASIT. Först beräknas den offentliga sektorns intäkter och utgifter för det år skatteförändringen sker i den skatte- och utgiftsmiljö som förväntas råda då. Därefter görs en beräkning där prisbasbelopp och skiktgränser justeras för KPI-förändringen och påverkar skatte- och transfereringssystemet. Alla andra värden förblir i ikraftträdandeårets nivåer. Skillnaden mellan beräkningarna utgör KPI-effekten. Till beräkningarna adderas därefter effekten av att energi- och koldioxidskatten, tobaksskatten samt vissa andra punktskatter följer KPI genom indexering.

Sammantaget medför en ökning av KPI med en procent 2022 en försvagning av de offentliga finanserna med 3,70 miljarder kronor 2023. Hushållens konsumtion beräknas uppgå till 2 455 miljarder kronor 2022 och en procents höjning av prisnivån motsvarar därför en ökad nominell privat konsumtion med 25 miljarder kronor. Försvagningen av de offentliga finanserna som andel av förändringen i hushållens konsumtion är 15,08 procent ($\approx 3,70/25$). Andelen kan användas för att beräkna nettoeffekten 2023 på de offentliga finanserna som 84,92 procent ($1-0,1508$) av nettoeffekten 2022.

I vissa beräkningar av offentligfinansiella effekter görs ett antagande om att kommunernas och regionernas ekonomi är i balans. Det innebär att kommunerna och regionerna antas öka eller minska sina konsumtionsutgifter med ett belopp som exakt motsvarar den resultatförbättring eller resultatförsämring som en skatteförändring ger upphov till. Antagandet görs även då kommunerna och regionerna påverkas indirekt, t.ex. om de som arbetsgivare möter en förändrad lönekostnad. Under detta antagande påverkas inte de kommunala finanserna av KPI-effekten. En ökning av KPI med en procent 2022 beräknas då leda till en försvagning av de offentliga finanserna på 2,87 miljarder kronor 2023. Nettoeffekten 2023 uppgår till 88,31 procent ($1-0,1169$) av nettoeffekten 2022.

Tabell 2.1 Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2022

Miljarder kronor, procent

År	Miljarder kronor	Procent av förändring i privat konsumtion ¹⁾
2023	2023	2023
A. Kommunsektorn	-0,88	-3,39
Direkta skatter på arbete	-0,70	-2,87
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,70</i>	<i>-2,87</i>
Försörjningsstöd	-0,13	-0,53
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,13</i>	<i>-0,53</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,13	0,51
Allmän pensionsavgift	0,00	0,02
Ålderspensionsavgift på transfereringar	0,12	0,50
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,13</i>	<i>0,51</i>
Ålderspension	0,00	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
C. Staten	-3,00	-12,20
Direkta skatter på arbete	-2,24	-9,13
Skatt på konsumtion och insatsvaror	0,93	3,80
<i>Summa intäkter</i>	<i>-1,31</i>	<i>-5,33</i>
Ekonomisk trygghet vid sjukdom m.m.,	-1,10	-4,48
Ekonomisk trygghet för familjer och barn	-0,25	-1,02
Studiestöd	-0,34	-1,40
Samhällsplanering m.m.	0,01	0,02
<i>Summa kostnader</i>	<i>-1,69</i>	<i>-6,87</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	-3,70	-15,08
Offentligfinansiell effekt vid antagande om anpassad kommunal konsumtion (B+C)	-2,87	-11,69

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

¹⁾ Hushållens konsumtion i löpande priser beräknas uppgå till 2 500 miljarder kronor 2022.

För exempel på hur tabell 2.1 används vid beräkning av offentlig-finansiella nettoeffekter, se t.ex. exempel 9.1 (för mervärdesskatt).

Alla delar av den offentliga sektorn påverkas av en förändrad KPI

För kommunsektorn medför en högre prisnivå både högre intäkter och högre utgifter. Högre transfereringar från staten till hushållen gör att kommunerna och regionerna får en större skattebas och därmed högre skatteintäkter. Detta motverkas av att grundavdragen höjs. En högre KPI antas höja riksnormen för försörjningsstöd vilket leder till att kostnaderna för försörjningsstöd ökar. Detta motverkas av att inkomster och transfereringar ökar och att de högre inkomsterna leder till lägre utbetalningar av försörjningsstöd. Utgiftsökningen dominerar emellertid. En procents högre KPI 2022 leder netto till en försvagning av kommunsektorns finanser med 0,83 miljarder kronor 2023, se tabell 2.1.

Ålderspensionssystemet påverkas av en högre KPI dels genom att utbetalningar av tilläggspensionen ökar, dels genom högre intäkter från pensionsavgifter på transfereringar. Även inbetalningarna av den allmänna pensionsavgiften ökar eftersom pensionsgrundande transfereringar ökar när taket för den sjukpenninggrundande inkomsten höjs med prisbasbeloppet. Sammantaget uppgår KPI-effekten för ålderspensionssystemet till 0,13 miljarder kronor år 2023.

För staten innebär högre KPI att kostnaderna för de ekonomiska trygghetssystemen ökar. Det gäller t.ex. kostnaderna för ekonomisk trygghet vid sjukdom, ålderdom och handikapp, föräldrapenning och studiestöd. Däremot minskar kostnaderna för bostadsbidrag. På inkomstsidan minskar intäkterna från direkta skatter på arbete eftersom skiktgränsen för den statliga inkomstskatten räknas upp och grundavdragen höjs. Dessutom ökar skattereduktionen för arbetsinkomster (jobbskatteavdraget). Intäkterna från de skatter på konsumtion och insatsvaror som är indexerade med KPI ökar. Sammantaget innebär en procents högre KPI en försämring för statens finanser med 3,00 miljarder kronor 2023.

2.1.4 Statligt ägande

Under vissa omständigheter beaktas statligt ägande vid beräkning av en åtgärds offentligfinansiella effekt. Det görs om det finns starka skäl att förvänta sig att förändringen i beskattningen inte övervältras på konsumenterna utan istället belastar det statligt ägda företagens

resultat. Ett exempel utgörs av förändrad skatt på spel. I beräkningen av den offentligfinansiella effekten beaktas då att staten äger företaget AB Svenska spel. Om skatten höjs antas utdelningen till statens minska i samma utsträckning och vice versa. Den offentligfinansiella effekten för den del av regeländringen som påverkar resultatet i ett statligt ägt företag antas vara noll. I beräkningen antas därmed implicit att det statligt ägda företags utdelning är större än de ökade kostnaderna som följer av en eventuell skattehöjning.

2.1.5 Åtgärder för att motverka skadlig skatteplanering

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

Företagsbeskattningen i Sverige har reformerats vid flera tillfällen de senaste tio åren. Bolagsskattesatsen har sänkts samtidigt som bolagsskattebasen har breddats. Ett av syftena med breddningen av skattebasen är att motverka vinstförflyttning och erosion av skattebasen samt att förhindra vissa former av skadlig skatteplanering. OECD (2015) uppskattar att omfattningen av den internationella skatteplaneringen uppgår till 100–240 miljarder amerikanska dollar per år.⁶ Det motsvarar 4–10 procent av de globala skatteintäkterna från bolagsbeskattning.

⁶ OECD (2015). *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

2.2 Varaktig effekt

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

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

Beräkningskonventionerna antar att nettoeffekten av en åtgärd tids nog blir konstant. För permanenta åtgärder sker detta när eventuella indirekta effekter har slagit igenom fullt ut. För temporära åtgärder stabiliseras visserligen nettoeffekten när eventuella indirekta effekter har slagit igenom fullt ut, men nettoeffekten sägs vara konstant först då åtgärden inte längre är i kraft och nettoeffekten uppgår till noll.

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

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

Nuvärdet av summan av dessa avvikelser definieras som

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

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

Den varaktiga effekten per år av en åtgärd kan skrivas som

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

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

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

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

I exempel 2.1 ges exempel på hur den varaktiga effekten beräknas beroende på om åtgärden är temporär eller permanent

Exempel 2.1 Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd

Anta att en åtgärd minskar intäkterna med 4 miljarder kronor per år så länge den är i kraft och att brutto- och nettoeffekten sammanfaller. Antag vidare att statens upplåningsränta och diskonteringsränta antas är 2 procent (och diskonteringsfaktorn därmed $1/1,02 \approx 0,98$).

Temporär åtgärd

Antag att åtgärden upphör efter två år.

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

Varaktig effekt $= rB = 0,02 \cdot [(4-0) + 0,98 \cdot (4-0)] = 0,16$ miljarder kronor.

Permanent åtgärd

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

Varaktig effekt $= \bar{S} = 4,00$ miljarder kronor.

2.3 Val av diskonteringsränta

Vid nuvärdesberäkningar måste en diskonteringsränta fastställas. I de offentligfinansiella effektberäkningarna används ränteprognoserna från budgetpropositionen. Diskonteringsräntan fastställs för det år reformen träder i kraft och antas, i linje med att de offentligfinansiella beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer, därefter vara konstant. I samband med den ekonomiska vårpropositionen gör regeringen nya prognoser och om ränteprognoserna har reviderats jämfört med budgetpropositionen används därefter i stället räntorna i vårpropositionen. I en ekonomi med mycket låga räntor, eller om räntan är låg i förhållandet till inflationen, kan räntor vara negativa. Detta bör inte ha några större konsekvenser för diskonteringen men kan ibland ge en missvisande bild. Ränte- och inflationsprognoserna från budgetpropositionen för 2022 redovisas i tabell 2.3.

Tabell 2.2 Statsobligationsräntor och inflation

Procent, årsgenomsnitt

År	2019	2020	2021*	2022*
5-årig statsobligation	-0,35	-0,29	-0,18	0,05
10-årig statsobligation	0,09	-0,04	0,30	0,51
KPI-inflation ¹⁾	1,78	0,50	1,62	1,40

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

Källa: Finansdepartementet.

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

1. Om nuvärdesberäkningen beaktar effekterna av en temporär åtgärd, där diskonteringen endast omfattar ett fåtal år, ska räntan på femåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta.
2. Om nuvärdesberäkningen beaktar effekterna av en permanent åtgärd, där diskonteringen avser en mycket lång tidsperiod, ska räntan på tioåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta.
3. Om betalningsströmmarna är uttryckta i fasta priser ska en real diskonteringsränta användas. Om betalningsströmmarna är uttryckta i löpande priser ska en nominell diskonteringsränta användas. I båda fallen blir resultatet detsamma.
4. Realräntan beräknas genom att korrigera den nominella räntan för den förväntade inflationen enligt den s.k. Fisherekvationen:

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

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

2.4 Offentligfinansiella effekter vid förändrade regler för uppbörd

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

Om reglerna för skatternas uppbörd ändras kan det medföra offentligfinansiella kostnader eller intäkter till följd av

förskjutningar i kassamässiga flöden. Den offentligfinansiella effekten uppstår som en följd av att betalningsförskjutningarna påverkar statens lånebehov, vilket i sin tur medför en ränteeffekt. Exempel på sådana betalningsförskjutningar är införande av möjligheter att begära och få anstånd med att betala redan fastställda skatter eller ändrade tidpunkter för att redovisa och betala in skatter eller preliminärskatter. Den offentligfinansiella brutto- och nettoeffekten redovisas i periodiserade termer även när det gäller betalningsförskjutningar. Däremot redovisas statens eventuella intäkter från kostnadsränta och anståndsavgift i kassamässiga termer.

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

Den offentligfinansiella bruttoeffekten beräknas som skillnaden mellan nuvärdet av betalningsströmmen av intäkten för ett visst inkomstår om betalningarna sker i enlighet med de föreslagna reglerna och nuvärdet om betalningarna sker i enlighet med de befintliga reglerna. Den periodvisa diskonteringsränta som används vid nuvärdesberäkningarna ska på årsbasis motsvara statens diskonteringsränta.

Den offentligfinansiella bruttoeffekten kan i generella termer skrivas som

$$(5) \sum_{tf=(tb+i)}^{Tf} \frac{y_f(tb+i)}{(1+r_{Nf})^{(tb+i)}} - \sum_{tb=0}^{Tb} \frac{x_{tb}}{(1+r_{Nb})^{tb}}$$

Uttrycket gäller såväl effekten vid en tidsförskjutning av betalningarna (exempelvis en månadsbetalning som skjuts upp en månad) som en förändring av betalningsperiodens längd (exempelvis från månad till kvartal). I ekvationen är $y_f(tb+i)$ inbetalning i period $t+i$ enligt föreslagna regler där i anger antal förskjutna tidsperioder (om betalningsperioden ändras från månad till kvartal är $t=0$ och $i=2$ vilket ger $t+i=2$ uttryckt i månader) och x_{tb} anger inbetalning i period t enligt befintliga regler. T_f är de perioder under vilka inbetalningarna görs under ett inkomstår enligt föreslagna regler och

T_b är motsvarande enligt befintliga regler. N_f är antalet perioder enligt föreslagna regler och N_b antalet perioder enligt befintliga regler. Statens årliga diskonteringsränta är r och r_N är den periodvisa diskonteringsräntan, där $(1 + r_N) = (1 + r)^{\frac{1}{N}}$. Eftersom uppbördsförändringar innebär en tidsförskjutning av en inbetalning som är bestämd i nominella termer ska den nominella diskonteringsräntan användas.

Den offentligfinansiella nettoeffekten utgörs av statens förändrade upplåningskostnader. Vid beräkningen av den offentligfinansiella nettoeffekten beaktas att vinsten för de berörda företagen förändras motsvarande bruttoförändringen av statens intäkter, vilket i sin tur påverkar bolagsskatteintäkterna. Den varaktiga effekten utgörs av den räntekostnad som nettoeffekten medför. Vid en tillfällig förändring i reglerna beräknas den varaktiga effekten genom att multiplicera nettoeffekten som ändringen medför med räntan som staten betalar på statsskulden. Vid en permanent förändring blir den varaktiga effekten densamma som nettoeffekten (se avsnitt 2.2 för beskrivning av hur den varaktiga effekten beräknas).

I exempel 2.3 nedan visas ett exempel på en beräkning av den offentligfinansiella effekten av en förskjutning av månadsvisa betalningar med en månad. I exempel 2.4 visas effekterna av en ändring från månadsvisa betalningar till kvartalsvisa.

Exempel 2.2 Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad

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

Om åtgärden är temporär används prognosen för den femåriga statsobligationsräntan som statens diskonteringsränta. Antag att denna ränta uppgår till 1 procent per år, eller ca 0,08 procent per månad. Med denna diskonteringsränta uppgår nuvärdet av ett års månatliga inbetalningar på 10 miljarder kronor till 119,5 miljarder kronor (en summering från $tb=0$ till $T_b=11$ i ekvation (5)). Nuvärdet av samma betalningsström men framskjutet i tiden med en månad beräknas till 119,4 miljarder kronor (en summering från $tf=1$ till $T_f=12$ i ekvation (5)). För en permanent åtgärd

används istället prognosen för den tioåriga statsobligationsräntan.

Skillnaden mellan de två nuvärdena, som uppgår till -0,1 miljarder kronor, utgör den offentligfinansiella bruttoeffekten. Företagens vinster antas öka lika mycket om bruttominskningen av statens intäkter. Med en bolagsskattesats på 20,6 procent innebär det att intäkterna från bolagsskatten blir ca 0,02 miljarder kronor högre och den offentligfinansiella nettoeffekten uppgår till ca -0,08 miljarder kronor.

Den varaktiga effekten beror på hur länge åtgärden är i kraft. Om åtgärden endast är i kraft under ett år uppgår den varaktiga effekten till det årets nettoeffekt multiplicerat med den ränta som staten betalar på statsskulden. I exemplet ovan blir den varaktiga effekten 800 000 kronor.

Exempel 2.3 Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt genom kvartalsvisa inbetalningar istället för månadsvisa

I detta räkneexempel visas den offentligfinansiella effekten av en permanent ändring av redovisningsperiod från månatlig betalning till kvartalsvis. I den offentligfinansiella effekten finns två deleffekter.

I exemplet antas att månatliga inbetalningarna på 10 miljarder kronor ersätts med kvartalsvisa inbetalningar på 30 miljarder kronor. Den offentligfinansiella effekten utgörs av skillnaden mellan nuvärdet av det månatliga betalningsflödet och nuvärdet av det kvartalsvisa betalningsflödet.

Med en statsobligationsränta på 1 procent per år blir månadsräntan ca 0,08 procent och kvartalsräntan ca 0,25 procent. Med månatliga betalningar sker betalningar i period $tb=0, \dots, 11$ i ekvation (5). Med kvartalsvisa betalningar sker istället betalningar i period $tf=2, 5, 8$ och 11.

Nuvärdet av ett års månatliga inbetalningar på 10 miljarder kronor uppgår till 119,5 miljarder kronor (en summering från $tb=0$ till $T_b=11$ i ekvation (5)). Nuvärdet av kvartalsvisa inbetalningar uppgår till 118,1 miljarder kronor ($\sum_{tf=2}^{11} \frac{30\,000}{1,001^{tb+2}}$). Skillnaden, dvs. den offentligfinansiella bruttoeffekten, uppgår till -1,4 miljarder kronor.

Företagens vinster antas öka med samma belopp som bruttominskningen av statens intäkter. Med en bolagsskattesats på 20,6 procent innebär det att intäkterna från bolagsskatten blir ca 0,3 miljarder kronor högre och den offentligfinansiella nettoeffekten uppgår till -1,1 miljarder kronor. Eftersom åtgärden är permanent blir den varaktiga effekten densamma som nettoeffekten i detta fall.

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

Beräkningskonventionen vid förändringar i skatteregler som innebär att skatteuttaget flyttas i tiden på det sätt som beskrivs i exemplen om uppskov och avsättningar till periodiseringsfond är att de offentligfinansiella effektberäkningarna utgår från hur den offentliga sektorns skatteintäkter i praktiken förändras när reglerna ändras. Även om skatterna kommer att betalas vid en annan tidpunkt, och regeländringen därmed teoretiskt kan betraktas som en betalningsförskjutning, utgör den faktiska förändringen av skatteintäkterna ett mer rättvisande beslutsunderlag när olika reformer vägs mot varandra. I de konsekvensanalyser som görs i beredningen av skatteförslagen beskrivs hur förslaget påverkar den offentliga sektorns skatteintäkter på kort och lång sikt, såväl som effekterna för statens upplåning.

2.5 Genomsnittliga marginalsattesatser för 2022

Marginalskatten definieras som den andel av en viss inkomstökning som betalas i skatt, givet den inkomstnivå som ökningen utgår ifrån. Beräkningar av marginalsattesatsen måste i regel utgå från uppgifter om enskilda individers och företagsekonomiska förhållanden. För att få ett mått på marginalskatten på aggregerad nivå kan olika metoder användas. En metod är att beräkna det ovägda genomsnittet av individernas marginalsattesatser. En annan metod är att väga genomsnittet, t.ex. med individens inkomst eller totala skatt. Vilken metod som bör användas beror på om det är effekten på ekonomiska aktörers beteende som studeras eller om det är de offentligfinansiella effekterna av en viss inkomstförändring som ska beräknas.

Vissa skattesatsförändringar leder till att underlagen för skatten på förvärvsinkomster påverkas. Detta ger upphov till indirekta effekter som måste beaktas vid beräkningar av den offentligfinansiella nettoeffekten av åtgärden. I det sammanhanget används vägda genomsnittliga marginalskatter.

I tabell 2.3 redovisas vägda genomsnittliga marginalsattesatser för olika slags inkomster. Marginalskatterna är beräknade för förändringar i ett flertal olika slags inkomster, t.ex. arbetsinkomster, inkomst av tjänst, inkomst av aktiv respektive passiv näringsverksamhet samt skattepliktiga pensioner. Marginalskatterna har beräknats som ett vägt medelvärde med avseende på den aktuella inkomsten. Multipliceras den vägda marginalskatten med den totala inkomstförändringen i ekonomin fås en approximation av en inkomstförändringseffekt på skatte-intäkterna. En förutsättning är emellertid att den relativa inkomst-förändringen är lika stor.

Tabell 2.3 Vägda genomsnittliga marginalskatter för olika slags inkomster 2022

Procent

Typ av inkomst	Kommunal skatt	Statlig skatt	Allmän pens.avg.	Skattered. pens.avg.	Skattered. övriga	Summa
Fastställd förvärvs-inkomst	32,37	6,12	3,72	-3,72	-1,69	36,80
Arbetsinkomst	32,95	7,35	4,64	-4,64	-1,85	38,45
Inkomst av tjänst & näringsverksamhet	32,37	6,12	3,71	-3,71	-1,69	36,80
Inkomst av tjänst	32,35	6,14	3,68	-3,68	-1,65	36,85
Inkomst av näringsverksamhet	33,27	4,79	5,46	-5,46	-3,96	34,10
Aktiv näringsverksamhet	33,29	4,55	5,68	-5,68	-4,10	33,74
Passiv näringsverksamhet	32,67	10,98	0,00	0,00	-0,30	43,35
Skattepliktiga pensioner	30,11	2,69	0,00	0,00	-0,66	32,14
Löneförmåner	31,90	14,81	2,11	-2,11	0,20	46,90
Fastställd förvärvs-inkomst, <66 år	32,92	6,91	4,53	-4,53	-1,87	37,96
Fastställd förvärvs-inkomst, >65 år	30,18	2,96	0,48	-0,48	-0,95	32,19

Anm.: Beräkningarna inkluderar i budgetpropositionen för 2022 aviserade åtgärder. Beräkningarna innefattar inte begravningsavgift och public service-avgift.
Källor Statistiska centralbyrån och egna beräkningar.

Då sammansättningen av och nivån på den fastställda förvärvsinkomsten varierar mellan olika grupper av skattskyldiga, kommer marginalskatterna att skilja sig åt mellan grupperna. Generella förändringar av nivån på grundavdraget påverkar alla med förvärvsinkomster varför beräkning av indirekta effekter förutsätter information om den genomsnittliga marginalskattesatsen för alla med en fastställd förvärvsinkomst.

3 Skatt på arbetsinkomster – förvärsinkomstbeskattning

I detta kapitel redovisas konventioner för beräkning av effekter av ändrade regler för skatter på arbete och andra förvärsinkomster. Förvärsinkomster beskattas dels genom skatt på fysiska personers förvärsinkomster och uttag av allmän pensionsavgift⁷, dels genom socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt.⁸ Konventioner för beräkning av effekter vid ändrade nivåer för socialavgifter och löneskatter presenteras i kapitel 4. Beskattningen av fysiska personers förvärsinkomster styrs i huvudsak av fem komponenter: de kommunala och statliga inkomstskatterna, grundavdraget, den allmänna pensionsavgiften samt skattereduktionerna. I nedanstående ruta redovisas en översikt av de komponenter som styr beskattningen av fysiska personers förvärsinkomster.

- Grundavdrag: varierar med inkomst och ålder
- Kommunal inkomstskatt: varierande procentsats, i genomsnitt 32,27 procent (vägt genomsnitt för 2021)
- Statlig inkomstskatt: 20 procent
- Allmän pensionsavgift: 7 procent

⁷ Den allmänna pensionsavgiften är endast delvis att betrakta som skatt då den till stor del är direkt kopplad till en förmån. Se avsnitt 3.5 för en genomgång av allmän pensionsavgift.

⁸ Vissa obligatoriska avgifter tas också ut på fysiska personers förvärsinkomster, som begravningsavgift och från den 1 januari 2019 även en public serviceavgift. Begravningsavgiften är, sedan 2017, enhetlig för samtliga kommuner, med undantag för Stockholm och Tranås. För 2021 uppgår den enhetliga avgiften till 0,253 procent av den beskattningsbara inkomsten, medan den i Stockholm och Tranås uppgår till 0,065 procent respektive 0,24 procent. Public serviceavgiften uppgår till 1 procent av den beskattningsbara inkomsten upp till ett tak om 1,95 inkomstbasbelopp. För 2021 kommer avgiften maximalt vara drygt 1 329 kronor per person och år. I budgetpropositionen för 2022 föreslås att avgiftstaket för public serviceavgiften sänks till 1,87 inkomstbasbelopp.

- Skattereduktioner: exempel är skattereduktionen för förvärvsinkomst, jobbskatteavdraget och reduktionen för den allmänna pensionsavgiften

År 2022 beräknas intäkterna från skatterna på arbete uppgå till drygt 700 miljarder kronor, vilket motsvarar 30 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter.

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

Beräkningskonventioner

För att beräkna den offentligfinansiella effekten av förändringar i skatten på förvärvsinkomster används den s.k. FASIT-modellen. FASIT-modellen består dels av individdata, dels av ett dataprogram som beskriver det svenska skatte- och transfereringssystemet. Med modellen är det möjligt att simulera effekter av regeländringar i skatte- och transfereringssystemen. Dataunderlaget som används vid beräkningar av offentligfinansiella effekter vid regeländringar i skattesystemet är det s.k. STAR-urvalet. STAR-urvalet bygger på registeruppgifter från bl.a. Skatteverket och Försäkringskassan. I STAR-urvalet ingår ca 2 miljoner individer. Beräkningarna i FASIT-modellens grundmodul är statiska. Modellen tar således inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan följa av förändringar i regelverket. För en utförligare beskrivning av FASIT-modellen, se www.scb.se.

3.1 Beskattningsbar förvärvsinkomst

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

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

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

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

Inkomst av tjänst

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

Avdrag i tjänst

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

Inkomst av näringsverksamhet

- + överskott av aktiv näringsverksamhet
- + överskott av passiv näringsverksamhet

= Sammanräknad förvärvsinkomst
- allmänna avdrag
= Fastställd förvärvsinkomst (avrundad nedåt till helt hundratal)
- grundavdrag
- sjiinkomstavdrag
= Beskattningsbar förvärvsinkomst

3.2 Kommunal inkomstskatt

Kommunal inkomstskatt betalas av alla som har en beskattningsbar förvärvsinkomst och består av skatt till kommun och region. Den kommunala inkomstskatten är proportionell mot inkomsten men skattesatsen varierar mellan kommunerna och regionerna. De kommunala inkomstskattesatserna blir kända först i december året innan beskattningsåret. I beräkningarna för 2022 används därför de kommunalskattesatser som gällde för 2021. Under 2021 har den högsta skattesatsen varit 35,15 procent och den lägsta 29,08 procent (båda angivna exklusive den obligatoriska begravningsavgiften). Den, med skatteunderlaget i respektive kommun, vägda medel-skattesatsen i riket uppgick 2021 till 32,27 procent varav 11,56 procentenheter avsåg regionernas skatteuttåg.

Statistik

I tabell 3.1 redovisas underlaget och intäkter från kommunalskatten år 2019–2022. För 2022 beräknas underlaget uppgå till 2 569 miljarder kronor.

Tabell 3.1 Skatteunderlag och skatteintäkter för kommunal inkomstskatt

Miljarder kronor

År	2019	2020*	2021*	2022*
Beskattningsbar förvärvsinkomst	2 326	2 373	2 475	2 569
Kommunalskatt	748	766	799	829

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna. Redovisningen gäller givet att förslagen i budgetpropositionen för 2022 träder i kraft som föreslagits.

3.3 Statlig inkomstskatt

Statlig inkomstskatt tas ut med en skattesats på 20 procent på beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger en skiktgräns. För 2022 beräknas skiktgränsen uppgå till 540 700 kronor. På beskattningsbara förvärvsinkomster som överstigit en övre skiktgräns togs fram till 2019 ytterligare 5 procent ut i statlig inkomstskatt. Skiktgränsen för beskattningsåret bestäms genom att föregående beskattningsårs skiktgräns räknas fram med förändringen i konsumentprisindex (KPI) från föregående år (juni till juni) uttryckt i procent plus 2 procentenheter. Skiktgränsen avrundas uppåt till närmsta hundratal kronor. För att få motsvarande gräns i termer av fastställd förvärvsinkomst, den s.k. brytpunkten, måste hänsyn även tas till grundavdraget och sjöinkomstavdraget. Brytpunkten för statlig inkomstskatt uppgår 2022 till 554 900 kronor för den som är under 65 år och som har fullt grundavdrag men inget sjöinkomstavdrag. I tabell 3.2 redovisas skiktgränser och brytpunkter för inkomståren 2020–2022.

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

Kronor			
År	2020	2021	2022
Skiktgräns	509 300	523 200	540 700
Brytpunkt	523 200	537 200	554 900
Brytpunkt 65 år eller äldre (se anm.)	575 500	596 800	615 400

Anm.: Det förhöjda grundavdraget för de som är äldre än 65 år medför att brytpunkten skiljer sig åt mellan åldersgrupperna. Redovisningen gäller givet att förslagen i budgetpropositionen för 2022 träder i kraft som föreslagits.

Statistik

I tabell 3.3 redovisas storleken på basen för och intäkter från statlig inkomstskatt år 2019–2022. Basen för statlig inkomstskatt är de beskattningsbara förvärvsinkomster som ligger över skiktgränsen.

Tabell 3.3 Skattebas och skatteintäkter för statlig inkomstskatt

Miljarder kronor

År	2019	2020*	2021*	2022*
Beskattningsbar förvärvsinkomst	249	242	258	264
Statlig inkomstskatt	56	50	54	55

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna. Statlig inkomstskatt tas ut på den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger skiktgränsen. Redovisningen gäller givet att förslagen i budgetpropositionen för 2022 träder i kraft som föreslagits.

3.4 Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre

Den beskattningsbara förvärvsinkomsten utgörs av fastställd förvärvsinkomst efter grundavdraget och sjöinkomstavrdraget. Grundavdraget påverkar således basen för beskattningen och därmed den genomsnittliga skatten. Genom sin konstruktion i de lägre inkomstskikten påverkar det även marginalskatten.

Grundavdragets nivå påverkas i sin tur av KPI via prisbasbeloppet. Grundavdragets konstruktion för personer som vid årets ingång inte har fyllt 65 år redovisas i termer av prisbasbelopp och fastställd förvärvsinkomst högst upp i tabell 3.4. År 2022 uppgår prisbasbeloppet till 48 300 kronor. I den nedre delen av tabell 3.4 visas grundavdraget i kronor för beskattningsåret 2022. Notera att avrundningsregler medför att de formella gränserna inom de fastställda förvärvsinkomsterna inte kan översättas direkt till krontalen i tabellen. Fastställd förvärvsinkomst avrundas nedåt till närmsta hundratal kronor och grundavdraget avrundas uppåt till närmsta hundratal kronor.

Tabell 3.4 Grundavdragets konstruktion 2022 för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång

Prisbasbelopp, kronor

Fastställd förvärsinkomst	Grundavdrag
– 0,99 PBB	0,423 PBB
0,99 PBB – 2,72 PBB	0,225 PBB+0,2 FFI
2,72 PBB – 3,11 PBB	0,770 PBB
3,11 PBB – 7,88 PBB	1,081 PBB-0,1 FFI
7,88 PBB –	0,293 PBB
<i>Kronor per år</i>	<i>Kronor per år</i>
– 47 800	20 500
47 900 – 131 300	20 500 upp till 37 200
131 400 – 150 200	37 200
150 300 – 380 600	37 200 ner till 14 200
380 700 –	14 200

Anm.: FFI=Fastställd förvärsinkomst, PBB=prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring. År 2022 uppgår prisbasbeloppet till 48 300 kronor. På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna översättas direkt till ovanstående krontal.

Personer som vid årets ingång har fyllt 65 år får ett förhöjt grundavdrag. Det sammanlagda förhöjda grundavdraget består av ett tillägg (särskilt belopp) och det vanliga grundavdraget. Tabell 3.5 visar de formella gränserna för tillägget och det sammanlagda förhöjda grundavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång. Tabell 3.6 visar det förhöjda grundavdraget i kronor.

