

Beräknings- konventioner 2013

ISBN 978-91-977873-3-8
ISSN 1650-0741

Förord

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

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

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

Det skattestatistiska grundmaterialet, de olika räkneexemplen och nyckeltalen har uppdaterats så att de avser budgetåret 2013. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2013, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i Budgetpropositionen för 2013 antas av riksdagen. I en bilaga i Beräkningskonventioner 2013 finns en sammanställning av aktuella skattebaser och skattesatser.

Beräkningskonventioner 2013 har skrivits av handläggarna vid skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet. Vi tar tacksamt

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

Stockholm den 27 september 2012

Bo Stoltz

Mats-Olof Hansson

Kontaktpersoner

Direkt skatt på arbete	Martin Kjellqvist	08-405 53 58
	Jenny von Greiff	08-405 29 22
	Jan Pettersson	08-405 35 17
Skatt på kapital	Andreas Högberg	08-405 90 88
	Christian Thomann	08-405 13 36
	Nina Öhrn	08-405 36 47
Företagsbeskattning	Rickard Eriksson	08-405 17 68
	Christian Thomann	08-405 13 36
	Nina Öhrn	08-405 36 47
	Andreas Högberg	08-405 90 88
Socialavgifter och löneskatter	Martin Kjellqvist	08-405 53 58
	Peter Höglund	08-405 17 11
	Jenny von Greiff	08-405 29 22
	Jan Pettersson	08-405 35 17
Mervärdesskatt	Elly-Ann Lindström	08-405 36 41
	Raisa Svensson	08-405 29 67
Punktskatter		
<i>Alkohol- och tobaksskatt</i>	Khaled Saibi	08-405 53 78
	Raisa Svensson	08-405 29 67
<i>Energi-, miljö- och fordonsskatter</i>	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
	Fredrik Odelram	08-405 38 86
	Elly-Ann Lindström	08-405 36 41
	Mats-Olof Hansson	08-405 29 77
Långsiktiga effektberäkningar	Damián Migueles	08-405 44 87
Statistikansvarig	Peter Brose	08-405 13 52
Finansdepartementet, växel		08-405 10 00

Innehåll

Ordlista	19
1 Principer bakom beräkningskonventionerna	23
1.1 Konsoliderad offentlig sektor och dess olika delar.....	25
1.2 Redovisning enligt beräkningskonventionerna och den offentliga sektorns finansiella sparande.....	25
1.3 Centrala ekonomiska utgångspunkter.....	26
1.4 Bruttoeffekt, indirekt effekt och nettoeffekt.....	31
1.5 Varaktig effekt.....	32
1.6 Långsiktig offentligfinansiell effekt och beräkning av självfinansieringsgrad.....	36
1.7 Val av diskonteringsränta m.m.....	37
1.8 Att använda och tolka beräkningskonventionerna	41
2 Beräkning av indirekta effekter och mått på skatteuttag	43
2.1 Övervältring	44
2.2 KPI-effekten: offentligfinansiella effekter av en förändrad prisnivå	48
2.3 Allmänt om olika mått på skatteuttag	55
2.4 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2013.....	57

3	Direkt skatt på arbete	59
3.1	Fysiska personers inkomstskatt	60
3.2	Skattereduktion för arbetsinkomster – jobbskatteavdraget	66
3.3	Långsiktiga offentligfinansiella effekter av ändrad skatt på arbete: beräkning av självfinansieringsgraden.....	70
3.4	Den allmänna pensionsavgiften	74
3.5	Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats	75
4	Skatt på kapital	79
4.1	Beskattning av kapitalinkomst	80
4.2	Inkomster från fåmansföretag	84
4.3	Investmentföretag och investeringsfonder.....	85
4.4	Avkastningsskatt	87
4.5	Investeringsparkonto.....	92
4.6	Fastighetsavgift och fastighetsskatt	94
5	Företagsbeskattning	101
5.1	Kort beskrivning av databasen FRIDA.....	102
5.2	Allmänna principer.....	102
5.3	Aktiebolag.....	104
5.4	Fåmansföretag	110
5.5	Ekonomiska föreningar.....	111
5.6	Bostadsrättsföreningar	113
5.7	Enskild näringsverksamhet	115
5.8	Handelsbolag och kommanditbolag	119
5.9	EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar och EGTS.....	122

5.10	Enkelt bolag och partrederi.....	124
5.11	Koncerner.....	125
5.12	Investmentföretag och investeringsfonder	126
5.13	Internationell företagsbeskattning.....	127
6	Socialavgifter och löneskatter	129
6.1	Arbetsgivaravgifter	130
6.2	Egenavgifter.....	138
6.3	Särskild löneskatt	141
7	Mervärdesskatt.....	147
7.1	Mervärdesskattebeläggning av ett tidigare undantaget område	153
7.2	Kommunsektorn.....	156
7.3	Långsiktiga offentligfinansiella effekter av selektiva mervärdesskatteförändringar.....	157
8	Punktskatter	159
8.1	Alkoholskatt.....	160
8.2	Tobaksskatt	164
8.3	Energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter.....	167
8.4	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten.....	182
	Bilaga Skattebasprognoser och skattesatser för inkomståret 2013.....	183
	Register	185

Tabeller

Tabell 1.1	Svenska räntor och inflation, årsgenomsnitt	38
Tabell 1.2	Mall för redovisning av periodiserade offentligfinansiella effekter av regeländringar	42
Tabell 2.1	Övervältringsprofil vid förändrade arbetsgivaravgifter	47
Tabell 2.2	Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2013	52
Tabell 2.3	Vägda genomsnittliga marginalskatter för olika slags inkomster 2013	58
Tabell 3.1	Skiktgränser (beskattningsbar inkomst) och brytpunkter (fastställd inkomst) i kronor.....	62
Tabell 3.2	Grundavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.....	63
Tabell 3.3	Grundavdraget för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång i kronor.....	64
Tabell 3.4	Tillägg till grundavdrag och förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 65 år vid årets ingång	64

Tabell 3.5	Förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 65 år vid årets ingång	65
Tabell 3.6	Skatteunderlag och skatteintäkter från förvärvsinkomster för fysiska personer 2009-2013	66
Tabell 3.7	Jobbskatteavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång	68
Tabell 3.8	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år	69
Tabell 3.9	Höjt jobbskatteavdrag med 1 000 kronor per år för alla	70
Tabell 3.10	Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften	75
Tabell 4.1	Intäkter från kapitalinkomstskatt och skattebasens sammansättning,	83
Tabell 4.2	Investmentföretags och investeringsfonders innehav av aktier noterade på svensk marknadsplats	86
Tabell 4.3	Underlag för avkastningsskatt samt skatteintäkter	88
Tabell 4.4	Övervärtring på lönesumma, vinster och priser som andel av bruttoeffekten vid en ändring av avkastningsskatten	89
Tabell 4.5	Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet – privat pensionssparande	91
Tabell 4.6	Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet - tjänstepensioner	92
Tabell 4.7	Fastighetsavgift och fastighetsskatt: Avgiftssats, skattesats och intäkter	97

Tabell 5.1	Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer 2009–2013	104
Tabell 5.2	Inkomst av näringsverksamhet och betald skatt för aktiebolag 2007–2010.....	108
Tabell 5.3	Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från ekonomiska föreningar (exkl. bostadsrättsföreningar) 2007–2010.....	113
Tabell 5.4	Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från bostadsrättsföreningar 2007–2010.....	114
Tabell 5.5	Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet 2007–2010.....	118
Tabell 5.6	Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet i handelsbolag 2007–2010.....	121
Tabell 6.1	Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2013	130
Tabell 6.2	Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift.....	132
Tabell 6.3	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter. Ingen övervältring.	136
Tabell 6.4	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter. Övervältring enligt profil.....	137
Tabell 6.5	Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift	139
Tabell 6.6	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter	140
Tabell 6.7	Skattesats och skattebaser för särskild löneskatt fördelat på juridiska och fysiska personer	142

Tabell 6.8	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer	144
Tabell 6.9	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer	145
Tabell 7.1	Baser för mervärdesskatt på privat konsumtion 2009-2013 ¹⁾	150
Tabell 7.2	Höjd mervärdesskatt på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet	153
Tabell 7.3	Breddad skattebas för mervärdesskatt.....	155
Tabell 8.1	Skattesatser för alkoholdrycker 2009-2013	160
Tabell 8.2	Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter 2009-2013	161
Tabell 8.3	Höjd punktskatt på öl från 1,66 till 1,83 kronor per volymprocent alkohol och liter.	164
Tabell 8.4	Skattesatser tobak 2009-2013.....	165
Tabell 8.5	Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter 2009-2013.....	166
Tabell 8.6	Punktskattesatser energi 2009–2013	172
Tabell 8.7	Intäkter från energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter 2009–2013	173
Tabell 8.8	Vissa skattebaser för energi 2009–2013.....	174
Tabell 8.9	Vissa skattebaser för bilar och motorcyklar 2009–2013	175

Tabell 8.10	Förbrukning av olika energislag: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn 2012 176
Tabell 8.11	Övervältring på lönesumman, vinster och priser som andel av bruttoeffekten vid en höjning av en energi- eller miljöskatt 177
Tabell 8.12	Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensin..... 181

Exempel

Exempel 1.1	Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (utan indirekta effekter).....	34
Exempel 1.2	Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (med indirekta effekter)	35
Exempel 1.3	Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad.....	40
Exempel 3.1	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som inte har fyllt 65 år.....	68
Exempel 3.2	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år	69
Exempel 3.3	Höjt jobbskatteavdrag med 1 000 kronor per år för alla	70
Exempel 4.1	Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet.....	90
Exempel 5.1	Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet	110
Exempel 6.1	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter	134
Exempel 6.2	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter	140

Exempel 6.3	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer	143
Exempel 6.4	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer	143
Exempel 7.1	Höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet	151
Exempel 7.2	Breddad skattebas för mervärdesskatt.....	154
Exempel 8.1	Höjd punktskatt på öl med 10 procent, från 1,66 till 1,83 kronor per volymprocent alkohol och liter.....	162
Exempel 8.2	Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensin	179

Ordlista

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

Genomsnittlig skatt:	Andelen av den totala inkomsten som betalas i skatt. Relevant för individers beslut om arbetsmarknadsdeltagande och företags etableringsbeslut.
Indirekt effekt:	Den effekt som kan uppstå när en skatteåtgärd påverkar andra skattebaser eller utgifter än den som regeländring initialt var avsedd att påverka.
Indirekta skatter:	Sådana skatter där skatteobjektet kan antas avvika från skattesubjektet.
Kassamässig redovisning:	Inkomsten redovisas det år skatten betalas in.
KPI-effekt:	Många offentliga utgifter och intäkter är kopplade till den rådande eller historiska prisnivån. KPI-effekten fångar den offentligfinansiella effekten av en ändrad allmän prisnivå ikraftträdandeåret till följd av skatteförändringen.
Långsiktig offentlig-finansiell effekt:	Den långsiktiga offentligfinansiella effekten avser den effekt som uppkommer när de olika skattebaserna och offentliga utgifterna anpassats till ett nytt långsiktigt läge i ekonomin.
Marginalskatt:	Andel av en viss inkomstökning som betalas i skatt, givet den inkomstnivå som ökningen utgår ifrån. Relevant för 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:	Skatteinbetalningen hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffar oavsett när i tiden skatten faktiskt betalats in.
Prisbasbelopp:	Avspeglar prisutvecklingen i samhället och återger det allmänna prisläget i juni året före det år som prisbasbeloppet avser.
Priskänslighet (priselasticitet):	Mått på förändrad efterfrågan eller utbud vid en prisförändring.
Självfinansieringsgrad:	En åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i förhållande till den kortsiktiga effekten.
Skatteincidens:	En skattekostnads slutliga fördelning på olika skatteobjekt. I beräkningskonventionerna görs antaganden om hur skatteincidensen förändras över tid genom s.k. övervältringsprofiler. Se övervältring.
Skatteinkomst:	Inkomsten är kassamässig, dvs. den redovisas det år skatten faktiskt betalas in.
Skatteintäkt:	Intäkten är en periodiserad inkomst, dvs. den hänförs till det år då den skattepliktiga händelsen äger rum.
Skattekil:	Skattekillen utgör den andel av priset på en vara eller tjänst som går till skatter och avgifter (inkomstskatter, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt etc.). P.g.a. skattekillen uppkommer en skillnad mellan vad köparen av en vara eller tjänst betalar och vad den som utför tjänsten får behålla efter skatt.
Skattekvot:	De totala skatteintäkterna i förhållande till bruttonationalprodukten (BNP).
Skatteobjekt:	Den som faktiskt betalar skatten.
Skattesubjekt:	Den som är skattskyldig och formellt betalar in skatten.

Skiktgräns:	Den nedre och övre skiktgränsen avser gränserna för uttag av statlig inkomstskatt på 20 respektive 25 procent i termer av den beskattningsbara inkomsten, dvs. den fastställda förvärvsinkomsten minskat med grundavdrag och sjöinkomstavdrag, jämför brytpunkt.
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 bestående.
Övervältring:	Vid en skatteåtgärd kan den som formellt betalar en skatt (skattesubjektet) i många fall helt eller delvis vältra över skattekostnaden på andra aktörer (skatteobjektet). I Beräkningskonventionerna tillämpas en viss tidsprofil för hur viss övervältringen sker. Se även skatteincidens.

1 Principer bakom beräkningskonventionerna

I denna rapport beskrivs ett antal konventioner för beräkning och redovisning av offentligfinansiella effekter vid förändrade skatte- och avgiftsregler. Rapporten innehåller också kortfattade beskrivningar av de mest centrala delarna i regelverken för olika skatter och avgifter samt uppgifter om skattebasernas storlek¹. För tjänstemän i Regeringskansliet kan rapporten betraktas som en handbok för hur olika typer av offentligfinansiella effekter av ändrade skatte- och avgiftsregler ska beräknas och hur beräkningarna ska redovisas. Syftet med rapporten är dels att öppet redovisa de metoder som tillämpas vid beräkning och redovisning av olika åtgärders offentligfinansiella effekter, dels att skapa förutsättningar för konsistenta och konsekventa beräkningar över tiden.

Konventionerna avser i första hand beräkningar av offentligfinansiella effekter av generella regeländringar och eventuella indirekta effekter som dessa antas ge upphov till. Vid selektiva åtgärder kan det i vissa fall vara motiverat att utgå från andra antaganden än de som redovisas här. Då andra antaganden görs än de som redovisas i beräkningskonventionerna är det viktigt att redogöra för dem.

Beräkningskonventionerna redovisar inte vilken inkomstitel i statsbudgeten som en skatt bokförs på. I stället hänvisas till Inkomstloggaren som årligen publiceras av Ekonomistyrningsverket. Inkomstloggaren redovisar samtliga inkomstitlar på statsbudgeten.²

Beräkningskonventioner 2013 har följande innehåll. I kapitel 1 beskrivs centrala ekonomiska utgångspunkter och redovisnings-

¹ För mer detaljerade uppgifter avseende de totala skatteintäkternas storlek och fördelning, se Skatteverkets Skattestatistiska årsbok Skatter i Sverige, www.skatteverket.se.

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

begrepp. Kapitel 2 preciserar hur förändrade arbetsgivaravgifter antas övervältras på löner, vinster och priser. Vidare beskrivs den s.k. KPI-effekten, dvs. att skatteförändringar som påverkar den allmänna prisnivån via exempelvis transfereringar som är indexerade till prisnivå, även påverkar de offentliga finanserna. I kapitel 2 redovisas också olika mått på skatteuttag och de marginalsatser för 2013 som används vid olika beräkningar. I kapitel 3-8 tillämpas konventionerna på enskilda skatter och avgifter.

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

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

- För staten, ålderspensionssystemet och kommunsektorn, dvs. för hela den offentliga sektorn.
- Med utgångspunkt i en partiell analys där varje åtgärd beräknas separat och där i normalfallet övriga delar av ekonomin antas opåverkade av åtgärden.
- I en liten, öppen ekonomi med fri rörlighet av kapital, varor och tjänster.
- I de flesta fall statistiskt utan hänsyn till beteendeffekter, dvs. efterfrågade och utbudna kvantiteter antas vara oförändrade.
- I vissa fall för långsiktiga effekter, där kvantiteter tillåts att förändras.
- För den initiala bruttoeffekten utan hänsyn tagen till indirekta effekter, för nettoeffekten under de fyra första åren från och med året för ikraftträdande, samt för den varaktiga effekten.
- I ikraftträdandeårets prisnivå och volymer.
- Periodiserat.