Tabell 3.5 Tillägg till grundavdrag och förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 65 år vid årets ingång

Prisbasbelopp

Fastställd förvärvsinkomst	Tillägg till grundavdrag	Förhöjt grundavdrag
– 0,99 PBB	0,687 PBB	0,99 PBB
0,99 PBB – 1,11 PBB	0,885 PBB-0,2 FFI	1,11 PBB
1,11 PBB – 2,72 PBB	0,600 PBB+0,057 FFI	0,825 PBB+0,257 FFI
2,72 PBB – 3,11 PBB	-0,169 PBB+0,34 FFI	0,601 PBB+0,34 FFI
3,11 PBB – 3,21 PBB	-0,48 PBB+0,44 FFI	0,601 PBB+0,34 FFI
3,21 PBB – 7,88 PBB	0,207 PBB+0,228 FFI	1,288 PBB+0,128 FFI
7,88 PBB – 8,08 PBB	0,995 PBB+0,128 FFI	1,288 PBB+0,128 FFI
8,08 PBB – 11,28 PBB	2,029 PBB	2,322 PBB
11,28 PBB – 12,53 PBB	9,023 PBB-0,62 FFI	9,316 PBB-0,62 FFI
12,53 PBB – 13,54 PBB	1,253 PBB	1,546 PBB
13,54 PBB – 35,36 PBB	2,03 PBB-0,0574 FFI	2,323 PBB-0,0574 FFI
35,36 PBB –		0,293 PBB

Anm.: FFI=Fastställd förvärvsinkomst, PBB=prisbasbelopp. Prisbasbelopp 2022: 48 300 kr. Redovisningen gäller givet att förslagen i budgetpropositionen för 2022 träder i kraft som föreslagits.

Tabell 3.6 Förhöjt grundavdrag 2022 för personer som fyllt 65 år vid årets ingång

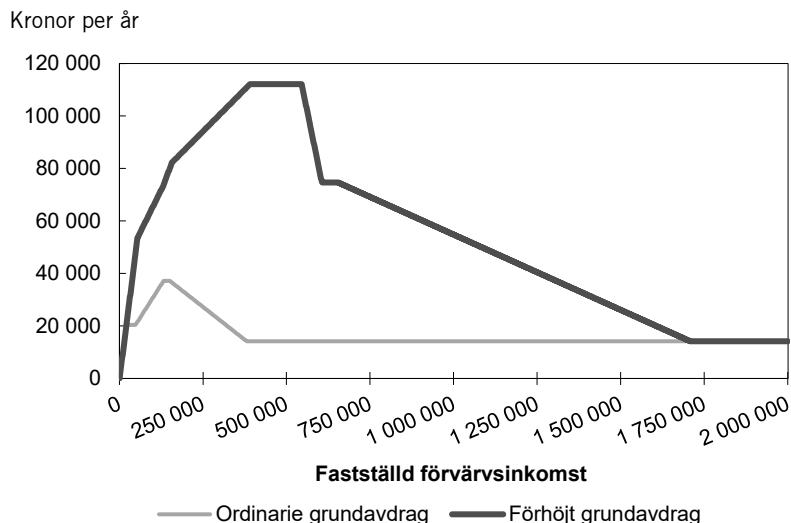
Kronor per år

Fastställd förvärvsinkomst	Förhöjt grundavdrag
– 53 600	53 600
53 700 – 131 300	53 700 upp till 73 600
131 400 – 155 000	73 700 upp till 81 800
155 100 – 390 200	81 900 upp till 112 200
390 300 – 544 800	112 200
544 900 – 605 100	112 200 ner till 74 800
605 200 – 653 900	74 700
654 000 – 1 707 800	74 700 ner till 14 200
1 707 900 –	14 200

Anm.: På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna i tabell 3.6 översättas direkt till ovanstående kronor. Redovisningen gäller givet att förslagen i budgetpropositionen för 2022 träder i kraft som föreslagits.

År 2022 års grundavdrag och förhöjda grundavdrag illustreras i diagram 3.1.

Diagram 3.1 Grundavdrag (ljus linje) och förhöjt grundavdrag för personer som är äldre än 65 år (mörk linje) enligt föreslagna regler för 2022



3.5 Den allmänna pensionsavgiften

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

Avgiften uppgår till 7 procent och tas ut på den del av underlaget som inte överstiger 8,07 gånger inkomstbasbeloppet.⁹ Den allmänna pensionsavgiften ska inte betalas om inkomsten understiger 42,3 procent av prisbasbeloppet. Tillsammans med ålderspensionsavgiften, som uppgår till 10,21 procent av lönen och tas ut som en

⁹ Pensionsgrundande inkomst upp till 7,5 inkomstbasbelopp ger rätt till pension. Då den allmänna pensionsavgiften inte ingår i den pensionsgrundande inkomsten beräknas taket för avgifterna fram enligt följande: $[7,5 / (1 - 0,07)]$. Avrundat uppåt med två decimaler beräknas detta till 8,07. Med ett inkomstbasbelopp på 70 400 kronor (prognos för 2022) ger detta en inkomstgräns på ca 568 100 kronor.

socialavgift, finansierar den allmänna pensionsavgiften ålders- och premiepensionen. Individen kompenseras fullt ut för den allmänna pensionsavgiften genom en lika stor skattereduktion, se avsnitt 3.6.

Statistik

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

I tabell 3.7 redovisas avgiftsunderlaget och intäkterna från den allmänna pensionsavgiften för perioden 2019–2022. Underlaget för den allmänna pensionsavgiften beräknas uppgå till 2 029 miljarder kronor 2022.

Tabell 3.7 Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften

Miljarder kronor

År	2019	2020*	2021*	2022*
Avgiftsunderlag	1 831	1 871	1 953	2 029
Inbetalda allmänna pensionsavgifter	128	131	137	142

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

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

3.6 Skattereduktioner

Statsbudgetens inkomstsida består av flera inkomstområden som kallas inkomsthuvudgrupper. Inkomsthuvudgruppen Direkta skatter på arbete innehåller en rad olika skattereduktioner som reducerar individens slutliga skatt. År 2022 är dessa skattereduktionerna för kommunal fastighetsavgift (se vidare avsnitt 5.7), sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), sjukersättning och aktivitetsersättning, förvärvsinkomst, boende i vissa glest befolkade områden (regional skattereduktion),

reparation, underhåll, om- och tillbyggnad av vissa bostäder (rotavdrag), hushållstjänster (rutavdrag), installation av grön teknik, mikroproduktion av förnybar el samt skattereduktion för gåvor. I budgetpropositionen för 2021 aviserades en tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster som ska gälla 2021 och 2022 för att hantera ökade arbetskostnader till följd av pandemin. Den skattereduktionen har ännu inte beslutats av riksdagen. Beslut väntas i oktober 2021. I budgetpropositionen för 2022 aviseras att skattereduktionerna för förvärvsinkomst samt sjuk- och aktivitetsersättning förstärks samt att det införs en skattereduktion för medlemsavgift till arbetslöshetskassa (a-kassa).

Skattereduktionerna ska anges i hela kronor. För att skattereduktionerna ska kunna tillgodoräknas krävs att det finns skatt att reducera. Skattereduktionerna för personer med sjuk- och aktivitetsersättning, boende i vissa glesbefolkade områden och förvärvsinkomst samt jobbskatteavdraget räknas endast av mot kommunal inkomstskatt, medan de andra skattereduktionerna räknas av mot statlig och kommunal inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

Statistik

I tabell 3.8 redovisas skattereduktionerna 2019–2022. Enligt prognosen för 2022 är reduktionen för den allmänna pensionsavgiften och jobbskatteavdraget de största skattereduktionerna, följda av skattereduktionen för förvärvsinkomst och rotavdraget.

Tabell 3.8 Skattereduktioner under inkomsthuvudgrupp direkta skatter på arbete

Miljarder kronor

År	2019	2020*	2021*	2022*
Allmän pensionsavgift	128,1	130,9	136,7	142,0
Jobbskatteavdrag	126,8	128,2	131,6	136,1
Skattereduktion för förvärvsinkomster			8,6	18,0
Sjuk- och aktivitetsersättning	0,5	0,4	0,4	3,0
Medlemsavgift a-kassa				0,8
Fackföreningsavgift	0,7			
Rotavdrag	9,6	10,8	12,2	12,5
Rutavdrag	5,6	6,0	6,8	7,0
Regional skattereduktion		1,4	1,3	1,3
Tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster			5,0	5,0
Övriga skattereduktioner	0,5	0,6	0,8	0,8

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Posten övriga skattereduktioner inkluderar reduktionen för fastighetsavgift, sjöinkomst, gåvor till ideell verksamhet (fr.om. 1 juli 2019), mikroproduktion av förnybar el (från 2020) samt installation av grön teknik (från 2021). Skattereduktionen för fackföreningsavgift var i kraft 1 juli 2018 till 1 april 2019. Skattereduktionen för medlemsavgiften i a-kassa aviserades i budgetpropositionen 2022. Redovisningen gäller givet att de aviserade förslagen i budgetpropositionen för 2022 träder i kraft som föreslagits.

3.6.1 Skattereduktion för arbetsinkomster

En skattereduktion för arbetsinkomster, det s.k. jobbskatteavdraget, infördes 2007 och utökades därefter 2008, 2009, 2010, 2014 och 2019. Sedan 2016 trappas jobbskatteavdraget av för personer som har inkomster som överstiger ca 650 000 kronor per år med en avtrappningstakt på 3 procent.

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

Arbetsinkomster, tjänst

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

Arbetsinkomster, näringsverksamhet

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

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

För personer som vid årets ingång inte har fyllt 65 år bestäms skatte-reduktionen för arbetsinkomst genom att personens kommunala inkomstkattesats multipliceras med ett underlag. Underlaget bestäms dels av personens arbetsinkomst, dels av befintligt grund-avdrag. Beräkningen av grundavdraget utgår från den fastställda förvärsinkomsten och görs enligt beskrivningen i avsnitt 3.4.

Tabell 3.9 visar hur jobbskatteavdraget beräknas för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.

Tabell 3.9 Jobbskatteavdragets konstruktion för personer som inte fyllt 65 år vid årets ingång

Arbetsinkomst	Skattereduktion
-0,91 PBB	$(AI - GA) \cdot KI$
0,91 PBB-3,24 PBB	$(0,91 \text{ PBB} + 0,3405 \cdot (AI - 0,91 \text{ PBB}) - GA) \cdot KI$
3,24 PBB-8,08 PBB	$(1,703 \text{ PBB} + 0,128 \cdot (AI - 3,24 \text{ PBB}) - GA) \cdot KI$
8,08 PBB-13,54 PBB	$(2,323 \text{ PBB} - GA) \cdot KI$
13,54 PBB-	$(2,323 \text{ PBB} - GA) \cdot KI - 0,03 \cdot (AI - 13,54 \text{ PBB})$

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

Nedan exemplifieras en beräkning av skattereduktion för arbetsinkomst för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.

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

Anta en fastställd förvärvsinkomst på 200 000 kronor, varav 100 000 kronor utgörs av arbetsinkomst och 100 000 kronor av annan inkomst. Inkomsttagaren är under 65 år och bor i en kommun med en kommunal inkomstskattesats på 30 procent. Prisbasbeloppet för 2022 är 48 300 kronor. Grundavdraget för fastställd förvärvsinkomst på 200 000 kronor uppgår till 32 300 kronor.

Då arbetsinkomsten på 100 000 kronor motsvarar ca 2,07 prisbasbelopp ($100\,000/48\,300$), beräknas jobbskatteavdraget utifrån andra raden i tabell 3.9.

Skattereduktionen beräknas då till 9 221 kronor $[(0,91 \cdot 48\,300 + 0,3405 \cdot (100\,000 - 0,91 \cdot 48\,300) - 32\,300) \cdot 0,30]$.

Eftersom jobbskatteavdraget är en skattereduktion behöver det finnas skatt att reducera för att avdraget helt eller delvis ska kunna tillgodoräknas. I vissa fall kan skatten, på grund av andra skattereduktioner än jobbskatteavdraget, redan ha reducerats till noll, varvid jobbskatteavdrag inte kan erhållas. Jobbskatteavdraget kan dessutom endast bli aktuellt om arbetsinkomsten överstiger grundavdraget. Om exempelvis den totala fastställda förvärvsinkomsten är

100 000 kronor, varav arbetsinkomsten utgör 20 000 kronor, kommer grundavdraget (30 900 kronor) att vara större än arbetsinkomsten. I det fallet beräknas jobbskatteavdraget till noll kronor.

Jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång

Jobbskatteavdraget för personer som vid årets ingång har fyllt 65 år uppgår till 20 procent av arbetsinkomsten för den del av arbetsinkomsten som inte överstiger 100 000 kronor och till 5 procent av arbetsinkomsten för den del av arbetsinkomsten som överstiger 100 000 men inte 300 000 kronor. För inkomster som överstiger 300 000 men inte 600 000 kronor är skattereduktionen 30 000 kronor. För inkomster över 600 000 kronor trappas jobbskatteavdraget av med en avtrappningstakt på 3 procent. Det innebär att inget jobbskatteavdrag ges till personer med arbetsinkomster på 1 600 000 kronor och högre. Tabell 3.10 visar beräkningen av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång.

Tabell 3.10 Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång

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

Anm.: AI = Arbetsinkomst.

I exempel 3.2 exemplifieras en beräkning av jobbskatteavdraget för personer som vid årets ingång har fyllt 65 år.

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

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

3.6.2 Skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning

Den 1 januari 2018 infördes en skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning. Underlaget för skattereduktionen utgörs av sjukersättning och aktivitetsersättning enligt socialförsäkringsbalken som betalats ut under beskattningsåret och ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229).¹⁰ För den del av underlaget som inte överstiger 2,53 prisbasbelopp uppgår skattereduktionen till 4,5 procent av underlaget multiplicerat med skattesatsen för kommunal inkomstskatt. För den del av underlaget som överstiger 2,53 prisbasbelopp uppgår skattereduktionen till 2,5 procent av underlaget, multiplicerat med skattesatsen för kommunal inkomstskatt. I budgetpropositionen för 2022 aviseras en förstärkning av skattereduktionen för att ta bort skillnaden i beskattning av sjukersättning respektive aktivitetsersättning och av arbetsinkomster.

3.6.3 Rot- och rutavdrag

Rutavdraget är en skattereduktion som trädde i kraft 1 juli 2007 och omfattar hushållsarbete såsom rengöring, underhåll och tvätt.¹¹ Rutavdraget gäller generellt sådant arbete som utförs i, eller i nära anslutning till, den enskildes eller dennes förälders bostad. Rotavdraget gäller fr.o.m. 8 december 2008 och omfattar reparation,

¹⁰ I vissa fall kan även utländsk ersättning som motsvarar sjukersättning och aktivitetsersättning medräknas i underlaget.

¹¹ Se prop. 2006/07:94 för utformningen vid införandet. Sedan införandet har flera förändringar av rutavdraget gjorts, bl.a. vad gäller vilka tjänster som ingår och det maximala beloppet. För gällande tillämpning av regelverket se Skatteverkets rättsliga vägledning för rot- och rutarbete 2021.

underhåll och om- och tillbyggnad. Rotavdraget gäller för småhus, ägarlägenhet eller bostadsrätt som ägs respektive innehas av den som begär skattereduktionen.¹² Rotavdraget kan innefatta den enskildes förälders bostad, givet att den enskilde äger bostaden. Rot- och rutavdraget medges för arbetskostnader inklusive mervärdesskatt, men inte för kostnader för material, utrustning och resor eller kostnader i samband med administration. Avdrag medges inte heller för kostnader för arbeten för vilka bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från staten, en kommun eller en region.

Beräkning av rot- och rutavdraget

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

Rutavdraget uppgår till 50 procent av arbetskostnaden vid anlitan av en näringsidkare som är godkänd för F-skatt eller då den enskilde får tjänsterna som en löneförmån. I det fall en privatperson anlitas motsvarar rutavdraget de arbetsgivaravgifter som redovisas för privatpersonen. Rutavdraget får som mest uppgå till 75 000 kronor per person och år. Rot- och rutavdraget får tillsammans maximalt uppgå till 75 000 kronor per person och år, varav rotavdraget får utgöra maximalt 50 000 kronor per person och år.

Exempel 3.3 Beräkning av rot- och rutavdraget när utförare är godkänd för F-skatt

En person har betalt 180 000 kronor i arbetskostnader för renovering av bostaden som hon äger samt 35 000 kronor i arbetskostnader för städning av sina föräldrars hus. I båda fallen utfördes arbetet av personer som var godkända för F-skatt. Underlaget för rotavdrag är således 180 000 kronor och 35 000 kronor för rutavdrag. Det beräknade reduktionsbeloppet för rottjänsterna uppgår 54 000 kronor ($0,3 \cdot 180\ 000$) och för

¹² Se prop. 2008/09:178 för utformning vid införandet. Sedan införandet har subventionsgraden i rot sänkts. För gällande tillämpning av regelverket se Skatteverkets rättsliga vägledning för rot- och rutarbete 2021.

ruttjänsterna till 17 500 kronor (0,5·35 000). Den del av reduktionsbeloppet för ruttjänsterna som överstiger det maximala beloppet för rotavdraget på 50 000 kronor per person och år dras bort. Det sammanlagda rot- och rutavdraget uppgår då till 67 500 kronor (50 000+17 500). Därmed uppgår den slutliga skattereduktionen till 67 500 kronor.

Exempel 3.4 Beräkning av rutavdraget när utförare är privatperson

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

3.6.4 Skattereduktion för förvärvsinkomster

2021 infördes en ny skattereduktion för alla med beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger 40 000 kronor per år. 2021 uppgår skattereduktionen till 0,75 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger 40 000 kronor men inte överstiger 240 000 kronor. För de med beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger 240 000 kronor är skattereduktionen 1 500 kronor 2021.

I budgetpropositionen för 2022 aviseras en förstärkning av skattereduktionen. För 2022 kommer skattereduktionen uppgå till 1,41 procent av den *fastställda* förvärvsinkomsten som överstiger 65 000 kronor men inte överstiger 265 000 kronor. För personer med fastställda förvärvsinkomster som överstiger 265 000 kronor blir skattereduktionen 2 820 kronor år 2022.

3.6.5 Övriga skattereduktioner

Till övriga skattereduktioner under direkta skatter på arbete (inkomsthuvudgrupp 1100) hör kompensationen för den allmänna pensionsavgiften och skattereduktionerna för kommunal fastighetsavgift, sjöinkomst, installation av grön teknik, mikroproduktion av förnybar el och gåvor till ideell verksamhet. I budgetpropositionen

för 2022 aviserar regeringen dessutom att en skattereduktion införs för medlemsavgift i arbetslöshetskassa.

Skattereduktionen för den kommunala fastighetsavgiften beskrivs i avsnitt 5.4.

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

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

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

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

Skattereduktionen för grön teknik trädde i kraft 1 januari 2021 och ersatte de tidigare stöden till fysiska personer för solceller, lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon. Skattereduktionen ges för både arbets- och materialkostnader. Reduktionen utformas med en fakturamodell av motsvarande slag som den som finns för rut- och rotavdrag så att köparna kan få del av skattelättnaden redan vid köpet.

Skattereduktion ges med 15 procent av de debiterade arbets- och materialkostnaderna för installation av solceller. För installation av lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon är motsvarande subventionsgrad 50 procent. Skattereduktionen får för ett beskattningsår uppgå till högst 50 000 kronor.

Den i budgetproposition för 2022 aviserade skattereduktionen för medlemskap i arbetslöshetskassa föreslås uppgå till 25 procent av de medlemsavgifter som betalats under året. Skattereduktionen föreslås träda i kraft 1 juli 2022.

3.7 Avdrag för kostnader i tjänst

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska i normalfallet dras av som kostnader i tjänst och minskar därmed den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Utgifter som anses vara privata levnadskostnader får däremot inte dras av. Från dessa huvudregler finns ett antal undantag.

Det beloppsmässigt största undantaget är att vissa avdrag för resor till och från arbetet får göras trots att utgifter för dessa resor som princip ses som privata levnadskostnader. Avdrag får göras för den del av utgiften som överstiger ett visst gränobelopp. Gränobeloppet är, sedan 2017, 11 000 kronor. Undantaget motiveras främst med att avdraget är av stor ekonomisk betydelse för många skattskyldiga och att ett visst samband finns med intäkternas förvärvande.¹³ Vad gäller resor med egen bil till och från arbetet krävs att avståndet är minst fem kilometer och att användandet av egen bil genererar en tidsvinst om minst två timmar dagligen jämfört med allmänna transportmedel.

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

¹³ Se bl.a. prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 21.

I inkomstslaget tjänst finns även särskilda regler för avdrag rörande tjänsteresor med egen bil eller förmånsbil, ökade levnadskostnader vid tjänsteresor, ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning m.m., hemresor, inställesesor, utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m., skyddsutrustning och skyddskläder, förluster på grund av redovisnings-skyldighet, egenavgifter samt hobby-verksamhet.

Statistik

I tabell 3.11 redovisas yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt den beräknade effekten på skatteintäkterna 2019–2022.

Tabell 3.11 Yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt effekt på skatteintäkterna

Miljarder kronor

År	2019	2020*	2021*	2022*
Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats	14,1	12,5	12,9	13,3
Effekt på skatteintäkterna	-5,6	-4,8	-5,0	5,1

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Effekten på skatteintäkterna har beräknats genom att multiplicera avdragen med genomsnittlig marginalskatt för arbetsinkomst.

Beräkningskonventioner

För att bedöma den offentligfinansiella effekten av förändrade regler avseende avdrag används mikrosimuleringsmodellen FASIT.

3.8 Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad skatt på arbete

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

*Långsiktiga offentligfinansiella effekter av förändrat arbetsutbud
bland redan arbetande*

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

1. Intäkter från inkomstskatter, socialavgifter och tjänstepension:

Hänsyn tas till den marginella skatten på arbetsinkomster och till de inbetalda socialavgifter och tjänstepensionen som härrör från en lönekostnadsökning.

2. Inkomstrelaterade förmåner:

För pensionssystemet antas att inbetalningar motsvaras av framtida utbetalningar. Inbetalningar sker i form av ålderspensionsavgiften inom socialförsäkringarna, med 10,21 procentenheter upp till ett tak på 8,07 inkomstbasbelopp. Vidare betalar individen 7 procent av sin lön i allmän pensionsavgift, upp till taket. Denna avgift kompenseras dock av staten i form av en lika stor skattereduktion. De förväntade pensionsutgifterna ökar med lika mycket som pensionsinbetalningarna, dvs. 17,21 procent av löneökningen upp till taket på 8,07 inkomstbasbelopp.

För socialavgifterna gäller att individen på marginalen inte får några förmåner över olika inkomsttak (och beträffande arbetslöshetsersättningen även under ett inkomstgolv). Under dessa tak sker dock en viss överkompensation på grund av socialavgifternas konstruktion.¹⁴ Givet denna överkompensation varierar de effektiva förmånerna för dem som befinner sig mellan golv och tak. Dessa förmåner beräknas i mikrosimuleringsmodellen FASIT.

¹⁴ Detta gäller dock inte för efterlevandepensionsavgiften och ålderspensionsavgiften.

Utnyttjandet av olika förmåner skiljer sig också åt mellan olika grupper. Alltså skiljer sig i praktiken även förmånsvärdet mellan olika grupper. Till exempel ger efterlevandepensionsavgiften förmåner enbart till personer som var gifta före 1990 och omfattar därför inte stora grupper på arbetsmarknaden.

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

3. Konsumtionsskatter:

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

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

$(\text{inkomstskatt} + \text{skatt på tjänstepension} - \text{förmåner} + \text{skatt på förmåner (inklusive tjänstepension)} + \text{socialavgifter}) / (100 + \text{socialavgifter})$.

Med hänsyn tagen till intäkter från ökande konsumtion beräknas margineffekten med konsumtionsskatt (i procent) som:
 $\text{margineffekten utan konsumtionsskatt} + (100 - \text{margineffekten utan konsumtionsskatter}) \cdot (\text{konsumtionsskattesatsen} / 100)$

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

Beskattningen av arbete har också betydelse för beslutet att delta på arbetsmarknaden eller inte. Lägre inkomstskatter kan påverka arbetsmarknaden genom att öka deltagandet, vilket påverkar de offentliga finanserna genom ökade skatteintäkter och i många fall

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

Beräkning av självfinansieringsgrad

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

4 Skatt på arbetsinkomster – socialavgifter

Beskattnings av förvärvsinkomster sker, utöver inkomstskatt, också i form av socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. År 2022 beräknas intäkterna från dessa uppgå till ca 717 miljarder kronor, vilket svarar för ca 30 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter.

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

Socialavgifterna är i ekonomisk mening skatter och avgifter på lön eller annan ersättning för utfört arbete.

Arbetsgivaravgifterna såväl som egenavgifterna består vardera av sex delavgifter, se tabell 4.1. Med undantag för ålderspensionsavgiften bestäms arbetsgivaravgifternas delavgifter varje år genom en s.k. kalibrering där nivån sätts för att motsvara prognosen för de utgifter som avgiften ska finansiera. När kalibreringen av arbetsgivaravgifterna är klara bestäms egenavgifterna genom att sjukförsäkringsavgiften ökas med 0,09 procentenheter och arbetsmarknadsavgiften minskas med 2,54 procentenheter. Skillnaderna i nivån mellan arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna motiveras delvis av skillnader i försäkringsinnehållet för de olika grupperna.¹⁵ Efter kalibreringen bestäms den allmänna löneavgiften. Den allmänna löneavgiften fungerar som ett ”dragspel” och justeras för att hålla det totala avgiftsuttaget, som fastställs politiskt, oförändrat

¹⁵ De nuvarande skillnaderna i sjukförsäkrings- och arbetsmarknadsavgiften mellan arbetsgivar- och egenavgifterna infördes 2010 (se prop. 2009/10:1).

vid förändringar i socialavgifterna. Avgiften tas ut på samma avgiftsunderlag som arbetsgivaravgifter och egenavgifter.

Den allmänna löneavgiften ingår inte lagtekniskt i socialavgifterna. Eftersom den allmänna löneavgiften inte särskiljs i debiteringsförfarandet, avses dock i dessa beräkningskonventioner i fortsättningen summan av arbetsgivaravgifter (egenavgifter) och allmän löneavgift då vi skriver arbetsgivaravgifterna (egenavgifterna).

Tabell 4.1 Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2022

Procent

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

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

4.1 Arbetsgivaravgifter

Skatterättsliga regler

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

Ett regionalt stöd utgår till arbetsgivare med fast driftställe i vissa delar av Norrland och inre Svealand.¹⁶ Arbetsgivare i detta område tillåts göra en nedsättning av arbetsgivaravgifterna med tio procentenheter, sammanlagt dock högst 7 100 kronor per månad (85 200 kronor per år). Offentlig sektor och registrerade trosamfund omfattas inte av den regionala nedsättningen. Inte heller företag inom sektorerna jordbruk, fiske eller transport omfattas av nedsättningen, till följd av EU:s statsstödsregler.

Företag får göra avdrag från arbetsgivaravgifterna för anställda som arbetar med forskning eller utveckling. Avdrag ska göras med högst 10 procent av avgiftsunderlaget för en person som arbetar med forskning eller utveckling. Avdraget får inte medföra att de avgifter som ska betalas understiger ålderspensionsavgiften. Utöver avdraget ska även den allmänna löneavgiften sättas ned med tio procentenheter. Det sammanlagda avdraget för samtliga personer som arbetar med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige får inte överstiga 600 000 kronor per månad.

Ett enmansföretag som anställer en första person har rätt till nedsättning av arbetsgivaravgifterna, den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten så att bara ålderspensionsavgift betalas i högst 24 kalendermånader i följd. Nedsättningen gäller den del av ersättningen till den anställde som inte överstiger 25 000 kronor per månad. Under perioden 1 juli 2021 till och med 31 december 2022 är nedsättningen tillfälligt förstärkt så att företag som inte har någon anställd och som anställer en eller två personer samt företag med en anställd och som anställer ytterligare en person kan få nedsättningen.

För personer som fyllt 15 men inte 18 år vid årets ingång är arbetsgivaravgifterna nedsatta. Nedsättningen innebär att endast ålderspensionsavgift ska betalas på ersättning upp till 25 000 kronor per månad för personer i denna åldersgrupp. Vid högre ersättning betalas full arbetsgivaravgift på den del som överstiger 25 000 kronor per månad.

Från och med 1 januari 2021 till och med 31 mars 2023 är även arbetsgivaravgifterna för personer som fyllt 18 men inte 23 år vid årets ingång nedsatta. Nedsättningen innebär att endast ålders-

¹⁶ Stödområdet sammanfaller till stor del med stödområde A. För exakt område se bilagan till lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980).

pensionsavgiften och 9/20 av de övriga avgifterna ska betalas på ersättning upp till 25 000 kronor per kalendermånad (en sammanlagd avgiftsnivå om 19,73 procent). Under perioden juni-augusti 2021 gjordes en förstärkning av nedsättningen för åldersgruppen så att endast ålderspensionsavgiften (10,21 procent) betalades på ersättning upp till 25 000 kronor per kalendermånad. I budgetpropositionen för 2022 aviseras samma tillfälliga förstärkning av nedsättningen för åldersgruppen för perioden juni-augusti 2022.

Lön och annan ersättning till personer som vid årets ingång fyllt 65 år och är födda efter 1937, dvs. personer som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet, är pensionsgrundande. Dessa inkomster är dock endast i begränsad omfattning förmånsgrundande i övriga socialförsäkringar. Av denna anledning utgår endast ålderspensionsavgiften i arbetsgivaravgifterna på deras förvärvsinkomster.

Statistik

I tabell 4.2 redovisas avgiftssats, underlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2019–2022. Avgiftssatsen för arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift på löner och andra ersättningar till personer som vid årets ingång inte fyllt 65 år är 31,42 procent. Underlaget beräknas uppgå till 2 056 miljarder kronor 2022. Nedsättningarna beräknas uppgå till 16,7 miljarder kronor och intäkterna till 651 miljarder kronor.

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

Miljarder kronor, procent

År	2019	2020	2021*	2022*
Avgiftssats (%)	31,42	31,42	31,42	31,42
Avgiftsunderlag	1 858	1 879	1 970	2 056
Intäkter efter nedsättningar	589	595	623	651
Summa nedsättningar*	1,9	30,8	16,0	16,7
Nedsättning för den först anställda	0,2	0,4	0,5	0,6
Regional nedsättning	0,6	0,5	0,6	0,6
Nedsättning för FoU	0,7	1,4	2,0	2,4
Nedsättning för unga	0,4	0,8	13,0	13,1
Tillfällig nedsättning 2020		27,8		

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Nedsättningarnas omfattning är uppskattningar för samtliga år. Nedsättningen för unga innefattar även den tillfälliga nedsättningen för 18-23-åringar som aviserats i budgetpropositionen för 2022. Den tillfälliga nedsättningen 2020 innebar att endast ålderspensionsavgiften skulle betalas på ersättningar som gavs ut under perioden 1 mars till och med 30 juni 2020. Nedsättningen gällde för upp till 30 anställda per företag och upp till en ersättning om 25 000 kronor per anställd och månad.

Beräkningskonventioner

Förändringar av arbetsgivaravgifterna har både direkta och indirekta effekter på de offentliga finanserna. Den direkta effekten – bruttoeffekten – utgörs av avgiftsförändringen multiplicerat med skatteunderlaget det år då avgiftsförändringen träder i kraft. Indirekta effekter uppstår bl.a. då en avgiftsförändring leder till att företagets vinster påverkas. Dessutom kan förändringar av arbetsgivaravgifterna påverka lönekostnaderna i staten, kommunerna och regionerna.

Vid beräkning av de indirekta effekterna vid en generell förändring av arbetsgivaravgifterna utgår, i normalfallet, beräkningarna enbart från statiska effekter. Det innebär att avgiftsförändringen leder till att vinsterna i företagen ökar eller minskar med hela beloppet, och att kommunerna och regionerna och myndigheterna får mer eller mindre att röra sig med. Se vidare diskussionen i avsnitt 2.

Vid sänkta arbetsgivaravgifter är bruttoeffekten på de offentliga finanserna negativ. Avgiftssänkningen får dessutom följande indirekta effekter på de offentliga finanserna: företagets vinster ökar, vilket ökar intäkterna från bolagsskatten, och kommunernas,

regionernas och statens lönekostnader minskar. De indirekta effekterna medför alltså att nettoeffekten av avgiftssänkningen blir lägre än bruttoeffekten.

Att kommunernas, regionernas och statens lönekostnader minskar påverkar deras finansiella situation. Därmed uppkommer frågan hur offentliga utgifter – och därmed de offentliga finanserna – påverkas av sådana förändringar. Situationen kan jämföras med när statliga myndigheter ges ökade anslag eller när statsbidragen till kommunerna och regionerna ökar. I dessa fall antas statlig och kommunal konsumtion öka och därmed påverkas också den offentliga sektorns finansiella sparande negativt. Denna jämförelse med budgetens utgiftssida har fått vara styrande för effektberäkningarna i denna konvention. I beräkningarna av den offentligfinansiella effekten av en förändring av socialavgifterna antas alltså kommunerna, regionerna och de statliga myndigheterna anpassa sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den ekonomiska utrymmesförändring som uppkommer på grund av sänkta lönekostnader.¹⁷ I exempel 4.1 nedan blir den offentligfinansiella nettokostnaden för en sänkning av arbetsgivaravgifterna med en procentenhet 17,46 miljarder kronor. Om kommunerna, regionerna och myndigheterna i stället skulle antas spara resultatförbättringen skulle den totala nettokostnaden bli 11,95 miljarder kronor. För att en förändring i socialavgifterna ska kunna genomföras med den lägre offentligfinansiella effekten krävs att statsbidragen och myndighetsanslagen justeras med motsvarande belopp som förändringen påverkar kommunerna, regionerna och myndigheterna. Om så inte görs måste den påverkan regeländringen har på kommunernas, regionernas och myndigheternas ekonomi behandlas likvärdigt med en höjning eller sänkning av statsbidragen och anslagen.

Beräkningen av de indirekta effekterna kräver information om lönesummans fördelning mellan olika sektorer. År 2022 förväntas den offentliga sektorns andel av lönesumman uppgå till 26,8 procent. Kommunerna och regionerna svarar för 20,6 procent och staten för 6,2 procent. Resterande del av lönesumman, 73,2 procent, står den privata sektorn för. Exempel 4.1 illustrerar beräkningskonventionen för en förändring av den allmänna löneavgiften med en procentenhet 2022.

¹⁷ Den beräknade offentligfinansiella effekten påverkas inte av om man antar att kommunerna och regionerna anpassar kommunalskattesatsen i stället för konsumtionsutgifterna.

Exempel 4.1 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet

Underlaget för arbetsgivaravgifterna 2022 uppgår till 2 056 miljarder kronor. Bruttoeffekten av avgiftssänkningen är därmed -20,56 miljarder kronor (-0,01·2 056). Hela bruttoeffekten inom privat sektor antas leda till ökad vinst. En indirekt effekt som följer av högre vinster är att statens intäkter från bolagsskatten (20,6 procent 2022) ökar med 3,10 miljarder kronor (0,206·20,56·0,732). En annan indirekt effekt är att den offentliga sektorns lönekostnader minskar med 5,51 miljarder kronor (20,56·0,268). Den offentliga sektorns minskade lönekostnader leder dock, enligt antagandet som beskrivits ovan, samtidigt till en lika stor ökning av den offentliga konsumtionen. Nettoeffekten av avgiftssänkningen blir sammantaget -17,46 miljarder kronor 2022 och följande år (-20,56+3,10). I tabell 4.3 redovisas exemplet, inklusive fördelningen på olika sektorer.

Tabell 4.3 Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				-20,56
Nettoeffekt, År	2022	2023	2024	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad	4,24	4,24	4,24	4,24
Kommunal konsumtion	-4,24	-4,24	-4,24	-4,24
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-17,46	-17,46	-17,46	-17,46
Allmän löneavgift	-20,56	-20,56	-20,56	-20,56
Skatt på företagsvinster	3,10	3,10	3,10	3,10
<i>Summa intäkter</i>	<i>-17,46</i>	<i>-17,46</i>	<i>-17,46</i>	<i>-17,46</i>
Lönekostnad	1,27	1,27	1,27	1,27
Myndigheternas konsumtion	-1,27	-1,27	-1,27	-1,27
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-17,46	-17,46	-17,46	-17,46

4.2 Egenavgifter

Skatterättsliga regler

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

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

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

Näringsidkare och ägare av handelsbolag som vid årets ingång inte har fyllt 65 år och vars avgiftsunderlag överstiger 40 000 kronor får en nedsättning med 7,5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 15 000 kronor per år.

I likhet med vad som gäller för anställda, betalar enskilda näringsidkare med aktiv näringsverksamhet som vid årets ingång har fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare endast ålderspensionsavgiften i egenavgifterna. Personer som är födda 1937 eller tidigare betalar inga egenavgifter.

¹⁸ Stödområdet sammanfaller till stor del med stödområde A. För exakt område se bilagan till lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980).

Statistik

I tabell 4.4 redovisas avgiftssats, underlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2019–2022. Den oreducerade avgiftssatsen för egenavgifterna inklusive den allmänna löneavgiften är 28,97 procent. Avgiftsunderlaget för 2022 beräknas uppgå till 47,0 miljarder kronor, nedsättningarna till 2,2 miljarder kronor och intäkterna efter nedsättningarna till 11,7 miljarder kronor.

Tabell 4.4 Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift

Miljarder kronor, procent

År	2019	2020*	2021*	2022*
Avgiftssats (%)	28,97	28,97	28,97	28,97
Avgiftsunderlag	36,2	46,5	45,1	47,0
Intäkter efter nedsättningar	9,3	9,4	11,2	11,7
Summa nedsättningar	1,8	4,1	2,1	2,2
Generell nedsättning	1,7	4,0	2,0	2,1
Regional nedsättning	0,1	0,1	0,1	0,1

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

Beräkningskonventioner

Förändringar av egenavgifterna har både en direkt och en indirekt effekt på de offentliga finanserna. Den direkta effekten – bruttoeffekten – utgörs av avgiftsförändringen multiplicerat med skatteunderlaget det år då avgiftsförändringen träder i kraft. Vid beräkning av den indirekta effekten av en förändring av egenavgifterna utgår beräkningarna i normalfallet enbart från statiska effekter. Det innebär att avgiftsförändringen inte antas leda till någon förändring av över- eller underskottet från näringsverksamheten före avdrag för egenavgifter. Se vidare diskussionen i avsnitt 2.

Vid sänkta egenavgifter är bruttoeffekten på de offentliga finanserna negativ. Indirekta effekter uppstår till följd av att egenavgifterna skattemässigt hanteras som en kostnad i verksamheten. Minskade egenavgifter innebär därmed att överskottet av

aktiv näringsverksamhet, efter avdrag för egenavgifter, ökar. Eftersom detta ligger till grund för både förvärvsinkomst- och egenavgiftsbeskattningen uppstår därmed indirekta effekter för intäkterna av kommunal och statlig inkomstskatt, och även för egenavgiften. Indirekta effekter uppstår också för de statliga utgifterna för trygghetssystemen när den sjukpenninggrundade inkomsten ökar samt för ålderspensionssystemet till följd av ökad pensionsgrundande inkomst. Den indirekta effekten medför att nettoeffekten av avgiftssänkningen blir lägre än bruttoeffekten.

Exempel 4.2 illustrerar beräkningskonventionen med exemplet att den allmänna löneavgiften sänks med en procentenhet 2022.

Exempel 4.2 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Beräkningsunderlaget för den allmänna löneavgiften i aktiv enskild näringsverksamhet och hos aktiva delägare i handelsbolag uppskattas för 2022 till 47,02 miljarder kronor. Avgiftssänkningen ger därmed en bruttoeffekt på -0,47 miljarder kronor (-0,01·47,02).

Antagandet att hela avgiftssänkningen påverkar inkomst av näringsverksamhet innebär att denna ökar med 0,37 miljarder kronor (0,47/1,2797).¹⁹ Detta får flera indirekta effekter på de offentliga finanserna.

Intäkterna av kommunal inkomstskatt ökar på grund av den ökade inkomsten, med 0,13 miljarder kronor. Kommunernas och regionernas ökade skatteintäkter antas motsvaras av ökade utgifter i samma storlek (se diskussion i avsnitt 4.1).

Intäkterna från statlig inkomstskatt ökar något men de statliga skattereduktionerna (jobbskatteavdrag och skattereduktion för allmän pensionsavgift) ökar något mer vilket ger en sammantagen effekt på -0,01 miljarder kronor. Statens intäkter från egenavgifterna (exklusive allmän löneavgift) ökar med 0,03 miljarder kronor, och kostnaderna i de statliga trygghetssystemen ökar med 0,01 miljarder kronor. Ålderspensionssystemet påverkas också av det ökade underlaget genom att intäkterna från ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift ökar med 0,05 miljarder kronor. Den ökade pensionsgrundande inkomsten får dock en effekt på inkomstindex för 2023.

¹⁹ Bruttoeffekten/(1+ny nivå på egenavgifterna).

Utbetalningarna av ålderspension ökar därmed 2023 och följande år.

Med hänsyn tagen till dessa indirekta effekter blir nettoeffekten på de offentliga finanserna av sänkt allmän löneavgift i egenavgifterna med en procentenhet -0,38 miljarder kronor 2022. År 2023 och framåt är den offentligfinansiella nettoeffekten -0,42 miljarder kronor. Exemplet redovisas i tabell 4.5.

Tabell 4.5 Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				-0,47
Nettoeffekt, År	2022	2023	2024	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal inkomstskatt	0,13	0,13	0,13	0,13
Kommunal konsumtion	-0,13	-0,13	-0,13	-0,13
B. Ålderspensionssystemet	0,05	0,00	0,00	0,00
Ålderspensionsavgift	0,03	0,03	0,03	0,03
Allmän pensionsavgift	0,02	0,02	0,02	0,02
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,05</i>	<i>0,05</i>	<i>0,05</i>	<i>0,05</i>
Ålderspension	0,00	-0,05	-0,05	-0,05
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,05</i>
C. Staten	-0,43	-0,42	-0,42	-0,42
Statlig inkomstskatt - skattereduktioner	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
Socialavgifter	0,03	0,03	0,03	0,03
Allmän löneavgift	-0,43	-0,43	-0,43	-0,43
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,41</i>	<i>-0,41</i>	<i>-0,41</i>	<i>-0,41</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-0,38	-0,42	-0,42	-0,42

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

4.4 Särskild löneskatt

Skatterättsliga regler

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

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

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

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

Statistik

I tabell 4.6 redovisas underlag och skatteintäkter från särskild löneskatt, uppdelat på juridiska och fysiska personer (skattesats 24,26 procent) under perioden 2019-2022 samt på lön och aktiv näringsverksamhet (skattesats 6,15 procent) under 2019. Beräkningsunderlaget för den särskilda löneskatten för juridiska personer utgörs i huvudsak av avsättningar till tjänstepensioner och omfattar såväl fonderade avsättningar som direktutbetalad pension, varav de fonderade avsättningarna står för drygt hälften.

Tabell 4.6 Skattebaser och intäkter för särskild löneskatt

Miljarder kronor

År	2019	2020	2021*	2022*
Underlag, skattesats 24,26 %	196	204*	214	223
Juridiska personer	194	204	213	222
Fysiska personer	1,8	0,8*	0,9	0,9
Underlag, skattesats 6,15 %	26,7			
Lön och annan ersättning	23,0			
Aktiv näringsverksamhet	3,7			
Skatteintäkter	49,4	50,1*	52,4	54,6

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

Beräkningskonventioner

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

5 Skatt på kapitalägande – kapital- och egendomsskatter

I detta kapitel redovisas beräkningskonventionerna för kapital- och egendomsskatter.

För de flesta skatterna i detta kapitel antas att en skatteförändring inte ger upphov till några indirekta effekter på de offentliga finanserna, och att den offentligfinansiella brutto- och nettoeffekten sammanfaller. Ett undantag är ändrade regler för avkastningsskatt på tjänstepensionsförsäkringar. Där antas att förändringar i skatteuttaget påverkar företagets vinster på kort sikt, och därmed skatteintäkterna från inkomstbeskattningen. Indirekta effekter antas även uppstå vid förändringar i den kommunala fastighetsavgiften och den statliga fastighetsskatten.

Kapital kan ägas direkt av den skatteskyldige eller indirekt exempelvis via investmentföretag eller värdepappers- och specialfonder. För att det ska råda skattemässig neutralitet mellan direkt och indirekt ägande gäller särskilda skatteregler för dessa företagsformer (se avsnitt 6.3).

År 2022 beräknas skatteintäkterna från kapital- och egendomsskatter uppgå till ca 150 miljarder kronor, vilket utgör 5,8 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Skatteintäkterna tillfaller i huvudsak staten. Undantaget är intäkterna från den kommunala fastighetsavgiften, som tillfaller kommunsektorn.

5.1 Beskattning av kapitalinkomster

5.1.1 Inkomstslaget kapital

Avkastningen på kapital för fysiska personer och dödsbon beskattas separat och proportionellt i inkomstslaget kapital. Juridiska personer som erhåller avkastning på kapital tar upp inkomsten till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (se kapitel 6). Pensionsmedel och värdet i kapitalförsäkringar beskattas med avkastningsskatt (se avsnitt 5.3).

Inkomster

Till intäkt av kapital räknas inkomster från innehav av tillgångar samt kapitalvinster och kapitalförluster. Redovisning av löpande inkomster och utgifter sker enligt kontantprincipen, dvs. när avkastningen kan disponeras eller när utgiften betalas. Kapitalvinster beskattas när tillgången avyttras.

Exempel på löpande inkomster är ränta på banktillgodohavanden och obligationer, utdelning på aktier och andelar samt ersättning vid utyrning av privatbostad och hyreslägenheter. Vidare hänförs ett antal speciella intäkter till inkomstslaget kapital t.ex. schablonintäkt på investeringssparkonto och på andelar i värdepappersfonder och specialfonder (se avsnitt 6.3). Enskilda näringsidkares fördelningsbelopp vid positiv räntefördelning tas också upp som en inkomst i inkomstslaget kapital (se vidare avsnitt 6.5).

Kapitalvinster och kapitalförluster utgörs av realiserade värdeförändringar vid avyttring av värdepapper och andra tillgångar.

Avdrag

Från intäkt av kapital får avdrag göras för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster, samt för ränta och kapitalförlust. Det råder full avdragsrätt för ränteutgifter medan kapitalförluster som huvudregel är avdragsgilla med 70 procent. Skälet är att motverka skatteanpassning genom att skattskyldiga tidigt säljer egendom som

minskat i värde och väntar med att sälja egendom med god värdestegring.

Det finns särskilda kvittningsregler för kapitalförluster på värdepapper. Realiserade värdeförändringar sorteras in i undergrupper efter vilken typ av tillgång som de härstammar ifrån. Förluster kvittas sedan mot vinster enligt särskilda regler i de olika undergrupperna. En förlust som inte kan kvittas mot en kapitalvinst kvoterar enligt huvudregeln. Full kvittning av kapitalförluster gäller således bara mot kapitalvinster och inte mot utdelning och annan löpande avkastning.

Investeraravdrag får göras av fysiska personer som investerar i företag av mindre storlek i samband med företagets bildande eller vid en nyemission. Avdraget får göras med hälften av betalningen för andelarna i inkomstslaget kapital. Detta innebär att avdraget medför en skattesänkning med 15 procent av det investerade beloppet. Avdrag ges med högst 650 000 kronor per person och år.

Vid uthyrning av en privatbostadsfastighet beskattas inkomsten i inkomstslaget kapital. För att beräkna den skattepliktiga inkomsten får man från hyresinkomsten vanligen göra ett schablonmässigt avdrag med 40 000 kr samt 20 procent av hyresinkomsten.

I budgetpropositionen för 2022 aviseras att regeringen kommer lämna ett förslag som innebär att ersättningar vid uthyrning av personliga tillgångar, efter avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsten, ska tas upp till beskattning bara till den del som de sammanlagda ersättningarna överstiger 20 000 kronor under ett beskattningsår. Ersättningar vid upplåtelse av en privatbostadsfastighet, en privatbostad eller en bostad som innehas med hyresrätt omfattas inte av förslaget.

För enskilda näringsidkare ska avdrag göras för fördelningsbelopp för negativ räntefördelning (se avsnitt 6.5).

Skattesats

Individens nettokapitalinkomst beräknas genom att kapitalinkomsterna reduceras med avdragen. Om nettot blir positivt redovisas det som ett överskott av kapital och om det blir negativt som ett underskott av kapital. Överskott av kapital beskattas med en

statlig skatt på 30 procent och vid underskott medges skatte-reduktion.

Vissa kapitalinkomster kvoterar när de tas upp till beskattning, vilket gör att den effektiva skattesatsen för dessa inkomster blir lägre än 30 procent (se tabell 5.1). Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag ska exempelvis tas upp till beskattning med två tredjedelar av underlaget, vilket innebär att den effektiva skattesatsen uppgår till 20 procent. Skattereglerna för fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, beskrivs närmare i avsnitt 5.1.3. Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag ska tas upp till fem sjättedelar och den effektiva skattesatsen uppgår därmed till 25 procent.

Tabell 5.1 Effektiva skattesatser för vissa kapitalinkomster 2022

Andel, procent

	Andel som tas upp till beskattning	Effektiv skattesats (%)
Norm	1/1	30
Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag	2/3	20
Kapitalvinst på privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter	22/30	22
Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag	5/6	25
Kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter	9/10	27

Vad gäller kapitalvinster på fastigheter ska tjugotvå trettiondelar av vinsten från en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt och nio tiondelar av vinsten från en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt tas upp. De effektiva skattesatserna blir därmed 22 respektive 27 procent. För dessa tillgångar gäller även avsteg från huvudregeln att kapitalförluster är avdragsgilla till 70 procent: för privatbostäder är förlustkvoteringen 50 procent och för näringsfastigheter och näringsbostadsrätter 63 procent.

Om man säljer sin privatbostad (ursprungsbostaden) och köper eller tänker köpa en annan bostad (ersättningsbostaden), kan man under vissa förutsättningar få uppskov med beskattningen av hela eller del av den kapitalvinst som uppkommer vid försäljningen. Avdrag för uppskovsbeloppet ska yrkas i inkomstdeklarationen i

samband med kapitalvinstberäkningen för ursprungsbostaden. När ersättningsbostaden säljs ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning. Det finns också möjlighet till frivillig återföring av uppskovsbelopp. Det återförda uppskovsbeloppet läggs samman med den nya kapitalvinsten eller kapitalförlusten för ersättningsbostaden till en samlad post att ta upp eller dra av. Taket för uppskovsbelopp är 3 000 000 kronor vid försäljningar av privatbostad som görs efter den 30 juni 2020.

Skattereduktion för underskott av kapital

Ett underskott i inkomstslaget kapital ger rätt till en skattereduktion med 30 procent av underskottet upp till 100 000 kronor och med 21 procent av överskjutande underskott. Skattereduktionen räknas av från statlig och kommunal inkomstskatt på inkomst av tjänst och näringsverksamhet samt statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

Exempel 5.1 Beräkning av skattereduktion för underskott av kapital

Exempel A: En skattereduktion för underskott av kapital uppkommer till följd av utgiftsräntor som överstiger intäktsräntor. Ränteutgifter är avdragsgilla till 100 procent.

- Om underskottet är 100 000 kronor medges skattereduktion med 30 000 kronor ($0,3 \cdot 100\,000$).
- Om underskottet är 150 000 kronor medges skattereduktion med 30 000 kronor på 100 000 kronor och med 10 500 kronor på det belopp som överstiger 100 000 kronor. Den sammanlagda skattereduktionen uppgår därmed till 40 500 kronor ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,21 \cdot 50\,000$).

Exempel B: En skattereduktion för underskott av kapital uppkommer till följd av en realiserad nettokapitalförlust från

försäljning av marknadsnoterade aktier. En sådan kapitalförlust är avdragsgill till 70 procent.

- Om kapitalförlusten är 100 000 kronor blir underskottet av kapital 70 000 kronor ($0,7 \cdot 100\,000$) och skattereduktionen 21 500 kronor ($0,3 \cdot 70\,000$ kronor).
- Om kapitalförlusten är 150 000 kronor blir underskottet av kapital 105 000 kronor ($0,7 \cdot 150\,000$) och skattereduktionen 31 050 kronor ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,21 \cdot 5\,000$).

Exempel C: En skattereduktion för underskott av kapital uppkommer till följd av en realiserad nettokapitalförlust från försäljning av en privatbostadsfastighet. En sådan kapitalförlust är avdragsgill till 50 procent.

- Om kapitalförlusten är 100 000 kronor blir underskottet av kapital 50 000 kronor ($0,5 \cdot 100\,000$) och skattereduktionen 15 000 kronor ($0,3 \cdot 50\,000$ kronor).
- Om kapitalförlusten är 250 000 kronor blir underskottet av kapital 125 000 kronor ($0,5 \cdot 250\,000$) och skattereduktionen 35 250 kronor ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,21 \cdot 25\,000$).

Statistik

I tabell 5.2 redovisas inkomster och avdrag i inkomstslaget kapital. Dessutom redovisas det sammanlagda överskottet respektive underskottet av kapital. Uppgifterna kommer från Skatteverkets taxeringsutfall och regeringens prognoser över skatteintäkterna.

Tabell 5.2 Inkomster och avdrag i inkomstslaget kapital

Miljarder kronor

	2019	2020*	2021*	2022*
Inkomster				
Ränteinkomster, utdelningar m.m.	114,5	89,6	116,3	120,3
Uthyrning av privatbostad	2,4	2,5	2,5	2,6
Schablonintäkter ¹	20,9	22,1	23,1	25,0
Positiv räntefördelning	7,1	7,0	7,0	7,0
Kapitalvinst	181,4	190,0	264,0	244,0
Avdrag				
Ränteutgifter m.m.	86,6	91,9	94,7	101,7
Negativ räntefördelning	0,3	0,3	0,3	0,3
Kapitalförlust	5,5	6,0	6,0	6,0
Skattebaser				
Överskott av kapital	302,8	287,5	392,8	377,5
Underskott av kapital	69,1	74,7	81,1	86,7

¹ Avser schablonintäkter på ISK, värdepappers- och specialfonder och uppskovsbelopp (för uppskovsbelopp t.o.m. 2020).

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

Källa: Skatteverket och Finansdepartementet.

De enskilda inkomst- och avdragsposterna i tabellen behöver inte summera till över- respektive underskotten. En mer detaljerad uppdelning av skattebaserna finns i Statistiska centralbyråns (SCB) årliga undersökning av hushållens kapitalvinster och kapitalförluster.

I tabell 5.3 redovisas intäkterna från kapitalinkomstskatten, inklusive skattereduktionen för underskott av kapital.

Tabell 5.3 Skatteintäkter från kapitalinkomstskatt

Miljarder kronor

	2019	2020*	2021*	2022*
Skatt på kapital	89,5	84,6	115,2	110,8
Skattereduktion underskott av kapital	-19,9	-21,4	-23,3	-24,8
Nettoskatt på kapitalinkomster	69,6	63,2	92,0	86,0

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

Källa: Finansdepartementet.

5.1.2 Investeringsparkonto

Investeringsparkonto är en schablonbeskattad sparform. Inom ramen för ett investeringsparkonto får privatpersoner spara i aktier, fondandelar, obligationer och andra finansiella instrument. Sparandet är direktägt, vilket t.ex. innebär att den som sparar i aktier på ett investeringsparkonto kan utnyttja sin rösträtt på bolagsstämmor. Fysiska personer och dödsbon kan öppna investeringsparkonton medan kreditinstitut, värdepappersbolag och fondbolag får tillhandahålla dem.

Tillgångar som förvaras på ett investeringsparkonto schablonbeskattas. Innehavaren av ett investeringsparkonto betalar skatt baserad på en schablonmässigt beräknad intäkt och inte på faktiska inkomster som annars gäller inom den konventionella beskattningen. Det innebär t.ex. att kontoinnehavaren inte betalar skatt på kapitalvinster eller får göra avdrag för kapitalförluster vid försäljningar av tillgångarna på investeringsparkontot. Istället betalas en årlig skatt som baseras på det sammanlagda värdet av tillgångarna på kontot, oavsett om innehavaren gör vinst eller förlust.

Underlaget för skatten är ett kapitalunderlag. Det beräknas varje år och utgörs av en fjärdedel av summan av:

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

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

Schablonintäkten beräknas genom att multiplicera kapitalunderlaget med statslåneräntan vid utgången av november året före

beskattningsåret plus en procentenhet. Schablonintäkten ska dock vara lägst 1,25 procent av kapitalunderlaget. Schablonintäkten tas upp som inkomst och beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital.

Statistik

Tabell 5.4 visar de sammanlagda tillgångarna som finns på investeringssparkontona och schablonintäkten för 2019–2022.

Tabell 5.4 Investeringssparkonto

Miljarder kronor

	2019	2020*	2021*	2022*
Schablonintäkt	13,9	13,8	15,2	16,8
Summa tillgångar	917,6	1 107,5	1 218,2	1 340,1

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

Källa: Finansdepartementet.

5.1.3 Inkomster från fåmansföretag

För ägare av kvalificerade andelar i fåmansföretag finns särskilda regler för beskattning av utdelning och kapitalvinst, de s.k. 3:12-reglerna. Med fåmansföretag avses enligt huvudregeln aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Reglerna omfattar andelsägare i de fall andelsägaren eller närstående är verksamma i företaget i betydande omfattning. 3:12-reglerna har sin bakgrund i den duala inkomstskattmodell som tillkom genom 1990/91 års skattereform. Kombinationen av en progressiv beskattning av arbetsinkomster och en separat och proportionell kapitalbeskattning gör att marginals-katten på arbetsinkomster för personer som betalar arbetsgivaravgifter samt både kommunal och statlig inkomstskatt överstiger summan av bolags-skatt och kapitalinkomstskatt. För att begränsa möjligheten att omvandla arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst reglerar 3:12-reglerna hur mycket av företagets utdelning respektive kapitalvinst på andelar i företaget som ska betraktas som arbets- respektive kapitalinkomst hos delägaren.

Den skattemässiga uppdelningen av inkomsterna sker på ett schablonmässigt sätt. Utgångspunkten är att det som anses utgöra en normal kapitalavkastning beskattas i inkomstslaget kapital och inkomster som överstiger denna nivå beskattas i inkomstslaget tjänst. Med normal avkastning avses kapitalinkomst upp till ett s.k. gränobelopp. Skattesatsen är 30 procent men den effektiva skattesatsen på utdelning som tas ut inom gränobeloppet är 20 procent, eftersom endast två tredjedelar av inkomsten tas upp till beskattning. Om utdelningen understiger gränobeloppet utgör skillnaden ett sparat utdelningsutrymme som förs vidare till nästa beskattningsår. Utdelning som överstiger gränobeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett tak om 90 inkomstbasbelopp under ett beskattningsår. På denna utdelning utgår inga arbetsgivaravgifter. Utdelning utöver detta belopp beskattas som kapitalinkomst med 30 procent. Årets gränobelopp får antingen bestämmas enligt den s.k. förenklingsregeln till ett belopp som motsvarar 2,75 inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller enligt huvudregeln, där underlaget för gränobeloppet utgörs av anskaffningskostnaden för aktierna. Enligt huvudregeln är gränobeloppet summan av underlaget för årets gränobelopp multiplicerad med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med nio procentenheter. Om delägaren eller närstående till denne uppfyller ett visst lägsta krav på eget löneuttag får även ett lönebaserat utrymme läggas till gränobeloppet enligt den s.k. löneunderlagsregeln.²⁰ Från och med inkomståret 2014 utgör lönebaserat utrymme 50 procent av lönerna i företaget och dess dotterföretag. Sedan 2014 ställs ett krav på en minsta ägarandel i företaget som förutsättning för att delägare ska få beräkna ett lönebaserat utrymme. Den minsta ägarandelen är 4 procent. Till gränobeloppet ska läggas ett eventuellt kvarstående sparat utdelningsutrymme från tidigare år som räknats upp med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med tre procentenheter. Vid beräkningen av gränobelopp för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag finns ett golv på 0 procent för statslåneräntan.

²⁰ För att få använda denna regel måste delägaren eller närstående till denna ha tagit ut kontant lön med det lägsta av a) 6 inkomstbasbelopp med tillägg av fem procent av lönerna i företaget eller b) 9,6 inkomstbasbelopp.

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

5.1.4 Beräkningskonventioner

I de offentligfinansiella beräkningarna för fysiska personers kapitalinkomstskatt antas att inga indirekta effekter på de offentliga finanserna uppstår om skattereglerna ändras. Den offentligfinansiella brutto- och nettoeffekten sammanfaller därför.

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna enligt beräkningskonventionerna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringar i skattereglerna. När det gäller regeländringar som påverkar inkomsterna från fåmansbolag eller hushållens portföljval kan dock avsteg göras från detta antagande. Att i vissa fall väga in hur beteendet hos individer och företag ändras bidrar till en bättre uppskattningen av den offentligfinansiella effekten på kort sikt.

I flera fall beräknas den offentligfinansiella effekten av ändrade kapitalskatteregler med hjälp av den s.k. FASIT-modellen (se kapitel 3). Effektberäkningar av ändrade skatteregler för fåmansbolag baseras på underlag från SCB:s databas FRIDA, där uppgifter om fåmansföretag kan matchas med aktiva ägares inkomstdeklarationer. En beskrivning av databasen FRIDA finns i kapitel 6. SCB har även delvis integrerat 3:12-reglerna i FASIT.

5.2 Kupongskatt

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

Intäkterna från kupongskatten beräknas uppgå till 5,8 miljarder kronor år 2022.

5.3 Avkastningsskatt

Skatterättsliga regler

Sparande i pensions- och kapitalförsäkringar beskattas med avkastningsskatt. Skattskyldiga till avkastningsskatt är bl.a. livförsäkringsföretag, pensionsstiftelser, arbetsgivare med avsättning till pensioner i balansräkningen, utländska tjänstepensionsinstitut och innehavare av pensionssparkonto och utländsk pensions- eller kapitalförsäkring.

Underlaget för avkastningsskatt beräknas i två steg: först beräknas ett kapitalunderlag och därefter ett skatteunderlag. Reglerna för hur kapitalunderlaget och skatteunderlaget beräknas

ser olika ut för olika skattskyldiga och beror även på om försäkringen är en pensions- eller kapitalförsäkring.

För livförsäkringsföretag gäller att kapitalunderlaget beräknas som värdet av livföretagets tillgångar vid ingången av beskattningsåret minskat med värdet av finansiella skulder vid samma tidpunkt. Vid beräkningen ska vissa tillgångar inte räknas med. Det gäller dels tillgångar som inte förvaltas för försäkringstagarnas räkning, dels vissa försäkringar. Kapitalunderlaget för en kapitalförsäkring ska ökas med de premiebetalningar som gjorts till försäkringen under beskattningsåret.

Även för pensionsstiftelser och innehavare av pensionssparkonto beräknas kapitalunderlaget som värdet av tillgångarna vid ingången av beskattningsåret minskat med värdet av finansiella skulder vid samma tidpunkt.

För företag med avsättningar till pensioner i balansräkningen motsvaras kapitalunderlaget av den avsättning som redovisas i balansräkningen vid beskattningsårets ingång och som avser pensionsutfästelser som är avdragsgilla. För utländska pensions- och kapitalförsäkringar motsvarar kapitalunderlaget försäkringens värde vid beskattningsårets ingång. För kapitalförsäkringar ska kapitalunderlaget också ökas med årets premieinbetalningar.

Skatteunderlaget är en schablonmässig avkastning på kapitalunderlaget. För pensionsförsäkringar beräknas det genom att multiplicera kapitalunderlaget med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret. Som lägst ska skatteunderlaget beräknas till 0,5 procent av kapitalunderlaget. Skattesatsen för pensionsförsäkringar är 15 procent.