1.1 Konsoliderad offentlig sektor och dess olika delar

Den konsoliderade offentliga sektorn³ kan delas in i tre delar: staten, ålderspensionssystemet samt kommunsektorn (kommuner och landsting). Vid ändrade skatte- och avgiftsregler är den samlade effekten för de tre delarna av störst betydelse, dvs. den *offentligfinansiella effekten*. Effekterna på de olika delarna är också av intresse. Effekterna för *staten* är av intresse för riksdagen. *Ålderspensionssystemet* är av betydelse främst av finansiella skäl, dvs. i hur stor utsträckning den ska finansieras vid sidan av statsbudgeten. Redovisningen av effekten för *kommunsektorn* är viktig för relationen mellan stat och kommun och ger bl.a. underlag för beslut om eventuell reglering mellan dessa.

Även om en aktuell regeländring i ett första steg endast berör en del av den offentliga sektorn kan de andra delsektorerna påverkas genom indirekta effekter. Exempelvis ger en förändring i den statliga mervärdesskatten även upphov till indirekta effekter på offentliga finanserna via förändringar av prisbasbeloppet, som påverkar bl.a. skatteskalor, statliga transfereringar och vissa punktskatter.

1.2 Redovisning enligt beräkningskonventionerna och den offentliga sektorns finansiella sparande

Redovisningen enligt beräkningskonventionerna avser att följa strukturen i statsbudgeten. I statsbudgeten redovisar regeringen en beräkning av den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande. Effekter redovisas för staten, kommunsektorn och ålderspensionssystemet. Den offentliga sektorns finansiella sparande är resultatet av samtliga transaktioner som påverkar den offentliga sektorns finansiella förmögenhet. För den offentliga sektorn har riksdagen beslutat om ett överskottsmål som innebär att det finansiella sparandet ska uppgå till 1 procent av BNP i genomsnitt över en konjunkturcykel.

Den offentligfinansiella nettoeffekten visar hur det finansiella sparandet påverkas. Redovisningen av offentligfinansiella effekter görs i beräkningskonventionerna för fyra år och i periodiserade

³ I Beräkningskonventionerna används ibland uttrycket ”*offentlig sektor*” som synonymt till ”*konsoliderad offentlig sektor*”, om inget annat anges.

termer. Med periodiserade termer avses effekten som hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffade oavsett när uppbörderna av skatten sker. Av störst vikt blir nettoeffekten kommande budgetår eftersom riksdagen beslutar om inkomstberäkningen för detta budgetår. Nettoeffekterna som redovisas för åren därefter är informativa för att bedöma hur den offentliga sektorns finansiella sparande påverkas.

För att få en transparent redovisning av ändrade skatteregler redovisas effekter separat för varje föreslagen åtgärd. Vissa åtgärder kan påverka beräkningen av den offentligfinansiella effekten för en annan åtgärd och vice versa. Detta beaktas dock inte i normalfallet. Anledningen är att riksdagen ska kunna ta ställning till hur varje enskilt förslag påverkar den offentliga sektorns finansiella sparande.

Prognoser och uppföljning om hur skatteintäkter och utgifter förändras görs löpande inom Finansdepartementet. I dessa analyser görs en samlad bedömning hur den offentliga sektorns finansiella sparande utvecklas.

1.3 Centrala ekonomiska utgångspunkter

Sammanfattning av utgångspunkterna

De offentligfinansiella effekterna beräknas separat för varje enskild åtgärd. Analyserna är partiella och bortser generellt från beteendeffekter och samspelet mellan olika marknader. Vidare antas att aggregerad efterfrågan och utbud är konstanta i ekonomin oavsett effekterna av den aktuella skatteåtgärden. Genom att bortse från dessa effekter och samspelet mellan olika marknader tenderar beräkningarna att något överskatta de offentligfinansiella effekterna vid olika regeländringar. I den mån beteendeffekterna motsvaras av substitution mellan olika varor och tjänster som är beskattade torde dock denna överskattning vara begränsad. Eventuella effekter på aktivitetsnivån i ekonomin, såsom effekt på sysselsättning och sparande, beaktas i stället i Finansdepartementets makroekonomiska analyser och prognoser.

Vidare antas att Sverige utgör en liten öppen ekonomi, där räntan och det avkastningskrav som ställs på investeringar i Sverige bestäms på den internationella kapitalmarknaden. Innebörden av detta antagande är att förändringar i mervärdesskatt och punkt-

skatter, skatter på varor och tjänster som används för slutlig konsumtion, helt och hållet övervältras på konsumentpriserna. Antagandet om givna producentpriser och fria kapitalrörelser innebär på lång sikt att t.ex. höjda företagsskatter eller skatter på andra produktionsfaktorer, t.ex. arbete och energi, bärs av arbetskraften genom sänkta löner efter skatt. För effekter på kort- och medelfristig sikt, såsom det fyraårsperspektiv som redovisningen av offentligfinansiella effekter avser, blir det nödvändigt att precisera hur snabbt och på vilket sätt anpassningen sker, t.ex. vilka andra skatteunderlag som påverkas. Initialt antas att skatteförändringen övervältras med 50 procent på lönerna och resterande 50 procent antas fördelas lika mellan vinster och priser.

Oavsett om en skatteförändring bärs av skattesubjektet eller övervältras bortses generellt sett från eventuella beteendeeffekter som påverkar efterfrågade och utbudna kvantiteter i beräkningarna. Om efterfrågan och utbud förväntas ändras i betydande utsträckning till följd av regeländringar kan undantag göras. Syftet med redovisningen av offentligfinansiella effekter är att den ska vara så enkel och tydlig som möjligt. Då huvudsyftet är att fånga åtgärders effekter på de offentliga finanserna, kan avsteg göras från de statistiska beräkningarna om nödvändigt. Beräkningarna ska även utgöra en god approximation av åtgärdens effekter.

I Finansdepartementet pågår ett utvecklingsarbete med att ta fram konventioner för beräkningar av långsiktiga offentligfinansiella effekter. Sådana effekter uppkommer när skattebaser och offentliga utgifter anpassats till ett nytt långsiktigt läge i ekonomin.

Partiella beräkningar

Utgångspunkten är att de offentligfinansiella effekterna beräknas separat för varje enskild åtgärd, dvs. beräkningarna är partiella. Beräkningen bortses generellt från samspelet mellan olika marknader. I de flesta fallen antas åtgärden inte påverka efterfrågad eller utbudna kvantitet av varor (inklusive insatsvaror), tjänster och arbetskraft. Vidare antas även att aggregerade efterfrågade och utbudna kvantiteter är givna i ekonomin oavsett effekterna av den aktuella regeländringen. Utgångspunkten för beräkningen är således att den totala efterfrågan och utbudet i ekonomin inte påverkas av förändrade skatteförhållanden. Därmed beaktas inte

heller eventuella effekter på aktivitetsnivån i ekonomin. Sådana förändringar i ekonomin beaktas i stället i Finansdepartementets makroekonomiska analyser och prognoser. I de makroekonomiska analyserna och prognoserna görs en samlad bedömning av den aktuella skattepolitikens effekt på ekonomin, såsom sysselsättning och sparande.

En liten öppen ekonomi

Att den svenska ekonomin är öppen gentemot omvärlden innebär att varor, tjänster och kapital rör sig mer eller mindre fritt över gränserna. Antagandet om en liten öppen ekonomi kan därför vara en god approximation av verkliga förhållanden. Följaktligen antas räntan och det avkastningskrav som ställs på investeringar i Sverige bestämmas på den internationella kapitalmarknaden. För varor och tjänster som handlas internationellt antas att producentpriserna, dvs. priserna före mervärdesskatt och eventuella punktskatter, är givna. På områden utan internationell konkurrens är det snarare bristen på mer detaljerad empirisk information om hur skatter övervältras som motiverar det förenklade antagandet om givna reala producentpriser. Den praktiska innebörden av detta antagande är att förändringar i mervärdesskatt och punktskatter, skatter på varor och tjänster som används för slutlig konsumtion, helt och hållet övervältras på konsumentpriserna.

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

Skatter på insatsfaktorer för företag fungerar därmed som implicita skatter på arbete. Anpassningstiderna kan dock vara långa. För effekter på kort- och medelfristig sikt, såsom det fyraårs-perspektiv som redovisningen av offentligfinansiella effekter i allmänhet avser, blir det därför nödvändigt att precisera hur snabbt och på vilket sätt anpassningen sker, t.ex. vilka andra skatteunderlag som påverkas. I avsnitt 2.1 redogörs för de övervältringsantaganden som används vid beräkningar av ändrade arbetsgivaravgifter. I huvudsak innebär antagandena att avgiftsförändringar

initialt övervältras med 50 procent på lönerna och resterande 50 procent fördelas lika mellan vinster och priser. På lång sikt övervältras avgiftsförändringen i sin helhet på lönerna.

Övervältring – fördelning av skatteförändringen

Skatteförändringar kan påverka andra skattebaser via s.k. övervältringsmekanismer. I vissa fall anges hur skattekostnaden via övervältring fördelas på vinst-, löneutrymme och priser för företagen. Fördelningen av denna skattekostnad antas dock inte påverka efterfrågad och utbudna kvantitet. Aktivitetsnivån i ekonomin antas inte heller påverkas. Hur denna skattekostnad fördelas sig påverkar dock den offentligfinansiella effekten genom att olika skattebaser beskattas på olika sätt. Förändringar av löneutrymmet kan även påverka transfereringar via utgiftssidan. I kapitel 2 beskrivs de ställningstaganden som görs i beräkningskonventionerna avseende övervältringsmekanismer.

Beteendeeffekter - Effekter på efterfrågade och utbudna kvantiteter

Oavsett om en skatteförändring bärs av skattesubjektet eller om övervältring antas förekomma bortses generellt sett från eventuella beteendeeffekter som påverkar efterfrågade och utbudna kvantiteter. Normalt kan de statiska beräkningarna utgöra en god approximation av åtgärdens offentligfinansiella effekt på kort eller medelfristig sikt. Genom att bortse från beteendeeffekterna tenderar beräkningarna att något överskatta de offentligfinansiella effekterna vid olika regeländringar. I den mån beteendeeffekterna motsvaras av substitution mellan olika varor och tjänster som är beskattade torde denna överskattning vara begränsad. Om efterfrågade och utbudna kvantiteter förväntas ändras i betydande utsträckning till följd av regeländringar kan undantag från de statiska beräkningarna göras. När skatteåtgärder i första hand inte har fiskala motiv utan i stället primärt syftar till att påverka beteenden finns större anledning att frångå de statiska beräkningarna.

Ett sådant undantag gäller effekterna av förändringar i punktskatterna på alkohol och tobak. Beräkningen av förändringar i alkoholskatterna tar hänsyn till beteendeförändringar i form av

substitution mellan privatinförsel och inhemsk försäljning samtidigt som den totala konsumtionen hålls konstant. Beräkningen av förändringar i tobaksskatten tar däremot hänsyn till beteendeförändringar i konsumtionen till följd av förändrat pris. Dock antas att den totala efterfrågan i övrigt inte påverkas. Vid beräkningen av en åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt inkluderas, utöver vad som ingår i de statiska effekterna, effekten av ändrad efterfrågan och utbud som följer av skatteförändringen. Den långsiktiga offentligfinansiella effekten av en skatteförändring bör i första hand beräknas för större reformer och för reformer där man kan förvänta sig att den långsiktiga effekten avviker väsentligt från den kortsiktiga effekten, se vidare avsnitt 1.6.

Det bör vidare sägas att även om effekter på utbud och efterfrågan normalt sett inte beaktas i den offentligfinansiella beräkningen, speciellt på kort sikt, så kan de uppmärksammas i den allmänna ekonomiska konsekvensanalys som genomförs som en del av beredningen av olika skatteåtgärder.

Statligt ägande

Under vissa omständigheter bör statligt ägande beaktas vid beräkning av en åtgärds offentligfinansiella effekter. Om det finns starka skäl att förvänta sig att en förändring i beskattningen inte övervältras på konsumenterna bör den offentligfinansiella effekten justeras för åtgärdens förväntade effekt på de statligt ägda företagens resultat. Om exempelvis skatten på termisk effekt i kärnkraftverk förändras bör statens ägande av Vattenfall m.m. beaktas i beräkningen av den offentligfinansiella effekten. För den del av regeländringen som påverkar ett statligt ägt företags resultat bedöms den offentligfinansiella effekten vara noll.

Regeländringar som avser att motverka s.k. skatteplanering

Vid förändrade skatteregler, t.ex. i skattesats eller skattebas, redovisas offentligfinansiella effekter i enlighet med de metoder som beskrivs i beräkningskonventionerna. Det kan t.ex. vara förändringar i bolagsskattesatsen eller i företagens avskrivningsregler, dvs. åtgärder där det ofta finns bra underlag för offentligfinansiella beräkningar. I andra fall, som när åtgärden syftar till att motverka

avancerad skatteplanering, är det mer komplicerat. Ofta är underlaget bristfälligt vilket gör beräkningarna osäkra. För de fall underlaget och övrig information om en viss åtgärd är bristfälligt är konventionen att göra en försiktig bedömning av den offentligfinansiella effekten, för att inte överskatta effekten. Om underlag finns och informationen i övrigt bedöms som tillfredsställande görs en konventionell beräkning av den offentligfinansiella effekten.

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

1.4 Bruttoeffekt, indirekt effekt och nettoeffekt

Redovisningen av de offentligfinansiella effekterna av en åtgärd utgår från åtgärdens direkta effekt på intäkterna från skatten ifråga. Den direkta effekten beräknas med utgångspunkt från en ekonomi med oförändrade skattebaser. Denna effekt betecknas åtgärdens *bruttoeffekt*.

Utöver den direkta effekten på intäkterna kan en regeländring ge upphov till indirekta effekter av olika slag. De indirekta effekter, som beaktas i beräkningskonventionerna, redovisas i kapitel 2.

Exempelvis kan en *indirekt effekt* uppstå om underlaget ändras för en annan skatt eller utgift än den regeländringen initialt avsåg att påverka. Om t.ex. arbetsgivaravgifterna sänks förväntas sänkningen övervältras på lönerna så att den totala lönesumman ökar. Den totala lönesumman utgör i sin tur underlaget vid beräkning av arbetsgivaravgifterna. Ett ytterligare exempel på en sådan indirekt effekt är när en höjning av skatten på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer ger upphov till lägre vinster för företagen och därmed lägre intäkter från skatt på företagsvinst (bolagsskatten). En ytterligare indirekt effekt kan uppstå när förändringar i den allmänna prisnivån påverkar olika offentliga utgifter som är knutna till förändringar i KPI.

När de indirekta effekterna beaktas erhålls åtgärdens *nettoeffekt*. Att enbart redovisa bruttoeffekten kan således innebära en felbedömning av åtgärdens inverkan på de offentliga finanserna. Åtgärdens nettoeffekt speglar mer korrekt hur de offentliga finanserna förändras. Beräkningen av de indirekta effekterna utgår

dels från olika övervältringsantaganden, dels från olika nyckeltal, t.ex. KPI-effekten och olika marginalskattesatser. Nyckeltalen uppdateras regelbundet och bygger på aggregerade data och på beräkningar baserade på mikrodata, se kapitel 2.

Bruttoeffekten redovisas endast för ikraftträdandeåret medan nettoeffekten redovisas för ikraftträdandeåret och tre år framåt.

Referensalternativet vid tolkning av brutto- och nettoeffekter utgörs av förväntade offentliga inkomster och utgifter under ikraftträdandeåret i frånvaro av regeländringar.

1.5 Varaktig effekt

Den offentligfinansiella effekten av en regelförändring förväntas ibland vara olika stor för olika budgetår. Detta kan bero dels på att åtgärden inte är permanent utan temporär, dels på att åtgärdens ekonomiska effekter inte sker omedelbart, t.ex. genom att KPI-effekten slår igenom successivt, dels på att regelförändringen ger upphov till beteendeförändringar som i sin tur påverkar skattebasen.

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

Beräkning av den varaktiga effekten baseras på nuvärdet av en åtgärds framtida nettoeffekter. För beräkning av den varaktiga effekten antas att statens upplåning ökar till följd av skattesänkningar och minskar till följd av skattehöjningar. Den varaktiga effekten motsvarar räntekostnaden eller ränteintäkten av ett nuvärde av regelförändringens nettoeffekter. Enligt konventionen är diskonteringsräntan konstant (se avsnitt 1.7) och lika med statens upplåningsränta.

Enligt beräkningskonventionerna blir nettoeffekten av en åtgärd tids nog konstant. För permanenta åtgärder stabiliseras nettoeffekten fr.o.m. att eventuella indirekta effekter har slagit igenom

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

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

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

och nuvärdet av summan dessa avvikelser definieras som

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

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

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

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

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

Upplåningsräntan kommer in i bilden därför att även temporära intäkter och kostnader varaktigt påverkar de offentliga finanserna. En temporär kostnad kan uttryckas som en tillfällig ökning av statens upplåningsbehov. Även när den temporära kostnaden upphört kvarstår ökningen av lånestocken. Räntan på denna ökning fortsätter att belasta statens finanser. Beräkningen bortser från en eventuell återbetalning av lånet.

Anta att nettoeffekten stabiliseras år T . Från och med det året, dvs. för alla $t \geq T$, är $B_t = 0$. Av detta följer att för en permanent åtgärd där nettoeffekten inte förändras efter ikraftträdandeåret är $rB = 0$ och den varaktiga effekten ges av \bar{S} . I beräkningskonventionerna antas detta vara fallet för t.ex. förändringar i bolagsskatten eller i grundavdrag. För permanenta åtgärder där nettokostnaden varierar initialt medför termen rB att den varaktiga

effekten blir lägre än \bar{S} om de initiala nettoeffekterna är mindre än \bar{S} och högre om de är större än \bar{S} . För temporära åtgärder gäller istället att $\bar{S} = 0$ eftersom åtgärden är i kraft en begränsad tid. Den varaktiga effekten av en temporär åtgärd ges därför enbart av termen rB .

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

Exempel 1.1 Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (utan indirekta effekter)

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

Temporär åtgärd (utan indirekta effekter)

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

$$\text{Varaktig effekt} = rB = 2\% * [(4-0) + 0,98 * (4-0)] = 0,16 \text{ mdkr}$$

Permanent åtgärd (utan indirekta effekter)

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

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

Exempel 1.2 Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (med indirekta effekter)

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

Temporär åtgärd (med indirekta effekter)

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

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

Permanent åtgärd (med indirekta effekter)

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

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

Vid permanenta regeländringar där S_t antas förändras över tid, men där kunskapen om anpassningen är liten, bortses från termen rB . Den varaktiga nettoeffekten redovisas då som \bar{S} , dvs. den konstanta nettoeffekt som tids nog uppnås. Denna förenklade redovisning används vid förändringar av t.ex. socialavgifter och vissa punktskatter, där det finns bättre kunskap om nettoeffekten på lång sikt än om vägen dit. I båda fallen beror det på antagandet om övervältring. Det finns starkt stöd för antagandet att skatte- och avgiftsförändringar inom dessa områden på lång sikt fullständigt övervältras på lönerna. Hur lång tid anpassningen tar är dock mer svårbedömt.⁴

⁴ I avsnitt 2.1 diskuteras mer ingående övervältring på löner och den övervältringsprofil som tillämpas i beräkningskonventionerna.

1.6 Långsiktig offentligfinansiell effekt och beräkning av självfinansieringsgrad

Den långsiktiga offentligfinansiella effekten och beräkningar av självfinansieringsgrad utgör ett kompletterande beslutsunderlag till de statistiskt beräknade offentligfinansiella effekterna.

Den långsiktiga offentligfinansiella effekten avser den effekt som uppkommer när skattebaser och offentliga utgifter anpassats till ett nytt långsiktigt läge i ekonomin efter det att efterfrågade och utbudna kvantiteter förändrat sig fullt ut till följd av regeländringen. Det kan ta lång tid för en regeländring att nå fullt genomslag. Om till exempel koldioxidskatten höjs kommer, allt annat lika, efterfrågan på bensinsnålare bilar att öka. Det kan ta lång tid för bilparken, och därmed koldioxidutsläppen att nå det nya långsiktiga läget. Med långsiktiga effektberäkningar tas steg för att kunna genomföra en mer allmän analys av ekonomin jämfört med den partiella och statistiska analysen. Den långsiktiga effekten skiljer sig därigenom från den varaktiga effekten genom att även beteendeeffekter beaktas.

Med hjälp av den långsiktiga offentligfinansiella effekten beräknas en åtgärds självfinansieringsgrad. Med självfinansieringsgrad avses en åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i förhållande till nettoeffekten. Måttet avser att ge ett bredare underlag vid bedömning av olika åtgärder. Om den långsiktiga effekten utgör exempelvis 70 procent av nettoeffekten, så är självfinansieringsgraden 30 procent.

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

I Beräkningskonventioner 2013 redovisas den långsiktiga offentligfinansiella effekten av ändrat arbetskraftsutbud, selektiv mervärdesskatt och ändrad koldioxidskatt.

1.7 Val av diskonteringsränta m.m.

Vid nuvärdesberäkningar måste en diskonteringsränta fastställas. I beräkningskonventionerna för 2013 används de räntor som redovisas i Budgetpropositionen för 2013. Dessa räntor är uppskattade årsgenomsnitt. Diskonteringsräntan fastställs för reformens ikraftträdandeår och antas vara konstant, enligt principen att offentligfinansiella effekter redovisas i ikraftträdandeårets prisnivå och volymer. I samband med vårpropositionen gör Finansdepartementet nya ränteprognoser. Om prognosen har reviderats jämfört med budgetpropositionen används därefter istället de räntor som redovisas i vårpropositionen. Finansdepartementets konventioner är följande:

1. Om nuvärdesberäkningen ska beakta effekterna av en *temporär* förändring – i vilket fall diskonteringen endast kommer att omfatta ett fåtal år – ska den inflationsjusterade räntan på femåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta. Den prognostiserade femåriga räntan för 2013 är 1,55 procent.
2. Om nuvärdesberäkningen ska beakta effekterna av en *permanent* åtgärd – i vilket fall diskonteringen avser en mycket lång (egentligen evig) tidsperiod – ska den inflationsjusterade räntan på tioåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta. Den prognostiserade tioåriga räntan för 2013 är 2,04 procent.
3. Om betalningsströmmarna (de årliga effekterna) är uttryckta i ikraftträdandeårets volymer ska en real diskonteringsränta användas. Om betalningsströmmarna är uttryckta i löpande priser ska en nominell diskonteringsränta användas. Oavsett vilket av dessa två förfaranden som används blir resultatet detsamma.
4. Den inflationsjusterade räntan, dvs. realräntan, fås genom att korrigera den nominella räntan med en förväntad inflation. För temporära åtgärder används budgetpropositionens inflationsprognos. Den prognostiserade inflationen för 2013 är 1,2 procent, se Tabell 1.1. För permanenta åtgärder antas den förväntade inflationen vara 2 procent, vilket är lika med Riksbankens inflationsmål. Om den faktiska inflationen

tenderar att ligga över eller under inflationsmålet på 2 procent förväntas Riksbanken föra en sådan penningpolitik att den faktiska inflationen åtminstone i genomsnitt över tiden överensstämmer med inflationsmålet. Den så kallade Fisher-ekvationen⁵ används för att korrigera den nominella räntan till realräntan:

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

där r_t^e är förväntade realräntan, π_t^e är förväntad inflation och i_t är den nominella räntan, alla vid tidpunkt t . Exempelvis för 2013 är räntan på femåriga statsobligationer 1,55 procent och den förväntade inflationen är 1,2 procent. Då ska en real diskonteringsränta på 0,35 *procent användas om nuvärdesberäkningen görs för en temporär åtgärd som träder i kraft 2013.

Tabell 1.1 Svenska räntor och inflation, årsgenomsnitt

Prognoser i procentenheter

	2012	2013	2014	2015	2016
5-årig statsobl.	1,22	1,55	2,72	4,04	4,50
10-årig statsobl.	1,64	2,04	3,04	4,24	4,70
Inflation ¹	1,0	1,2	1,4	1,7	1,9

Källa: Budgetpropositionen för 2013, bilaga 3, tabell 3 och 17.

¹) Avser KPIF

Offentligfinansiella effekter vid förändrade regler för uppbörd m.m.

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

Förändrade regler för uppbörd, betalningsförskjutningar eller anstånd kan medföra kostnader eller intäkter på grund av kassa-

⁵ Barro, R, 1997, "Macroeconomics", femte upplagan. MIT press

mässiga effekter. Den offentligfinansiella brutto- och nettoeffekten redovisas även i dessa fall periodiserat.

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

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

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

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

Nettoeffekt och varaktig effekt beräknas enligt konventionen (se Exempel 1.3 samt avsnitt 1.4 och 1.5).

Exempel 1.3 Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad

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

Om åtgärden är temporär motsvaras statens diskonteringsränta av den prognostiserade räntan på femåriga statsobligationer, vilken för år 2013 uppgår till 1,55 procent per år. (För en permanent åtgärd ska istället den prognostiserade räntan på tioåriga statsobligationer användas.) Den inflationsjusterade räntan, dvs. realräntan, uppgår då till 0,35 procent på årsbasis eller ca 0,03 procent per månad. Vid denna diskonteringsränta uppgår nuvärdet av ett års månatliga inbetalningar på 10 mdkr till ca 119,81 mdkr (en summering från $t=0$ till $T=11$ i ekvation (5)). Nuvärdet av samma betalningsström men framskjutet i tiden med en månad beräknas till ca 119,77 mdkr (en summering från $t=1$ till $T=12$ i ekvation (5)), alternativt genom att diskontera det tidigare nuvärdet ytterligare en period med den reala månatliga räntan, dvs. $119,81/1,0003$).

Differensen mellan de två nuvärdena, ca -34 mnkr, utgör den offentligfinansiella bruttoeffekten. Vid beräkning av nettoeffekten beaktas att en kostnadsminskning uppkommer för de berörda företagen, vilket kan antas resultera i ökade bolagsskatteintäkter. Företagens kostnader minskar med lika mycket som bruttominskningen av statens intäkter, dvs. de minskar med 34 mnkr, vilket medför en lika stor vinstökning. Vid en bolagsskatt på 22 procent ökar statens skatteintäkter med $(0,22)*34 = \text{ca } 8$ mnkr. Nettoeffekten för staten blir då $-34+8 = \text{ca } -27$ mnkr, vilket motsvarar den offentligfinansiella effekten av själva skattekrediten, sett ur statens perspektiv.

Den varaktiga effekten beror på hur länge åtgärden är i kraft. Om åtgärden endast är i kraft under ett år så uppgår den varaktiga effekten till det årets nettoeffekt multiplicerat med den inflationsjusterade ränta som staten betalar på statsskulden. I exemplet ovan blir den varaktiga effekten försumbar. Om åtgärden istället är permanent så blir den varaktiga effekten istället densamma som nettoeffekten, dvs. ca 27 mnkr.

Förändrade regler för uppbörd, betalningsförskjutningar eller anstånd får ofta en offentligfinansiell effekt som är liten i förhållande till den intäkt eller kostnad som berörs av förändringen. I många fall blir effekten försumbar och redovisas därför inte.

1.8 Att använda och tolka beräkningskonventionerna

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

Redovisningen följer huvudsakligen strukturen i statsbudgeten. Effekter redovisas för staten, kommunsektorn och ålderspensions-systemet. Däremot särredovisas inte effekterna för kommuner och landsting. Effekterna för de olika delarna av den offentliga sektorn ger sammantaget åtgärdens offentligfinansiella nettoeffekt som redovisas i miljarder kronor (mdkr) avrundat till två decimaler.

För att effekterna av olika åtgärder ska kunna jämföras är det viktigt att beräkningarna har sin utgångspunkt i fasta priser och volymer. Med fasta priser menas prisnivån det år när skatten förändras, vilket innebär att skatteförändringens påverkan på prisnivån beaktas. Med fasta volymer avses ikraftträdandeårets efterfrågade och utbudna kvantiteter av arbetskraft, varor och tjänster. I normalfallet innebär detta att ikraftträdandeårets prisnivå och volymer används för samtliga år fyra år för vilka periodiserade nettoeffekter redovisas och för den varaktiga effekten. Även vid beräkningar av den långsiktiga offentligfinansiella effekten är utgångspunkten ikraftträdandeårets prisnivå. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2013, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i Budgetpropositionen för 2013 antas av riksdagen.

En mall för hur beräkningarna redovisas återfinns i Tabell 1.2 nedan.

Tabell 1.2 Mall för redovisning av periodiserade offentligfinansiella effekter av regeländringar

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					
Nettoeffekter, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A. Kommunsektorn					
<i>Summa intäkter</i>					
<i>Summa kostnader</i>					
B. Ålderspensionssystemet					
<i>Summa intäkter</i>					
<i>Summa kostnader</i>					
C. Staten					
Direkta skatter på arbete					
Indirekta skatter på arbete					
Skatt på kapital					
Skatt på konsumtion och insatsvaror					
<i>Summa intäkter</i>					
Utgiftsområde					
<i>Summa kostnader</i>					
<i>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</i>					

2 Beräkning av indirekta effekter och mått på skatteuttag

För att erhålla en skatteåtgärds nettoeffekt, d.v.s. åtgärdens påverkan på det finansiella sparandet, behöver indirekta effekter beaktas. Bruttoeffekten beskriver den beräknade förändringen i intäkterna från den skatt regeländringen avser. Till följd av regeländringen kan, utöver bruttoeffekten, indirekta effekter på andra skattebaser eller offentliga utgifter uppstå. De indirekta effekterna utgör skillnaden mellan bruttoeffekt och nettoeffekt, se avsnitt 1.4. För att indirekta effekter ska kunna beräknas görs antaganden om hur skattekostnaden övervältras. Gränsdragningen när övervältring uppkommer eller inte är svår. Av förenklings skull används i beräkningskonventionerna samma formella definitioner av direkta och indirekta skatter som t.ex. OECD använder.⁶ I beräkningskonventionerna antas övervältring förekomma för indirekta skatter, för vilka skatteobjektet kan antas avvika från den skatteskyldige. Till de indirekta skatterna hör mervärdesskatt, punktskatter och en del socialavgifter. För direkta skatter, där skatteobjektet kan antas sammanfalla med den skattskyldige⁷, antas att skatten inte övervältras. Till de direkta skattena hör skatter på arbetsinkomster, kapitalinkomster och näringsinkomster. För nästan alla direkta skatter beräknas inga indirekta effekter. Vissa undantag från denna huvudprincip görs dock, exempelvis beräknas indirekta effekter för egenavgifter och förändrad fastighetsskatt på lägenheter.

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

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

Nedan redovisas de generella antaganden som ligger till grund för beräkningar av indirekta effekter. Till denna redogörelse hör dels den övervältringsprofil som antas för arbetsgivaravgifter och andra skatter som utgår på insatsfaktorer, dels skatteförändringens mer direkta påverkan på andra skatteintäkter, dels skatternas påverkan på den allmänna prisnivån. Det senare ger upphov till ett nivåskifte i konsumentprisindex, KPI, vilket påverkar inkomstskatteskalen och ett flertal offentliga utgifter som är knutna till KPI. Kapitlet avslutas med en diskussion om olika mått på skatteuttag och en redovisning av de marginalsattesatser som används för vissa offentligfinansiella beräkningar.

I huvudsak beräknas de indirekta offentligfinansiella effekterna när:

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

2.1 Övervältring

Övervältring av skattekostnad för företag

I delavsnittet redovisas de antaganden som för en given förändring av arbetsgivaravgifterna leder till en viss övervältringsprofil. Profilen används för beräkning av de offentligfinansiella effekterna de fem första åren. Samma profil används också vid förändringar av vissa energi- och miljöskatter för företagen samt vid förändrad avkastningsskatt. Vid beräkningen av denna övervältringsprofil antas att en skatte- eller avgiftsförändring helt och hållet övervältras på lönerna på lång sikt.

Det inledande antagandet om att efterfrågade och utbudna kvantiteter inte tilläts ändras vid en skatteförändring innefattar även ett antagande om ett fullständigt oelastiskt arbetsutbud. Antagandet om oelastiskt arbetsutbud leder till att sysselsättningsnivån inte förändras om lönekostnaderna förändras. Således leder höjda arbetsgivaravgifter till en ökad lönekostnad för företagen, vilket de kompenserar sig för genom en lägre lönenivå för löntagarna. Av dessa antaganden följer att en förändring av lönekostnaden för företagen, genom en förändring av arbetsgivaravgifterna inte påverkar företagets resultat på lång sikt. Stöd för detta antagande finns i empiriska studier av bl.a. Gruber och

Krueger (1991) och Tyrväinen (1995)⁸. Dessa studier drar slutsatsen att socialavgiftsförändringar slutligen fullständigt övervältras på företagets lönekostnader. Detta får även stöd av Fullerton och Metcalf (2002)⁹.