För kapitalförsäkringar gäller att skatteunderlaget beräknas som kapitalunderlaget multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november kalenderåret närmast före beskattningsåret ökad med 1 procentenhet. Skatteunderlaget ska som lägst beräknas till 1,25 procent av kapitalunderlaget. Skattesatsen för kapitalförsäkringar och tjänstepensioner som är jämförbara med kapitalförsäkringar är 30 procent. Vissa kapitalförsäkringar, s.k. kapitalpension, beskattas dock med 15 procents avkastningsskatt. Dessa försäkringar uppfyller vissa av de krav som ställs för att en försäkring ska betraktas som en pensionsförsäkring. Kapitalpensionerna håller dock successivt på att avvecklas och inga nyteckningar är tillåtna.

Statslåneräntan mellan 2019 och 2022 redovisas i tabell 5.5

Tabell 5.5 Statslåneräntan

Procent

	2019	2020	2021*	2022*
Statslåneränta, genomsnitt under året	0,04	-0,07	0,17	0,37
Statslåneränta, 30 november	-0,09	-0,10	0,21	0,46

Anm.:* Uppgiften är en prognos.

Statistik

Det totala kapitalunderlaget i pensions- och kapitalförsäkringar uppskattas vid ingången av 2022 uppgå till ca 7 600 miljarder kronor (se tabell 5.6). Kapitalunderlaget i pensionsförsäkringar bedöms utgöra ca 70 procent, dvs. ca 5 300 miljarder kronor. Kapitalunderlaget i kapitalförsäkringar utgör resterande del. Av kapitalunderlaget för pensionsförsäkringarna uppskattas ca 80 procent utgöras av tjänstepensioner. Intäkterna från avkastningsskatten beräknas 2022 sammanlagt uppgå till 7,1 miljarder kronor.

Tabell 5.6 Avkastningsskatt – underlag och intäkter

Miljarder kronor

	2019	2020*	2021*	2022*
Kapitalunderlag	5 798	6 579	6 965	7 639
Skatteunderlag	29	33	35	40
Skatteintäkter från avkastningsskatt	5	6	6	7

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

Beräkningskonventioner

Beräkningskonventionerna vid förändrade regler för avkastningsskatt skiljer sig åt för den del som avser privata pensionsförsäkringar respektive tjänstepensionsförsäkringar.

Kapitalet i de privata försäkringarna är ett resultat av privata premiebetalningar som har gjorts med eller utan avdragsrätt. En höjning av skattesatsen för avkastningsskatt minskar framtida utbetalningar från pensions- eller kapitalförsäkringen. I den

utsträckning avsättningarna har varit avdragsgilla minskar underlaget för inkomstskatt på utfallande pensioner, vilket leder till lägre skatteintäkter när pensionen betalas ut. I de offentligfinansiella effektberäkningarna antas att denna effekt motverkas av att premieinbetalningarna ökar till följd av den höjda skatten. Här görs alltså ett avsteg från antagandet om att beteendet hos individer och företag inte ändras som en följd av skatteändringen. För förändringar i avkastningsskatten för privata pensions- och kapitalförsäkringar antas därmed att den offentligfinansiella brutto- och nettoeffekten sammanfaller.

Tjänstepensionskapitalet har bildats genom att arbetsgivare har gjort pensionsavsättningar för de anställda. För den här delen av pensionskapitalet antas att en ändrad avkastningsskatt påverkar företagets vinster på kort sikt. Om avkastningsskatten höjs antas det leda till att arbetsgivarna gör större premieinbetalningar för att därigenom trygga de framtida pensionsutfästelserna. De högre avsättningarna minskar företagets vinst, vilket i sin tur minskar intäkterna från bolagsskatt.

Exempel 5.2 Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet

I exemplet antas att avkastningsskatten höjs med 1 procentenhet 2022.

Det sammanlagda kapitalunderlaget för pensionsförsäkringar bedöms uppgå till ca 5 300 miljarder kronor 2022. Den genomsnittliga statslåneräntan året före 2022 bedöms uppgå till 0,17 procent (se tabell 5.5). Statslåneräntan är därmed lägre än det golv för statslåneräntan på 0,5 procent som ska tillämpas vid beräkningen av skatteunderlaget. Det innebär att skatteunderlaget beräknas som 0,5 procent av kapitalunderlaget.

Kapitalunderlaget för pensionsförsäkringar består av två delar: privata pensionsförsäkringar och tjänstepensionsförsäkringar. De privata pensionsförsäkringarna antas utgöra 20 procent och tjänstepensionsförsäkringarna 80 procent. En höjd avkastningsskatt får olika effekter för de två delarna.

Kapitalunderlaget för de privata pensionsförsäkringarna bedöms uppgå till 1 060 miljarder kronor. En höjning av avkastningsskatten med 1 procentenhet innebär att den offentligfinansiella bruttoeffekten uppgår till 0,05 miljarder kronor. Nettoeffekten antas sammanfalla med bruttoeffekten. I tabell 5.7

redovisas de offentligfinansiella effekterna av en höjd avkastningsskatt på privata pensionsförsäkringar.

Kapitalunderlaget för tjänstepensionsförsäkringar bedöms uppgå till 4 240 miljarder kronor och bruttoeffekten av skatteändringen blir därför 0,21 miljarder kronor. Eftersom högre avkastningsskatt antas leda till att arbetsgivarna gör större avsättningar till tjänstepensioner, ökar företagets kostnader och deras vinst blir lägre på kort sikt. Det medför att intäkterna från bolagsskatten minskar. Den offentligfinansiella nettoeffekten blir 0,17 miljarder kronor. Effekterna av en höjd avkastningsskatt på tjänstepensionsförsäkringar redovisas i tabell 5.8.

Tabell 5.7 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet – privat pensionssparande

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				0,05
Nettoeffekt, År	2022	2023	2024	Varaktigt
Offentligfinansiell nettoeffekt	0,05	0,05	0,05	0,05

Tabell 5.8 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet – tjänstepensioner

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				0,21
Nettoeffekt, År	2022	2023	2024	Varaktigt
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04
Skatt på företagsvinster	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04
Avkastningsskatt	0,21	0,21	0,21	0,21
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	0,16	0,16	0,16	0,16

5.4 Fastighetsavgift och fastighetsskatt

Fastigheter beskattas genom uttag av fastighetsavgift eller fastighetsskatt. I allmänhet gäller att fastighetsavgift ska tas ut på bostäder och att fastighetsskatt ska tas ut på fastigheter som inte innehåller bostäder. Det är den som vid årets ingång är ägare till en fastighet som är skyldig att betala fastighetsavgiften eller fastighetsskatten. Om det finns flera ägare betalar var och en sin andel av avgiften eller skatten.

5.4.1 Fastställande av taxeringsvärde

Både fastighetsavgiften och fastighetsskatten baseras på fastighetstaxeringen. Vilka värderingsmetoder som används vid fastighetstaxeringen beror på vilken taxeringsenhet som avses. En fastighet kan tillhöra någon av följande typer av taxeringsenheter: småhus-, ägarlägenhets-, hyreshus-, lantbruks-, elproduktions-, industri- eller specialenhet.

Skatteverket ska fastställa ett taxeringsvärde för varje skatte- och avgiftspliktig taxeringsenhet. För alla taxeringsenheter gäller att taxeringsvärdet ska motsvara 75 procent av marknadsvärdet. Marknadsvärdet är det pris som taxeringsenheten sannolikt får vid en försäljning på den allmänna marknaden och bestäms med hänsyn till det genomsnittliga prisläget två år före det år då fastighetstaxering av taxeringsenheten sker.

Taxeringsvärdet fastställs vart sjätte år vid den allmänna fastighetstaxeringen. Allmän fastighetstaxering innebär att samtliga fastigheter av en viss byggnadstyp får nya taxeringsvärden. Vid dessa tillfällen har Skatteverket möjlighet att göra omfattande översyner, eller tillämpa nya värderingsmodeller. Vilket år den allmänna fastighetstaxeringen sker beror på vilken taxeringsenhet som avses. Mellan de allmänna fastighetstaxeringarna ska förenklade fastighetstaxeringar göras för småhus, ägarlägenheter, hyreshus och lantbruk. En förenklad fastighetstaxering görs tre år efter en allmän fastighetstaxering. En särskild fastighetstaxering genomförs de år allmän eller förenklad fastighetstaxering inte sker. Den särskilda fastighetstaxeringen leder dock endast till ett nytt taxeringsvärde om fastigheten genomgått en förändring.

5.4.2 Kommunal fastighetsavgift

Kommunal fastighetsavgift ska betalas för småhus, ägarlägenheter och bostadsdelen i hyreshus.²¹ År 2022 beräknas den kommunala fastighetsavgiften uppgå till 8 800 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet. Detsamma gäller för ägarlägenheter. För bostadsdelen i hyreshus beräknas fastighetsavgiften uppgå till 1 506 kronor per bostadslägenhet, dock högst 0,3 procent av taxeringsvärdet.

De fasta beloppen för småhus och bostadslägenheter förändras årligen procentuellt lika mycket som förändringen av inkomstbasbeloppet. För småhus är utgångspunkten det fasta belopp på 6 000 kronor som gällde för 2008, det år då reglerna om kommunal fastighetsavgift trädde ikraft. Beloppet räknas upp med samma procenttal som inkomstbasbeloppet har förändrats med mellan det aktuella året och 2008. Procentalet uttrycks med två decimaler och det fasta beloppet avrundas nedåt till närmaste hela krontal.²² För bostadsdelen i hyreshus är utgångspunkten beloppet 1 027 kronor för 2008.²³

För arrendetomter och byggnader på ofri grund är avgiften halverad. År 2022 beräknas avgiften för småhus uppgå till 4 400 kronor, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet.

Exempel 5.3 Indexeringen av fastighetsavgiften

Inkomstbasbeloppet har fastställts till 48 000 kronor för 2008 och förväntas uppgå till 70 400 kronor 2022. Den procentuella förändringen mellan åren, uttryckt med två decimaler, är 46,67 procent. Takbeloppet för kommunal fastighetsavgift för 2022 beräknas därmed uppgå till $6\,000 \cdot 1,4667 = 8\,800$ kronor för småhus och $1\,027 \cdot 1,4667 = 1\,506$ kronor för lägenhet i flerbostadshus. För småhus på ofri grund uppgår takbeloppet till hälften av ordinarie belopp, dvs. 4 400 kronor.

²¹ För lantbruksenheter gäller att kommunal fastighetsavgift ska betalas på uppförda småhus med tillhörande tomtmark. Ekonomibyggnader, skogsmark, åker, bete och övriga delar av lantbruksenheterna är undantagna från skatte- och avgiftsplikt.

²² Endast de två första decimalerna används, i övrigt sker ingen avrundning. Exempelvis ska en procentuell förändring på 7,136 procent uttryckas som 7,13 procent vid beräkningen.

²³ Det fasta belopp som gällde för lägenheter 2008 var 1 200 kronor per. År 2013 ändrades det ursprungliga beloppet före indexering 2008 till 1 027 kronor. Samtidigt sänktes procentsatsen från 0,4 till 0,3 procent.

För nybyggda bostäder i småhus, ägarlägenheter och bostadshyreshus betalas ingen fastighetsavgift de första femton åren.²⁴

Personer över 65 år och personer som fått sjukersättning eller aktivitetsersättning kan i vissa fall vara berättigade till begränsad fastighetsavgift. Begränsningen av fastighetsavgiften sker genom en skattereduktion. Reglerna innebär att fastighetsavgiften inte ska överstiga fyra procent av den skattskyldiges inkomst, det s.k. spärrbeloppet, beräknad som summan av den beskattningsbara förvärvsinkomsten och överskott i inkomstslaget kapital. Det finns en nedre gräns för spärrbeloppet. För 2022 bedöms denna gräns vara 3 298 kronor. Fastighetens ägare ska ha varit bosatt på fastigheten under hela beskattningsåret.

5.4.3 Statlig fastighetsskatt

Fastighetsskatt tas ut på obebyggda småhusenheter (även småhus på lantbruksenhet) och enheter där byggnader är under uppförande. Skattesatsen är 1 procent av taxeringsvärdet. Motsvarande regler gäller för ägarlägenheter.

För lokaldelen i hyreshus tas fastighetsskatt ut med 1 procent av taxeringsvärdet.

Fastighetsskatt tas också ut på industrienheter och andra elproduktionsenheter än vindkraftverk med 0,5 procent av taxeringsvärdet. För vindkraftverk är skattesatsen 0,2 procent. Den lägre skattesatsen förutsätter dock att skillnaden mellan 0,5 och 0,2 procent av taxeringsvärdet sammantaget inte är högre än 200 000 euro under en treårsperiod enligt EU-kommissionens förordning om stöd av mindre betydelse.

²⁴ Reglerna är knutna till det värdeår som beslutas vid fastighetstaxeringen. För nybyggda småhus, ägarlägenheter och bostadshyreshus med värdeår 2011 och tidigare sker nedsättning av fastighetsavgiften helt eller till hälften under tio år efter nybyggnation.

5.4.4 Statistik

I tabell 5.9 redovisas skatteintäkter för de olika fastighetstyperna under perioden 2019–2022.

Tabell 5.9 Skatteintäkter från fastighetsavgift och fastighetsskatt

Miljarder kronor

År	2019	2020*	2021*	2022*
Småhus	16,4	16,9	17,7	18,1
varav kommunal fastighetsavgift	15,9	16,3	17,1	17,5
Hyreshus	3,6	3,6	3,7	3,8
varav kommunal fastighetsavgift	3,2	3,3	3,4	3,5
Kommersiella lokaler	10,2	10,4	10,5	10,7
Industri- och elproduktionsenheter	4,1	3,3	3,4	3,4
Summa	34,4	34,2	35,3	35,9

Anm.: * Uppgiften är en prognos.

5.4.5 Beräkningskonventioner

En förändring av den kommunala fastighetsavgiften antas ge upphov till en indirekt effekt på de offentliga finanserna genom en s.k. KPI-effekt (se kapitel 2). Den kommunala fastighetsavgiften är en del av den komponent i konsumentprisindex (KPI) som mäter kostnaden för hushållens egna boende, dvs. småhus med äganderätt och bostadsrätter. Om den kommunala fastighetsavgiften höjs, höjs även KPI. En höjd fastighetsavgift på hyresrätter antas höja hyrorna, vilket också påverkar KPI.

I de offentligfinansiella beräkningarna antas att bolagsskatteintäkterna inte ändras till följd av en förändrad fastighetsavgift. Det motiveras av att inslagen av hyresreglering är förhållandevis starka på den svenska bostadsmarknaden. Om fastighetsavgiften höjs antas att hyrorna höjs i de allmännyttiga bostadsföretagen, men eftersom dessa företag antas redovisa nollresultat påverkas inte bolagsskatteintäkterna. Höjda hyror i allmännyttans bostäder antas vidare sprida sig till privatägda hyresfastigheter. Där balanseras hyreshöjningen fullt ut mot den höjda fastighetsavgiften och inte heller här uppstår någon bolagsskatteeffekt.

Förändringar i fastighetsavgiften kan påverka priserna på bostadsmarknaden och leda till förmögenhetsförändringar för de

som äger sina bostäder. Sådana kapitaliseringseffekter beaktas inte i de offentligfinansiella beräkningarna och innebär att intäktsökningen av en höjning av fastighetsavgiften sannolikt överskattas och intäktsbortfallet vid en sänkning underskattas.

Förändringar i fastighetsskatten på industri- och elproduktionsenheter antas påverka företagets vinster och därmed skattebasen för bolagsskatten, eftersom företagen inte antas kunna kompensera fastighetsskattehöjningen genom att höja priserna. Samma antagande gäller för fastighetsskatten på lokaldelen i hyreshus. För industri- och elproduktionsenheter beaktas också förekomsten av statligt ägande (se avsnitt 2.1.4).

5.5 Stämpelskatt

Vid förvärv av fast egendom och tomträtt samt beviljande av inteckningar ska stämpelskatt tas ut. Vid förvärv är skatten 1,5 procent för fysisk person och 4,25 procent för juridisk person. Skatten beräknas på köpeskillingen, om inte taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljats överstiger köpeskillingen. Vid inteckning är skatten 2 procent av inteckningsbeloppet för fast egendom och tomträtt. Dessutom beskattas inteckning i luftfartyg med 1 procent, företagsinteckning med 1 procent samt inteckning i skepp med 0,4 procent. Intäkterna från stämpelskatten beräknas uppgå till 14,7 miljarder kronor år 2022.

6 Skatt på kapitalanvändning – företagsskatter

I detta kapitel beskrivs beskattningen av inkomster för juridiska personer, enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. I stort sett alla juridiska personer utom handelsbolag är skattesubjekt. Det innebär att de beskattas självständigt och fristående från sina ägare. Även stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och offentlighetsliga subjekt är skattesubjekt. Skattskyldigheten är dock begränsad i de fall dessa fullgör samhällsnyttiga uppgifter. Juridiska personer, förutom handelsbolag, dödsbon och skattebefriade institutioner, är skattskyldiga till inkomstskatt. I övriga fall är det den enskilde näringsidkaren eller en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag som är skattskyldig för vinster som uppkommer i näringsverksamheten.

År 2022 beräknas skatteintäkterna från juridiska personer uppgå till ca 242 miljarder kronor, eller 9,3 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Ungefär två tredjedelar av detta utgörs av intäkter från inkomstskatt och resterade del av framför allt särskild löneskatt, fastighetsskatt och fastighetsavgift (se Tabell 6.1). Det finns stora osäkerheter med att prognostisera företagens inkomster och skatteintäkterna från dem. Inkomsterna varierar med konjunkturen samtidigt som skattelagstiftningen ger företagen möjligheter att jämna ut vinster och underskott mellan åren.

Tabell 6.1 Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer

Miljarder kronor

År	2019	2020*	2021*	2022*
Inkomst av näringsverksamhet	736,0	699,4	815,1	850,3
Slutlig skatt	217,1	211,0	226,4	242,3
varav särskild löneskatt ¹⁾	42,4	44,44	46,6	48,6
varav avkastningsskatt	5,1	5,7	6,2	7,1
varav fastighetsskatt och fastighetsavgift	18,6	17,9	18,2	18,5
varav bolagsskatt ²⁾	153,4	143,8	161,3	168,2

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

¹⁾ Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.

²⁾ Prognosen för bolagsskatteintäkterna inkluderar effekten av avräknad utländsk skatt.

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

Källa: Skatteverket och Finansdepartementet.

Beräkningskonventioner

De offentligfinansiella beräkningarna inom företagsskatteområdet görs huvudsakligen genom mikrobaserade beräkningar med hjälp av databasen FöretagsRegister och IndividDatabas (FRIDA). FRIDA består av ett flertal databaser för olika företagsformer med avidentifierade företag. Här ingår databaser för enskild näringsverksamhet (både näringsidkare med och utan årsbokslut), handelsbolag, aktiebolag, ekonomiska föreningar och ideella föreningar. FRIDA omfattar den totala populationen av företag. Databaserna innehåller taxerings- och SRU-data (Standardiserade RäkenskapsUtdrag) från Skatteverket, bokföringsstatistik för banker och försäkringsbolag från Finansinspektionen, SCB:s finansstatistik, uppgifter om utdelningar, fondemissioner och information om status gällande konkurs, ackord, likvidation, fusion, avregistrering och företagsrekonstruktion, där de sistnämnda uppgifterna är hämtade från Bolagsverket. För aktiebolag och handelsbolag finns även uppgifter om koncerntillhörighet som gör det möjligt att koppla samman de bolag som ingår i en koncernstruktur och analysera dessa på koncernnivå. Det finns även viss information om vilka bolag som är utlandsägda. För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag, samt delägare i fåmansföretag finns avidentifierade individuppgifter

om bl.a. personliga inkomster, vilket gör det möjligt att göra vissa kopplingar mellan företag och individer.

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

Enligt uppgifter i FRIDA fanns 2019 ca 566 000 aktiebolag, ca 43 000 handelsbolag, ca 13 200 ekonomiska föreningar (inklusive bostadsrättsföreningar) och ca 802 000 enskilda näringsidkare.

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

6.1 Aktiebolag

- Skattebas: inkomst av näringsverksamhet.
- Utgångspunkten för inkomst av näringsverksamhet är företagets resultat efter bokslutsdispositioner enligt bokföringsmässiga principer. Den beskattningsbara inkomsten tas fram genom att göra olika skattemässiga justeringar av det bokförda resultatet. Företag som ingår i en koncern kan resultatutjämna genom användande av koncernbidrag.
- Skattesats: 20,6 procent.

Skatterättsliga regler

En central princip inom bolagsbeskattningen är att varje aktiebolag är ett skattesubjekt, oberoende av om bolaget ingår i en koncern eller inte. All verksamhet inom aktiebolaget hänförs till bolagets inkomst av näringsverksamhet. Det redovisade resultatet av verksamheten är utgångspunkten även för den skattemässiga inkomstberäkningen. Den skattemässiga inkomstberäkningen ansluter även tidsmässigt till den civilrättsliga inkomstberäkningen, vilket innebär att beskattningsåret sammanfaller med räkenskapsåret.

Inkomst av näringsverksamhet för ett aktiebolag beräknas genom att intäkter reduceras med kostnader och avskrivningar med tillägg eller avdrag för bokslutmässiga dispositioner och skattemässiga

justeringar. Om aktiebolaget uppvisar ett underskott ett visst år ska det dras av från överskottet närmast följande år som ett avdrag i näringsverksamheten. Uppkommer underskott även det året förs detta som utgångspunkt vidare i sin helhet till följande år. Kapitalförluster på delägarätter får emellertid bara dras av mot kapitalvinster på delägarätter, den s.k. aktiefällan. Likaså får kapitalförluster på fastigheter bara dras av mot kapitalvinster på fastigheter, den s.k. fastighetsfällan. Skattesatsen för aktiebolag är 20,6 procent.

Ett aktiebolag kan avyttras genom att aktierna säljs. Eventuell kapitalvinst beskattas hos aktieägarna i inkomstslaget kapital, om ägaren är en fysisk person, eller som inkomst av näringsverksamhet, om ägaren är en juridisk person. Kapitalvinsten är dock skattefri om andelarna är näringsbetingade.²⁵ Det har till följd att förluster på sådana andelar inte heller är avdragsgilla.

Särskilda skatteregler för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i företagen gäller för aktiebolag som har en eller ett fåtal ägare, s.k. fåmansföretag. De särskilda reglerna för fåmansföretagen, de s.k. 3:12-reglerna, beskrivs i avsnitt 5.1.3.

Skatterättsligt avses med en svensk koncern en sådan grupp av företag, eller andra näringsidkare, som enligt någon svensk lag bildar en koncern. I vissa fall gäller dock särskilda koncerndefinitioner, t.ex. vid koncernbidrag och vid underskottsavdrag. Till skillnad från andra länder utgör koncerner inte några särskilda juridiska enheter, varken inom civilrätten eller inom skatterätten i Sverige. Detta innebär att en koncern inte är något rättssubjekt och inte heller något skattesubjekt. Koncernbidrag är ett skatterättsligt system för resultatutjämnning mellan de olika företagen i en koncern. Ett sådant bidrag ska dras av hos givaren som en kostnadspost och tas upp hos mottagaren som en intäktspost. Det uppställs ett antal villkor för att koncernbidragsrätt ska föreligga, bland annat krävs det ett 90-procentigt ägande mellan de inblandade företagen.

²⁵ Näringsbetingade andelar är andelar antingen i noterade bolag eller i noterade bolag under förutsättning att ägaren bl.a. har andelar motsvarande minst 10 procent av rösterna eller att ägandet är organisatoriskt.

Intäkter

Företagsbeskattningen följer huvudprincipen i inkomstskattesystemet om att alla intäkter, oavsett om de har karaktär av näringsintäkter, finansiella intäkter eller upplösning av obeskattade reserver, ska vara skattepliktiga till marknadsvärdet. Om lägre pris har tagits ut ska enligt huvudregeln uttagsbeskattning ske, vilket innebär att tillgången vid inkomstbeskattningen ska behandlas som om den sålts för marknadspris. Denna regel gäller för alla tillgångar i näringsverksamheten. Även upplösning av periodiseringsfond utgör skattepliktig inkomst, eftersom avdrag medges vid avsättningen.

Kostnader

Utgångspunkten är att alla kostnader för att förvärva och bibehålla inkomster i verksamheten får dras av. Det finns ett flertal undantag från avdragsrätten, t.ex. för böter och offentligrättsliga sanktionsavgifter, vissa skadestånd, vissa representationsutgifter och vissa kostnader för processer. Det finns avdragsbegränsningar för räntor på lån inom en intresse-gemenskap, Dessutom får företag som måste följa solvens- eller kapitaltäckningsregler inte dra av räntekostnader för efterställda lån om det rör sig om lån som får ingå i kapitaltäckningen. En generell ränteavdragsbegränsning som medför att ränteutgifter på över 30 procent av EBITDA (dvs. Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization) inte får dras av infördes 2019.

Avskrivningar

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

Den räkningsenliga avskrivningen innehåller huvudregeln och kompletteringsregeln. Sedan finns även restvärdesavskrivningen. Enligt huvudregeln vid räkningsenlig avskrivning får en tillgång årligen skrivas av med maximalt 30 procent av tillgångens bokförda restvärde. Den räkningsenliga avskrivningen innehåller även en kompletteringsregel som innebär att man får göra ett skattemässigt värdeminskningssavdrag med ett belopp som motsvarar en beräknad årlig avskrivning med 20 procent av anskaffningsvärdet för inventariet. Det är fritt att skifta mellan dessa avskrivningsmetoder mellan olika år. Däremot måste samma regel tillämpas på samtliga tillgångar för ett specifikt år. Ofta medför räkningsenlig avskrivning en snabbare skattemässig avskrivning än vad som är företagsekonomiskt motiverat, vilket innebär att en obeskattad reserv i form av överavskrivningar uppkommer. Restvärdesmetoden medger avdrag med 25 procent av det skattemässiga värdet och tillämpas i huvudsak när de bokföringsmässiga och de skattemässiga avskrivningarna avviker från varandra. Inventarier med ett anskaffningsvärde som understiger ett halvt prisbasbelopp eller med en beräknad livslängd om högst tre år får dras av omedelbart.

Byggnader skrivs av med mellan 2 och 5 procent per år och markanläggningar med fem procent per år. Mark får inte skrivas av. Även anskaffningsutgiften för grustäkt och annan naturtillgång samt skog får skrivas av, fast då i takt med utvinningen (s.k. substansminskning), och för skog inte med hela anskaffningsvärdet (s.k. skogsavdrag). För hyreshus får 12 procent av byggnadens anskaffningsvärde dras av inom en sexårsperiod från det att hyreshuset färdigställs (primäravdrag). Primäravdraget gäller även utgifter för till- eller ombyggnad de sex första åren efter den till- eller ombyggda delen av hyreshuset färdigställts.

Ränteavdragsbegränsningar

Det finns det en generell ränteavdragsbegränsning i form av en avdragsregel baserad på resultatmättet EBITDA (Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization). Avdragsutrymmet för ett negativt räntenetto uppgår till 30 procent av EBITDA. Det finns samtidigt en förenklingsregel som innebär att ett negativt räntenetto upp till 5 miljoner kronor får dras av oavsett

storleken på EBITDA. Även räntedelen i leasingavgiften vid finansiell leasing behandlas skattemässigt som en ränteutgift. En lätttnadsregel tillåter avdrag för leasingkostnader (finansiell leasing) upp till 1 miljon kronor.

Bokslutsdispositioner

Bokslutsdispositionerna har som främsta funktion att utjämna resultaten mellan olika år och därigenom periodisera om skattebetalningarna. De s.k. periodiseringsfonderna innebär att aktiebolagen kan sätta av upp till 25 procent av sin vinst i upp till sex år. Varje års avsättning ska utgöra en särskild fond i företagets bokslut och företaget kan därför ha maximalt sex stycken periodiseringsfonder vid ett och samma tillfälle. Periodiseringsfonderna är räntebelagda för juridiska personer. I praktiken innebär det att aktiebolag påförs en schablonintäkt som motsvarar statslåneräntan multiplicerad med den totala stocken av avsättningar i fonderna. För att förhindra att vissa bestämmelser i skattelagstiftningen får oavsedda effekter om den genomsnittliga statslåneräntan eller statslåneräntan vid utgången av november blir noll eller negativ infördes 2017 ett golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen. För avsättningar till periodiseringsfonderna är golvet 0,5 procent. Värdering av varulager liksom pågående arbete ska som huvudregel följa den redovisning som gjorts i räkenskaperna.

Exempel 6.1 Företagsbeskattning med avsättning till och återföring av periodiseringsfond inkomstår 2021

Ett aktiebolag säljer varor för 110 miljoner kronor (exkl moms). Företaget har kostnader för råvaror på 30 miljoner kronor och personal på 30 miljoner kronor, dessutom har företaget en maskin som förvärvades under året till ett anskaffningsvärde på 33,33 miljoner kronor. Skattemässiga värdeminskningsavdrag görs med 30 procent av avskrivningsunderlaget enligt reglerna om räkenskapsenlig avskrivning, dvs det årliga värdeminskningsavdraget uppgår till 10 miljoner kronor. Dessutom lämnar företaget koncernbidrag på 5 miljoner kronor, t.ex. för att täcka ett underskott i ett annat koncernbolag. Räntekostnader uppgår

till 6 miljoner kronor. Det finns inte några ränteintäkter. Företaget har inte några outnyttjade underskott.

Eftersom företaget har gjort avsättningar till periodiseringsfond på 10 miljoner kronor under varje år de sex föregående åren uppgår de sammanlagda avsättningarna vid beskattningsårets ingång till 60 miljoner kronor. Periodiseringsfonder måste återföras senast 6 år efter avsättning. En schablonintäkt på avsättningarna till periodiseringsfond beräknas med statslåneräntan. I de fall statslåneräntan understiger 0,5 procent sätts den till 0,5 procent i beräkningen. Schablonintäkten blir då 300 000 kronor ($0,3 = 0,005 \cdot 60$ miljoner kronor).

För att kunna beräkna de skattemässigt tillåtna ränteavdragen måste man beräkna företagets EBITDA (Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization). Beräkningen utgår från det skattemässiga resultatet (dvs. skillnaden mellan intäkts- och kostnadsposterna) utan hänsyn till avsättningar till eller återföringar av periodiseringsfonder varpå nettoräntekostnader, och årliga värdeminskingsavdrag läggs tillbaka. Om nettoränteavdragen är beloppsmässigt mindre än 30 procent av EBITDA får dessa dras av. I exemplet uppgår det skattemässiga resultatet (dvs. skillnaden mellan intäkts- och kostnadsposterna) utan hänsyn till avsättningar till eller återföringar av periodiseringsfonder till 29,3 miljoner kronor ($110 - 30 - 30 - 10 - 6 - 5 + 0,30$). Sedan ska de årliga värdeminskingsavdragen och räntekostnader återföras. I exemplet blir avdragsunderlaget därmed 45,3 miljoner kronor. Ränteavdragen på 6 miljoner kronor skulle därmed vara tillåtna ($6 \text{ miljoner kronor} < 0,3 \cdot 45,3$). Företaget använder därför inte förenklingsregeln som tillåter nettoränteavdrag på upp till 5 miljoner kronor.

Företaget måste återföra en avsättning till periodiseringsfond på 10 miljoner kronor på grund av att sådan avsättning högst får behållas i sex år. En avsättning som gjordes år 2015 med 10 miljoner kronor ska dock återföras till 10,6 miljoner kronor för att avsättningen ska möta samma bolagsskattesats som den som gällde 2015. Företaget avser att sätta av så mycket till periodiseringsfond som möjligt. Underlaget för avsättning till periodiseringsfonden fås genom att addera kostnaderna som anges med minus i tabell 6.2 och dra av dessa från summan av de skattepliktiga intäkterna (1 till 8 samt 10). Underlaget uppgår till

39,9 miljoner kronor. Av underlaget får som högst 25 procent sättas av till periodiseringsfond. Avsättningen blir då $0,25 \cdot 39,9 = 9,975$ miljoner kronor.