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

En enkel vinstfunktion för ett företag kan skrivas som:

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

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

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

vilket med hjälp av symbolen Δ kan skrivas om till

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

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

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

där τ_1 anger den nya nivån för avgiftssatsen.

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

⁸ Gruber and Krueger, 1991, "The Incidence of Mandated Employer-Provided Insurance: Lessons for Workers Compensation Insurance", *Tax Policy and the Economy* vol 5; Tyrväinen, 1995, "Real Wage Resistance and Unemployment: Multivariate Analysis of Cointegrating Relations in 10 OECD Countries", *OECD Jobs Study Working Papers* nr 10.

⁹ Fullerton and Metcalf, 2002, "Tax Incidence", *Handbook of Public Economics* vol 4.

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

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

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

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

α_w är andelen av en förändrad arbetsgivaravgift som övervältras på arbetsgivarens lönekostnad, α_R är andelen som övervältras på priserna (och därmed intäkterna), och α_{Π} är andelen som övervältras på vinsterna. Frågan är hur stora de olika andelarna är och hur de utvecklas över tiden.

I Tyrväinens studie beräknas en förändrad arbetsgivaravgift i Sverige nästan omedelbart övervältras på arbetskraftskostnaden. Detta beror enligt Tyrväinen på den centraliserade lönebildningen. Dock har den svenska lönebildningen under senare år gått mot att bli mer decentraliserad. Holmlund (1983)¹⁰ estimerar α_w med data från perioden 1955 till 1979 till 50 procent redan under det första året. Med utgångspunkt från detta antas i beräkningskonventionerna att en 50-procentig övervältring på lönekostnaden sker under det första året efter en förändring av arbetsgivaravgifterna. Därefter antas en snabb anpassning till fullständig övervältring på lönekostnaderna.

¹⁰ Holmlund, B, 1983, "Payroll Taxes and Wage Inflation: The Swedish Experience", *Scandinavian Journal of Economics* vol 85.

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

Tabell 2.1 Övervältringsprofil vid förändrade arbetsgivaravgifter

Procent

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

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

Fullständig övervältring på priser för hushållen

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

Beräkningskonventionerna utgår från att hushållens reala efterfrågan är konstant på aggregerad nivå. Priset före skatt antas även vara oförändrat. Detta innebär att en förändring av punktskatter och mervärdesskatter antas övervältras helt på priset efter skatt på varor och tjänster. Konsumtionen av andra varor och tjänster påverkas inte av denna prisförändring. Således kommer exempelvis

en höjning av en viss punktskatt eller mervärdesskatt att resultera i ett högre pris för den berörda varan. Till följd av detta antagande medför en höjning av punktskatten även högre mervärdesskatteintäkter.

Ett undantag från detta antagande om fullständig övervältring på priset är alkohol- och tobaksskatterna, se avsnitt 1.3.

2.2 KPI-effekten: offentligfinansiella effekter av en förändrad prisnivå

Förändringar i indirekta skatter och fastighetsbeskattningen påverkar den allmänna prisnivån. Detta leder till förändringar i konsumentprisindex, KPI. Eftersom bland annat inkomstskatteskalan och ett flertal offentliga utgifter är knutna till KPI via olika index och basbelopp påverkas de offentliga finanserna indirekt av skatteförändringar via prishöjningar. För att få en rättvisande bild av en åtgärds inverkan på de offentliga finanserna måste denna indirekta effekt, KPI-effekten, beaktas. Då hänsyn tas till KPI-effekten och även eventuella andra indirekta effekter såsom effekter av övervältring och mervärdesskatteeffekten fås nettoeffekten. Denna är oftast mindre än bruttoeffekten. KPI-effekten på de offentliga finanserna sker med en fördröjning.

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

Effekten på prisnivån av ändrade skatteregler

Beräkningen av skatteförändringens inverkan på KPI bygger på antagandet om att hela skatteförändringen övervältras på konsumentpriserna. All anpassning till skatteförändringen sker således

via priserna medan konsumtionsvolymen, den reala privata konsumtionen, antas vara oförändrad. Förändringen i nominell konsumtion motsvarar under detta antagande bruttoskatteförändringen. Den procentuella förändringen av prisnivån kan således beräknas som bruttoskatteförändringen dividerat med total nominell konsumtion. Om den totala konsumtionen uppgår till exempelvis 1 500 miljarder kronor och bruttoskatteförändringen uppgår till 5 miljarder kronor blir prisförändringen en tredjedels procent ($=5/1500$).

Offentligfinansiella effekter av en KPI-förändring

Flera offentliga intäkter och kostnader är knutna till KPI, antingen direkt eller genom olika basbelopp och index. Gemensamt för dessa är att de utgår från förändringen av KPI mellan juni två år före och juni ett år före det aktuella året. Detta innebär att effekterna av en KPI-förändring på de offentliga finanserna sker med en fördröjning. En skatteförändring som påverkar prisnivån under första halvåret av ikraftträdandeåret och därmed även påverkar KPI i juni samma år leder till att de offentliga finanserna påverkas året därpå. Om skatteförändringen i stället påverkar prisnivån under det andra halvåret påverkas de offentliga finanserna först två år efter ikraftträdandeåret. Detta då prisförändringen syns i juni-KPI först året efter ikraftträdandet. Beräkningskonventionerna utgår ifrån att en skatteförändring slår igenom på priserna fullt ut det halvår den träder i kraft.

En del av förändringarna i de offentliga finanserna till följd av en KPI-förändring är temporära medan andra är permanenta. En KPI-förändring leder till ett permanent nivåskift i intäkter och kostnader som är kopplade till KPI direkt eller genom prisbasbeloppet eller det förhöjda prisbasbeloppet. Skiktgränserna för statlig inkomstskatt är exempelvis direkt kopplade till KPI. Grundavdraget och det förhöjda grundavdraget för de som fyllt 65 år är exempel på skatteregler som påverkas av KPI genom prisbasbeloppet. Till de temporära förändringarna i de offentliga finanserna hör intäkter och kostnader som är kopplade till KPI genom inkomstindex antingen direkt eller indirekt genom balansindex eller inkomstbasbeloppet. Inkomstpensionen och den kommunala fastighetsavgiften är exempel på sådana. Inkomstindex konstruktion gör att KPI-förändringar inte får fullt genomslag

samt att effekten är avtagande över tre år. Året efter en KPI-förändring ändras inkomstindex med ungefär två tredjedelar av KPI-förändringen. Året därefter återstår en tredjedel av KPI-förändringen. Det tredje året efter KPI-förändringen befinner sig inkomstindex på samma nivå som om KPI-förändringen aldrig inträffat. Effekten av en KPI-förändring når en konstant nivå tre år efter förändringen.

I Tabell 2.2 redovisas hur olika offentliga intäkter och kostnader påverkas vid en höjning av KPI med en procent 2013. Beräkning av KPI-effekten sker med hjälp av mikrosimuleringsmodellen FASIT och använder SCBs årliga inkomstfördelningsundersökning – Hushållens ekonomi, HEK. Först beräknas intäkter och kostnader för det år skatteförändringen sker. Detta görs i den skatte- och utgiftsmiljö som förväntas råda. Därefter görs beräkningar där KPI-förändringen tillåts att påverka skatte- och transfereringssystemet genom att prisbasbelopp, inkomstbasbelopp, skiktgränser, inkomstindex och balansindex justeras för KPI-förändringen. Alla andra värden förblir i ikraftträdandeårets nivåer. Eftersom effekten på inkomstindex och därmed intäkterna och kostnaderna är avtagande görs tre beräkningar: två där inkomstindex skrivs upp med två tredjedelar respektive en tredjedel och en där inkomstindex är oförändrat. Skillnaden mellan beräkningen utan KPI-effekt och var och en av de tre beräkningarna utgör KPI-effekten på de offentliga finanserna för respektive år. Till beräkningarna läggs effekten av att energi- och koldioxidskatten samt tobaksskatten följer KPI genom indexerings¹¹.

Totalt medför en ökning av KPI med en procent 2013 en offentligfinansiell budgetförsvagning på 3,22 miljarder kronor år 2014. Privat konsumtion beräknas uppgå till 1 787 miljarder kronor 2013. En procents höjning av prisnivån motsvarar en ökad privat konsumtion i nominella belopp på 17,87 miljarder kronor. Som andel av förändringen i privat konsumtion till följd av prisökningen motsvarar budgetförsvagningen 17,99 procent ($=3,22/17,87$). Genom användning av denna andel kan nettoeffekten beräknas utan att behöva använda FASIT. Nettoeffekten uppgår till 82,01 procent ($=1-0,1799$) av bruttoeffekten. De två följande åren efter 2014 minskar effekten på de offentliga finanserna till följd av att KPI-förändringens effekt på inkomstindex är avtagande. 2015 och 2016 uppgår den offentligfinansiella effekten till -2,62 respektive

¹¹ En höjning av KPI leder till höjda energiskatter och tobaksskatter, vilket i sin tur påverkar KPI. Denna effekt på KPI är emellertid så marginell att den bortses ifrån.

-2,14 miljarder kronor eller som andel av förändringen i privat konsumtion till -14,68 respektive -11,97 procent. Detta motsvarar en nettoeffekt på 85,32 procent respektive 88,03 procent av bruttoeffekten. Vid beräkning av den varaktiga effekten används KPI-effekterna för det senaste redovisade året, d.v.s. 2016.

I vissa beräkningar av offentligfinansiella effekter av förändrade skatteregler görs dock ett antagande om att kommunernas ekonomi är i balans. Detta medför att eventuell påverkan på den kommunala sektorns ekonomi via KPI exakt motverkas av en förändring i kommunernas konsumtion (om KPI-effekten försvagar kommunernas ekonomi med 1 krona antas den kommunala konsumtionen samtidigt falla med 1 krona och vice versa). Det medför att ingen hänsyn tas till de KPI-effekter som hänförs till kommunerna vid beräkning av offentligfinansiella nettoeffekter. Under antagandet att kommunerna ökar eller minskar sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den resultatförbättring eller resultatförsämring som sker kommer en ökning av KPI med en procent 2013 att medföra en offentligfinansiell budgetförsvagning på 3,44 miljarder kronor år 2014. Nettoeffekten år 2014 uppgår till 80,74 procent ($=1-0,1926$) av bruttoeffekten. Övriga år beräknas nettoeffekten på motsvarande sätt till 86,04 procent (2015) respektive 90,42 procent (2016 samt varaktigt), jämför nedersta raden i tabell 2.2

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

Tabell 2.2 Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2013

År	Mdkr			Som andel av förändringen i privat konsumtion ⁽¹⁾ (%)		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
A. Kommunerna	0,23	-0,13	-0,43	1,26	-0,72	-2,38
Direkta skatter på arbete	0,41	0,09	-0,18	2,31	0,49	-1,02
Kommunal fastighetsavgift	0,06	0,03	0,00	0,31	0,15	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,47</i>	<i>0,11</i>	<i>-0,18</i>	<i>2,62</i>	<i>0,64</i>	<i>-1,02</i>
Lönekostnad	-0,17	-0,17	-0,17	-0,94	-0,94	-0,94
Försörjningsstöd	-0,08	-0,08	-0,08	-0,43	-0,43	-0,43
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,24</i>	<i>-0,24</i>	<i>-0,24</i>	<i>-1,36</i>	<i>-1,36</i>	<i>-1,36</i>
B. Ålderspensionssystemet	-1,70	-0,73	0,06	-9,52	-4,08	0,33
Allmän pensionsavgift	0,16	0,08	0,01	0,90	0,46	0,03
Ålderspensionsavgift på transfereringar	0,10	0,10	0,10	0,56	0,56	0,56
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,26</i>	<i>0,18</i>	<i>0,11</i>	<i>1,46</i>	<i>1,03</i>	<i>0,60</i>
Ålderspension	-1,96	-0,91	-0,05	-10,98	-5,10	-0,27
<i>Summa kostnader</i>	<i>-1,96</i>	<i>-0,91</i>	<i>-0,05</i>	<i>-10,98</i>	<i>-5,10</i>	<i>-0,27</i>
C. Staten	-1,74	-1,76	-1,77	-9,74	-9,88	-9,91
Direkta skatter på arbete	-1,46	-1,40	-1,34	-8,17	-7,85	-7,51
Skatt på konsumtion och insatsvaror	0,80	0,80	0,80	4,48	4,48	4,48
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,66</i>	<i>-0,60</i>	<i>-0,54</i>	<i>-3,69</i>	<i>-3,37</i>	<i>-3,03</i>
Ekonomisk trygghet vid sjukdom m.m.,	-0,78	-0,86	-0,93	-4,38	-4,84	-5,22
Ekonomisk trygghet för familjer och barn	-0,08	-0,08	-0,08	-0,46	-0,46	-0,46
Studiestöd	-0,22	-0,22	-0,22	-1,23	-1,23	-1,23
Samhällsplanering m.m.	0,01	0,01	0,01	0,03	0,03	0,03
<i>Summa kostnader</i>	<i>-1,08</i>	<i>-1,16</i>	<i>-1,23</i>	<i>-6,05</i>	<i>-6,51</i>	<i>-6,89</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	-3,22	-2,62	-2,14	-17,99	-14,68	-11,97
Offentligfinansiell effekt vid antagande om ändrad kommunal konsumtion (B+C)	-3,44	-2,49	-1,71	-19,26	-13,96	-9,59

¹⁾ Privat konsumtion beräknas uppgå till 1 787 miljarder kronor 2013.

KPI-effektens inverkan på den offentliga sektorns olika sektorer

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

För *kommunsektorn* medför en höjd prisnivå såväl ökade intäkter som ökade kostnader. Lönekostnaderna ökar till följd av att utgiften för kommunal tjänstepension ökar vilket försvagar kommunsektorn med 0,17 miljarder kronor 2014 och där på följande år. När det gäller kostnaden för försörjningsstöd finns två motverkande effekter. KPI-förändringen antas i beräkningarna öka riksnormen för försörjningsstöd i motsvarande mån.¹² Detta leder till ökade utbetalningar av försörjningsstöd. Samtidigt motverkas denna ökning av inkomst- och transfereringsökningar till följd av KPI-förändringen. Dessa ökningarna leder till minskade utbetalningar av försörjningsstöd. Normökningen dominerar emellertid den senare effekten och sammantaget försvagas kommunsektorn med 0,08 miljarder kronor. Samtidigt får kommunerna en större skattebas till följd av ökade transfereringar från staten, vilka beskattas i mottagarens hemkommun. Förändringen i skattebasen är till en början större än effekten av KPI-förändringens genomslag på grundavdragen, som bestäms utifrån prisbasbeloppet som i sin tur är indexerat till KPI. Således stiger kommunalskatteintäkterna med 0,41 miljarder kronor 2014. Följande år krymper skattebasen då inkomstindex återgår mot sitt ursprungsvärde och 2015 ökar kommunalskatteintäkterna med endast 0,09 miljarder kronor. 2016 minskar kommunalskatteintäkterna med 0,18 miljarder kronor. Även den kommunala fastighetsavgiften är indexerad med inkomstbasbeloppet, varför även intäkterna från denna ökar. Intäkterna återgår dock till den ursprungliga nivån 3 år efter KPI-förändringen. Netto innebär KPI-effekten en förstärkning för kommunsektorn på 0,23 miljarder kronor 2014 och en försvagning med 0,13 och 0,43 miljarder kronor 2015 respektive 2016.

KPI-förändringen påverkar även *ålderspensionssystemet*. Den största posten är utbetalningar av ålderspension, bestående av inkomstpension och tilläggs pension. Inkomstpensionen är indexerad via balansindex med inkomstindex. Tilläggs pensionen är knuten till prisbasbeloppet. Tillsammans innebär detta att effekten kom-

¹² Den 1 januari 1998 ändrades socialtjänstlagen (1980:620), vilket innebar införandet av en riksnorm. Regeringen beslutar sedan dess årligen om *riksnormen för försörjningsstöd*. Riksnormen är en obligatorisk lägsta nivå för kommunernas försörjningsstöd. Underlaget för riksnormen framställs av Konsumentverket i samverkan med Socialstyrelsen, Statistiska centralbyrån och Konjunkturinstitutet genom analyser, prismätningar, konsumtionsundersökningar och prognoser. Detta innebär att normen bara delvis är knuten till prisnivån. Sambandet mellan normen och prisnivån försvagas ytterligare i och med att regeringen kan frångå rekommendationer till förändrad norm. Att räkna upp normen med KPI-förändringar fångar inte in alla aspekter av den faktiska normuppdateringen, men kan antas ge en god approximation av förändringen.

mer att vara störst första året efter KPI-förändringen för att sedan avta och tredje året bli konstant. Ålderspensionssystemet får även ett tillskott i form av pensionsavgifter på transfereringar som ökar till följd av KPI-förändringen. Även inbetalningarna av den allmänna pensionsavgiften ökar. Detta beror på att pensionsgrundande transfereringar ökar då taket för den sjukpenninggrundande inkomsten höjs med prisbasbeloppet. Merparten av ökningen i den allmänna pensionsavgiften är dock temporär då den beror på att taket för den inkomst som beläggs med allmän pensionsavgift påverkas av inkomstbasbeloppet. De ökade intäkterna är emellertid små i jämförelse med de ökade kostnaderna de två första åren. Tredje året är de ungefär lika stora. I Tabell 2.2 framgår det att KPI-effekten uppgår till -1,70, -0,73 och 0,06 miljarder kronor år 2014, 2015 respektive 2016.

För *staten* innebär en höjd prisnivå att kostnaderna för de ekonomiska trygghetssystemen kommer att öka. Kostnaderna för ekonomisk trygghet vid sjukdom, ålderdom och handikapp ökar med 0,78 miljarder kronor 2014 till följd av KPI-effekten. Kostnaden stiger något de två följande åren. Detta beror på att utbetalningarna av garantipension och bostadstillägg för pensionärer ökar när ålderspensionerna återgår till ursprungsnivån. KPI-effekten medför också ökade kostnader för föräldrapenning (utgiftsområde ekonomisk trygghet för familjer och barn) och studiestöd. Samtidigt kommer kostnaderna för bostadsbidrag att minska något (inom utgiftsområdet samhällsplanering m.m.). På inkomstsidan minskar intäkterna av direkta skatter på arbete med 1,46 miljarder kronor år 2014. Följande år är minskningen något lägre, 1,40 miljarder kronor. 2016 är minskningen 1,37 miljarder kronor. Minskningen av intäkterna beror på att den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster minskar då skiktgränserna räknas upp. Dessutom ökar skattereduktionerna för arbetsinkomster (jobbskatteavdraget) och allmän pensionsavgift. Det är den senare som bidrar till den avtagande effekten (se effekten på ålderspensionssystemet ovan). Intäkterna från skatter på konsumtion och insatsvaror ökar med 0,80 miljarder kronor per år. Sammantaget innebär KPI-förändringen en offentligfinansiell försämring för staten med ca 1,7 miljarder kronor varje år. Exempel på hur KPI-effekten inkluderas i beräkningar återfinns i Exempel 7.1 och 8.2.

2.3 Allmänt om olika mått på skatteuttag

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

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

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

Formell skatt

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

Effektiv skatt

Om den beskattningsbara inkomsten skiljer sig från den s.k. verkliga ekonomiska inkomsten ger den formella skattesatsen inte något rättvisande mått på den faktiska skattebelastningen. För att få ett sådant mått behövs den effektiva skattesatsen beräknas, dvs. det faktiska skatteuttaget i förhållande till den verkliga ekonomiska skattebas som skatten avser.

Genomsnittlig skatt

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

Marginalskatt

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

Implicit skatt

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

Skattekvot

I samband med jämförelser av skatten mellan olika länder är skattekvoten ett vanligt förekommande mått. Skatten sätts här i relation

till BNP. Då olika länder har olika utformade skattesystem blir jämförelserna ofta svårtolkade. Ett vanligt förekommande exempel är att länder som beskattar transfereringar till hushållen får jämförelsevis höga skattekvoter. Exempel på beskattade transfereeringar i Sverige är sjukpenning och föräldrapenning.

Skattekil

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

2.4 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2013

Vissa skattesatsförändringar leder genom övervältring till att underlagen för skatten på förvärvsinkomster påverkas. Detta ger upphov till indirekta effekter som måste beaktas vid beräkningar av den offentligfinansiella nettoeffekten av åtgärden. I det sammanhanget används vägda genomsnittliga marginalskatter. I Tabell 2.3 redovisas vägda genomsnittliga marginalskattesatser för olika slags inkomster. Marginalskatterna är beräknade för förändringar i fem olika slags inkomster: arbetsinkomster, inkomst av tjänst, inkomst av aktiv respektive passiv näringsverksamhet samt skattepliktiga pensioner. Marginalskatterna har beräknats som ett vägt medelvärde med avseende på den aktuella inkomsten. Multipliceras den

vägda marginalskatten med den totala inkomstförändringen i ekonomin fås en approximation av en inkomstförändringseffekt på skatteintäkterna. En förutsättning är emellertid att den relativa inkomstförändringen är lika stor.

Tabell 2.3 Vägda genomsnittliga marginalskatter för olika slags inkomster 2013

Procent

Typ av inkomst	Kommunal skatt	Statlig skatt	Skattered. arb.ink.	Allmän pens.avg.	Skattered. pens.avg.	Summa
Fastställd förvärvs-inkomst	32,54	8,78	-2,19	4,43	-4,43	39,13
Arbetsinkomst	32,63	9,11	-2,37	4,65	-4,65	39,37
Inkomst av tjänst och näringsverksamhet	32,48	7,76	-1,86	3,55	-3,55	38,38
Inkomst av tjänst	32,48	7,76	-1,82	3,50	-3,50	38,42
Inkomst av näringsverksamhet	32,53	7,70	-3,27	5,12	-5,12	36,95
Aktiv näringsverksamhet	32,55	7,38	-3,41	5,35	-5,35	36,53
Passiv näringsverksamhet	31,93	14,90	-0,20	0,00	0,00	46,64
Skattepliktiga pensioner	32,24	3,37	-0,06	0,00	0,00	35,55
Löneförmåner	31,49	18,09	-1,07	1,98	-1,98	48,52
Fastställd förvärvs-inkomst, <65 år	32,54	8,78	-2,19	4,34	-4,34	39,13
Fastställd förvärvs-inkomst, >65 år	32,21	3,49	-0,43	0,34	-0,34	35,26

Anm.: I och med skatteförändringen (2011:1244) togs begreppet "taxering" bort. Taxerad förvärvsinkomst heter numera fastställd förvärvsinkomst.

Då sammansättningen av och nivån på den fastställda förvärvsinkomsten varierar mellan olika grupper av skattskyldiga, kommer marginalskatterna att skilja sig åt mellan grupperna. Generella förändringar av nivån på grundavdraget påverkar alla med förvärvsinkomster varför beräkning av indirekta effekter förutsätter information om den genomsnittliga marginalskattesatsen för alla med en fastställd förvärvsinkomst. Beräkning av de effekter som följer på en övervältring på lönesumman kräver tillgång till den genomsnittliga marginalskattesatsen för skattskyldiga med inkomst av tjänst.

3 Direkt skatt på arbete

Direkta skatter utgörs i princip av sådana skatter där skatte- subjektet kan antas sammanfalla med skatteobjektet, dvs. skatter som inte övervältras på andra aktörer utan bördan bärs av den som är formellt skattskyldig. Arbetsinkomster beskattas dels direkt genom skatt på fysiska personers förvärvsinkomster och uttag av allmän pensionsavgift¹³, dels indirekt genom socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. I detta kapitel redovisas konventioner för beräkning av effekter av ändrade regler för direkta skatter på arbete, dvs. kommunal och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster, allmän pensionsavgift samt skattefria förmåner som arbetsgivaren erbjuder den anställde. De direkta skatterna på arbete svarar för ca 32 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Konventioner för beräkning av effekter vid ändrade nivåer för socialavgifter och löneskatter presenteras i kapitel 6.

Det generella antagandet om att de direkta skatterna på arbete inte övervältras på vinster, priser eller bruttolöner medför att inga indirekta effekter uppstår. Därför påverkas i regel inte heller andra delar av den offentliga sektorn än den del som debiterar skatten, dvs. stat, kommun eller ålderspensionssystem. Antagandet om att ingen övervältring sker av dessa skatter och avgifter är en för- enkling. En höjd skatt på arbetsinkomster skulle t.ex. kunna leda till högre lönekrav. Ytterligare ett antagande, som används vid beräkningar av offentligfinansiella effekter av förändrade direkta skatter och avgifter, är att skatteförändringen inte leder till anpassningar i beteendet hos skattesubjektet, dvs. beräkningen är statisk. Ändrade skatter antas med andra ord inte påverka arbetsutbudet. Anledningen till att beteendeförändringar inte beaktas i normal- fallet är att de empiriska resultaten på området inte är helt sam- stämmiga, vilket innebär att det är svårt att formulera allmängiltiga

¹³ Den allmänna pensionsavgiften är endast delvis att betrakta som skatt då den till stor del är direkt kopplad till en förmån. Se avsnitt 3.4 för en genomgång av allmän pensionsavgift.

konventioner. Vid vissa större reformer, som förändrat jobbskatteavdrag, gör dock Finansdepartementet bedömningar av de långsiktiga effekterna på arbetsutbudet. Nedan redovisas konventioner för offentligfinansiella effekter av förändrat arbetsutbud. Dessa effekter beaktas även i Finansdepartementets makroprognoser där en samlad bedömning av aktuella reformer görs.

3.1 Fysiska personers inkomstskatt

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

Skatterättsliga regler

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 förvärvsinkomsten¹⁴. Från den fastställda förvärvsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet utgör den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Allmänna avdrag beskrivs i 62 kap. inkomstskattelagen. Det vanligast förekommande allmänna avdraget är pensionssparavdrag, vilket kan avse dels pensionsförsäkring, dels pensionssparkonto. Pensionssparavdrag får bara göras för premier för pensionsförsäkring som den skattskyldige äger och för inbetalningar på pensionsspararens eget pensionssparkonto. Pensionssparavdrag får inte göras för försäkring som ägs av arbetsgivare.

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

¹⁴ Den 1 januari 2012 trädde skatteförfarandelagen (2011:1244) i kraft. I och med detta togs begreppet "taxering" bort. Taxerad förvärvsinkomst heter numera fastställd förvärvsinkomst.

Löner, skattepliktiga förmåner, sjukpenning m.m. + kostnadsersättning + allmän pension, tjänstepension + privat pension, livränta + skattepliktiga ersättningar som inte är pensionsgrundande + ersättningar från fåmansföretag/handelsbolag + övrig inkomst – avdrag för resor till och från arbetet – avdrag för tjänsteresor – avdrag för tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor – avdrag för övriga utgifter = Sammanräknad förvärvsinkomst – allmänt avdrag för privat pensionssparande och pensionsförsäkringar = Fastställd förvärvsinkomst – grundavdrag – sjöinkomstavdrag = Beskattningsbar förvärvsinkomst

Den direkta beskattningen av fysiska personers förvärvsinkomster styrs i huvudsak av fyra komponenter: de kommunala och statliga inkomstskatterna, grundavdraget samt eventuella skattereduktioner.

Kommunal inkomstskatt betalas av alla som har en positiv beskattningsbar förvärvsinkomst. Den kommunala inkomstskatten är proportionell mot inkomsten men skattesatsen varierar mellan kommunerna. De kommunala inkomstskattesatserna blir kända först i december året innan beskattningsåret. I beräkningarna för 2013 används därför de kommunalskattesatser som gällde för 2012. Under 2012 hade Hofors kommun den högsta skattesatsen på 34,32 procent, medan Vellinge kommun hade den lägsta på 28,89 procent (båda angivna exklusive kyrkoavgift och den obligatoriska begravningsavgiften). Den med skatteunderlaget i respektive kommun vägda medelskattesatsen i riket uppgår till 31,60 procent varav 11,01 procentenheter avser landstingens skatteuttag.¹⁵

Statlig inkomstskatt betalas av personer som har en beskattningsbar inkomst överstigande den nedre skiktgränsen. På beskatt-

¹⁵ För personer som inte är medlemmar i Svenska kyrkan och följaktligen inte betalar kyrkoavgift tillkommer en obligatorisk begravningsavgift på i genomsnitt 0,22 procentenheter. Personer som är medlemmar i Svenska kyrkan betalar kyrkoavgift inklusive begravningsavgift på i genomsnitt 1,22 procentenheter.

ningsbara förvärsinkomster som 2013 överstiger den nedre skiktgränsen på 413 300 kronor tas statlig inkomstskatt ut med en skattesats om 20 procent. På inkomster som överstiger den övre skiktgränsen på 591 700 kronor tas ytterligare 5 procent ut i statlig inkomstskatt.¹⁶ Skiktgränsen avser den beskattningsbara förvärsinkomsten. För att få motsvarande gräns i termer av fastställd förvärsinkomst, den s.k. brytpunkten, måste hänsyn tas till grundavdraget och sjöinkomstavrdraget. Den nedre brytpunkten uppgår 2013 till 426 400 kronor och den övre brytpunkten till 604 800 kronor för den som är under 65 år och som har fullt grundavdrag men inget sjöinkomstavrdrag. I Tabell 3.1 redovisas skiktgränser och brytpunkter för inkomståren 2009–2013.

Tabell 3.1 Skiktgränser (beskattningsbar inkomst) och brytpunkter (fastställd inkomst) i kronor

År	2009	2010	2011	2012	2013
Skiktgränser					
Nedre skiktgräns	367 600	372 100	383 000	401 100	413 200
Övre skiktgräns	526 200	532 700	548 300	574 300	591 600
Brytpunkter					
Nedre brytpunkt	380 200	384 600	395 600	414 000	426 300
Övre brytpunkt	538 800	545 200	560 900	587 200	604 700
Brytpunkter 65 år eller äldre (se anm.)					
Nedre brytpunkt		390 500	418 200	436 600	450 200*
Övre brytpunkt		551 100	574 000	600 700	620 600*

Anm: Det förhöjda grundavdraget för de som är 65 år eller äldre (se nedan) medför att brytpunkten sedan 2010 skiljer sig åt mellan åldersgrupperna.

* Brytpunkterna 2013 för de som är 65 år eller äldre är beräknade utifrån att den i budgetpropositionen föreslagna förstärkningen av det förhöjda grundavdraget träder i kraft som föreslaget.

Den slutliga skatten reduceras genom skattereduktioner, främst den skattereduktion som kompenserar för den allmänna pensionsavgiften och skattereduktionen för arbetsinkomster, jobbskatteavrdraget. I nedanstående ruta redovisas en sammanställning av de olika komponenterna som styr den direkta beskattningen av fysiska personers förvärsinkomster.

¹⁶ Skiktgränserna bygger på gällande prognoser vid publiceringsdatum av denna rapport.

- Grundavdrag: varierar med inkomst.
- Kommunal inkomstskatt: varierande procentsats, i genomsnitt 31,60 procent.
- Statlig inkomstskatt: 0, 20 eller 25 procent.
- Skattereduktioner.

Ändringar i skatteskalen kan ske antingen genom förändringar av skiktgränserna, de statliga eller de kommunala skattesatserna, eller genom förändringar av grundavdraget. Grundavdraget påverkar basen för beskattningen, den beskattningsbara förvärvsinkomsten, och därmed den genomsnittliga skatten. Genom sin konstruktion i de lägre inkomstskikten påverkar det även marginalskatten. Grundavdragets nivå påverkas av konsumentprisindex via prisbasbeloppet. 2013 uppgår prisbasbeloppet till 44 500 kronor.

Grundavdragets konstruktion för personer som vid årets ingång inte har fyllt 65 år redovisas i termer av prisbasbelopp och fastställd förvärvsinkomst i Tabell 3.2.

I Tabell 3.3 visas grundavdraget i kronor för beskattningsåret 2013. Noteras bör att avrundningsregler medför att de formella gränserna inte kan översättas direkt till krontalen i tabellen.

Tabell 3.2 Grundavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång

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

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

Tabell 3.3 Grundavdraget för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång i kronor

Fastställd förvärvsinkomst	Grundavdrag
– 44 000	18 900
44 100 – 121 000	18 900 upp till 34 300
121 100 – 138 300	34 300
138 400 – 350 600	33 300 ner till 13 100
350 700 –	13 100

Anm.: På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna i Tabell 3.2 översättas direkt till ovanstående kronor. Prisbasbelopp 2013: 44 500 kr

Personer som vid årets ingång har fyllt 65 år får ett förhöjt grundavdrag, vilket infördes inför beskattningsåret 2009 (steg 1) och utökades 2010 (steg 2) och 2011 (steg 3). 2013 träder det föreslagna fjärde steget i det förhöjda grundavdraget i kraft. Det förhöjda grundavdraget består av det vanliga grundavdraget plus ett tillägg (särskilt belopp).

I Tabell 3.4 redovisas tillägget och det sammanlagda förhöjda grundavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång.