Det skattemässiga resultatet blir 29,925 och bolagsskattebetalningar blir följaktligen 6,165 ($29,925 \cdot 0,206$), se tabell 6.2.

Tabell 6.2 Företagsbeskattning med avsättning till och återföring från periodiseringsfond

Miljoner kronor

Rad	Intäkt (+)/ kostnad (-)	Beteckning	Belopp
1	+	Nettoomsättning	110
2	-	Råvaror och förnödenheter	30
3	-	Personalkostnader	30
4	-	Av och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	10
5	-	Räntekostnader och liknande resultatposter	6
6	-	Lämnat koncernbidrag	5
7	+	Mottaget koncernbidrag	0
8	+	Återföring av periodiseringsfond	10,6
9	-	Avsättning till periodiseringsfond	9,975
10	+	Schablonintäkt	0,30
11	-	Outnyttjat underskott från tidigare år	0
12	Summa	Överskott (skattemässigt resultat)	29,925

Beräkningskonventioner

Bolagsskatteändringar antas inte ge upphov till några indirekta effekter på de offentliga finanserna och bruttoeffekten och nettoeffekten sammanfaller därmed normalt. Den offentligfinansiella effekten av en ändring av skattesatsen är beloppsmässigt lägre under införandeåret eftersom en del av bolagsskatteintäkterna kommer från företag med brutna räkenskapsår.

Resultatet efter bokslutsdispositioner och skatt utgör ramen för hur mycket företagen kan dela ut, utan att det egna kapitalet som fanns vid årets påverkas behöver tas i anspråk. En ändrad bolagsskatt kan därför påverka ägarnas möjligheter att ta utdelningsinkomster

och värdet på deras aktier. Dessa indirekta effekter beaktas emellertid inte i beräkningen av den offentligfinansiella effekten. De statistiska beräkningarna tar inte heller hänsyn till hur företagens investeringar och finansieringsstruktur kan komma att förändras till följd av en regeländring. Statistiska beräkningar bedöms, åtminstone på kort sikt, ge en god uppskattning av den offentligfinansiella effekten. Långfristiga effekter av ändringar av bolagsskatten beskrivs i avsnitt 6.10.

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

Exempel 6.2 Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet

I exemplet sänks bolagsskatten med en procentenhet fr.o.m. inkomståret 2022, från 20,6 procent till 19,6 procent.

Prognosen för skattebasen 2022 är 720 miljarder kronor. En bolagsskattesänkning med en procentenhet kommer därför att minska bolagsskatteintäkterna under införandeåret med 7,2 miljarder kronor ($0,01 \cdot 720$), oaktat effekten av statligt ägande och att vissa bolag har brutna räkenskapsår. Enligt FRIDA kommer ca en fjärdedel av bolagsskatteintäkterna från företag med brutna räkenskapsår. Under antagande om att alla dessa räkenskapsår löper mellan den 1 juli och 30 juni, kommer dessa bolag endast att få del av bolagsskattesänkningen under det andra halvåret 2022. Den offentligfinansiella effekten justeras därför med 0,9 miljarder kronor ($0,25 \cdot 0,5 \cdot 7,2$). Bolagsskatteintäkterna minskar sammantaget 2022 därför med 6,3 miljarder kronor ($7,2 - 0,9$).

Bolagsskattesänkningen får fullt genomslag först året efter införandet. Detta påverkar den varaktiga effekten av regeländringen. Den offentligfinansiella effekten 2022 av att vissa företag har brutna räkenskapsår beräknas genom att multiplicera 0,9 miljarder kronor (se ovan) med den nominella räntan på en 10-årig statsobligation. För 2022 prognostiseras denna till 0,5 procent. Den varaktiga effekten blir därför 0,005 miljarder kronor ($0,9 \cdot 0,005$) lägre än den initiala effekten och uppgår till 7,2 miljarder kronor.

Beräkningarna justeras slutligen för uppskattad avräknad utländsk skatt och statligt ägda bolags andel av bolagsskatte-

intäkterna. Andelen av de totala bolagsskatteintäkterna som härrör från statligt ägda bolag uppgick i genomsnitt till cirka 2,8 procent för åren 2017–2019. De statligt ägda bolagen antas anpassa sina utdelningar till staten så att dessa minskar i samma utsträckning som vinsten efter skatt minskar på grund av en bolagsskattehöjning och vice versa. Följaktligen minskas den offentligfinansiella nettoeffekten om 2,8 procent eller 0,2 miljarder kronor (7,2·0,028). I vissa fall måste de också justeras för effekter på periodiseringsfonderna eftersom dessa kan göra det möjligt för företag att förflytta vinster från ett år till ett annat. Den offentligfinansiella effekten av att sänka bolagsskatten med en procentenhet redovisas i tabell 6.3.

Tabell 6.3 Offentligfinansiell effekt av sänkt bolagsskatt med en procentenhet

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				6,3
Nettoeffekt, år	2022	2023	2024	Varaktig
Offentligfinansiell nettoeffekt	-6,1	-7,0	-7,0	-7,0

6.2 Ekonomiska föreningar

Skatterättsliga regler

Ekonomiska föreningar är skattesubjekt. Överlag gäller samma beskattningsregler som för aktiebolag. Den redovisning som gäller avseende aktiebolagens beskattning gäller därför även för ekonomiska föreningar, men med vissa undantag. För en ekonomisk förening som uppfyller vissa krav på öppenhet, gäller att avdragsrätt föreligger för utbetalning av vinst i form av återbäring eller efterlikvider, s.k. kooperativ utdelning. En ekonomisk förening har vidare avdragsrätt för utdelning som har lämnats i förhållande till inbetalda medlemsinsatser och förlagsinsatser. I praktiken innebär detta att utdelningen endast beskattas hos medlemmen. I vissa ekonomiska föreningar görs även en särskild justering av ränteadragsunderlaget vid tillämpning av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton. I ränteadragsunderlaget inräknas lämnad utdelning som dragits av som en kostnad, till den del den inte avser mottagen skattepliktig utdelning. Skälet till detta är att skapa en

ökad likformighet med aktiebolag, som inte får dra av utdelningen vilken därmed ingår i ränteavdragsunderlaget. Skattesatsen för ekonomisk förening är densamma som för aktiebolag, dvs. 20,6 procent.

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

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

Beräkningskonventioner

Beräkningskonventionerna för ekonomiska föreningar följer beräkningskonventionerna för aktiebolag.

6.3 Investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder

Investmentföretag

Ett investmentföretag är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som har ett stort antal fysiska personer som andelsägare, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar och som har ett välfördelat innehav av värdepapper vilket erbjuder ägarna riskfördelning. Som en följd av att investmentföretag uteslutande ägnar sig åt värdepappersförvaltning utgörs de löpande intäkterna i stort sett enbart av ränteintäkter och utdelningsinkomster, som i sin helhet utgör skattepliktiga intäkter. Utöver dessa löpande intäkter ska investmentföretag dessutom redovisa en schablonintäkt som återspeglar att investmentbolagens kapitalvinster från avyttringar inte beskattas.

Skatterättsliga regler

Beskattningen av investmentföretag har utformats i syfte att bl.a. beakta att dessa endast utgör mellanhänder för placeringar på värdepappersmarknaden. Kedjebeskattnings av utdelningsinkomster är i princip borttagen genom att investmentföretag får dra av utdelning som de lämnar. Investmentföretag kan också göra skattefria omplaceringar av värdepappersinnehavet eftersom de inte är skattskyldiga för kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra delägarätter. Som en följd av skattefriheten får inte heller avdrag för kapitalförluster vid avyttring av denna typ av värdepapper göras. I stället ska en schablonmässig beskattning ske som kompensation för skattefriheten för kapitalvinster. Reglerna har till syfte att uppnå neutralitet gentemot direktägande. Schablonintäkten uppgår till 1,5 procent av värdet på de aktier och övriga delägarätter som innehas av investmentföretaget vid beskattningsårets ingång. I underlaget för schablonintäkt ingår inte onoterade delägarätter och noterade delägarätter där investmentföretagets innehav motsvarar tio procent eller mer av rösterna i företaget och investmentföretagets innehavstid är minst ett år.

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

Svenska värdepappersfonder och specialfonder

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

Statistik

I tabell 6.4 redovisas värdet vid årets utgång av aktier noterade på svenska marknadsplatser, som innehas av investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder under perioden 2017–2020.

Tabell 6.4 Investmentföretags, värdepappers- och specialfonders innehav av aktier noterade på svenska marknadsplats vid årets utgång

Miljarder kronor

År	2017	2018	2019	2020
Investmentföretag	399,5	367,8	494,1	560,6
Värdepappers- och specialfonder	855,8	785,2	1 035,5	1 194,3

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

Beräkningskonventioner

Beräkningskonventionerna följer metoderna som finns för aktiebolag.

6.4 Internationell företagsbeskattning

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

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

Vad gäller företagens beskattning beror den helt och hållet på vilken etableringsform i utlandet som har valts. Beskattningen skiljer sig beroende på om etablering har skett genom filial, utländskt bolag, i utlandet delägarbeskattad juridisk person eller delägare i utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster. I den följande framställningen bortses från vad som gäller enligt skatteavtal. Vid etablering i utlandet genom filial²⁶ beskattas filialinkomsterna i

²⁶ En utländsk filial innebär att företaget inte bildar ett självständigt rättssubjekt i utlandet, vilket enligt svenska skatteregler faller utanför den svenska beskattningsrätten.

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

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

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

Beräkningskonventioner

Beräkningskonventionerna följer metoderna som finns för aktiebolag.

6.5 Beskattning av enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare av handelsbolag

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

Skatterättsliga regler

I en enskild näringsverksamhet företräder näringsidkaren själv sin verksamhet med fullt och oinskränkt förmögenhetssamband. Särskild bokföring ska dock föras för näringsverksamheten utan sammanblandning med privatekonomin. Delägare i handelsbolag beskattas för sina andelar av handelsbolaget resultat. Inkomsterna från andelarna beskattas som näringsverksamhet.

All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. För delägare i handelsbolag utgör räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. En näringsverksamhet är aktiv om den skattskyldige har arbetat i inte oväsentlig omfattning i verksamheten, i annat fall är näringsverksamheten passiv. Inkomstberäkningen har likheter med den för aktiebolagen. Den ska göras enligt bokföringsmässiga grunder. Om underskott uppkommer får dessa endast dras av mot framtida överskott.²⁷ Inkomstberäkningen följer i övrigt vad som allmänt gäller för inkomst av näringsverksamhet. Det civilrättsligt beräknade resultatet av verksamheten utgör således utgångspunkten för den skatterättsliga inkomst-

²⁷ I fråga om nystartad aktiv näringsverksamhet får underskott dras av som allmänt avdrag i maximalt 5 år fr.o.m. startåret med upp till 100 000 kronor per år.

beräkningen. Inkomstberäkningen ska alltid ske för beskattningsår som sammanfaller med räkenskapsår (som huvudregel kalenderår).

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

Inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet beskattas hos fysiska personer som förvärvsinkomster, tillsammans med inkomster i inkomstslaget tjänst (se kapitel 3 och 5). Det innebär att enskilda näringsidkare på dessa inkomster betalar kommunal inkomstskatt och när inkomster överstiger skiktgränsen även statlig inkomstskatt. Sociala avgifter tas ut i form av egenavgifter på aktiv verksamhet och i form av särskild löneskatt på passiv verksamhet. Avgifterna får dock dras av vid beräkningen av skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. På avsättning till expansionsfond utgår expansionsfondsskatt om 20,6 procent.

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

Räntefördelning

Negativ räntefördelning ska göras om kapitalunderlaget²⁸, i princip det beskattade egna kapitalet, understiger minus 50 000 kronor. I detta fall påförs näringsverksamheten en intäkt motsvarande

²⁸ Kapitalunderlaget beräknas på olika sätt för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. För enskilda näringsidkare utgörs underlaget av det egna kapitalet medan det för delägare i handelsbolag beräknas underlaget med utgångspunkt från den justerade anskaffningsutgiften.

statslåneräntan plus en procentenhet multiplicerad med det negativa underlaget. Sedan 2017 finns ett golv på 0,5 procent för statslåneräntan för beräkningen av negativt fördelningsbelopp vid räntefördelning. Detta belopp får sedan dras av hos näringsidkaren i inkomstslaget kapital. Reglerna om negativ räntefördelning syftar till att förhindra att näringsidkaren drar av sådana utgifter som i praktiken är privata ränteutgifter i näringsverksamheten.

Om kapitalunderlaget är positivt och överstiger gränsbeloppet 50 000 kronor får positiv räntefördelning göras. Det innebär att avdrag får göras från inkomster av näringsverksamhet med ett belopp motsvarande statslåneräntan plus sex procentenheter multiplicerad med det positiva kapitalunderlaget. För beräkningen av positivt fördelningsbelopp vid räntefördelning finns sedan 2017 ett golv på 0 procent för statslåneräntan. Beloppet beskattas sedan hos näringsidkaren i inkomstslaget kapital, samtidigt som inkomst från näringsverksamhet minskas med samma belopp. Genom reglerna om positiv räntefördelning har enskilda näringsidkare möjlighet att erhålla en del av avkastningen på det beskattade egna kapitalet i näringsverksamheten som inkomst av kapital.

Expansionsfonder

Syftet med reglerna om expansionsfond är att det på samma sätt som för aktiebolag ska vara möjligt att bygga upp ett kapital i rörelsen utan att beskattning utöver bolagsskatt, eller expansionsfondsskatt, ska utlösas. Vinster som avsätts till expansionsfond beskattas endast med expansionsfondsskatt, som motsvarar bolagsskatten, 20,6 procent. När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet och den erlagda expansionsfondsskatten får tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. Avsättningen får dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Det finns en beloppsgräns för hur stora avsättningar som får göras. Beloppsgränsen motsvarar skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten, dvs. kapitalunderlaget för expansionsfonden, med tillägg för den samlade expansionsfondsskatten. Om kapitalunderlaget är 100 och expansionsfondskattesatsen är 20,6 procent uppgår kapitalunderlaget och expansionsfondsskatten till sammanlagt 125,94 (100 /

$(1 - 0,206) = 125,94$). Det betyder att för enskilda näringsidkare får fonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 125,94 procent av kapitalunderlaget för expansionsfonden. En avsättning får inte heller medföra underskott i näringsverksamheten. Avsättningar till expansionsfonden räknas inte som skuld.

Statistik

I enskild näringsverksamhet beskattas flera olika baser. Storleken på de olika skattebaserna framgår av tabell 6.5.

Tabell 6.5 Skattebasen för enskilda näringsidkare

Miljarder kronor

År	2016	2017	2018	2019
Kapitalskatt				
Positiv räntefördelning	6,1	6,4	6,5	6,6
Negativ räntefördelning	0,2	0,2	0,2	0,2
Expansionsfondsskatt				
Avsättning till expansionsfond	1,5	1,8	2,0	1,1
Återföring från expansionsfond	1,3	1,2	1,2	1,4
Egenavgifter				
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	10,9	11,5	11,8	11,8
Inkomstskatt				
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	37,3	39,7	40,0	38,3

Källa: FRIDA.

Beräkningskonventioner

Vid beskattningen av enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare av handelsbolag förekommer som beskrivs ovan olika skatte- och avgiftsparametrar. Dessa parametrar är integrerade med varandra vilket innebär att ändringar i en skattesats eller i en av baserna kan ha följd effekter på andra baser och skatteintäkter påverka andra baser. Hur detta samspel ser ut beror på hur företagaren prioriterar med hänsyn till önskemål om disponibel inkomst för privat bruk, ersättningsnivån i socialförsäkrings-systemen, verksamhetens soliditet och framtida investeringar.

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

Vid förändringar av reglerna, som medför förändringar av inkomst av näringsverksamhet, antas främst mot denna bakgrund att näringsidkaren söker hålla sin inkomst av näringsverksamhet konstant, och att de resultatreglerande åtgärderna räntefördelning och expansionsfond används som regulatorer vid regeländringar. Vidare antas att det i första hand är räntefördelningen som ändras. När föreslagna ändringar är så omfattande att underlaget för räntefördelning och det sparade fördelningsutrymmet inte bedöms räcka till beaktas detta. Övervältring på inkomst av kapital antas ske utan fördröjning. Ett undantag är ändringar som avser egenavgifter behandlas i kapitel 4.

Exempel 6.3 Sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet

I detta exempel redovisas de offentligfinansiella effekterna av en sänkning av expansionsfondsskatten från 20,6 till 19,6 procent fr.o.m. inkomståret 2022. De belopp som finns avsatta i expansionsfonderna antas uppgå till 20 858 miljoner kronor²⁹. När fonden löses upp beskattas det upplösta beloppet som inkomst av näringsverksamhet. Vid avsättningen beskattas de med expansionsfondsskatt. Avsättningarna till expansionsfonden utgör alltså en räntefri skattecredit som blir större när expansionsfondsskatten sänks. Den genomsnittliga marginalskattesatsen för inkomst av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare antas vara 48,9 procent. Före sänkningen betalades 20,6 procent i skatt vid avsättningen till fonden och 28,3 procent (48,9–20,6) vid upplösning. Efter sänkningen betalas i stället 19,6 procent i skatt på avsättningar och 29,3 procent (48,9–19,6) vid upplösning.

För att sänka expansionsfondsskatten används följande förfarande: År 2022 anses de inestående avsättningarna i expansionsfonden vara återförda till den gamla skattesatsen (20,6 procent) och åter avsatta till den nya skattesatsen (19,6 pro-

²⁹<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/statistikochhistorik/skattpaforetag.4.3152d9ac158968eb8fd1c90.html>, avser 2019.

cent). De som använder sig av expansionsfonden får ett tillgodohavande på skattekontot motsvarande 1 procent av avsättningarna. För staten innebär skattesänkningen att skatteintäkter motsvarande 1 procent av avsättningarna förskjuts från avsättningstillfället till återföringstillfället. Detta leder till en ökad upplåning på 209 miljoner kronor ($0,01 \cdot 20\,858$) under införandeåret.

Bruttoeffekten av åtgärden inkluderar även kostnaden för den ökade upplåning som åtgärden ger upphov till. Prognosen för den nominella 10-åriga statsobligationsräntan är 0,6 procent och upplåningskostnaden blir därför 1,2 miljoner kronor ($0,006 \cdot 209$). Bruttoeffekten för införandeåret uppgår därför till 210,2 miljoner kronor ($209 + 1,2$). Nettoeffekten sammanfaller med bruttoeffekten. För 2023–2024 utgörs nettoeffekten enbart av kostnaden för den ökade upplåningen och uppgår till 1,2 miljoner kronor. Detta utgör även den varaktiga effekten, se tabell 6.6.

Tabell 6.6 Offentligfinansiell effekt av sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet

Miljoner kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				-210,2
Nettoeffekt, år	2022	2023	2024	Varaktig
Offentligfinansiell nettoeffekt	-210,2	-1,2	-1,2	-1,2

6.6 Handelsbolag och kommanditbolag

Skatterättsliga regler

Den skattemässiga behandlingen av handelsbolag och kommanditbolag är i princip densamma. Handelsbolag är inte skattesubjekt vad gäller inkomstskatt, i stället beskattas delägarna för sina andelar i handelsbolagets resultat. I princip all inkomst från handelsbolag utgör inkomst av näringsverksamhet för delägaren. Delägare kan vara juridiska personer (t.ex. aktiebolag) eller fysiska personer. Det innebär att en delägare som är fysisk person betalar kommunal inkomstskatt och, om inkomsterna överstiger skiktgränsen, även statlig inkomstskatt. Därtill kommer egenavgifter på aktiv näringsverksamhet och särskild löneskatt på passiv näringsverksamhet. På avsättning till expansionsfond utgår expansionsfondsskatt. Kapitalvinst på fastighet, som är en kapitaltillgång,

beskattas dock som inkomst av kapital om delägaren är en fysisk person. För en delägare som är juridisk person ingår personens andel av handelsbolagets resultat i dennes inkomst av näringsverksamhet. För fysiska personer kan underskott av ett handelsbolags verksamhet endast kvittas mot överskott från samma handelsbolag. Underskotten kan inte kvittas mot överskott i annan näringsverksamhet. Principerna för beräkning av inkomster från handelsbolag följer samma grunder som för aktiebolag. Inkomsten beräknas för bolaget som sådant och därefter fördelas den samlade inkomsten på delägarna. Inkomsten måste beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Handelsbolag har rätt till resultatreglering genom avsättning till periodiseringsfond. Sådan avsättning görs dock av delägarna. Underskott av ett handelsbolags verksamhet fördelas på delägarna.

För att skapa skattemässig neutralitet gentemot enskild näringsverksamhet gäller för delägare som är fysiska personer, i likhet med vad som gäller för enskild näringsverksamhet, regler om räntefördelning och expansionsfond. Ett handelsbolag kan ha ett negativt kapital. Negativt kapital i ett bolag får samma effekt som om delägaren har lånat pengar. Delägaren måste då ta upp en schablonmässigt bestämd ränteutgift i inkomstslaget näringsverksamhet (statslåneräntan + en procentenhet multiplicerad med den negativa justerade anskaffningsutgiften för andelen, se nedan för andelen). Avdrag görs för samma belopp i inkomstslaget kapital (negativ räntefördelning). Om kapitalet är positivt har delägaren möjlighet att på motsvarande sätt göra avdrag i näringsverksamheten för en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning som utgörs av den justerade anskaffningsutgiften för andelen multiplicerad med statslåneräntan + sex procentenheter. Samma belopp beskattas i stället som inkomst av kapital hos delägaren.³⁰ Vid räntefördelningen för delägare i handelsbolag används den beräknade justerade anskaffningsutgiften som kapitalunderlag.

Avdrag för avsättning till expansionsfond får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat resultat och fonden får inte uppgå till ett så högt belopp att kapitalunderlaget för expansionsfond är negativt. När avsättningen återförs till beskatt-

³⁰ Sedan 2017 finns ett golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen. För beräkningen av negativt fördelningsbelopp vid räntefördelning ska statslåneräntan som lägst anses vara 0,5 procent. För beräkningen av positivt fördelningsbelopp vid räntefördelning är golvet 0 procent för statslåneräntan.

ning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet hos delägarna och erlagd expansionsfondsskatt får tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Justerad anskaffningsutgift, som endast gäller handelsbolag (dvs. inte för t.ex. enskilda näringsidkare), beräknas bara av delägare som är fysiska personer. Den justerade anskaffningsutgiften utgörs av den ursprungliga anskaffningsutgiften (köpeskillingen, tillskott vid bolagets bildande etc.) med tillägg för tillskott till bolaget och med avdrag för uttag från bolaget. Anskaffningsutgiften ska vidare ökas med delägarans andel av bolagets skattepliktiga inkomster och minskas med de avdragna underskott som belöpt sig på delägaren under innehavstiden. Den på detta sätt beräknade anskaffningsutgiften är den justerade anskaffningsutgiften. Vidare ska anskaffningsutgiften ökas med 20,6 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond och minskas med 20,6 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond. Räntefördelning påverkar inte den justerade anskaffningsutgiften, utom i den utsträckning negativ räntefördelning minskat ett underskott av näringsverksamhet.

Statistik

I Tabell 6.7 redovisas skattebaserna för handelsbolag.

Tabell 6.7 Skattebaser för delägare i handelsbolag

Miljarder kronor

	2016	2017	2018	2019
Kapitalskatt				
Positiv räntefördelning	0,5	0,5	0,5	0,4
Negativ räntefördelning	0,0	0,0	0,0	0,0
Expansionsfondsskatt				
Avsättning till expansionsfond	0,2	0,2	0,1	0,1
Egenavgifter				
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	1,5	1,4	1,4	1,3
Inkomstskatt				
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	5,4	5,1	4,7	4,3

Källa: FRIDA.

Beräkningskonventioner

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

6.7 Enkelt bolag och partrederi*Skatterättsliga regler*

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

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

Beräkningskonventioner

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

6.8 Kvalificerad rederiverksamhet – tonnagebeskattning

Företag som bedriver s.k. kvalificerad rederiverksamhet och är godkända för tonnagebeskattning beskattas utifrån en schablonmässigt beräknad inkomst. Inkomsten baseras på fartygens s.k. nettodräktighet och beskattas med den gällande skattesatsen. Nettodräktigheten bestäms utifrån lastrummets rymd, tillåtet passagerarantal och förhållandet mellan största djupgående och mallat djup (vertikala avståndet midskepps mellan underkant av översta genomgående däck och kölens överkant).

Kvalificerad rederiverksamhet är bl.a. transport av gods eller passagerare till sjöss med fartyg som har en bruttodräktighet om minst 100, har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige och huvudsakligen används i inter-nationell fart eller i inrikes fart i ett annat land. För att rederiverksamheten ska anses vara kvalificerad krävs vidare bl.a. att minst 20 procent av sådana fartygs sammanlagda bruttodräktighet hänför sig till fartyg som är registrerade i ett register inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Företag som vill att rederiverksamheten ska tonnagebeskattas i stället för att beskattas konventionellt ska ansöka om godkännande för tonnagebeskattning i förväg. Ett godkännande för tonnagebeskattning gäller tills vidare. Företag kan som huvudregel lämna systemet tidigast efter tio beskattningsår. Bestämmelserna om ett svenskt tonnagebeskattningssystem finns sedan 2017.

6.9 EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar, EGTS och Eric-konsortier

Skatterättsliga regler

För Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) gäller liknande skatteregler som ett handelsbolag. En viktig skillnad jämfört med beskattningen av handelsbolag är att reglerna om räntefördelning och expansionsfond inte får tillämpas på en EEIG. I fråga om uppbörd samt skyldigheter att lämna och bevara uppgifter till ledning för beskattning, gäller samma regler som för handelsbolag.

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

En europeisk kooperativ förening räknas som en nationell ekonomisk förening. Detsamma gäller för europeiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS) och konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium).

Beräkningskonventioner

Vid beskattningen av delägarna i EEIG följer beräkningskonventionerna samma konventioner som för enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare i handelsbolag, dock med undantag för räntefördelning och avsättningar till expansionsfond.

Vid beskattningen av europabolag följer beräkningskonventionerna samma konventioner som för svenska aktiebolag.

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

6.10 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen

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

Följer man De Mooij och Ederveen (2008)³¹ så kan dessa uppdelas i:

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

Den samlade effekten på bolagsskattebasen via dessa kanaler kan användas för att beräkna självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning. Här redovisas det hur en s.k. semielasticitet härleds som anger hur många procent bolagsskattebasen förändras om bolagsskattesatsen ändras med en procentenhet. Metoden bygger på De Mooij och Ederveen (2008) och på empiriska skattningar av hur bolagsskattebasen påverkas genom fyra av de fem ovanstående kanalerna. Eftersom inkomstomvandling samtidigt minskar andra skattebaser bortses från detta i beräkningen. I exemplet nedan analyseras en sänkning av bolagsskattesatsen, men motsvarande resonemang kan användas vid en höjning av skattesatsen.

³¹ De Mooij, R.A och Ederveen, S. (2008). Corporate Tax Elasticities: A Reader's Guide to Empirical Findings, Oxford Review of Economic Policy, 24(4).

Tabell 6.8 Långsiktig effekt på bolagsskattebasen vid en procentenhets sänkning av bolagsskattesatsen

Procentuell förändring av bolagsskattebasen

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

Exempel på beräkning av självfinansieringsgrad

Utifrån semielasticiteterna kan självfinansieringsgraden för en förändring av bolagsskattesatsen med en procentenhet beräknas. Den prognostiserade skattebasen är 720 miljarder kronor för 2022. I detta exempel antas att bolagsskattesatsen sänks från 20,6 till 19,6 procent. Om de reala effekterna som påverkar investeringarna först beaktas, blir effekten att bolagsskattebasen ökar med 1,03 procent ($0,33 + 0,70$), vilket motsvarar ca 7,4 miljarder kronor. Effekten på investeringarna är den enda som påverkar produktionsfaktorernas marginalproduktivitet, och därmed hur vinsterna dessa genererar fördelas mellan arbete och kapital. För att beräkna den dynamiska effekten antas att fler investeringar höjer marginalproduktiviteten för arbete. Detta skapar ett större löneutrymme som antas absorbera 50 procent av vinstökningarna. I detta exempel motsvarar det ca 3,7 miljarder kronor. Givet en nominell bolagsskattesats på 19,6 procent efter sänkningen och en långfristig marginalintäkt för offentlig sektor av ökade skatteintäkter på arbetsinkomster på 40 procent, ökar de totala skatteintäkterna med ca 2,2 miljarder kronor ($3,7 \cdot 0,196 + 3,7 \cdot 0,4$).

Om effekterna från vinsttransfereringar och ökad soliditet i företagen läggs till ($0,40 + 0,16$ procent), medför det ytterligare 0,8 miljarder kronor ($720 \cdot 0,0056 \cdot 0,196$) i ökade skatteintäkter. Den totala dynamiska effekten från ett offentligfinansiellt perspektiv blir därmed ca 3 miljarder kronor ($0,8 + 2,2$).

Den statistiska effekten av en sänkning av bolagsskatten med en procentenhet är 7,2 miljarder kronor i minskade skatteintäkter

(-0,01·720). Självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning blir då 42 procent (3/7,2).

Beräkningar av självfinansieringsgraden påverkas av skattningar och antaganden. Exempelvis skulle ett större utrymme för löneökningar innebära en högre självfinansieringsgrad. En mindre effekt på utländska direktinvesteringar skulle å andra sidan ge en lägre självfinansieringsgrad. Oaktat detta ger resultaten en självfinansieringsgrad som befinner sig inom spannet av vad tidigare studier funnit.³²

³² Se Fuest, C., Peichl, A., & Siegloch, S. (2018). Do higher corporate taxes reduce wages? Micro evidence from Germany. *American Economic Review*, 108(2), 393-418, Sørensen, P.B. (2014). Measuring the Deadweight Loss from Taxation in a Small Open Economy: A General Framework with an Application to Sweden. *Journal of Public Economics*, 117 och Mankiw, N.G. och Weinzierl, M (2006). Dynamic Scoring: A Back of the Envelope Guide. *Journal of Public Economics*, 90(8) för en sammanfattning av litteraturen.

7 Skatt på konsumtion – energi- och miljöskatter

Energi- och miljöskatter är exempel på punktskatter som bl.a. läggs på produkter vars konsumtion ger upphov till samhällsekonomiska kostnader kopplade till varans användning, s.k. negativa externa effekter. Detta gäller t.ex. användning av bensin och diesel som medför negativa miljöeffekter i form av utsläpp av exempelvis koldioxid. Punktskatten utgår i allmänhet med ett visst belopp per enhet av varan eller är proportionell mot det innehåll i varan som anses som skadligt.

Vissa punktskatter omräknas årligen med hänsyn tagen till förändringen i den allmänna prisnivån. I några fall omräknas skatterna även årligen för att beakta den reala inkomstutvecklingen, se vidare bilaga 1.

Beräkningskonventionerna för punktskatter tar hänsyn till om den punktskattebelagda produkten används av hushåll eller företag. Om produkten används av hushåll, tillkommer både mervärdesskatteeffekt (redan under ikraftträdandeåret) och KPI-effekt (med ett års fördröjning). Om produkten används som insatsvara av företag, antas punktskatten i stället övervältras på företagets vinster, vilket i sin tur påverkar bolagsskatteintäkterna (redan under ikraftträdandeåret).

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. För åtgärder som i första hand inte har fiskala motiv utan primärt syftar till att påverka beteenden kan det ibland vara motiverat att frångå dessa statiska beräkningar för att ge en rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten. Till exempel har beteendeffekter beaktats vid beräkningar av offentligfinansiella effekter av förändringar i trängselskatten och

skatten på plastbärkassar. Ett annat exempel är att den långsiktiga offentligfinansiella effekten beräknas när koldioxidskatten ändras, se avsnitt 7.5.