Tabell 3.5 visar det förhöjda grundavdraget i kronor.

Tabell 3.4 Tillägg till grundavdrag och förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 65 år vid årets ingång

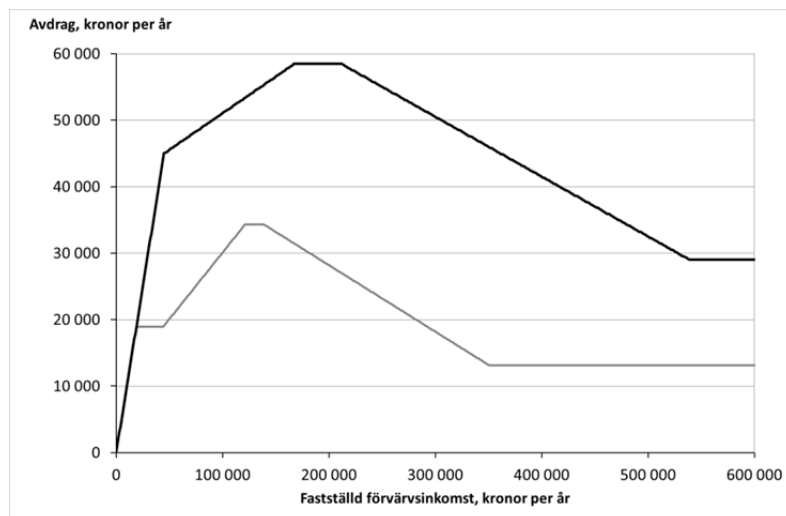
Fastställd förvärvsinkomst	Tillägg till grundavdrag	Förhöjt grundavdrag
– 0,99 PBB	0,567 PBB	0,99 PBB
0,99 PBB – 1,01 PBB	0,785 PBB-0,2 FFI	1,01PBB
1,01 PBB – 2,72 PBB	0,674 PBB-0,09 FFI	0,899 PBB+0,11 FFI
2,72 PBB – 3,11 PBB	0,129 PBB+0,11 FFI	0,899 PBB+0,11 FFI
3,11 PBB – 3,75 PBB	0,21 FFI-0,182 PBB	0,899 PBB+0,11 FFI
3,75 PBB – 4,77 PBB	0,233 PBB+0,1 FFI	1,314 PBB
4,77 PBB – 7,88 PBB	0,66 PBB+0,01 FFI	1,741 PBB-0,09 FFI
7,88 PBB – 12,12 PBB	1,448 PBB-0,09 FFI	1,741 PBB-0,09 FFI
12,12 PBB –	0,357 PBB	0,65 PBB

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

Tabell 3.5 Förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 65 år vid årets ingång

Fastställd förvärvsinkomst	Förhöjt grundavdrag
– 44 900	44 900
45 000 – 166 800	45 000 upp till 58 400
166 900 – 212 200	55 800
212 300 – 539 300	58 500 ner till 29 000
539 400 –	29 000

2013 års grundavdrag och förhöjda grundavdrag illustreras i Diagram 3.1.

Diagram 3.1 Grundavdrag (ljus linje) och förhöjt grundavdrag för personer som är 65 år eller äldre (mörk linje) enligt 2013 års regler

Statistik

I Tabell 3.6 redovisas underlaget och intäkter från inkomstskatten år 2009–2013. För 2013 beräknas underlaget uppgå till 1 754 miljarder kronor.

Tabell 3.6 Skatteunderlag och skatteintäkter från förvärvsinkomster för fysiska personer 2009-2013

Mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011*	2012*	2013*
Beskattningsbar förvärvsinkomst	1 623	1 658	1 708	1 777	1 850
Kommunalskatt	511	523	539	562	585
Statlig inkomstskatt	40	42	45	45	47

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

Beräkningskonvention

För att bedöma effekterna av olika förändringar i skatteskalen krävs i allmänhet beräkningar baserade på individdatamaterial, eftersom resultatet till stor del beror på inkomstfördelningen före skatt. För att utföra denna typ av beräkningar används den s.k. FASIT-modellen. FASIT är en mikrosimuleringsmodell där man bl.a. har möjlighet 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 som kommer från bl.a. Skatteverket och Försäkringskassan. I STAR-urvalet ingår ca 1,6 miljoner individer. Beräkningarna i FASIT-modellen är statiska. Modellen tar således inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan följa av förändringar i regelverket.¹⁷

3.2 Skattereduktion för arbetsinkomster – jobbskatteavdraget

En skattereduktion för aktiva arbetsinkomster, jobbskatteavdrag, infördes 2007 och förstärktes i ett andra steg 2008, ett tredje steg 2009 samt ett fjärde steg 2010. Skattereduktionen innebär att skatten på inkomst av anställning och aktiv näringsverksamhet (arbetsinkomst) är lägre än skatten på olika typer av transfereringsinkomster, till exempel arbetslöshetsersättning, föräldrapenning och pension. Hur skattereduktionen beräknas beror på personens ålder, där personer över 65 år erhåller en högre reduktion.

¹⁷ För en utförligare beskrivning av FASIT-modellen se www.scb.se.

För att kunna beräkna jobbskatteavdraget behövs information om arbetsinkomstens storlek. I rutan nedan visas en uppställning av hur arbetsinkomsten¹⁸, som ska ingå i beräkningen av underlaget för skattereduktionen, tas fram.

Inkomster av anställning (se fotnot 18)
+ Inkomst av annat förvärsarbete (se fotnot 18)
= Arbetsinkomst före avdrag
– kostnader som dragits av i inkomstlagen tjänst- och närings- verksamhet
– sjukpenning och dylikt hänförligt till inkomst av närings- verksamhet
– allmänna avdrag
– sjöinkomstavdrag
= Arbetsinkomst i underlaget för beräkning av skattereduktion

I det följande beskrivs metodiken för att bestämma jobbskatteavdraget.

Jobbskatteavdraget för personer som inte har fyllt 65 år

Mycket översiktligt kan man säga att för personer som vid årets ingång inte har fyllt 65 år bestäms skattereduktionen för arbetsinkomst genom att personens kommunala inkomstskattesats multipliceras med ett underlag. Underlaget beror dels på personens arbetsinkomst, dels på befintligt grundavdrag.

För beräkningen av jobbskatteavdraget behövs information om fastställd förvärsinkomst, arbetsinkomstens storlek, skattesats för kommunal inkomstskatt och grundavdrag. Beräkningen av grundavdraget utgår från den fastställda förvärsinkomsten och görs enligt beskrivningen i avsnitt 3.1.

Tabell 3.7 visar hur jobbskatteavdraget beräknas för personer som inte har fyllt 65 år.

¹⁸ De inkomster som omfattas av jobbskatteavdraget framgår av 67 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Tabell 3.7 Jobbskatteavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång

Arbetsinkomst	Skattereduktion
0,91 PBB	$(AI - GA) * KI$
0,91 PBB – 2,72 PBB	$(0,91 \text{ PBB} + 0,304 * (AI - 0,91 \text{ PBB}) - GA) * KI$
2,72 PBB – 7,00 PBB	$(1,461 \text{ PBB} + 0,095 * (AI - 2,72 \text{ PBB}) - GA) * KI$
7,00 PBB –	$(1,868 \text{ PBB} - GA) * KI$

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

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

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

I detta exempel är den fastställda inkomsten 200 000 kronor, varav 100 000 kronor är arbetsinkomst och 100 000 kronor är annan inkomst. Inkomsttagaren är under 65 år och bor i en kommun med en kommunal inkomstskattesats på 30 procent. Prisbasbeloppet för 2013 är 44 500 kronor. Grundavdraget för fastställd inkomst på 200 000 kronor uppgår till 28 200 kronor.

Då arbetsinkomsten på 100 000 kronor motsvarar 2,25 prisbasbelopp ($100\,000/44\,500$), beräknas jobbskatteavdraget utifrån andra raden i Tabell 3.7. Skattereduktionen blir då 9 115 kronor

$$[=(0,91 * 44\,500 + 0,304 * (100\,000 - 0,91 * 44\,500) - 28\,200) * 0,30].$$

Eftersom jobbskatteavdraget är en skattereduktion krävs det att det finns skatt att reducera för att den helt eller delvis ska kunna tillgodoräknas. I vissa fall kan, på grund av andra skattereduktioner än jobbskatteavdraget, skatten redan ha reducerats till noll, varvid jobbskatteavdrag inte kan fås. 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 (30 100 kronor) att vara större än arbetsinkomsten. I det fallet kommer jobbskatteavdraget att bli noll kronor.

Jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år

Den 1 januari 2009 förenklades beräkningen av jobbskatteavdraget för personer som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år. Förändringen innebär att jobbskatteavdragets storlek endast bestäms utifrån arbetsinkomstens storlek. Därmed bryts kopplingen till grundavdraget och den kommunala inkomstskattesatsen. Efter förändringen uppgår jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år 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 överstigande 300 000 kronor är skattereduktionerna 30 000 kronor. Tabell 3.8 visar beräkningen av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år.

Tabell 3.8 Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år

Arbetsinkomst	Skattereduktion
100 000	$0,2 \cdot AI$
100 001 – 300 000	$15\,000 + 0,05 \cdot AI$
300 001 –	30 000

Anm.: AI = Arbetsinkomst.

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

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

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

Kostnad för att höja jobbskatteavdraget

I Exempel 3.3 och Tabell 3.9 redovisas de offentligfinansiella effekterna av att höja jobbskatteavdraget med 1 000 kronor per år för alla som enligt gällande regler får jobbskatteavdrag.

Exempel 3.3 Höjt jobbskatteavdrag med 1 000 kronor per år för alla

För personer under 65 år medför en höjning av jobbskatteavdraget en skattesänkning om arbetsinkomsterna överstiger grundavdraget. För personer över 65 år sänks skatten för alla som har arbetsinkomster. Jobbskatteavdraget är en skattereduktion som enbart påverkar statens skatteintäkter. En höjning av jobbskatteavdraget med 1 000 kronor beräknas leda till att statens skatteintäkter minskar med 4,72 miljarder kronor.

Tabell 3.9 Höjt jobbskatteavdrag med 1 000 kronor per år för alla

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					-4,72
Nettoeffekt, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-4,72	-4,72	-4,72	-4,72	-4,72
Skattereduktion för arbetsinkomster	-4,72	-4,72	-4,72	-4,72	-4,72
Summa intäkter	-4,72	-4,72	-4,72	-4,72	-4,72
Summa kostnader	0	0	0	0	0
Offentligfinansiell nettoeffekt	-4,72	-4,72	-4,72	-4,72	-4,72

Anm.: Beräkningarna är utförda i FASIT-modellen på 2010 års STAR-urval med framskrivningar.

3.3 Långsiktiga offentligfinansiella effekter av ändrad skatt på arbete: beräkning av självfinansieringsgraden

På lång sikt antas att arbetsutbudet påverkas av förändrade skatter på arbete. De offentliga finanserna påverkas både av förändrat arbetsutbud bland arbetande och av förändringar i antalet arbetande. I det senare fallet, dvs. när antalet arbetande förändras, påverkas ofta olika transfereringsutgifter, som arbetslöshetsunderstöd 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

För redan arbetande kan effekterna på offentliga finanser av förändrad arbetstid (och därmed ändrad inkomst) beräknas med hjälp av den s.k. *marginaleffekten* av en lönekostnadsökning. I detta sammanhang betyder det hur mycket av en lönekostnadsökning som betalas i skatt på lång sikt. Här tas också hänsyn till hur förmåner i olika socialförsäkringssystem förändras när löneinkomsten förändras. Marginaleffekten varierar med inkomstnivån. För att beräkna marginaleffekten beaktas följande faktorer:

1. *Intäkter från inkomstskatter och socialavgifter*: Hänsyn tas till storleken på den marginella skatten på arbetsinkomster och nivån på inbetalda socialavgifter.

2. *Inkomstrelaterade förmåner*: För pensionssystemet antas att inbetalningar motsvaras av framtida utbetalningar. Inbetalningar sker i form av pensionsavgiften 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 individen för 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.¹⁹ Givet denna överkompensation varierar de effektiva förmånerna för de som befinner sig mellan golv och tak. Dessa förmåner beräknas i mikrosimuleringsmodellen FASIT. *Utnyttjandet* av olika förmåner skiljer sig också åt mellan olika grupper. Alltså skiljer sig i praktiken även förmånsvärdet mellan olika grupper. Till exempel ger efterlevandepensionsavgiften förmåner enbart till personer som var gifta före 1990 och omfattar därför inte stora grupper på arbetsmarknaden.

¹⁹ Detta gäller dock inte för efterlevandepensionsavgiften och ålderspensionsavgiften.

Slutligen tas hänsyn till att förändrade framtida utbetalningar av socialförsäkringsförmåner är skattepliktiga och därmed leder till förändrade skatteintäkter.

3. *Konsumtionsskatter*. Ökade arbetsinkomster förväntas förr eller senare konsumeras. Vid konsumtion sker beskattning, framför allt moms, men även olika punktskatter, som bensin, alkohol och tobaksskatter. Här antas att ökningen av konsumtionen är proportionell mot den faktiska konsumtionen. Den genomsnittliga konsumtionsskatten har beräknats av Statistiska centralbyrån.

Beaktas punkt 1 och 2 ovan kan *marginaleffekten utan konsumtionsskatt* (i procent) för olika inkomstgrupper beräknas som:
(inkomstskatt - förmåner + skatt på förmåner + socialavgifter)/(100 + socialavgifter).

Med hänsyn tagen till intäkter från ökande konsumtion beräknas *marginaleffekten med konsumtionsskatt* (i procent) som:
marginaleffekten utan konsumtionsskatt + (100 - margineffekten utan konsumtionsskatter)*(konsumtionsskattesatsen/100)

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

Beskattningen av arbete har också betydelse för beslutet att delta på arbetsmarknaden. Deltagande på arbetsmarknaden påverkar den offentliga ekonomin genom ökade skatteintäkter och i många fall genom minskade transfereringsutgifter. Med hjälp av 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. För de fall uppgift om arbetsinkomst saknas sker en uppskattning bland annat med hjälp av den sjukpenninggrundande inkomsten. Förändringar i skatteintäkter och offentliga utgifter kan därefter beräknas vid in- och utträde ur arbete.

Exempel på beräkning av självfinansieringsgraden: förstärkt jobbskatteavdrag

Självfinansieringsgraden är ett mått på en åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i förhållande till den statiskt beräknade nettoeffekten. Ändrade skatter på arbete påverkar arbetsutbudet. Det gäller dels antalet arbetade timmar bland redan arbetande, dels förändringar i antalet arbetande. Med utgångspunkt från den beräkningsmetod som beskrivits ovan i avsnitt 3.3 kan den långsiktiga offentligfinansiella effekten av ändrad skatt på arbete beräknas.

I följande exempel simuleras en förstärkning av jobbskatteavdraget med 11 miljarder kronor. Ett förstärkt jobbskatteavdrag påverkar individens sammanlagda inkomster, vilket leder till ökat arbetsutbud. Enligt mikrosimuleringsmodellen FASIT, skulle arbetsutbudet bland de redan arbetande öka med motsvarande ca 4 000 helårsarbetskrafter. Ökat arbetsutbud bland de redan arbetande leder till ökade skatteintäkter, men även till ökade förmåner i socialförsäkringssystemen. Storleken på denna marginal-effekt varierar mellan olika inkomstgrupper, vilket beaktas i beräkningarna. Den långsiktiga offentligfinansiella effekten av ökat arbetsutbud bland de som redan arbetar beräknas bli ca 650 mnkr.

De som går från icke arbete till arbete antas före arbete ha fått antingen a-kassa eller sjukpenning, eller ha varit icke-arbetande utan ersättning. När fler går från icke-arbete till arbete ökar intäkterna från inkomstskatterna, eftersom arbetsinkomsterna generellt sett är högre än de transfereringsinkomster som erhålls vid icke-arbete. Inkomstökningen innebär ökad konsumtion, vilket också leder till ökade konsumtionskatteintäkter (främst mervärdesskatt). Eftersom löneinkomsterna ökar, ökar också intäkterna från socialavgifterna. Statens transfereringsutgifter minskar däremot. Denna sista effekt är olika stor beroende på vilka transfereringsinkomster som påverkas, dvs. om ökningen av arbetsutbudet kommer från gruppen sjukskrivna, arbetslösa, sjuk- och aktivitetsersatta eller övriga. Den är noll bland de som inte erhölet ersättning och ungefär 210 000 kronor i snitt per år och person för de övriga två grupperna. Enligt FASIT skulle ovan nämnda skattesänkning innebära 8 500 fler helårsarbetskrafter för de som går från icke arbete till arbete. Den långsiktiga offentligfinansiella effekten av ökat arbetsutbud bland denna grupp skulle bli ca 1,6 miljarder kronor.