Tabell 7.1 Intäkter från energi- och miljöskatter

Miljarder kronor

År	2019	2020	2021*	2022*
Energiskatt	52,27	52,68	54,60	56,55
varav el	25,65	27,16	28,25	28,97
varav bensin ¹	11,73	11,19	11,65	12,15
varav övriga oljeprodukter ²	14,82	14,27	14,64	15,37
varav särskild skatt mot försurning ³	0,06	0,06	0,06	0,06
Koldioxidskatt ⁴	22,17	20,39	21,17	21,95
varav bensin	7,68	7,10	7,48	7,88
varav övriga oljeprodukter	14,48	13,29	13,69	14,07
Svavelskatt på bränslen	0,01	0,00	0,01	0,01
Skatt på råtallolja	0,00	0,00	0,00	0,00
Summa energirelaterade skatter	74,38	73,01	75,72	78,45
Fordonsskatt	13,91	14,68	15,32	16,10
Vägavgift på tunga fordon	1,23	1,26	1,28	1,31
Summa fordonsskatt och vägavgift	15,14	15,94	16,61	17,41
Trängselskatt	2,68	2,85	2,90	3,11
Skatt på bekämpningsmedel	0,06	0,06	0,06	0,07
Skatt på avfall som deponeras	0,25	0,21	0,21	0,20
Skatt på naturgrus	0,14	0,13	0,13	0,14
Skatt på flygresor	1,79	0,50	0,46	0,70
Skatt på avfallsförbränning	-	0,25	0,40	0,45
Skatt på plastbärkassar	-	0,22	0,35	0,40
Summa andra miljörelaterade skatter	4,92	4,22	4,52	5,07
Totalsumma	94,44	93,17	96,84	100,93

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

¹) Inklusive energiskatt för låginblandade biodrivmedel i bensin och för etanol i E85.

²) Inklusive energiskatt för låginblandade biodrivmedel i diesel och för höginblandad FAME.

³) Enligt ett regeringsbeslut från den 25 april 1991 överförs delar av inkomsterna från energiskatten till en annan inkomsttitel: 1453 Särskild skatt mot försurning. Överföringen motsvarar 9 kronor per m³ olja.

⁴) Inklusive koldioxidskatt på biodrivmedel inom reduktionsplikten.

De totala intäkterna från energi- och miljöskatter beräknas 2022 uppgå till ca 101 miljarder kronor (se tabell 7.1). Det motsvarar drygt 4 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter eller ca 73 procent av de totala intäkterna från punktskatter. Intäkterna från energiskatterna på bränslen och el förväntas 2022 uppgå till ca 57 miljarder kronor, medan koldioxidskatteintäkterna under året förväntas uppgå till ca 22 miljarder kronor. Intäkterna från fordons-skatt, som tas ut på innehav av motorfordon, förväntas 2022 vara ca 16 miljarder kronor.

7.1 Koldioxid- och energiskatt på bränslen

Skatterättsliga regler

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

Koldioxidskatten är proportionell mot de koldioxidutsläpp som uppstår vid förbränning av fossila bränslen och motsvarar ca 122 öre per kilogram koldioxid 2022. Koldioxidskatten och systemet för handel med utsläppsrätter sätter båda ett pris på utsläpp av koldioxid men primärt för olika sektorer. Det bör noteras att vissa avsteg görs från principen att koldioxidskatten belastar fossila bränslen. Ett exempel är reduktionsplikten där låginblandade biodrivmedel beskattas som sina fossila motsvarigheter.

Energiskatten för fossila uppvärmningsbränslen är proportionell mot energiinnehållet och motsvarar 9,3 öre per kWh 2022. Energiskatten för drivmedel är inte proportionell efter energiinnehåll, utan är till exempel lägre för diesel än för bensen. Skattesatserna för bensen och diesel som drivmedel är därutöver även differentierade i olika miljöklasser beroende på innehållet av bl.a. bly, bensen, svavel och aromatiska kolväten. Energiskatten för blyfri flygbensen som används för privata ändamål beskattas i nivå med energiskatt på miljöklass 2 bensen. Vissa skattepliktiga biobränslen för uppvärmningsändamål (biogas och biogasol) är befriade från koldioxidskatt och energiskatt om de omfattas av ett anläggningsbesked enligt

lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och biobränslen.

Beskattningen av biodrivmedel är uppbyggd olika beroende på om drivmedlet omfattas av reduktionsplikten. Reduktionsplikten innebär en skyldighet för drivmedelsleverantörer att minska utsläppen av växthusgaser från reduktionspliktiga drivmedel, dvs. bensin (dock inte alkylatbensin) och diesel (dock inte diesel som har försetts med märk- och färgämnen enligt lagen om skatt på energi), om dessa drivmedel innehåller högst 98 volymprocent biodrivmedel. För bränslen som omfattas av reduktionsplikten görs inte någon skattemässig åtskillnad mellan beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung. Inom reduktionsplikten beskattas därmed alla biodrivmedel som sin fossila motsvarighet per liter. Koldioxidskatten kommer 2022 att uppgå till 2 292 kronor per kubikmeter för diesel inom reduktionsplikten och 2,64 kronor per liter bensin. För märkt diesel utanför reduktionsplikten är koldioxidskatten 3 490 kronor per kubikmeter 2022.

Biodrivmedel som inte omfattas av reduktionsplikten är exempelvis biogas, höginblandad HVO (hydrerad vegetabilisk olja) och Fame (fettsyrametylester) och etanol i E85. Inte heller bränslen som har samma KN-nummer³³ som fossil bensin eller fossil diesel men som framställts av över 98 volymprocent biomassa ingår i reduktionsplikten. För biodrivmedel som inte omfattas av reduktionsplikten gäller att de befrias från både koldioxid- och energiskatt om de omfattas av ett hållbarhetsbesked enligt 3 kap. lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och biobränslen och av ett anläggningsbesked enligt 3 a kap. samma lag.

Koldioxidskatten är enhetlig för uppvärmningsbränslen utanför handelssystemet. För diesel som används i arbetsmaskiner inom jord-, skogs- eller vattenbruk gäller befrielse för en del av koldioxidskatten. Skattebefrielsens storlek har varierat över tid. För 2022 uppgår befrielsen till 1 930 kronor per kubikmeter. För diesel som förbrukas i skepp och båtar i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet gäller samma nedsättning av koldioxidskatten.

³³ KN står för "Kombinerade Nomenklaturen" och är ett EU-gemensamt system för att dela in varor i olika grupper

Koldioxidskatten för fossila bränslen som används för värmeproduktion i värmeverk inom handelssystemet är 91 procent av den generella koldioxidskattenivån. Motsvarande nivå gäller för värmeproduktion i kraftvärmeverk (samtidig produktion av värme och el) inom handelssystemet. Vid bränsleanvändning för värmeproduktion i kraftvärmeverk som inte omfattas av handelssystemet utgår koldioxidskatt och energiskatt motsvarande den generella skattenivån. För den del av bränslet i kraftvärmeverk som motsvarar elproduktionen betalas ingen koldioxid- eller energiskatt.

Koldioxid- och energiskattesatserna på fossila bränslen räknas årligen om med förändringen i konsumentprisindex (KPI). Bensin och diesel räknas utöver det även om för att beakta BNP-utvecklingen, se vidare bilaga 1. Denna BNP-indexering har dock pausats för 2021 och 2022.

Till de energirelaterade skatterna räknas även svavelskatten. På torv, kol, petroleumkoks och andra fasta eller gasformiga fossila bränslen uppgår den till 30 kronor per kilogram svavel i bränslet. Svavelskatten på flytande bränslen, t.ex. eldningsolja, utgör 27 kronor per kubikmeter för varje tiondels viktprocent svavel i bränslet. Ingen skatt utgår dock för flytande bränslen med en svavelhalt på högst 0,05 viktprocent.

Tabell 7.2 anger de generella skattebelopp som tas ut för bränslen 2022.

Tabell 7.2 Skattesatser på bränslen

År	Enhet	2019 ²	2020	2021	2022*
Energiskatt					
Bensin, miljöklass 1	kr/liter	4,08 ³	4,10	4,13	4,19
Bensin, alkylatbensin ¹	kr/liter	2,09 ³	2,07	2,08	2,11
Bensin, miljöklass 2	kr/liter	4,11 ³	4,13	4,16	4,22
Bensin, övrigt	kr/liter	4,99 ³	5,02	5,05	5,12
Diesel, miljöklass 1	kr/m ³	2 480 ³	2 461	2 478	2 511
Diesel, miljöklass 2	kr/m ³	2 791 ³	2 777	2 797	2 834
Diesel, miljöklass 3	kr/m ³	2 952 ³	2 941	2 962	3 001
Eldningsolja	kr/m ³	887	903	909	921
Naturgas, drivmedel	kr/1 000m ³	0	0	0	0
Naturgas, uppvärmning	kr/1 000m ³	981	998	1 005	1 018
Gasol, drivmedel	kr/ton	0	0	0	0
Gasol, uppvärmning	kr/ton	1 140	1160	1 168	1 184
Kol och koks	kr/ton	675	687	692	701
Koldioxidskatt					
Bensin	kr/liter	2,62	2,59	2,61	2,64
Diesel	kr/m ³	2 236	2 246	2 262	2 292
Eldningsolja	kr/m ³	3 360	3 420	3 444	3 490
Naturgas	kr/1 000m ³	2 516	2 561	2 579	2 613
Gasol	kr/ton	3 535	3 598	3 624	3 672
Kol och koks	kr/ton	2 924	2 976	2 997	3 037

Anm.: En * markerar att indexering som följer av lagen på skatt på energi ingår i redovisningen.

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

²⁾ Skattesatserna på bensin och diesel gäller även för de låginblandade biodrivmedel som ingår i bensin och diesel.

³⁾ Avser perioden 1 januari 2019–30 juni 2019.

Statistik

I tabell 7.3 redovisas vissa skattebaser för bränslen.

Tabell 7.3 Vissa skattebaser för bränslen

År	Enhet	2019	2020	2021*	2022*
Bensin, miljöklass 1	1 000 m ³	2 680	2 400	2 524	2 638
<i>varav fossil bensin</i>	1 000 m ³	2 544	2 222	2 290	2 324
<i>varav biobensin</i>	1 000 m ³	11	52	45	78
<i>varav etanol, låginblandad</i>	1 000 m ³	125	127	189	236
Diesel, miljöklass 1	1 000 m ³	4 951	4 926	5 095	5 206
<i>varav fossil diesel</i>	1 000 m ³	3 796	3 710	3 713	3 324
<i>varav FAME, låginblandad</i>	1 000 m ³	284	259	342	348
<i>varav HVO, låginblandad</i>	1 000 m ³	871	957	1 040	1 534
<i>varav arbetsmaskiner, jord- och skogsbruk</i>	1 000 m ³	449	449	449	449
Naturgas, drivmedel	milj. m ³	26	23	23	23
Biogas, drivmedel	milj. m ³	150	147	158	162
Etanol, ren, drivmedel	1 000 m ³	49	49	43	43
FAME, ren, drivmedel	1 000 m ³	97	97	98	98
HVO, ren, drivmedel	1 000 m ³	244	200	202	201
Eldningsolja ¹	1 000 m ³	92	82	73	64
Naturgas, uppvärmning	milj. m ³	135	126	123	120

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

¹⁾ Eldningsolja som normalbeskattas.

Beräkningskonventioner

Energi- och koldioxidskatter belastar hushållens konsumtion, företagens användning av insatsvaror och medför även kostnader för den offentliga sektorns verksamheter. Enligt beräkningskonventionerna beräknas de offentligfinansiella effekterna av en skatteförändring på olika sätt beroende på vem det är som betalar skatterna. Antaganden om hur hushåll, företag respektive offentlig sektor påverkas av förändrade skatteregler behövs därför för beräkningar av offentligfinansiella effekter när energi- och koldioxidskatter föreslås att ändras.

I tabell 7.4 redovisas de antaganden om energianvändningens fördelning som används i beräkningarna av offentligfinansiella

effekter vid förändringar i koldioxid- eller energiskatter. När förändringar föreslås av dessa skatter beräknas först bruttoeffekter fördelat på hushåll, företag och offentlig sektor i enlighet med den antagna fördelningen i tabellen. Därefter beräknas offentlig-finansiella nettoeffekter genom att hänsyn för respektive typ av förbrukare på olika sätt tas till indirekta effekter.

Tabell 7.4 Förbrukning av olika bränslen: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn

Procent			
Energislag	Hushåll	Företag	Offentlig sektor
Transporter¹			
Bensin (koldioxid- och energiskatt)	79%	18%	3%
Diesel (koldioxid- och energiskatt) ²	25%	73%	2%
Naturgas (koldioxidskatt)	8%	86%	6%
Uppvärmning³			
Eldningsolja (koldioxid- och energiskatt)	42%	47%	11%
Naturgas (koldioxid- och energiskatt)	30%	62%	8%

Anm.: Antagen fördelning baseras på uppgifter från Statistiska centralbyrån och Energimyndigheten.

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

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

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

För den del av skatteförändringen som påverkar hushållen antas full övervältring på priset. En skattehöjning resulterar i ett högre pris på den berörda varan, vilket medför högre mervärdesskatteintäkter. Nettoeffekten första året beräknas således som bruttoeffekten plus mervärdesskatteeffekten. Med ett års fördröjning tillkommer även KPI-effekten.

För den offentliga sektorns konsumtion antas ingen mervärdesskatteeffekt uppstå. För KPI-effekten antas att kommunernas och regionernas ekonomi är i balans och att ökade kommunala kostnader motverkas av minskad kommunal konsumtion.

För företag antas en skattehöjning minska intäkterna från skatt på företagsvinster (bolagsskatt), och vice versa. Nettoeffekten för de företag som påverkas av skatteförändringen beräknas följaktligen som bruttoeffekten för företagen multiplicerad med (1-bolagskattesatsen).

I exempel 7.1 finns ett exempel på en beräkning av de offentlig-finansiella effekterna av en höjning av koldioxidskatten med 10 öre per kilo koldioxid avseende bensen. I exempel 7.1 redovisas beräkningen inklusive fördelningen på olika sektorer. Effekterna av andra koldioxidskatteändringar beräknas på samma sätt givet den fördelning av den skattepliktiga förbrukningen som ges av tabell 7.4.

Exempel 7.1 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg koldioxid – exemplet bensen

En skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid innebär att bensinskatten höjs med 0,22 kr per liter. Det följer av att förbränning av en liter bensen ger upphov till 2,36 kg utsläpp av koldioxid och att 8 procent av bensen antas bestå av biomassa (0,10 kr/kg koldioxid·2,36 kg koldioxid/l bensen·(1-0,08)≈0,22 kr/l).

Den totala bensinförbrukningen (inklusive låginblandade biodrivmedel) 2021 förväntas i enlighet med tabell 7.3 uppgå till ca 2,64 miljoner m³ och fördelas enligt tabell 7.4. Det innebär att ungefär 2,08 miljoner m³ förbrukas av hushållen, 0,08 miljoner m³ av offentlig sektor och 0,47 miljoner m³ av företagen. De offentligfinansiella effekterna går igenom steg för steg nedan och redovisas sedan i tabell 7.5.

Förslagets bruttoeffekt beräknas som förändringen i skattesats multiplicerat med volymen bensen. Med antagande om en oförändrad bensinvolum ger skattehöjningen en samlad **bruttoeffekt** på 0,58 miljarder kronor (2,64 miljoner m³·0,22kr/l), varav 0,46 miljarder kronor härrör från hushållen, 0,02 miljarder kronor från offentlig sektors konsumtion och 0,10 miljarder kronor från företagssektorn.

För att beräkna förslagets nettoeffekt behöver även indirekta effekter beaktas. För den bensen som förbrukas av **hushållen** medför skattehöjningen ökade mervärdesskatteintäkter. Nettoeffekten för hushållen ikraftträdandeåret beräknas till 0,57 miljarder kronor (0,46 miljarder kronor·1,25).

För **offentlig sektor** antas att staten fullt ut kompenserar kommunerna och regionerna för eventuella ökade kostnader för mervärdesskatt. Nettoeffekten för offentlig sektor under ikraftträdandeåret är därmed densamma som bruttoeffekten, dvs. 0,02 miljarder kronor.

Eftersom skattehöjningen, inklusive mervärdesskatt, påverkar KPI, uppkommer en KPI-effekt året efter förslaget ikraftträdande, dvs. 2023. KPI-effekten påverkar såväl hushåll som offentlig sektor. Med beaktande av KPI-effekten beräknas nettoeffekten 2023 till 0,52 miljarder kronor. Den varaktiga effekten beräknas till 0,52 miljarder kronor [$\approx (0,46 + 0,02 \text{ miljarder kronor}) \cdot 1,25 \cdot (1 - 0,1169)$], där 0,1169 motsvarar den sammanlagda indirekta varaktiga KPI-effekten för ålderspensionssystemet och staten 2023, se tabell 2.1].

För den del av förbrukningen som sker i **företagssektorn** antas att skattehöjningen reducerar företagets vinster, vilket minskar intäkterna från skatt på företagsvinster (bolagsskatt). Nettoeffekten från företagets bensinförbrukning uppgår till 0,08 miljarder kronor 2022. Då inga ytterligare effekter tillkommer uppgår den varaktiga effekten också till 0,08 miljarder kronor.

Den totala nettoeffekten år 2022 för den konsoliderade offentliga sektorn av skattehöjningen beräknas till 0,67 miljarder kronor (0,57 miljarder kronor från hushåll + 0,02 miljarder kronor från offentlig sektor + 0,08 miljarder kronor från företag). **Den totala (statiska) varaktiga effekten** blir 0,60 miljarder kronor (0,52 + 0,08 miljarder kronor). De offentligfinansiella effekterna fördelade på staten, ålderspensionssystemet och kommunsektorn redovisas i tabell 7.5.

Det kan noteras att exemplet endast avser offentligfinansiella effekter för bensin och att en generell höjning av koldioxidskatten också medför skatteintäkter från andra fossila bränslen såsom diesel och naturgas. Om skattehöjningen är generell blir den offentligfinansiella nettoeffekten 2022 av en skattehöjning med 10 öre per kg koldioxid ca 1,8 miljarder kronor.

Tabell 7.5 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – exemplet bensin

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				0,58
Nettoeffekter, År	2022	2023	2024	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,02</i>	<i>0,02</i>	<i>0,02</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	0,67	0,60	0,60	0,60
Direkta skatter på arbete	0,00	-0,05	-0,05	-0,05
Skatt på företagsvinster	0,08	0,08	0,08	0,08
Energi- och koldioxidskatt	0,48	0,50	0,50	0,50
Mervärdesskatt	0,11	0,11	0,11	0,11
Transfereringar, förmåner	0,00	-0,04	-0,04	-0,04
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	0,67	0,60	0,60	0,60

7.2 Energiskatt på el

Skatterättsliga regler

Användningen av elektrisk kraft (el) beskattas med energiskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi. Fossila bränslen för elproduktion beskattas, till skillnad från motorbränslen och bränslen för uppvärmning (se avsnitt 7.2), inte med koldioxidskatt utan produktionen av el omfattas i allt väsentligt av EU:s system för handel med utsläppsrätter (handelssystemet, EU ETS). Därmed prissätts de utsläpp av fossil koldioxid som produktionen av el ger upphov till inom EU ETS.

Normalnivån för energiskatten på el uppgår 2021 till 35,6 öre per kWh. För den el som förbrukas av hushåll och tjänstesektor i vissa kommuner i norra Sverige är energiskattenivån nedsatt med 9,6 öre per kWh från normalnivån. För el som används i jord-, skogs- och vattenbruk, i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, i datorhallar eller som landström är energiskattenivån nedsatt till 0,6 öre per kWh.

Normalnivån för energiskattesatsen på el räknas, i normalfallet, årligen om med förändringen i konsumentprisindex (KPI), se vidare bilaga 1. Som en följd av KPI-omräkningen uppgår normalnivån för

energiskatten på el 2022 till 36,0 öre per kWh. Därmed höjs normalnivån med 0,4 öre per kWh 2022 jämfört med 2021 års skattenivå (se tabell 7.6).

Tabell 7.6 Skattenivåer på el

Öre/kWh

År	2019	2020	2021	2022*
Normalnivå	34,7	35,3	35,6	36,0
Vissa kommuner i norra Sverige ¹	25,1	25,7	26,0	26,4
Tillverkningsprocess i industri, datorhallar, jordbruk, m.m.	0,5	0,5	0,6	0,6

Anm.: En * markerar att för 2022 anges den indexomräknade normalnivå som följer av lagen om skatt på energi.

¹⁾ För hushåll och tjänstesektor i samtliga kommuner i Västerbottens, Norrbottens och Jämtlands län, Sollefteå, Ånge och Örnsköldsvik i Västernorrlands län, Ljusdal i Gävleborgs län, Torsby i Värmlands län och Malung-Sälén, Mora, Orsa samt Älvdalen i Dalarnas län är skattenivån nedsatt med 9,6 öre per kWh från normalnivån.

Statistik

I tabell 7.7 redovisas skattebaserna för energiskatten på el.

Tabell 7.7 Skattebaser för el

GWh

År	2019	2020	2021*	2022*
Hushåll och tjänstesektor	70 157	68 121	71 159	71 496
<i>varav vissa kommuner i norra Sverige</i>	<i>7 437</i>	<i>7 221</i>	<i>7 543</i>	<i>7 579</i>
Tillverkningsprocess i industri, datorhallar, jordbruk, m.m.	44 328	43 334	43 928	44 957

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

Beräkningskonventioner

Beräkningen av offentligfinansiella effekter av en förändrad energiskatt på el följer i allt väsentligt de konventioner som tillämpas för energiskatterna på bränslen. Däremot antas en för el specifik fördelning av elanvändningen för hushåll och tjänstesektor för att fånga hur hushållen, den offentliga sektorn respektive tjänsteföretagen påverkas av förändrade skatteregler kopplat till energiskatten på el. För el antas att hushållen svarar för 59 procent, tjänsteföretagen för 29 procent samt offentlig sektor för 12 procent

av elanvändningen. I kommuner där energiskatten på el för hushåll och tjänstesektor är nedsatt med 9,6 öre per kWh antas elanvändningen fördelas på samma sätt, medan förändringar av energiskatten på el för de sektorer som har rätt till den nedsättning av energiskatten på el som bl.a. gäller för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, datorhallar och jordbruk endast bedöms påverka företag.

För den del av en föreslagen regeländring som bedöms påverka hushållen antas full övervältring på elpriset. Exempelvis antas en högre energiskatt på el resultera i ett högre elpris, vilket resulterar i högre mervärdesskatteintäkter (redan ikraftträdandeåret) och i en KPI-effekt (med ett års fördröjning).

Den del av en regeländring som bedöms träffa företag antas fullt ut övervältras på företagets vinster. Det bedöms påverka intäkterna från bolagsskatten redan under ikraftträdandeåret (bolagsskatteeffekt). För offentlig sektor bedöms inte någon indirekt effekt uppstå under ikraftträdandeåret. Däremot antas en KPI-effekt uppstå med ett års fördröjning.

7.3 Fordonsskatt

Skatterättsliga regler

Fordonsskatten är en årlig skatt som utgår på personbilar klass I och klass II, bussar, lastbilar, motorcyklar, trafiktraktorer, motorredskap och vissa släpvagnar. Veteranfordon, dvs. sådana fordon som är trettio år eller äldre, är dock undantagna från skatteplikt. Fordonsskatten varierar främst med fordonslag, drivmedel, koldioxidutsläpp och vikt. Skatten debiteras en gång per år, vid en tidpunkt som beror på fordonets slutsiffra i registreringsnumret. Om fordonsskatten överstiger 3 600 kronor per år, sker debitering i stället var fjärde månad. Det finns för närvarande två system för fordonsbeskattning, det koldioxidbaserade systemet och det äldre viktbaserade systemet.

Det koldioxidbaserade systemet omfattar personbilar klass I av fordonsår 2006 eller senare, samt personbilar av tidigare fordonsår än 2006 som uppfyller kraven för miljöklass 2005, miljöklass El eller miljöklass Hybrid. Sedan den 1 januari 2011 omfattas även lätta lastbilar, lätta bussar och husbilar som tagits i bruk för första gången

efter 2010. Vissa nyare fordon inom det koldioxidbaserade systemet omfattas därutöver av det s.k. bonus–malus-systemet. Övriga fordon, förutom motorcyklar, omfattas av det viktbaserade systemet. Motorcyklar omfattas inte av något av systemen utan har en fast fordonsskatt på 180 kronor per skatteår.

En dieseldriven personbil har högre fordonsskatt än en bensindriven personbil med samma koldioxidvärde för att kompensera för att energiskatten på diesel är lägre än energiskatten på bensin. I den koldioxidbaserade fordonsskatten ingår en bränslefaktor som höjer skatten för dieseldrivna fordon. Det gäller dock inte för bilar av fordonsår 2018 eller senare som blir skattepliktiga för första gången den 1 juli 2018 eller senare, som i stället har ett bränsletillägg (se nedan). Bränslefaktorn för dieseldrivna fordon är 2,37. Bränslefaktorn kalibreras utifrån energiskatten på bensin och diesel, fordonsskatten på bensindrivna bilar samt mervärdesskatten. För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten används också ett fast miljötillägg för att kompensera för att de fordonen generellt har högre utsläpp av kväveoxid och partiklar. För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten och som blivit skattepliktiga för första gången före den 1 januari 2008 är miljötillägget 500 kronor och för de fordon som blivit skattepliktiga fr.o.m. den 1 januari 2008 är miljötillägget 250 kronor. Även i det viktbaserade systemet är fordonsskatten högre för dieselfordon än för motsvarande bensindrivna fordon.

För bensin- och dieseldrivna fordon i det koldioxidbaserade systemet består fordonsskatten normalt av ett grundbelopp på 360 kronor och ett koldioxidbelopp på 22 kronor per gram koldioxidutsläpp utöver 111 gram per kilometer vid blandad körning. För fordon som är utrustade med teknik för drift med en bränsleblandning som till övervägande del består av alkohol, eller helt eller delvis med annan gas än gasol (t.ex. E85 eller fordonsgas) är grundbeloppet detsamma men koldioxidbeloppet 11 kronor per gram koldioxidutsläpp utöver 111 gram. För fordon som kan drivas med diesel multipliceras summan av grundbeloppet och koldioxidbeloppet med en bränslefaktor om 2,37 och som beskrivs ovan tillkommer även ett miljötillägg. För dessa fordon kan fordonsskatten (FS) därför beskrivas med följande formel:

$$FS = (360 + \text{CO}_2\text{-belopp} \times \max(0; \text{CO}_2\text{-värde} - 111)) \times BF + MT$$

där 360 utgör grundbeloppet, CO₂-belopp är det belopp i kronor som betalas för varje gram utsläpp av koldioxid per kilometer över 111 gram (22 eller 11 kronor beroende på fordonets drivmedel), CO₂-värde är varje enskilt fordons specifika utsläpp av koldioxid per kilometer vid blandad körning, BF är bränslefaktorn (2,37 för dieselfordon och 1 för övriga fordon) och MT är miljötillägget (250 eller 500 kronor för dieselfordon, beroende på när fordonet blev skattepliktigt för första gången, och 0 kronor för övriga fordon).

Personbilar med bättre miljöegenskaper befriades från fordons-skatt under fem år från det att bilen blivit skattepliktig för första gången men bestämmelserna slopades fr.o.m. den 1 juli 2018. Personbilar, husbilar, lätta lastbilar och lätta bussar som blivit skattepliktiga före slopandet av skattebefrielsen får dock befrielsen under fem år.

Den 1 juli 2018 infördes bonus–malus-systemet för nya lätta fordon. Systemet innebär att köp av lätta fordon med relativt låga utsläpp av koldioxid premieras med en bonus medan fordon med relativt höga utsläpp av koldioxid belastas med högre skatt genom ett förhöjt koldioxidbelopp under de tre första åren från det att fordonet blir skattepliktigt för första gången. Bonus–malus-systemet omfattar nya personbilar klass I, personbilar klass II, lätta bussar och lätta lastbilar. Med nya avses fordon av fordonsår 2018 eller senare som blir skattepliktiga för första gången den 1 juli 2018 eller senare. Fordon som är utrustade med teknik för drift med alkohol (t ex E85) eller annan gas än gasol (dvs fordonsgas) omfattas inte av malus, vilket innebär att dessa fordon för samtliga år de är i trafik har ett koldioxidbelopp på 11 kronor per gram koldioxidutsläpp utöver 111 gram.

För fordon som blivit skattepliktiga för första gången från den 1 juli 2018 t.o.m. den 31 mars 2021 är det förhöjda koldioxidbeloppet summan av 82 kronor per gram koldioxid som fordonet vid blandad körning släpper ut per kilometer utöver 95 gram och upp t.o.m. 140 gram, och 107 kronor per gram koldioxid utöver 140 gram (dvs. ett ytterligare tillägg om 107-82=25 kronor). För fordon som blivit skattepliktiga för första gången den 1 april 2021 eller senare är det förhöjda koldioxidbeloppet summan av 107 kronor per gram koldioxid som fordonet släpper ut per kilo-

meter utöver 90 gram och upp t.o.m. 130 gram, och 132 kronor per gram koldioxid utöver 130 gram (dvs. ett ytterligare tillägg om $132 - 107 = 25$ kronor). I budgetpropositionen för 2022 bedömer regeringen att det förhöjda koldioxidbeloppet för fordon som blir skattepliktiga för första gången den 1 juni 2022 eller senare bör vara summan av 107 kronor per gram koldioxid som fordonet släpper ut per kilometer utöver 75 gram och upp t.o.m. 125 gram, och 132 kronor per gram koldioxid utöver 125 gram. För dieseldrivna fordon tillkommer ett schablonmässigt tillägg i form av ett bränsletillägg som, likt bränslefaktorn, syftar till att kompensera för energiskatteskillnaden mellan bensin och diesel. Bränsletillägget beräknas som produkten av 13,52 och fordonets koldioxidvärde. År fyra och därefter är koldioxidbeloppet 22 kronor per gram koldioxid som fordonet släpper ut per kilometer utöver 111 gram, precis som för den övriga bensin- och dieseldrivna fordonsflottan inom det koldioxidbaserade systemet. Dieseldrivna fordon behåller sitt bränsletillägg även efter de tre första åren (och berörs alltså inte av bränslefaktorn).

Exempel 7.2 beskriver hur den förhöjda fordonskatten för fordon som omfattas av bonus–malus-systemet beräknas.

Exempel 7.2 Förhöjd fordonskatt år 1–3 för dieselfordon som blivit skattepliktigt för första gången under hösten 2021 och omfattas av bonus–malus-systemet

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

$$360 \text{ kr} + 107 \text{ kr} \cdot (130 \text{ g/km} - 90 \text{ g/km}) + 13,52 \cdot 130 \text{ g/km} + 250 \text{ kr} = 6\,648 \text{ kr}$$

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

$$360 \text{ kr} + 107 \text{ kr} \cdot (150 \text{ g/km} - 90 \text{ g/km}) + 25 \text{ kr} \cdot (150 \text{ g/km} - 130 \text{ g/km}) + 13,52 \cdot 150 \text{ g/km} + 250 \text{ kr} = 9\,558 \text{ kr}$$

För fordon som beskattas inom det viktbaserade systemet tas fordonsskatt ut med ett grundbelopp och i förekommande fall även med ett eller flera tilläggsbelopp. Grundbeloppet bestäms utifrån fordonets skattevikt i jämförelse med olika viktintervall. Grundbeloppet bestäms även utifrån vad det är för typ av fordon och fordonets drivmedel. Utöver grundbeloppet tillkommer i förekommande fall ett tilläggsbelopp för varje helt 100 kilogram som fordonets vikt överstiger den lägsta vikten inom viktintervallet. Även tilläggsbeloppet bestäms utifrån de ovan nämnda kriterierna. För att ta hänsyn till att skatten är lägre på dieselbränsle än bensin, är fordonsskatten högre för de fordon som kan drivas med dieselbränsle än för de fordon som kan drivas med bensin, utom vad gäller tunga elhybridbussar.