Sammantaget beräknas ovanstående effekter att på lång sikt stärka de offentliga finanserna med ca 2,2 miljarder kronor. Detta ger en självfinansieringsgrad på ca 20 procent ($=2,2/11$) givet den statistiska nettoeffekten på 11 miljarder kronor.²⁰

3.4 Den allmänna pensionsavgiften

Skatterättsliga regler

Den allmänna pensionsavgiften är en form av socialavgift som tas ut på förvärvsinkomster. Underlaget för avgiften utgörs av pensionsgrundande ersättningar, dvs. löneersättningar och beskattade förmåner såsom sjukpenning, föräldrapenning och arbetslöshetsersättning. För enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag utgörs underlaget av överskottet av aktiv näringsverksamhet. Sammantaget beräknas underlaget för den allmänna pensionsavgiften uppgå till 1 445 miljarder kronor 2013.

Avgiften uppgår till 7 procent och tas ut på den del av summan av inkomsterna som inte överstiger 8,07 gånger inkomstbasbeloppet.²¹ Den allmänna pensionsavgiften ska inte betalas om inkomsten understiger 42,3 procent av prisbasbeloppet. Avgiften tillförs Första, Andra, Tredje och Fjärde AP-fonderna för förvaltning. Tillsammans med ålderspensionsavgiften, som tas ut som en arbetsgivaravgift, finansierar den allmänna pensionsavgiften ålders- och premiepensionen.

Statistik

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

²⁰ Tidigare år har ett snarlikt exempel beräknats ha en självfinansieringsgrad på ca 30 procent. Orsaken till den ändrade självfinansieringsgraden är att beräkningarna baseras på resultat från en arbetsutbudsmodell som bygger på verkliga data. Sammansättningen av arbetskraften (ålder, inkomster, arbetslöshet, m.m.) varierar från år till år och därmed också skattningarna av skatteändringars effekter på arbetsutbudet i modellen.

²¹ Pensionsgrundande inkomst upp till 7,5 inkomstbasbelopp ger rätt till pension. Eftersom avgiften inte ingår i den pensionsgrundande inkomsten beräknas taket för avgifterna fram enligt följande: $[7,5/(1-0,07)]$. Avrundat uppåt med två decimaler blir detta 8,07. Med ett inkomstbasbelopp på 56 600 kronor för år 2013 ger detta en inkomstgräns på 456 700 kronor.

I Tabell 3.10 redovisas avgiftsunderlaget och intäkterna från den allmänna pensionsavgiften för perioden 2009–2013.

Tabell 3.10 Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften

Mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011*	2012*	2013*
Pensionsgrundande inkomster	1 241	1 274	1 336	1 391	1 445
Inbetalda allmänna pensionsavgifter ¹	86,9	89,2	93,5	97,4	101,2

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

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

3.5 Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats

Skatterättsliga regler

Resor mellan bostad och arbetsplats ses som en privat levnads-kostnad. En grundläggande princip inom inkomstbeskattningen är att avdrag inte ges för sådana kostnader.²² Avsteg från denna princip görs dock till den del utgiften överstiger 10 000 kronor 2013. Avsteget motiveras främst med att avdraget är av stor ekonomisk betydelse för många skattskyldiga och att ett visst samband finns med intäkternas förvärvande.²³

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. För förmånsbilar utgör avdraget för arbetsresor en schabloniserad milersättning avseende drivmedelskostnaden. I beräkningsunderlaget för de kostnader som ligger till grund för avdraget när egen bil används ska enbart rörliga

²² Se 9 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

²³ Se bl.a. prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 21.

kostnader, dvs. milbundna kostnader beaktas.²⁴ Av prop. 1969:29 och 1983/84:68 framgår att följande milbundna poster ingår:

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

Statistik

Vid beräkningen av de milbundna kostnaderna används Konsumentverkets bilkalkyl. Antaganden som görs i beräkningskonventionen, men som inte ligger till grund för Konsumentverkets bilkalkyl, baseras på information från olika källor. Uppgifter om bilens medianålder och årliga körsträcka baseras på information från Trafikanalys. Uppgifter om bensinpriset hämtas från Svenska petroleum- och biodrivmedelinstitutet.

Beräkningskonventioner

Kostnaderna beräknas för en liten, mellanstor och stor bil för att få fram kostnadsspannet. Beräkningarna baseras dels på informationen i Konsumentverkets bilkalkyl men även på följande antaganden:

- Bilens ålder: 9 år, medianen för bilparken.
- Bränsle: Bensin.
- Bränslepris: Månadsgenomsnittet vid pump för april innevarande år.
- Årlig körsträcka: 1 500 mil.
- Ägandetid: 1 år.
- Värdeminskning: Den milberoende delen av värdeminskningen utgör 50 procent av den framräknade värdeminskningen.

För att bedöma den offentligfinansiella effekten av en förändrad ersättningsnivå används mikrosimuleringsmodellen FASTT.²⁵ En

²⁴ Se bl.a. prop. 1997/98:1 s. 171.

²⁵ För en utförligare beskrivning av FASTT-modellen se www.scb.se.

höjning av milersättningen med 1 krona, från 18,50 kronor/mil till 19,50 kronor/mil, innebär att skatteintäkterna minskar med 269 miljoner kronor.

4 Skatt på kapital

Till de direkta skatterna hör skatt på kapital. Med undantag av avkastningsskatten antas skattesubjektet sammanfalla med skatteobjektet och sålunda förväntas inte skatten övervältras på andra aktörer än dem som skatten tas ut av. I likhet med direkta skatter på arbete innebär detta att fördelningen på den offentliga sektorns olika delar är förhållandevis okomplicerad. När det gäller avkastningsskatten sammanfaller inte skattesubjektet med skatteobjektet och skatten förväntas därmed övervältras på andra aktörer. Förändrad avkastningsskatt på exempelvis tjänstepensionskapital påverkar såväl kommunerna som ålderspensionssystemet via effekter på lönerna.

Tidigare har pekats på att beräkningarna av de offentlig-finansiella effekterna förutsätter att de förändrade skatterna inte leder till beteendeförändringar. Detta gäller även förändringar i skatten på fysiska personers kapitalinkomster. Skillnaden är dock att indirekta effekter på exempelvis hushållens portföljval, som inte beaktas, kan innebära att huvudkalkylen ger en missvisande bild redan i det korta tidsperspektivet. Liksom vid analysen av förändrade skatteregler för arbetsinkomster aktualiseras en kompletterande redovisning av skatteklar för olika slag av sparande.

Skatt på kapitalinkomster är en statlig skatt som kan ses som en skatt på ägande av kapital. Ägande av kapital delas upp i finansiella och reala tillgångar och kan ägas direkt eller indirekt. Exempel på indirekt ägande är ägande via investeringsfonder²⁶ eller investmentföretag. Kapitalbeskattningen består av skatt på kapitalinkomster, avkastningsskatt, fastighetsavgift och fastighetsskatt. Avkastningen på fysiska personers kapital beskattas i inkomstslaget kapital. År 2013 beräknas inkomsterna från beskattningen av kapital, exklusive skatt på företagsvinster, uppgå till ca 82,1 miljarder kronor, vilket

²⁶ Sedan den 1 april 2004 används begreppet investeringsfonder som samlingsnamn för värdepappers- och specialfonder.

motsvarar omkring 4,8 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, eller 9,4 procent av statens skatteintäkter.

4.1 Beskattning av kapitalinkomst

Skatterättsliga regler

Skatt på kapitalinkomster betalas av fysiska personer och dödsbon. När andra skattesubjekt erhåller avkastning på kapital beskattas de i inkomstslaget näringsverksamhet (se kapitel 5). Kapitalinkomster beskattas med en proportionell skattesats om 30 procent. Beskattningen i inkomstslaget kapital kan delas in i två huvudgrupper: dels beskattning av löpande avkastning såsom räntor, hyresintäkter och aktieutdelning, dels beskattning av realiserad värdeförändring, dvs. kapitalvinster och kapitalförluster.

Kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper m.m. sorteras in i undergrupper i enlighet med den typ av tillgång som de härstammar ifrån. Förluster kvittas sedan mot vinster enligt särskilda regler i de olika undergrupperna. Om dessa kapitalvinster inte räcker till får resten av förlusten dras av med 70 procent. När det gäller kapitalvinster på fastigheter ska tjugotvå trettiondelar av vinsten på en privatbostadsfastighet och 90 procent av vinsten på en näringsfastighet tas upp. Uppkommer det i stället en kapitalförlust ska i det förra fallet 50 procent av förlusten och i det senare fallet 63 procent av förlusten dras av. (Motsvarande kvotering gäller även för privatbostadsrätt respektive näringsbostadsrätt.) Syftet med att begränsa förlustavdragen är att minska incitamenten till att realisera förluster fortlöpande medan realiseringen av vinster skjuts på framtiden.

En av de grundläggande utgångspunkterna vid utformningen av reglerna för beskattning av indirekt ägande i exempelvis investeringsfonder och investmentföretag är att det ska råda skattemässig neutralitet i förhållande till direktägande av värdepapper. Investmentföretag är inte skattskyldiga för kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra delägarätter. Som en följd av skattefriheten får inte heller avdrag för kapitalförluster vid avyttring av denna typ av värdepapper göras. Investmentföretag är däremot skattskyldiga för mottagen utdelning men erhåller avdrag för utdelning till delägarna. Investmentföretagens skattepliktiga intäkter utgörs, utöver annan inkomst från näringsverksamhet, också av en schablonintäkt.

Schablonintäkten uppgår till 1,5 procent av värdet på de aktier och delägaraktier som innehas av investmentföretaget vid beskattningsårets ingång och påförs för att balansera att investmentföretag inte beskattas för kapitalvinster på aktier och övriga delägaraktier. Tidigare omfattade reglerna för investmentföretag i huvudsak även investeringsfonder, men från och med 2012 är skattskyldigheten för fonder slopad. För investeringsfonder upprätthålls i stället neutralitet mellan att spara i direktägda värdepapper och via fonder genom att en schablonintäkt påförs den som äger fondandelar. Schablonintäkten uppgår till 0,40 procent av innehavets värde vid årets ingång och tas upp till beskattning som inkomst av kapital för fysiska personer och inkomst av näringsverksamhet för juridiska personer.

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

Statistik

Kapitalskattebasen och i synnerhet kapitalvinstdelen är känslig för konjunktursvängningar. Sedan 1996 har skatten på kapitalinkomster, dvs. räntor, utdelningar och kapitalvinster, varit högre än den skattereduktion som utgiftsräntorna ger upphov till. Under ett antal tidigare år var dock skattereduktionen större än skatten på kapitalinkomsterna, vilket innebar att nettot från kapitalinkomstskatten var negativt.

Nedan specificeras delbasen i inkomstslaget kapital. Eftersom nettokapitalförluster i många fall endast är avdragsgilla till 70 procent, och kapitalunderskott överstigande 100 000 kronor kvoterar ner till 70 procent vid beräkningen av skattereduktionen, är den totala kapitalskattebasen beroende av storleken och sammansättningen på individernas kapitalinkomster.

En nettokapitalförlust på exempelvis aktier, som är avdragsgill till 70 procent, reducerar skatten med 14,7 procent ($=0,7*0,7*0,3$)

av förlustens storlek när personens nettounderskott av kapital överstiger 143 000 kronor ($= 100\,000/0,70$).

Del av ränteutgifter som överstiger 100 000 kronor ger en skattereduktion på 21 procent ($=0,7*0,3$) för en person som i övrigt saknar kapitalvinster och kapitalförluster.

Skattebaser i inkomstslaget kapital:

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

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

Tabell 4.1 Intäkter från kapitalinkomstskatt och skattebasens sammansättning,

Mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011*	2012*	2013*
Överskott av kapital	149,03	173,90	171,84	168,11	164,28
Underskott av kapital	68,05	60,43	85,04	71,56	74,74
Skatt på positiva kapitalinkomster	44,54	51,74	51,12	49,62	47,97
Skattereduktion underskott av kapital	19,37	17,31	23,22	20,46	21,37
Nettoskatt på kapitalinkomster	25,17	34,43	27,89	29,16	26,59
Inkomstränta, utdelning etc.	68,59	65,13	82,19	72,45	60,33
<i>varav schablonintäkt på uppskovsbelopp</i>	3,89	4,10	4,14	4,18	4,18
Positiv räntefördelning	5,95	6,52	6,53	6,93	7,35
Kapitalvinst	93,45	119,52	112,31	110,00	118,00
Uthyrning av privatbostad	1,42	1,47	1,45	1,45	1,98 ¹⁾
Utgiftsränta m.m.	80,29	72,38	102,07	87,45	88,80
Kapitalförlust	7,10	5,62	7,68	5,00	5,00
Avdrag för förvaltningskostnader	0,35	0,43	0,50	0,50	0,51
Negativ räntefördelning	0,67	0,73	0,68	0,68	0,69

Källa: Skatteverkets taxeringsutfall inkomstären 2009-2010. En * markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna.

¹⁾ | Budgetpropositionen 2013 föreslår regeringen att schablonbeloppet vid privatuthyrning av bostad höjs från 21 000 kronor till 40 000 kronor.

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

Beräkningskonventioner

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

4.2 Inkomster från fåmansföretag

Skatterättsliga regler

Inkomster från fåmansföretag beskattas enligt särskilda regler, de s.k. 3:12-reglerna, i de fall aktieägaren i betydande omfattning är verksam i företaget. 3:12-reglerna har sin bakgrund i den duala inkomstskattemodell som tillkom genom 1990 års skattereform. Kombinationen av en progressiv beskattning av arbetsinkomster och en separat och proportionell kapitalbeskattning gör att marginals-katten på förvärvsinkomster för personer som betalar arbetsgivaravgifter och både kommunal och statlig inkomstskatt överstiger summan av bolagsskatt och kapitalinkomstskatt. För att begränsa möjligheten att omvandla arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst definieras i 3:12-reglerna hur mycket av bolagets utdelning till den kvalificerade aktieägaren som ska betraktas som kapital- respektive förvärvsinkomst.

Den skattemässiga uppdelningen sker på ett schablonmässigt sätt. Utgångspunkten är att normal avkastning ska beskattas i inkomstslaget kapital. Inkomster som överstiger vad som kan betraktas som normal avkastning beskattas i inkomstslaget tjänst. Med normal kapitalavkastning avses kapitalinkomst upp till ett s.k. gränobelopp. Skattesatsen är 20 procent och uppnås genom att två tredjedelar av utdelningen upp till gränobeloppet tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Utdelning som överstiger gränobeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst. Januari 2012 infördes ett tak för beskattning av utdelning i inkomstslaget tjänst om högst 90 inkomstbasbelopp under ett beskattningsår. Regeln omfattar även närståendes innehav. Utdelning utöver detta belopp beskattas som kapitalinkomst med 30 procent. Om utdelningen understiger gränobeloppet utgör skillnaden ett sparutrymme som förs vidare till nästa beskattningsår. Årets gränobelopp får antingen bestämmas enligt den s.k. förenklingsregeln till ett belopp som från och med inkomståret 2009 motsvarar två och ett halvt inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget eller enligt huvudregeln där underlaget för gränobeloppet utgörs av anskaffningskostnaden för aktierna. Från och med 2012 gäller att beloppet i förenklingsregeln höjs till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp. Enligt huvudregeln är gränobeloppet summan av underlaget för årets gränobelopp multiplicerad med statslåneräntan, vid utgången av november året före beskattningsåret, ökad

med nio procentenheter och ett lönebaserat utrymme. Till detta ska läggas ett eventuellt kvarstående sparat utdelningsutrymme från tidigare år som räknats upp med statslåneräntan, vid utgången av november året före beskattningsåret, ökat med tre procentenheter. Lönebaserat utrymme beräknas under förutsättning att visst löneuttag har gjorts och utgör från och med inkomståret 2007 25 procent av lönerna i företaget upp till 60 inkomstbasbelopp och 50 procent av lönerna därutöver.

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 skattesatsen blir 20 procent. Kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstlaget tjänst. En takregel medför att kapitalvinster som beskattas i inkomstlaget tjänst maximalt kan uppgå till 100 inkomstbasbelopp över en sexårsperiod. Regeln omfattar även närståendes avyttringar. Kapitalvinst utöver detta belopp beskattas som kapitalinkomst med 30 procent.