Fordonskatt betalas av den skattskyldige i förskott. En tilläggsdebitering av skatt kan bli aktuell om fordonsskatten höjs men fordonsskatt redan har beslutats för tiden efter ikraftträdandet enligt äldre bestämmelser. I sådana fall ska tillkommande skattebelopp, om det inte understiger 200 kronor, betalas för tiden fr.o.m. dagen för ändringen till utgången av skatteåret, eller om fordonsskatt har beslutats för en skatteperiod, till utgången av skatteperioden. På motsvarande sätt ska överskjutande skattebelopp som har betalats återbetalas, om det inte understiger 100 kronor. Återbetalning kan bli aktuellt om ett fordon har fått en lägre fordonsskatt eller om skatteplikten för fordonsskatt för fordonet har upphört.

Statistik

I tabell 7.8 redovisas vissa skattebaser för fordon.

Tabell 7.8 Skattebaser för fordon

Tusental

År	2019	2020	2021	2022*
Fordon beskattade utifrån fordonets CO₂-värde				
Bensin- och eldrivna personbilar	2 189	2 275	2 465	2 603
Dieseldrivna personbilar	1 657	1 681	1 791	1 891
Alternativbränsle drivna personbilar	243	233	224	214
Lätta lastbilar och lätta bussar	352	385	413	441
Viktrelaterade systemet för fordonsskatt				
Bensindrivna personbilar	492	411	342	266
Dieseldrivna personbilar	33	27	22	16
Lätta lastbilar och lätta bussar	214	190	170	148
Tunga lastbilar	84	84	84	85
Tunga bussar	15	14	14	14
Motorcyklar	242	248	247	249
Totalt	5 522	5 548	5 773	5 898

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Prognosen baseras på den genomsnittliga förändringen de två senaste åren. Laddhybridbilar redovisas utifrån om de som alternativ kan drivas på bensin eller diesel. Baserna baseras i huvudsak på avrundade uppgifter om bilar i trafik ur Vägtrafikregistret i april varje år. Utöver dessa fordonskategorier är även trafiktraktorer, motorredskap och vissa släpvagnar belagda med fordonsskatt.

Beräkningskonventioner

Förändringar i fordonsskatten som berör hushållen antas inte medföra några indirekta effekter i form av KPI-effekter. Det utgår heller inte någon mervärdesskatt på fordonsskatt. Således sammanfaller bruttoeffekten med nettoeffekten för den del av skatteförändringen som berör hushållen. De fordonsskatteförändringar som antas påverka hushållen är skatt på motorcyklar och personbilar. Förändringar i skatt på övriga fordon antas påverka företagen, som t.ex. skatt på bussar, lastbilar och olika typer av motorredskap. I bonus–malus-systemet för nya lätta fordon antas företagen påverkas i större utsträckning än hushållen. Ungefär 60 procent av malusen antas belasta företagen. Sådana förändringar förutsätts enbart ge effekt på företagets vinster. Nettoeffekten beräknas genom att bruttoeffekten multipliceras med 1 minus

bolagsskattesatsen för den del av skatteintäkterna som belastar företagen.

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

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten av förändrad malus i bonus–malus-systemet tas dock hänsyn till att nybilsförsäljningen både i fråga om antal fordon och koldioxidutsläpp förändras över tid. Beräkningar utgår från Trafikanalys prognoser över fordonsflottans utveckling och en framskriven fördelning av nyregistrerade fordon.

7.4 Andra miljörelaterade skatter

Skatterättsliga regler

Lagen (2004:629) om trängselskatt trädde i kraft den 1 januari 2005. Trängselskatt tas ut i Stockholm och fr.o.m. den 1 januari 2013 i Göteborg.

Skatten på bekämpningsmedel är 34 kronor per kilogram.

En skatt på avfall som deponeras, som infördes den 1 januari 2000, tas ut både på hushålls- och industriavfall. Skatten på deponerat avfall uppgår till 573 kronor per ton 2022. Skatten omräknas för att beakta KPI- och BNP-utvecklingen, se vidare bilaga 1.

Skatten på naturgrus, som infördes den 1 juli 1997, uppgår till 17 kronor per ton 2022. Skatten omräknas för att beakta KPI- och BNP-utvecklingen, se vidare bilaga 1.

Skatt på flygresor, som infördes den 1 april 2018, tas ut för kommersiella flygresor och för flygresor med svenskt statsflyg. 2022 tas skatten ut med 64 kronor per passagerare som reser till en

slutdestination i ett land som anges i bilaga 1 till lagen (2017:1200) om skatt på flygresor, med 265 kronor per passagerare som reser till en slutdestination i ett land som anges i bilaga 1 till lagen och med 424 kronor per passagerare som reser till en slutdestination i övriga länder. Skatten omräknas för att beakta KPI-utvecklingen, se vidare bilaga 1.

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

Skatt på plastbärkassar tas ut sedan den 1 maj 2020. Skatten tas ut av den som yrkesmässigt tillverkar, för in eller importerar plastkassar avsedda för att konsumenter ska kunna packa eller bära varor. Plastbärkassar avsedda för varaktigt bruk omfattas inte av skatten. Från skattskyldighet undantas införsel, mottagande och import som sker med maximalt 40 plastbärkassar per tillfälle. Skatten uppgår till 3 kronor per plastbärkasse för tjocka och tunna plastbärkassar. För vissa mindre och mycket tunna plastbärkassar (väggtjocklek under 15 mikrometer) uppgår skatten till 30 öre per plastbärkasse.

Skattesatser för dessa miljörelaterade skatter redovisas i tabell 7.9.

Tabell 7.9 Skattesatser andra miljörelaterade skatter

År	Enhet	2019	2020	2021	2022*
Bekämpningsmedel, aktiv substans	kr/kg	34	34	34	34
Avfall, deponi	kr/ton	520	540	555	573
Naturgrus	kr/ton	16	16	17	17
Flygresor, bilaga 1	kr/passagerare	61	62	63	64
Flygresor, bilaga 2	kr/passagerare	255	260	262	265
Flygresor, övriga	kr/passagerare	408	416	418	424
Avfallsförbränning	kr/ton	-	75	100	125
Plastbärkassar, tjocka	kr/st	-	3	3	3
Plastbärkassar, tunna	kr/st	-	0,3	0,3	0,3

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

Beräkningskonventioner

Miljörelaterade skatter kan påverka både hushållens och företagens ekonomi. För den del av försäljningen som berör hushållen tillkommer en mervärdesskatteeffekt (redan första året) och en KPI-effekt (med ett års fördröjning), se vidare avsnitt 2.1. Den del av försäljningen som berör företagen, antas enbart övervältras på företagets vinster vilket ger upphov till en bolagsskatteeffekt. Nettoeffekten beräknas då för företagen som bruttoskatteförändringen multiplicerad med (1-bolagsskattesatsen). Skatt på avfall, naturgrus och avfallsförbränning antas i beräkningarna enbart belasta företagets ekonomi. Skatten på plastbärkassar antas i beräkningarna till fullo övervältras på hushållen. För beräkning av skatt på flyg används uppdelning från Swedavias Resvaneundersökning. Skatt på privatresor belastar hushållens ekonomi och tjänsteresor belastar företag.

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Vid beräkning av bruttoeffekten av ett införande av trängselskatt beaktas emellertid effekter av förändrat beteende, dvs. omfördelning av trafik mellan olika tidpunkter samt trafikminskning till följd av skatten. Nettoeffekten beräknas därefter på samma sätt som för fordonsskatten. Även vad gäller flygskatt antas att antal flygresor påverkas vid ändrade skattebelopp. Också vid införandet av skatten på plastbärkassar antogs en beteendeeffekt.

7.5 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten

I beräkningar av de offentligfinansiella effekterna tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av ändrad energi-, miljö- och fordonsbeskattning. För ändringar av koldioxidskatten beräknas dock även den långsiktiga offentligfinansiella effekten. Den långsiktiga effekten inkluderar, utöver vad som ingår i de statiska effekterna, effekten av ändrat beteende som följer av skatteändringen. Av detta följer att även skattebasernas storlek förändras. Därav skiljer sig den långsiktiga effekten bl.a. från den statistiskt beräknade varaktiga effekten.

Den långsiktiga offentligfinansiella effekten av en höjning av den generella koldioxidskattenivån beräknas till ca 80 procent av den statiska nettoeffekten. I beräkningarna av den långsiktiga effekten används priser och volymer för ikraftträdandeåret i kombination med s.k. priselasticiteter som fångar hur känslig efterfrågan är för prisförändringar. Allmänt sett är priskänsligheten olika för olika bränslen och användningsområden. Hur stor priskänsligheten antas vara avgör hur stor effekt på skattebasen – och därmed också på utsläppen – en skatteförändring har.

Intäkterna från koldioxidskatten härrör i huvudsak från beskattningen av drivmedel. En grov uppskattning indikerar att ca 90 procent av intäkterna från koldioxidskatten kommer från konsumtionen av bensin och diesel. Detta innebär att de offentligfinansiella effekterna som följer av ändrad beskattning av koldioxid, i huvudsak, kommer att vara relaterade till konsumtionen av drivmedel. Den egenpriselasticitet som används vid beräkningar av ändrade bensinpriser är -0,7 för hushåll och -0,2 för företag. Samma egenpriselasticiteter används vid beräkningar av förändrat pris på diesel. Vid beräkningar av förändrat pris för andra bränslen och användningsområden används priselasticiteter mellan -0,5 och -1,0.³⁴ Den långsiktiga offentligfinansiella effekten till följd av en generell skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid, uppgår till 1,4 miljarder kronor (1,8·0,8), se exempel 7.1.

³⁴ För mer detaljer kring de priselasticiteter som används se: Hammar, H. och Sjöström, M. (2011). "Accounting for behavioral effects of increases in the carbon dioxide (CO₂) tax in revenue estimation in Sweden", *Energy Policy*, 39 (10), s. 6672–6676.

8 Skatt på konsumtion – övriga punktskatter

I detta avsnitt redogörs för övriga punktskatter som alkohol- och tobaksskatt, skatt på kemikalier samt skatt på spel, reklam, trafikförsäkringspremier och premieskatt för grupplivförsäkring. Punktskatter läggs bl.a. på produkter vars konsumtion ger upphov till samhällsekonomiska kostnader kopplade till varans användning, s.k. negativa externa effekter. Detta gäller t.ex. konsumtion av alkohol och tobak som medför negativa effekter för människors hälsa. Punktskatterna utgår i allmänhet med ett visst belopp per enhet av varan eller är proportionell mot det innehåll i varan som anses skadligt. Vissa punktskatter justeras årligen genom en omräkning med utvecklingen av konsumentprisindex (KPI), vilket medför att skattesatserna följer den allmänna prisutvecklingen. Se bilaga 1 för en redogörelse av omräkningen av punktskatter enligt den allmänna prisutvecklingen.

Beräkningskonventionerna för punktskatter tar hänsyn till om den punktskattebelagda produkten används av hushåll eller företag. Om produkten inhandlas av hushåll, tillkommer både en mervärdeskatteffekt (redan under ikraftträdandeåret) och en KPI-effekt (med ett års fördröjning genom att den allmänna prisnivån påverkas). Om produkten används av företag, antas punktskatten i stället övervältras på företagets vinster, vilket i sin tur påverkar bolagskatteintäkterna.

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringar i skatteregler. För åtgärder som i första hand inte har fiskala motiv utan primärt syftar till att påverka beteenden kan det finnas större skäl att frångå dessa statiska beräkningar för att ge en rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten. Punkt-

skatterna på alkohol, tobak och kemikalier i viss elektronik är sådana exempel.

De totala intäkterna från övriga punktskatter beräknas 2022 uppgå till omkring 38 miljarder kronor, vilket motsvarar omkring 1,6 procent av offentliga sektorns skatteintäkter och ca 27 procent av de totala intäkterna från punktskatter.

8.1 Alkoholskatt

Skatterättsliga regler

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

Tabell 8.1 Skattesatser för alkoholdrycker

Kronor

	2019-2022
Etylalkohol (spritdrycker), kr per liter ren alkohol	516,59
Vin och andra jästa drycker, kr per liter	
Över 1,2 men högst 2,25 volymprocent	0,00
Över 2,25 men högst 4,5 volymprocent	9,19
Över 4,5 men högst 7,0 volymprocent	13,58
Över 7,0 men högst 8,5 volymprocent	18,69
Över 8,5 men högst 15,0 volymprocent	26,18
Över 15,0 men högst 18,0 volymprocent (endast vin)	54,79
Mellanklassprodukter, kr per liter	
Över 1,2 men högst 15,0 volymprocent	32,99
Över 15,0 men högst 22,0 volymprocent	54,79
Öl, kr per volymprocent och liter	
Över 0,5 men högst 2,8 volymprocent	0,00
Över 2,8 volymprocent	2,02

Statistik

I tabell 8.2 redovisas statens intäkter från alkoholskatten samt Systembolagets och restaurangernas försäljning av alkoholdrycker. Intäkterna från punktskatter på alkoholhaltiga drycker beräknas för 2022 uppgå till 16,34 miljarder kronor vilket utgör 12 procent av de totala punktskatteintäkterna.

Tabell 8.2 Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter

År	2019	2020	2021*	2022*
Intäkter (miljarder kronor)				
Etylalkohol ¹⁾ (spritdrycker)	4,53	5,24	5,45	5,29
Vin och andra jästa drycker	6,00	6,41	6,47	6,47
Mellanklassprodukter	0,15	0,14	0,14	0,14
Öl	4,31	4,48	4,48	4,43
Summa intäkter	14,99	16,27	16,55	16,34
Förbrukad kvantitet (Tusen liter)				
Etylalkohol ¹⁾ (spritdrycker)	21 904	25 081	26 084	25 301
Vin och andra jästa drycker	244 603	260 144	262 745	262 745
Mellanklassprodukter	3 690	3 719	3 719	3 682
Öl	444 929	458 586	458 586	454 000

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

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

Källa: Finansdepartementet

Beräkningskonventioner

Alkoholskatt antas vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten enbart beröra hushållens ekonomi. Vid beräkningen av offentligfinansiella effekter av ändrade alkoholskatter antas att den reala konsumtionen av alkohol är oförändrad samt att förändringen får fullt genomslag på de inhemska konsumentpriserna. En skattesatsförändring för en viss alkoholvara antas därmed inte ge upphov till någon förändring av konsumtionen av andra alkoholvaror. Däremot tas hänsyn till att den totala konsumtionen av alkoholvaror består av både registrerad konsumtion (Systembolagets samt restaurangernas försäljning) och oregistrerad konsumtion (som resandeförsel eller smuggling). Även om den totala, reala konsumtionen av alkoholhaltiga drycker antas förbli oförändrad antas proportionerna mellan registrerad och oregistrerad konsumtion förändras.

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

Hur mycket den registrerade konsumtionen förändras till följd av förändrade priser i Sverige, beror på priselasticiteten för alkoholhaltiga drycker. I dessa beräkningskonventioner används en elasticitet på 0,5 för alla alkoholdrycker utom för sprit. Det innebär att om det inhemska priset på alla registrerade alkoholvaror förutom sprit går upp med 1 procent, minskar den inhemska registrerade konsumtionen av dessa med 0,5 procent. Antagandet om oförändrad total konsumtion innebär då att den oregistrerade konsumtionen ökar i motsvarande utsträckning. Konsumtionen av spritdrycker bedöms vara mer priskänslig än övriga alkoholprodukter och i dessa beräkningskonventioner används en elasticitet på 0,7. Elastisiteternas storlek är en sammanvägd bedömning utifrån olika studier och analyser om priselasticiteten på alkohol.³⁵

Bruttoeffekten av en alkoholskatt höjning beräknas således genom att hänsyn tas till dels ökade skatteintäkter genom ökat pris och dels minskade skatteintäkter genom lägre konsumtion till följd av ökad oregistrerad konsumtion.

Nettoeffekten beaktar även effekter på mervärdesskatteintäkterna samt KPI. En höjning av punktskatten på alkohol antas öka priset, vilket i sin tur ger upphov till ökade mervärdesskatteintäkter. Samtidigt uppstår en motverkande minskning av mervärdesskatteintäkterna, när en del av den registrerade konsumtionen övergår i oregistrerad konsumtion. Båda dessa mervärdesskatteffekter beaktas vid beräkningen av den offentligfinansiella nettoeffekten. Med ett års fördröjning uppstår även effekter via KPI.

³⁵ Se exempelvis SOU 2004:86, Alkoholinförselutredningen, Vart går gränsen. SOU 2005:25, Gränslös utmaning – alkoholpolitik i en ny tid, bilaga 6. Asplund M, Friberg R och Wilander F (2007), Demand and distance: Evidence on cross-border shopping, *Journal of Public Economics*, 91 (1-2), s. 141-157. Nelson Jon P. (2013), Meta-analysis of alcohol price and income elasticities - with corrections for publication bias, *Health economics review*, 3(1), 17.

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

Exempel 8.1 Höjd punktskatt på öl med 5 procent, från 2,02 till 2,12 kronor per volymprocent alkohol och liter

En höjd punktskatt på öl med 5 procent innebär en skattehöjning med 33 öre inklusive mervärdesskatt för en burk öl, 50 cl, med en alkoholhalt på 5,3 volymprocent. Detta under antagandet om att det typiska priset på öl, exklusive skatter, per liter ren alkohol är 278 kr, vilket ungefär motsvarar vad som gäller för en vanlig halvlitersburk öl med en alkoholhalt på 5,3 volymprocent. Efter skattehöjningen är det mer lönsamt att substituera inhemskt registrerad konsumtion av alkohol mot oregistrerad konsumtion. Den totala konsumtionen antas vara konstant. En höjning av punktskatten på öl med 5 procent innebär en höjning av priset på öl med omkring 2 procent.³⁶ Under antagandet att en inhemsk prishöjning med 1 procent minskar den inhemskt registrerade konsumtionen med 0,5 procent, innebär en prisökning på 2 procent att konsumtionen av inhemsk öl minskar från 24 062 tusen liter ren alkohol till 23 809 tusen liter ren alkohol.

Punktskatten på öl höjs i detta exempel från 202 till 212 kr per liter ren alkohol. Den konsumerade kvantiteten före höjningen utgörs av en prognos för 2022. Avrundning förekommer i räkneexemplet varför beloppen inte alltid summerar.

Förändring i punktskatteintäkter

(+) Högre punktskatteintäkter:

Konsumtion i tusen liter ren alkohol · punktskatte-
höjning

$23\,809 \cdot (212 - 202) = 0,240$ miljarder kronor

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

Ökad införsel-skattesats före höjning

$(24\,062 - 23\,809) \cdot 202 = 0,051$ miljarder kronor

Förändring i mervärdesskatteintäkter

(+) Högre mervärdesskatteintäkter pga. högre pris på öl:

³⁶ Detta beror på att omkring 32 procent av priset på ölburken i exemplet utgörs av punktskatt. Förutom punktskatt betalas även mervärdesskatt, och vid en punktskattehöjning blir mervärdesskatteintäkterna högre. Priset på ölburken i exemplet stiger med: $0,05$ (punktskattehöjning) $\cdot 1,25$ (moms) $\cdot 0,32$ (punktskattens andel av priset innan höjning) $= 0,02$.

	Konsumtion i tusen liter ren alkohol-högre mervärdesskatt
	$23\,809 \cdot ((212-202) \cdot 0,25) = 0,060$ miljarder kronor
(-)	Lägre mervärdesskatteintäkter på grund av substitution mellan registrerad och oregistrerad konsumtion:
	Ökad införsel-förlorad mervärdesskatt
	$(24\,062-23\,809) \cdot ((278+202) \cdot 0,25) = 0,030$ miljarder kronor
	Sammanlagd effekt
(=)	Sammanlagt erhålls en bruttoeffekt på
	$0,240-0,051 = 0,189$ miljarder kronor och en nettoeffekt på
	$0,240-0,051 + 0,060-0,030 = 0,219$ miljarder kronor år 2022.
	I tabell 8.3 redovisas effekterna för den konsoliderade offentliga sektorn och dess delar. Då prisökningen påverkar KPI blir inkomstökningen mindre efterföljande år.

Tabell 8.3 Höjd punktskatt på öl från 2,02 till 2,12 kronor per volymprocent alkohol och liter

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	2022	2023	2024	Varaktig
Bruttoeffekt				0,19
Nettoeffekter, år	2022	2023	2024	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
C. Staten	0,22	0,20	0,20	0,20
Direkta skatter på arbete	-0,00	-0,02	-0,02	-0,02
Skatt på konsumtion och insatsvaror				
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,01	0,01	0,01
Skatt på öl	0,19	0,19	0,19	0,19
Mervärdesskatt	0,03	0,03	0,03	0,03
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,22</i>	<i>0,21</i>	<i>0,21</i>	<i>0,21</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	0,22	0,20	0,20	0,20

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid. Nollorna i kolumnen för 2022 visar att ingen KPI-effekt erhålls det år som åtgärden genomförs. Övriga nollor är avrundade vilket inte utesluter att de har effekt på de offentliga finanserna. Effekten är dock liten.

Utfallet av de totala alkoholskatteintäkterna påverkas även i stor utsträckning av faktorer som inte är direkt beroende av alkoholskattehöjningarna, som kulturen kring alkoholdrickandet och makroekonomins utveckling. Hur alkoholskatteintäkterna och den registrerade alkoholkonsumtionen utvecklas över tid beaktas inom ramen för ordinarie prognosverksamhet inom Finansdepartementet.

8.2 Tobaksskatt

Skatterättsliga regler

Punktskatten på cigaretter består av en styckeskatt och en värderelaterad skatt. Utöver punktskatt på cigaretter betalas även mervärdesskatt på 25 procent av detaljhandelspriset, inklusive punktskatt.

Skattesatserna för 2021 anges i lagen (1994:1563) om tobaksskatt och omräknas för att beakta KPI-utvecklingen (se vidare bilaga 1).

I tabell 8.4 anges skattesatserna på tobak för åren 2019-2022. Tobaksskattesatserna för 2022 kommer att framgå i en förordning som regeringen utfärdar senast i november 2021. I tabell 8.4 har skattesatserna för 2022 ändå räknats om, vilket gjorts med samma KPI-utfall som kommer att användas vid fastställandet i november. Styckesskatten på cigaretter uppgår då 2022 till 1,64 kronor. Därutöver tas punktskatt ut via den värderelaterade skatten om 1 procent av detaljhandelspriset. Den totala punktskatten på ett paket innehållande 20 cigaretter blir då 33,42 kronor om kostnaden för ett paket beräknas kosta 62 kronor 2022. Cigarrer och cigariller beskattas 2022 med 1,44 kronor per styck, röktobak med 1 997 kronor per kilogram och tuggtobak med 517 kronor per kilogram. Snus beskattas 2022 med 468 kronor per kilogram.

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

Den 1 januari 2021 gjordes vissa förändringar av hur e-vätskor med högt nikotinnehåll beskattas. E-vätskor med en koncentration nikotin mellan 15 och 20 milligram per milliliter vätska

(högkoncentrerade e-vätskor) beskattas med 4 000 kronor per liter vätska. Liksom för övriga e-vätskor sker ingen årlig omräkning av skattesatsen utifrån KPI-utvecklingen.

Den 1 juli 2021 infördes beskattning på sådan tobak som tidigare inte beskattats, benämnd övrig tobak. Skattesatsen är samma som för röktobak och i likhet med den och övriga tobaksslag omräknas den för att beakta KPI-utvecklingen. För 2022 beräknas punktskatten uppgå till 1 997 kronor per kilogram.

Tabell 8.4 Skattesatser tobak

	Enhet	2019	2020	2021	2022*
Cigaretter, styckeskatt	kr/styck	1,58	1,60	1,62	1,64
Cigaretter, värderelaterad skatt	%	1,00	1,00	1,00	1,00
Cigariller och cigarrer	kr/styck	1,39	1,41	1,42	1,44
Röktobak	kr/kg	1 922	1 957	1 971	1 997
Snus	kr/kg	451	459	462	468
Tuggtobak	kr/kg	497	506	510	517
Övrig tobak	kr/kg	-	-	1 971 ¹	1 997
Högkoncentrerade e-vätskor	kr/liter	-	-	4 000 ²	4 000
Övriga e-vätskor	kr/liter	2 000	2 000	2 000	2 000
Andra nikotinhaltiga produkter	kr/kg	200	200	200	200

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

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

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

Statistik

I tabell 8.5 presenteras skatteintäkter och förbrukad beskattad kvantitet av tobak uppdelad på olika produktslag för 2019–2022. Tobaksskatteintäkterna beräknas 2022 uppgå till 12,18 miljarder kronor (inklusive vissa nikotinhaltiga produkter) vilket utgör 9 procent av de totala punktskatteintäkterna.

Tabell 8.5 Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter

År	2019	2020	2021*	2022*
Intäkter¹, miljarder kronor				
Cigaretter	8,62	8,17	8,40	8,33
Cigarrer/cigariller	0,06	0,06	0,06	0,06
Röktobak	0,23	0,15	0,14	0,13
Snus	3,45	3,36	3,40	3,44
Tuggtobak	0,01	0,00	0,00	0,00
Vissa nikotinhaltiga produkter ^{3, 4}	0,08	0,11	0,15	0,18
Summa intäkter²	11,89	11,91	12,16	12,18
Förbrukad kvantitet				
Cigaretter, miljoner styck	5 348	5 011	5 061	4 960
Cigarrer/cigariller, miljoner styck	42	41	40	39
Röktobak, tusen kg	120	76	69	63
Snus, tusen kg	7 648	7 318	7 318	7 318
Tuggtobak, tusen kg	10	3	3	3

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För intäkterna 2022 tas även hänsyn till KPI-indexeringen för 2022.

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

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

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

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

Källa: ESV, SKV samt egna beräkningar.

Beräkningskonventioner

De offentligfinansiella effekterna av en förändring av skatter på cigaretter, snus och röktobak beräknas på liknande sätt som en förändring av alkoholskattesatsen. Tobaksskatterna antas enbart beröra hushållens ekonomi. Den reala konsumtionen antas förbli oförändrad, men prishöjningar medför substitution mellan registrerade och oregistrerade varor, vilket beaktas vid beräkning av bruttoeffekten. Nettoeffekten beaktar även indirekta effekter via mervärdesskatt och KPI.

Priselastisiteten för cigaretter i industrialiserade länder har skattats i ett flertal studier.³⁷ I beräkningskonventionerna har en

³⁷ Se exempelvis Chaloupka F. och Warner K. E. (2000), "The Economics of Smoking", *Handbook of Health Economics*, s. 1539–1627, samt Nguyen L., Rosenqvist G. och Pekurinen M. (2012) "Demand for Tobacco in Europe: An Econometric Analysis of 11

sammanvägd bedömning gjorts utifrån de studier och analyser som tagits fram gällande priselasticiteten på cigaretter och röktaobak. Den priselasticitet som används är 0,2. Det innebär att konsumtionen av registrerade cigaretter och röktaobak minskar med 0,2 procent till följd av ökad substitution vid en prishöjning på cigaretter med 1 procent.

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

8.3 Kemikalieskatt

Skatterättsliga regler

Skatt på kemikalier i viss elektronik tas sedan den 1 juli 2017 ut på varor inom bestämda kategorier som definieras med hjälp av tulltaxans indelning i KN-nummer³⁸. Varor som omfattas är bl.a. spisar, mikrovågsugnar, kylskåp, frysskåp, diskmaskiner, tvättmaskiner, torktumlare, datorer, bärbara datorer, läsplattor, dammsugare, mobiltelefoner, cd-spelare, dvd-spelare, radioapparater, data-skärmar och spelkonsoler. Från och med den 1 oktober 2020 beskattas även varor som säljs från en utländsk säljare direkt till en svensk konsument.

Skatten omräknas årligen för att beakta KPI-utvecklingen (se vidare bilaga 1). Beskattning sker utifrån varans vikt och för 2022 beräknas skattebeloppen bli 11 kronor per kilogram för vitvaror och 166 kronor per kilogram för övrig elektronik. Maximalt skattebelopp beräknas bli 457 kronor per vara 2022. Skattebeloppen kommer slutgiltigt att beslutas i en förordning som regeringen utfärdar senast i november 2021 och inkluderar omräkningen enligt KPI-utvecklingen. I tabell 8.6 anges skattebeloppen för kemikalier i viss elektronik för åren 2019–2022. Rätt till avdrag finns med 50 procent av skatten för den elektronik som inte innehåller additivt

Countries for the PPACTE Project”, National Institute for Health and Welfare (THL), Report 6/2012.

³⁸ KN står för ”Kombinerade Nomenklaturen” och är ett EU-gemensamt system för att dela in varor i olika grupper.

tillsatta föreningar av brom eller klor och med 90 procent av skatten för elektronik som dessutom inte innehåller additivt tillsatta föreningar av fosfor eller reaktivt tillsatta brom- eller klorföreningar.

Tabell 8.6 Skattesatser för kemikalier i viss elektronik

Kronor

År	Enhet	2019 ¹	2020	2021	2022*
Vitvaror	kr/kg	8	11	11	11
Övrig elektronik	kr/kg	122	163	164	166
Maximalt skattebelopp	kr/vara	327	448	451	457

Anm.: En * markerar att för 2022 anges de indexomräknade skattesatserna som följer av lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik.

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

Statistik

I tabell 8.7 redovisas skatteintäkterna för kemikalieskatten för 2019–2022.

Tabell 8.7 Intäkter från skatt på kemikalier i viss elektronik

Miljarder kronor

År	2019	2020	2021*	2022*
Vitvaror				
Bruttointäkt	0,75	0,85	0,86	0,88
Avdrag 50%	0,17	0,21	0,21	0,22
Avdrag 90%	0,02	0,02	0,02	0,02
Intäkt efter avdrag	0,56	0,62	0,63	0,64
Övrig elektronik				
Bruttointäkt	1,76	1,92	1,95	1,98
Avdrag 50%	0,52	0,56	0,57	0,58
Avdrag 90%	0,33	0,34	0,35	0,35
Intäkt efter avdrag	0,91	1,01	1,03	1,05
Total intäkt efter avdrag	1,47	1,63	1,66	1,68

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

Källa: Skatteverket samt egna beräkningar.

Beräkningskonventioner

Skatt på kemikalier i viss elektronik påverkar både hushållens och företagets ekonomi. För den del av försäljningen som berör hushållen tillkommer en mervärdesskatteeffekt (redan första året) och en KPI-effekt med ett års fördröjning (se vidare avsnitt 2.1). Den del av försäljningen som berör företagen, antas enbart övervältras på företagets vinster vilket ger upphov till en bolagskatteeffekt. Nettoeffekten beräknas då för företagen som bruttoskatteförändringen multiplicerad med (1-bolagsskattesatsen). För att beräkna den offentligfinansiella effekten av ändrad skatt på kemikalier i elektronik behövs uppgifter om försäljningsstatistik för de varugrupper som omfattas samt uppgifter om hur stor andel av varorna som säljs till företag respektive privatpersoner. 80 procent av alla vitvaror och ca 60 procent av övrig elektronik antas säljas till privatpersoner. För mer detaljerad information om dessa antaganden, se Betänkandet Kemikalieskatt Skatt på vissa konsumentvaror som innehåller kemikalier (SOU 2015:30).

8.4 Andra punktskatter

Skatterättsliga regler

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

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

Reklamskatt ska betalas för annonser och reklam enligt vad som bestäms i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Skattesatsen är 6,9 procent av beskattningsvärdet. Med beskattningsvärdet avses det avtalade priset för annonsen eller för reklamen. I budgetpropositionen för 2022 aviserar regeringen att reklamskatten bör avskaffas fr.o.m. den 1 januari 2022.

Enligt lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m. ska en premieskatt betalas för fri grupplivförsäkring, dvs. grupplivförsäkringar för vilka arbetsgivaren betalar försäkringspremien. Syftet med premieskatten är att åstadkomma en neutral skatte- och avgiftsmässig behandling av olika s.k. avtalsförsäkringar. Skattskyldiga är svenska och utländska försäkringsföretag, arbetsgivare samt näringsidkare. För försäkringsföretag utgörs beskattningsunderlaget av 95 procent av mottagen premie och skattesatsen är 45 procent. För utländska grupplivförsäkringar utgörs beskattningsunderlaget av 95 procent av betald premie och skattesatsen är 81,83 procent. För övriga skattskyldiga utgörs beskattningsunderlaget av utbetalt belopp och skattesatsen är 81,83 procent.

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

Statistik

I tabell 8.8 redovisas statens intäkter från beskattningen av spel, reklamskatten, samt från premieskatterna på gruppliv- respektive trafikförsäkringar. Intäkterna från dessa punktskatter bedöms för 2022 sammantaget uppgå till ca 7,7 miljarder kronor, vilket motsvarar 6 procent av de totala intäkterna från punktskatter.

Tabell 8.8 Intäkter från andra punktskatter

Miljarder kronor

År	2019	2020	2021*	2022*
Skatt på spel	3,80	3,78	4,00	4,26
Skatt på annonser och reklam	0,15	0,11	0,12	-
Premieskatt för grupplivförsäkring	0,60	0,60	0,60	0,59
Skatt på trafikförsäkringspremier	2,83	2,79	2,84	2,88
Summa intäkter	7,38	7,29	7,55	7,73

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

Beräkningskonventioner

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

Det statligt ägda bolaget AB Svenska spel är en av aktörerna på spelmarknaden. Om skatten på spel förändras förväntas utdelningen från Svenska spel, det s.k. inlevererade överskottet, påverkas i motsvarande utsträckning. För den del av en regeländring som påverkar Svenska spels resultat bedöms därför nettoeffekten vara noll.

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

9 Skatt på konsumtion – mervärdesskatt

Mervärdesskatt, eller så kallad moms, tas ut på privat och offentlig konsumtion av varor och tjänster i samtliga led i produktions- och distributionskedjan. Det är det mervärde som har tillförts varan respektive tjänsten i varje led som beskattas. I praktiken går det till så att mervärdesskattepliktiga företag i produktions- och distributionskedjan tar ut mervärdesskatt från efterföljande led (utgående skatt) och drar av mervärdesskatt från föregående led (ingående skatt). Om den utgående mervärdesskatten är större än den ingående, betalas mellanskillnaden in till staten. Om i stället den ingående mervärdesskatten är större än den utgående, får företagen tillbaka mellanskillnaden från staten. Genom denna konstruktion undviks dubbelbeskattning av det mervärde som skapats i föregående led.

Beräkningskonventionerna för mervärdesskatten antar att en förändring av mervärdesskatten övervältras helt på den slutliga konsumenten (hushållen, allmännyttiga ideella föreningar och de företag vars verksamhet inte är skattepliktig) genom förändrade priser.

År 2022 beräknas mervärdesskatteintäkterna uppgå till ca 530 miljarder kronor (varav motsvarande ca 16 procent beräknas gå tillbaka till kommunsektorn via systemet för mervärdesskatte-kompensation (se avsnitt 9.2), och motsvarande 8 procent beräknas gå tillbaka till statliga myndigheter som kompensation för mervärdesskatt i enlighet med förordning (2002:811) om myndigheters rätt till kompensation för mervärdesskatt). Mervärdesskatteintäkterna utgör ca 22 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter och ca 42 procent av statens skatteintäkter.

Skatterättsliga regler

Mervärdesskatt tas ut med en viss procent av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs av varans eller tjänstens pris, inklusive övriga skatter och avgifter. I EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) finns regler om mervärdesbeskattning som alla medlemsstater i EU måste följa. Varje medlemsstat måste ha en normalnivå för mervärdesskatt (normalskattesats). Medlemsstaterna får själva bestämma nivån på normalskattesatsen men den får inte understiga 15 procent. Reglerna säger också att högst två mervärdesskattesatser som är lägre än normalskattesatsen (reducerad skattesats) är tillåtna. En reducerad skattesats får dock inte understiga 5 procent. Av direktivet framgår vilka varor och tjänster som tillåts beskattas med en reducerad skattesats samt vilka som ska vara undantagna från mervärdesbeskattning.

Normalskattesatsen i Sverige är 25 procent. För vissa varor och tjänster är skattesatserna reducerade till 12 respektive 6 procent. Livsmedel, restaurang- och cateringtjänster, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet, vissa reparationstjänster, konstnärers försäljning av egna konstverk m.m. samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter beskattas med 12 procent. Allmänna nyhetstidningar, böcker, personbefordran, entréavgifter till konserter, teater och liknande föreställningar, förevisning av naturreservat, nationalparker och liknande områden, samt vissa mervärdesskattepliktiga tjänster inom idrottsområdet beskattas med 6 procent. I budgetpropositionen för 2022 bedömer regeringen att mervärdesskatten på reparationer av cyklar, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne bör sänkas från 12 procent till 6 procent. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2022.

Företag som tillhandahåller varor och tjänster som är undantagna från mervärdesbeskattning ska inte ta ut någon mervärdesskatt av efterföljande led. De har emellertid normalt inte heller någon avdragsrätt för sin ingående mervärdesskatt. Det innebär att konsumtion av undantagna varor belastas med mervärdesskatt på den del av mervärdet som tillförts i tidigare led. Även denna mervärdesskatt antas övervältras på priserna. Bostadshyror, vård och omsorg och finansiella tjänster är exempel på områden som är undantagna från mervärdesbeskattning och där erlagd mervärdesskatt således utgör en kostnad i produktionen. Cirka 36 procent av

hushållens konsumtion utgörs av varor och tjänster som är undantagna från mervärdesskatt. År 2022 förväntas hushållens utgifter för dessa typer av konsumtionsvaror och tjänster att uppgå till ca 768 miljarder kronor.

Varor och tjänster som inte mervärdesbeskattas men där de företag som säljer dessa varor och tjänster ändå har avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten, benämns som *kvalificerat undantagna*. De kvalificerat undantagna varorna och tjänsterna är receptbelagda läkemedel, flygbensin och flygfotogen, guld som levereras till Sveriges riksbank och sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

Normalt sett är det den som säljer varor och tjänster som tar ut mervärdesskatt och redovisar den till staten. I vissa fall gäller dock så kallad omvänd skattskyldighet, där det i stället är köparen som redovisar mervärdesskatt. Vid handel inom Sverige gäller omvänd skattskyldighet vid omsättning av exempelvis de flesta byggtjänster till företag inom byggsektorn, vid omsättning av avfall och skrot av vissa metaller och vid omsättning av utsläppsätter för växthusgaser. Den 1 april 2021 infördes även omvänd skattskyldighet vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pekdatorer och bärbara datorer. Den omvända skattskyldigheten ska endast gälla om det totala beskattningsunderlaget för omsättning av sådana varor överstiger 100 000 kronor i fakturan.

Företag med en omsättning som beräknas bli högst 30 000 kronor under beskattningsåret är befriade från mervärdesskatt på sin omsättning av varor och tjänster. I budgetpropositionen för 2022 bedömer regeringen att omsättningsgränsen för befrielse från mervärdesskatt bör höjas från 30 000 kronor till 80 000 kronor per beskattningsår. Ändringen föreslås träda ikraft den 1 juli 2022.

Vid vilken tidpunkt mervärdesskatten ska redovisas (betalas in till staten) beror på företagets omsättning. Redovisningsperioden är en kalendermånad om beskattningsunderlaget, exklusive unionsinterna förvärv och import, beräknas överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret. Redovisningsperioden är i normalfallet tre månader (kalenderkvartal) om beskattningsunderlaget beräknas uppgå till högst 40 miljoner kronor och ett beskattningsår om beskattningsunderlaget beräknas uppgå till högst 1 miljon kronor.

Företag kan begära kortare, men inte längre redovisningsperiod. Skatteverket kan om det finns särskilda skäl besluta om kortare redovisningsperiod, utan att den skattskyldige begär det.

Statistik

I tabell 9.1 redovisas skattebaserna för mervärdesskatt fördelade på respektive skattesats. De baser som redovisas är de som vid skattesatsförändringar påverkar de offentliga finanserna. I dem ingår hushållens och de allmännyttiga ideella föreningarnas konsumtion samt förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt. Kvalificerat undantagna varor och tjänster redovisas under kategorin ”0 procent”. Kommunernas och regionernas konsumtion ingår inte i basen, eftersom kommuner och regioner kompenseras för den ingående mervärdesskatt som de inte har avdragsrätt för. Det är till stor del kommunsektorns konsumtion som utgör skillnaden mellan basberäkningen för 2021 i tabell 9.1 och de beräknade mervärdesskatteintäkterna på 530 miljarder kronor, som presenterades i inledningen av detta kapitel.

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

Tabell 9.1 Baser för mervärdesskatt

Miljarder kronor

Mervärdesskattesatser	2019	2020	2021*	2022*
25 procent	1 323	1 285	1 351	1 432
12 procent	365	346	352	371
6 procent	95	76	76	85
0 procent ¹⁾	13	13	13	14

Anm.: En * markerar att baserna är prognoser. Baserna motsvarar det underlag som mervärdesskatten beräknas på och redovisas därmed exklusive mervärdesskatt. Baserna inkluderar privat konsumtion, de allmännyttiga ideella föreningarnas konsumtion samt förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt (offentlig konsumtion ingår alltså inte). Hushållens konsumtion fördelas mellan de olika baserna utifrån data från SCB. Förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt fördelas utifrån den fördelning som används av Skatteverket vid beräkningen av Sveriges EU-avgift, den s.k. WAR-sammanställningen (Weighted Average Rate). Denna fördelning grundar sig på data från 2018 varför mervärdesskatteintäkterna, beräknade utifrån denna uppdelning, kan komma att skilja sig något från utfallet.

1) Här redovisas varor och tjänster som är kvalificerat undantagna från mervärdesskatt. Varor och tjänster som är undantagna från mervärdesskatt redovisas p.g.a. bristfälligt underlag inte här.

Beräkningskonventioner

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

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

Vid beräkningar av de offentligfinansiella effekterna av en förändrad mervärdesskattesats antas även att de faktiska mervärdesskatteintäkterna på grund av t.ex. skatteundandragande och uppborädsförluster är ca 2 procent lägre än vad de skulle ha varit ifrånvaro av detta. Antagandet grundas på observationer över tid av faktiska och teoretiska skatteintäkter. Om alla varor och tjänster inom skattesatsens område omfattas av en skatteändring beaktas detta genom att mervärdesskattebasen minskas med 2 procent. Om endast enstaka varor eller tjänster omfattas beaktas det dock inte, då kunskapen om storleken på skatteundandragande för enskilda varor och tjänster är begränsad. Finns det däremot misstanke om att en

skattebas innehåller en stor andel svart försäljning bör skatteundandragandets storlek beaktas.

Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn av en mervärdesskattesatsförändring beräknas som förändringen av skattesatsen multiplicerat med mervärdesskattebasen för de varor och tjänster som omfattas av skattesatsförändringen. Bruttoeffekten visar därmed hur den offentliga sektorns mervärdesskatteintäkter påverkas statistiskt av en förändring av mervärdesskattesatsen. Den offentligfinansiella nettoeffekten beräknas som summan av bruttoeffekten och den motverkande KPI-effekten. KPI-effekten avspeglar det faktum att delar av skattesystemet och de offentliga utgifterna är knutna till prisnivån genom KPI. I avsnitt 2.1.3 ges en detaljerad beskrivning av de indirekta effekter som följer på förändringar av KPI.

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

Exempel 9.1 Höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet

I detta exempel redovisas offentligfinansiella effekter av en höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet från 12 till 13 procent. Skattebasen utgörs av hushållens konsumtion av livsmedel, inklusive alkoholfria drycker och öl klass 1 och 2, och beräknas 2022 uppgå till 266 miljarder kronor exklusive mervärdesskatt.

Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande blir 2,61 miljarder kronor ($0,01 \cdot 266 \cdot 0,98$), när hänsyn tas till skattebortfall på 2 procent. Det första året uppkommer inga indirekta effekter (dvs. ingen KPI-effekt), varför nettoeffekten sammanfaller med bruttoeffekten.

Skattesatshöjningen antas höja livsmedelspriserna, vilket påverkar KPI och i sin tur bl.a. basbelopp och inkomstskatteskador för år 2023 (se avsnitt 2.1.3). Med hjälp av den högra kolumnen i tabell 2.1 kan KPI-effekten på kommunsektorn, ålderspensionssystemet och staten i tabell 9.2 beräknas som bruttoeffekten multiplicerat med den procentuella KPI-effekten för respektive offentligfinansiell effekt. Tabell 9.2 visar de offentligfinansiella effekterna vid hänsyn tagen till KPI-effekten för olika år samt hur de fördelar sig mellan kommunsektorn,

ålderspensionssystemet och staten. Nettoeffekten för 2023 och framåt beräknas till 2,31 miljarder kronor och är summan av samtliga effekter för kommunsektorn, ålderspensionssystemet och staten.

Tabell 9.2 Höjd mervärdesskatt på livsmedel med en procentenhet

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				2,61
Nettoeffekter, År	2022	2023	2024	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,07</i>	<i>-0,07</i>	<i>-0,07</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,07</i>	<i>0,07</i>	<i>0,07</i>
B Ålderspensionssystemet	0,00	0,01	0,01	0,01
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
C. Staten	2,61	2,29	2,29	2,29
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,24	-0,24	-0,24
Skatt på konsumtion och insatsvaror				
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,10	0,10	0,10
Mervärdesskatt	2,61	2,61	2,61	2,61
<i>Summa intäkter</i>	<i>2,61</i>	<i>2,47</i>	<i>2,47</i>	<i>2,47</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,18</i>	<i>-0,18</i>	<i>-0,18</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	2,61	2,31	2,31	2,31

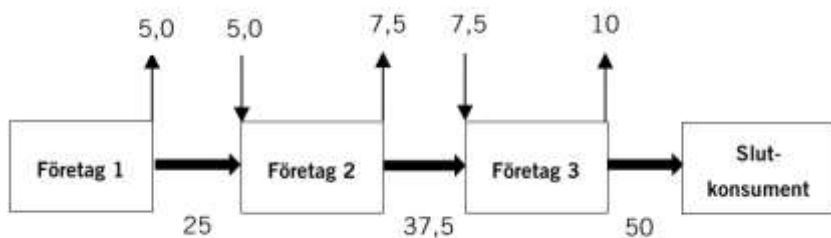
Anm.: Beloppen i tabellen är avrundade och summerar inte alltid.

9.1 Breddad skattebas för mervärdesskatt

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

Figur 9.1 nedan visar hur utgående och ingående mervärdesskatt ser ut i en hypotetisk produktions- och distributionskedja (fortsättningsvis uttryckt försäljningskedja) där inga undantag från mervärdesskatt förekommer. Alla företag i försäljningskedjan antas skapa ett mervärde på 10 kronor. De smala pilarna i Figur 9.1 visar hur företagens inbetalning av mervärdesskatt respektive deras avdrag av mervärdesskatt ser ut i en sådan försäljningskedja. De tjocka pilarna visar företagens försäljningspris inklusive mervärdesskatt. Alla företag i försäljningskedjan debiterar utgående mervärdesskatt på försäljning samtidigt som de får göra avdrag för ingående mervärdesskatt på inköp. Därigenom betalar varje företag mervärdesskatt på det mervärde som skapats i företaget. Staten erhåller mervärdesskatten på det samlade mervärdet från hela kedjan vid försäljningen till slutkonsumenten då denna saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Sammantaget innebär denna försäljningskedja mervärdesskatteintäkter till staten på 10 kronor.

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



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

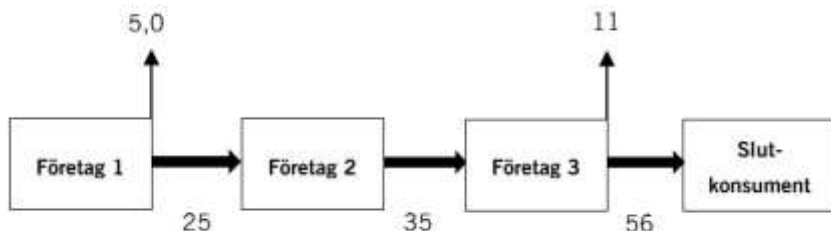
Mervärdesskatteplikten för ett företag som i huvudsak säljer till andra företag

Figur 9.2 nedan skiljer sig från diagram 9.1 ovan genom att företag 2 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. I jämförelse med försäljningskedjan i exemplet redovisat i Figur 9.1, erhåller staten även mervärdesskatteintäkter på 5 kronor från företag 1, då företag 2 saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på motsvarande 5 kronor.

Den ingående mervärdesskatten, som inte får dras av, utgör en kostnad för företag 2. Denna kostnad övervältras framåt fullt ut i försäljningskedjan via högre priser. Staten erhåller därmed även större mervärdesskatteintäkter från företag 3 som betalar utgående mervärdesskatt på ett högre pris (jmf. 11 kronor i utgående mervärdesskatt med 10 kronor i utgående mervärdesskatt i Figur 9.1). Slutkonsumenten i Figur 9.2 nedan möter ett pris på 56 kronor. Utan undantag hade slutkonsumenten i stället mött ett pris på 50 kronor (se Figur 9.1).

Sammantaget medför försäljningskedjan i Figur 9.2 mervärdesskatteintäkter till staten på 16 kronor ($5+11=16$) vilket är mer än vid en försäljningskedja utan undantag (jmf. med 10 kronor i mervärdesskatteintäkter i Figur 9.1). Ett införande av mervärdesskatteplikt för företag 2, som framförallt säljer till andra företag, skulle därmed leda till minskade mervärdesskatteintäkter för staten.

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

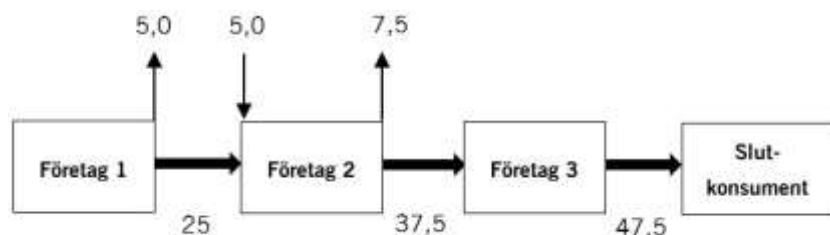


Mervärdesskatteplikt för ett företag som i huvudsak säljer till slutkonsumenter

Figur 9.3 nedan visar hur mervärdesskatteinbetalningarna till staten ser ut i en försäljningskedja där det sista företaget som säljer till slutkonsumenter bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. I jämförelse med en försäljningskedja där samtliga företag bedriver verksamhet som mervärdesskattepliktig (se figur 9.1 ovan) erhåller staten lägre mervärdesskatteintäkter till följd av att företag 3 inte betalar någon mervärdesskatt på sitt mervärde. Därigenom möter även slutkonsumenterna ett lägre pris.

Sammantaget medför försäljningskedjan beskriven i figur 9.3 mervärdesskatteintäkter till staten på 7,5 kronor vilket är mindre än om alla företag i försäljningskedjan hade varit mervärdesskattepliktiga (jmf. med 10 kronor i mervärdesskatteintäkter i figur 9.1). ett införande av mervärdesskatteplikt för företag 3, som framförallt säljer till slutkonsumenter, skulle därmed öka mervärdesskatteintäkterna till staten. Figur 9.1 och figur 9.3 beaktar inte andra avdrag bolagen eventuellt gör vid inköp för att skapa mervärdet, utan speglar en förenklad verklighet.

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



Breddad skattebas för mervärdesskatt

Exempel 9.2 i rutan nedan beskriver hur den offentligfinansiella effekten beräknas när basen för mervärdesskatt breddas genom att ett område där företagen framförallt säljer till slutkonsumenter blir mervärdesskattepliktigt. Den offentligfinansiella bruttoeffekten av en breddad bas består av den mervärdesskatt som inte är avdragsgill i senare produktions- och distributionsled, dvs. den mervärdesskatt som betalas av privatkonsumenter, ideella föreningar och av företag vars verksamhet inte är mervärdesskattepliktig.

Företag som producerar varor och tjänster vilka är undantagna från mervärdesskatt har inte rätt att dra av den ingående mervärdesskatten. Den ingående mervärdesskatten utgör därmed en kostnad för dessa företag och en intäkt för staten. När företagen får avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i samband med mervärdesskattebeläggningen, kommer denna intäkt staten till del först i senare led. Kostnader för företagen i form av icke avdragsgill ingående mervärdesskatt antas övervältras fullt ut framåt i försäljningsledet genom högre pris så att deras vinstmarginaler inte förändras.

En mervärdesskattebeläggning innebär att den ingående mervärdesskatten blir avdragsgill. Priset exklusive mervärdesskatt på de aktuella varorna och tjänsterna antas minska med ett belopp motsvarande kostnadsminskningen som den avdragsgilla mervärdesskatten ger upphov till. Beskattningsunderlaget för den utgående mervärdesskatten blir därför lägre än det skulle ha varit vid ett oförändrat producentpris.

Exempel 9.2 Breddad skattebas för mervärdesskatt

En bransch som är undantagen från mervärdesskatt har ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (som hänförs till den undantagna verksamheten). Det innebär att mervärdesskatten på insatsvaror som används av företagen i branschen därmed utgör en kostnad i verksamheten. Undantaget gäller alltså enbart det mervärde som skapas i företagen. Om verksamheten mervärdesskattbeläggs kan företaget däremot dra av ingående mervärdesskatt. Därigenom kommer en utvidgning av mervärdesskatteplikten endast träffa mervärdet som skapas i företagen samt eventuellt icke mervärdesskattebelagda insatsvaror.

Anta en oförändrad vinstmarginal samt oförändrad försäljningsvolym och att verksamheten ska beläggas med 25 procent mervärdesskatt. Omsättningen före mervärdesskattebeläggningen antas uppgå till 100 miljarder kronor. Av förenklingskäl antas att all försäljning sker till slutkonsumenter. Kostnadsstrukturen är sådan att ingående mervärdesskatt uppgår till 16 miljarder kronor. Anta att alla insatsvaror är belagda med 25 procent mervärdesskatt. Kostnaden för insatsvarorna kan då beräknas till 80 miljarder kronor inklusive mervärdesskatt ($16 / 0,20$), där 0,20 inom parentes utgör andelen mervärdesskatt vid 25 procent mervärdesskatt. Alternativt kan kostnaden beräknas till 64 miljarder kronor exklusive mervärdesskatt ($16 / 0,25$), där 0,25 inom parentes utgör 25 procent mervärdesskatt.

Mervärdet i branschen beräknas som omsättningen före mervärdesskattebeläggning minus kostnader för insatsvaror, dvs. 20 miljarder kronor ($100 - 80 = 20$). Med antagande om oförändrad vinstmarginal uppgår omsättningen exklusive ingående och utgående mervärdesskatt till 84 miljarder kronor ($100 - 16 = 64 + 20$). Den offentligfinansiella bruttoeffekten motsvaras av den utgående mervärdesskatten minus den ingående mervärdesskatten, dvs. $(84 \cdot 0,25) - 16 = 5$.

Beräkningen av nettoeffekten i tabell 9.3 nedan sker med hjälp av samma parametrar som i exemplet med höjd mervärdesskatt på livsmedel. Det innebär att den varaktiga effekten för staten uppgår till 4,39 miljarder kronor, medan den varaktiga effekten för offentlig sektor uppgår till 4,42 miljarder kronor.

Tabell 9.3 Breddad skattebas för mervärdesskatt

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				5,00
Nettoeffekter, År	2022	2023	2024	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,14</i>	<i>-0,14</i>	<i>-0,14</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,14</i>	<i>0,14</i>	<i>0,14</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,03	0,03	0,03
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,03</i>	<i>0,03</i>	<i>0,03</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
C. Staten	5,00	4,39	4,39	4,39
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,46	-0,46	-0,46
Skatt på konsumtion och insatsvaror				
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,19	0,19	0,19
Mervärdesskatt	5,00	5,00	5,00	5,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>5,00</i>	<i>4,73</i>	<i>4,73</i>	<i>4,73</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,34</i>	<i>-0,34</i>	<i>-0,34</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	5,00	4,42	4,42	4,42

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

9.2 Kommunsektorn

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

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

Detta särskilda ersättningssystem kompenserar kommunsektorn för ingående mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet med syfte att säkerställa konkurrensneutraliteten i valet mellan att bedriva verksamhet i egen eller annan regi (se prop. 2001/02:112 s. 17 och prop. 2005/06:7 avsnitt 6.2.). Kommuner och regioner får kompensation för den ingående mervärdesskatt de inte har avdragsrätt för, dvs. ingående skatt hänförlig till den icke skattepliktiga

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

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

9.3 Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar

I beräkningar av offentligfinansiella effekter tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av förändrade skattesatser. Som beslutsunderlag är det dock intressant att uppskatta en skatteförändrings offentligfinansiella effekt på lång sikt, när ekonomin nått ett nytt jämviktsläge.

Vid beräkning av den långsiktiga effekten av selektiva mervärdesskatteförändringar är det framför allt viktigt att ta hänsyn till hur sysselsättningen påverkas, dels inom den sektor som erhåller en förändrad mervärdesskattesats, dels inom andra sektorer – eftersom en omfördelning av konsumtionsutgifter mellan sektorer kan påverka den relativa sysselsättningen i sektorerna. Vidare bör hänsyn tas till eventuella sysselsättningseffekter till följd av förändrat arbetsutbud hos dem som konsumerar varan eller tjänsten med förändrad mervärdesskattesats. En omfördelning av konsumtionsutgifter till den varu- eller tjänstegrupp som erhåller sänkt mervärdesskatt innebär även att mervärdesskatteintäkterna påverkas i de fall skattesatserna skiljer sig åt mellan de grupper som

omfördelningen sker emellan. Även det bör då beaktas i beräkningen av den långsiktiga effekten.

Nedan följer ett exempel från utredningen *Sänkt restaurang- och cateringmoms* (SOU 2011:24) på hur långsiktiga effekter har beräknats för en sänkning av mervärdesskatten på just restaurang- och cateringtjänster. Den statiska offentligfinansiella nettoeffekten av sänkt mervärdesskatt för restaurang- och cateringtjänster från 25 till 12 procent beräknades till -5,4 miljarder kronor för år 2012. Vid beräkning av de långsiktiga effekterna antas att mervärdesskattesänkningen övervältras fullt ut på priset (för en redogörelse kring detta antagande, se SOU 2011:24 avsnitt 6.1.4). Vidare antas att egenpriselasticiteten för restaurang- och cateringtjänster är -0,8 (dvs. om priset sänks med 1 procent ökar efterfrågad kvantitet med 0,8 procent)³⁹.

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

Sammantaget beräknades den sänkta mervärdesskatten långsiktigt öka sysselsättningen med ca 6 000 helårsarbetskrafter. De positiva sysselsättningseffekterna påverkar i sin tur de offentliga

³⁹ Assarsson, B, 2004, "Consumer Demand and Labour Supply in Sweden." *Bilaga 6 till Mervärdesskatteutredningen SOU 2005:57*.

finanserna genom ökade inkomstskatteintäkter och minskad utbetalning av ersättningar.

Den långsiktiga offentligfinansiella kostnaden beräknades uppgå till ca 3,6 miljarder kronor 2012. Det innebär att den långsiktiga offentligfinansiella effekten utgör knappt 70 procent av den statistiskt beräknade nettoeffekten för denna skatteförändring ($5,4/3,6=0,67$). Åtgärdens självfinansieringsgrad är därmed drygt 30 procent.

Bilaga 1 Konventioner för omräkning av punktskatter enligt allmän prisutveckling och reala inkomstökningar (indexering)

Flera punktskatter omräknas årligen med förändringen av konsumentprisindex, KPI. Utöver förändringen av KPI omräknas vissa punktskatter även med ett schabloniserat tillägg med två procentenheter för att även ta hänsyn till reala inkomstökningar (utveckling av bruttonationalprodukten, BNP). Vilka punktskatter som omräknas framgår av tabell B.1.

Tabell B.1 Punktskatter som indexeras

Skatt	KPI-omräkning	BNP-omräkning	Indexeras från och med
Tobak	Ja	Nej	1/1 2011 ¹⁾
Energi och koldioxid – bensin och diesel	Ja	Ja ²⁾	1/1 1994 ³⁾
Energi och koldioxid – övriga bränslen	Ja	Nej	1/1 1994
Energi – el	Ja	Nej	1/1 1994
Naturgrus	Ja	Ja	1/1 2019
Avfall – deponi	Ja	Ja	1/1 2019
Avfall - förbränning	Ja	Nej ⁴⁾	1/1 2023
Flygresor	Ja	Nej	1/1 2019
Kemikalier	Ja	Nej ⁴⁾	1/1 2019

¹⁾ Tillsammans med alkoholskatten indexomräknades tobaksskatten även 1994–1998.

²⁾ Regeringen aviserade i budgetpropositionen 2021 att energiskatten på bensin och diesel sänks genom en pausad BNP-omräkning 2021 och 2022.

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

⁴⁾ Regeringen aviserar i budgetpropositionen 2022 att skatten på avfallsförbränning och kemikalier bör BNP-indexeras fr.o.m. den 1/1 2023.

Den årliga indexomräkningen påverkar skatteprognosen som ligger till grund för beräkningen av statens inkomster som riksdagen beslutar om för budgetåret. Omräkningen av skattesatser enligt gällande regelverk betraktas dock inte som någon reform, eftersom det inte är fråga om någon regeländring. Någon särskild offentlig-finansiell effekt av indexomräkningen redovisas därför inte. Däremot redovisas offentligfinansiella effekter av förslag som rör ny eller ändrad indexeringslagstiftning. En jämförelse kan göras med den värderelaterade mervärdesskatten där den offentliga sektorns intäkter från skatten i stort följer prisutvecklingen utan en årlig omräkning av skattesatserna.

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

Vid indexomräkning använder regeringen s.k. fastställda indextal som beräknas av SCB.⁴⁰

Exempel B.1 Omräkning av punktskatter enligt index 2022

Nedan ges exempel på hur omräkningen och avrundningen görs:

För tobaksskattesatserna skedde den senaste lagändringen 2021. Skattesatserna för 2022 bestäms genom att de i LTS angivna skattebeloppen omräknas med förhållandet mellan KPI i juni 2020 och KPI i juni 2021. Beräkningen utgår alltså från 2021 års skattesatser. När det gäller cigaretter ska omräkningen endast avse styckeskatten. Index har mellan juni 2020 och juni 2021 ökat

⁴⁰ se www.scb.se, tabell ”KPI fastställda tal (1980 = 100)”.

med 1,33 % ($341,32/336,84-1$, uttryckt i % och avrundat med två decimaler). Omräkning av styckeskatten för cigaretter görs enligt: $1,62 \text{ kr} \cdot 1,0133 = \underline{1,64 \text{ kr}}$, avrundat till hela ören.

För skattesatsen på avfall (deponi) skedde den senaste lagändringen 2018. Skattesatsen för 2021 framgår av förordning. Skattesatserna för 2022 bestäms genom att det i lagen (1999:673) om skatt på avfall angivna skattebeloppet omräknas med förhållandet mellan KPI i juni 2017 och KPI i juni 2021 med ett årligt tillägg av två procentenheter till KPI-omräkningen. Beräkningen utgår alltså från 2018 års skattesats. Utifrån årlig indexförändring med tillägget om två procentenheter räknas 2018 års skattesats upp med 14,62 % = $(328,62/321,97+0,02) \cdot (334,47/328,63+0,02) \cdot (336,84/334,47+0,02) \cdot (341,32/336,84+0,02)-1$, uttryckt i % och avrundat med två decimaler. Omräkning av skattesatsen på avfall görs enligt: $500 \text{ kr/ton} \cdot 1,1462 = \underline{573 \text{ kr/ton}}$, avrundat till hela kronor.

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