Beräkningskonventioner

Generellt utformade konventioner för beräkning av offentlig-finansiella effekter vid regelförändringar inom detta område saknas. I stället görs mikrobaserade beräkningar för att räkna ut bruttoeffekten av olika regelförändringar. Beräkningarna baseras på underlag från SCB:s databas FRIDA, där uppgifter om fåmansföretag kan matchas med aktiva ägares personliga deklARATIONER. En beskrivning av databasen FRIDA ges i avsnitt 5.1. SCB har även börjat integrera 3:12-reglerna i FASIT. En beskrivning av FASIT ges i avsnitt 3.1.

4.3 Investmentföretag och investeringsfonder

Skatterättsliga regler

Investmentföretag påförs en schablonintäkt som uppgår till 1,5 procent av värdet på de aktier och övriga delägarätter som innehas vid beskattningsårets ingång. Från och med inkomståret 2004 ska dock i underlaget för schablonintäkt för investmentföretag inte räknas in onoterade delägarätter eller delägarätter i noterade

företag där investmentföretaget innehar mer än 10 procent av röststyrkan. Schablonintäkten beskattas som inkomst av näringsverksamhet med 26,3 procent. I budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen att beskattningen av inkomst av näringsverksamhet sänks till 22 procent.

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

För investeringsfonder gällde till och med 2011 i stort sett samma regler som för investeringsföretag, men sedan 1 januari 2012 har skattskyldigheten för investeringsfonder slopats och ersatts av en schablonintäkt som ska tas upp av den som äger andelar i en svensk eller utländsk investeringsfond. Schablonintäkten uppgår till 0,4 procent av innehavets värde vid årets början och tas upp som inkomst av kapital för fysiska personer och inkomst av näringsverksamhet för juridiska personer.

Statistik

I Tabell 4.2 redovisas värdet på innehavet vid årets ingång av aktier noterade på svensk marknadsplats för investeringsfonder och investmentföretag under perioden 2008–2011.

Tabell 4.2 Investmentföretags och investeringsfonders innehav av aktier noterade på svensk marknadsplats

Mdkr, löpande priser År	2009	2010	2011	2012
Investmentföretag	124,0	186,1	233,2	191,5
Investeringsfonder	263,0	443,4	534,6	430,9

Källa: SCB:s aktieägarstatistik.

4.4 Avkastningsskatt

Skatterättsliga regler

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

Underlag för avkastningsskatt:

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

Avkastningsskatten baseras på en schablonmässigt beräknad avkastning som beräknas utifrån ett kapitalunderlag. Kapitalunderlaget beräknas på olika sätt för olika skattskyldiga. För svenska och utländska livförsäkringsföretag, utländska tjänstepensionsinstitut samt pensionsstiftelser utgörs kapitalunderlaget av värdet av den skattskyldiges tillgångar med avdrag för finansiella skulder vid beskattningsårets ingång. Skatteunderlaget beräknas genom att kapitalunderlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret. Pensionsförsäkringskapital beskattas sedan med en skattesats på 15 procent, medan avkastningen på kapitalförsäkringar till och med 2011 beskattas med 27 procent. Från januari 2012 gäller att skattesatsen för kapitalförsäkringar och avtal om tjänstepension som är jämförbara med kapitalförsäkringar är 30 procent, samt att beräkningen av skatteunderlaget för kapitalförsäkringar utgår ifrån värdet på statslåneräntan den 30 november föregående år.

Från och med 2005 beskattas vissa kapitalförsäkringar med den lägre skattesatsen för avkastningsskatt, dvs. 15 procent. Detta avser försäkringar som uppfyller vissa av de krav som ställs för att en försäkring ska betraktas som en pensionsförsäkring, s.k. kapitalpension. Dessa försäkringar håller successivt på att avvecklas och inga nyteckningar är därmed tillåtna.

Statistik

Det totala kapitalunderlaget uppskattas vid ingången av 2013 uppgå till 3 040 miljarder kronor. Av detta underlag beräknas pensionskapitalet svara för 2 748 miljarder kronor och kapitalförsäkringskapitalet för 291 miljarder kronor. En uppskattning av fördelningen av pensionskapitalet på privat pensionskapital och tjänstepensionskapital visar att det privata pensionskapitalet står för runt en femtedel och tjänstepensionskapitalet för ca fyra femtedelar av det samlade pensionskapitalet.

Den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret, dvs. 2012, prognostiseras till 1,52 procent. Detta ger att intäkterna från avkastningsskatten beräknas uppgå till 6,6 miljarder kronor inkomståret 2013. I Tabell 4.3 redovisas skatteunderlag för avkastningsskatt och skatteintäkter avseende inkomståren 2009–2013.

Tabell 4.3 Underlag för avkastningsskatt samt skatteintäkter

Procent och mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011*	2012*	2013*
Genomsnittlig statslåneränta året före beskattningsåret, procent	3,88	3,10	2,76	2,57	1,52
Underlag i mdkr för avkastningsskatt 15 procent	75,0	69,3	67,9	63,0	41,7
Underlag i mdkr för avkastningsskatt 27 procent, från och med 2012 30 procent	6,2	6,7	6,5	3,9 ¹	4,4 ¹
Avkastningsskatteintäkter, mdkr	11,8	11,3	11,1	9,6	6,6

Anm.:* Uppgiften är en prognos.

1) Bygger på en avkastningsskatt som från och med 2012 höjts till 30 procent från 27 procent

Beräkningskonventioner

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

Det kollektiva pensionskapitalet bildas genom avsättningar på lönesumman. En förändring av avkastningsskatten antas få liknande effekter som en arbetsgivaravgiftshöjning (se kapitel 6).

En höjning antas framkalla ökade premieinbetalningar för trygghande av utfästelser vilket reducerar utrymmet för löneökningar. Därmed uppkommer en indirekt effekt på underlaget för socialavgifter och för inkomstskatten.

Vid en förändring av avkastningsskatten uppstår en bruttoeffekt vilken beräknas som skattesatsförändringen multiplicerat med underlaget. Bruttoeffekten vältras på lång sikt över på lönerna. På kort sikt sker emellertid en övervältring på priser och vinster. Övervältringsmekanismen och övervältringsantaganden redovisas utförligt i kapitel 2. En höjning av avkastningsskatten leder till sänkta löner, men på kort sikt även till lägre vinster i bolagssektorn och högre priser. Övervältringen som procentandelar av bruttoeffekten framgår av Tabell 4.4.

Tabell 4.4 Övervältring på lönesumma, vinster och priser som andel av bruttoeffekten vid en ändring av avkastningsskatten

Procent

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

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

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

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

Tidsprofilen för övervältringen på vinster, löner och priser vid en ändring av avkastningsskatten antas vara densamma som för en förändring av en punktskatt på företagets insatsanvändning (se kapitel 2).

Exempel 4.1 Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet

Avkastningsskatten höjs i exemplet med en procentenhet från år 2013. Den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningensåret, dvs. 2012, prognostiseras till 1,52 procent. Pensionssparandet består av två delar, det privata pensionssparandet och trygghandlet av arbetsgivarnas tjänstepensionsutfästelser. En höjning av avkastningsskatten får olika effekter för dessa kategorier.

Basen för det individuella pensionssparandet uppgår till ca 550 mdkr. En höjning av avkastningsskatten med en procentenhet innebär en bruttoförstärkning av inkomsterna om 0,08 mdkr. Eftersom ändringen inte antas ge upphov till några indirekta effekter är den varaktiga nettoeffekten lika stor som bruttoeffekten. Den periodiserade effekten är därmed lika med bruttoeffekten från och med år 2013. Redovisning avseende det privata pensionssparandet sker nedan.

För tjänstepensionskapitalet, där basen uppskattningsvis uppgår till 2 199 mdkr, uppkommer delvis andra effekter. Eftersom den höjda avkastningsskatten antas leda till ökade premieinbetalningar höjs företagets lönekostnader. Därmed kommer en höjd avkastningsskatt att innebära ett varaktigt minskat löneutrymme. Dock kommer anpassningen till en ny avkastningsskatt att ta tid. Övervaltringsmönstret redovisas på föregående sida. Bruttoeffekten på 0,34 mdkr motverkas av sänkta intäkter från inkomstskatter och socialavgifter och, på kort sikt, av sänkta bolagsskatter. Fullständiga beräkningar av effekterna av höjd avkastningsskatt på pensionskapitalet redovisas nedan i Tabell 4.5 (privat pensionssparande) och Tabell 4.6 (tjänstepensioner).

Tabell 4.5 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet – privat pensionssparande

Mdkr

<hr/>						
Bruttoeffekt						0,08
<hr/>						
Nettoeffekter, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig	
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	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>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	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>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
C. Staten	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08
Skatt på kapital	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08
<i>Summa intäkter</i>	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt(A+B+C)	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08

Tabell 4.6 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet - tjänstepensioner

Mdkr						
Bruttoeffekt						0,33
Nettoeffekter, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig	
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,14	
Direkta skatter på arbete	-0,04	-0,07	-0,08	-0,08	-0,10	
<i>Summa intäkter</i>	-0,04	-0,07	-0,08	-0,08	-0,10	
Lönekostnad	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Kommunal konsumtion	0,04	0,07	0,08	0,08	0,00	
<i>Summa kostnader</i>	0,04	0,07	0,08	0,08	0,00	
B. Ålderspensionssystemet	-0,01	-0,02	-0,02	-0,03	0,00	
Ålderspensionsavgift	-0,01	-0,01	-0,02	-0,02	-0,02	
Allmän pensionsavgift	-0,00	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	
<i>Summa intäkter</i>	-0,02	-0,02	-0,02	-0,03	-0,03	
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	0,03	
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,03	
C. Staten	0,29	0,29	0,29	0,29	0,29	
Direkta skatter på arbete	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Indirekta skatter på arbete	-0,03	-0,04	-0,05	-0,05	-0,06	
Skatt på kapital	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	
<i>Summa intäkter</i>	0,28	0,28	0,28	0,28	0,27	
Ek. trygghet vid sjukdom, handikapp	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	
Ek. trygghet för familjer och barn	0,00	0,00	0,00	0,01	0,01	
Ek. trygghet vid arbetslöshet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Lönekostnad	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<i>Summa kostnader</i>	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02	
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	0,28	0,27	0,27	0,26	0,15	

4.5 Investeringsparkonto

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

Kreditinstitut och värdepappersbolag får tillhandahålla investeringssparkonton.

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

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

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

Kapitalunderlaget multipliceras med en räntefaktor, som utgörs av statslåneräntan den 30 november kalenderåret före beskattningsåret. Den summa som då kommer fram kallas schablonintäkt och beskattas med 30 procent.

Om man för över aktier och andra finansiella instrument som man redan äger till ett investeringssparkonto ses det som en försäljning vilket betyder att personen ifråga blir beskattad som om instrumenten sålts för marknadsvärdet vid överföringen. Överföringen till kontot ses också som en inbetalning som läggs till kapitalunderlaget. Sedan 15 juni 2012 gäller att investeringssparkontots schablonberäknade skatt inte omfattar införskaffade förpliktelser, t.ex. optioner och terminer, som införskaffats för att skapa förluster som kan dras av inom det konventionella beskattningssystemet.

4.6 Fastighetsavgift och fastighetsskatt

Fastställande av taxeringsvärde

Fastighetsavgift och fastighetsskatt tas ut på olika typer av fastigheter. Fram till och med 2007 har skatteunderlaget i huvudsak varit knutet till fastighetens marknadsvärde genom att ett taxeringsvärde fastställts som ska motsvara 75 procent av fastighetens marknadsvärde. Från och med 2008 är skatteunderlaget för bostäder endast knutet till fastighetens marknadsvärde för de fastigheter som har en kommunal fastighetsavgift som är lägre än takbeloppet för den kommunala fastighetsavgiften (se nedan). För övriga fastigheter, som t.ex. kommersiella lokaler och industrifastigheter, utgör taxeringsvärdet grund för beskattning i enlighet med tidigare regler.

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

Uttag av fastighetsavgift och fastighetsskatt

Från och med år 2008 är den statliga fastighetsskatten för bostadshus²⁷ slopad och ersatt med en kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften är knuten till inkomstbasbeloppet och indexeras årligen med hänsyn till den allmänna inkomstutvecklingen.

För år 2013 förväntas fastighetsavgiften uppgå till 7 074 kronor per småhus, dock inte högre än 0,75 procent av taxeringsvärdet. I budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen att fastighetsavgiften för lägenhet i flerbostadshus (bostadsdel i hyreshus), ändras från 1 365 kronor per lägenhet till 1 210 kronor. Det maximala beloppet föreslås att ändras från 0,4 procent av taxeringsvärdet till 0,3 procent.

Takbeloppen för den kommunala fastighetsavgiften beräknas genom att 2008 års takbelopp, 6 000 kr för småhus och 1 200 kr för hyreshus, räknas upp med den procentuella förändringen av inkomstbasbeloppet uttryckt med två decimaler.²⁸ I och med den föreslagna sänkningen av fastighetsavgiften för hyreshus föreslås att 2008 års takbelopp sänks från 1 200 kronor till 1 027 kronor. Takbeloppet avrundas nedåt till närmaste hela krontal. Indexeringen kan illustreras med ett exempel. Inkomstbasbeloppet har fastställts till 48 000 kr för år 2008 och 50 900 kronor för år 2009, vilket uttryckt med två decimaler motsvarar en procentuell förändring på 6,04 procent. Takbeloppet för kommunal fastighetsavgift för 2009 uppgår därmed till $6\ 000 \cdot 1,0604 = 6\ 362$ kronor för småhus, respektive $1\ 200 \cdot 1,0604 = 1\ 272$ kronor för lägenhet i flerbostadshus. Med den av regeringen föreslagna ändringen av 2008 års takbelopp skulle motsvarande siffra för 2009 vara 1 089 kronor för lägenhet i flerbostadshus.

Den kommunala fastighetsavgiften gäller enbart för svenska bostäder, varför utländska privatbostäder från och med år 2008 inte längre beskattas i Sverige. För nybyggda bostäder är fastighetsavgiften av bostadspolitiska skäl nedsatt under de första 10 åren. Varje bostad tilldelas ett särskilt värdeår (som kan förändras genom ombyggnader). Nedsättningen av fastighetsavgiften för nybyggda bostäder innebär att för de fem första kalenderåren efter värdeåret utgår ingen fastighetsavgift och för de därpå följande fem åren är

²⁷ Bostadshus kan vara antingen småhusenheter ("egnahem"), småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenheter ("mangårdsbyggnad"), ägarlägenheter eller hyreshusenheter ("hyres- och bostadsrätter"). Ägarlägenheter beskattas i stort sett likvärdigt som småhus.

²⁸ 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.

avgiften nedsatt till hälften. I 2013 års budgetproposition föreslår regeringen att antalet år med nedsatt fastighetsavgift ökar till 15 år, samt att nedsättningen gäller hela fastighetsavgiften under hela perioden. Denna utvidgning gäller för byggnader med beräknat värdeår 2012 eller senare.

I samband med fastighetsavgiftsreformen slopades de s.k. dämpnings- och begränsningsreglerna i fastighetsskatten. En ny reduktionsregel för pensionärer har dock införts som begränsar uttaget av den kommunala fastighetsavgiften till maximalt 4 procent av summan av den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst och överskott i inkomstslaget kapital. Denna reduktion gäller endast för småhus som utgör den skattskyldiges permanentbostad.

Avgiften kan dock genom reduktionen inte bli lägre än ett spärrbelopp som år 2013 förväntas uppgå till 3 038 kronor. Spärrbeloppet beräknas genom att 2008 års spärrbelopp, 2 800 kr, räknas upp med den procentuella förändringen av prisbasbeloppet uttryckt med två decimaler. Spärrbeloppet avrundas nedåt till närmaste hela kronor.

Kommersiella lokaler och industrifastigheter (s.k. industrienheter) är fastighetsskattepliktiga sedan inkomståret 1996. Inkomståret 1999 frikopplades elproduktionsenheter från industrienheter och blev en egen taxeringsenhet. Skattesatsen för kommersiella lokaler är 1,0 procent. För industrienheter och elproduktionsenheter utom vindkraftverk och vattenkraftverk är skattesatsen 0,5 procent. För vindkraftverk är skattesatsen 0,2 procent. Från och med 2008 höjdes fastighetsskatten för vattenkraftverk från 1,2 procent till 1,7 procent. Skattesatsen höjdes även temporärt med 0,5 procentenheter 2006–2010. Från och med 2011 höjdes skattesatsen från 1,7 till 2,8 procent.

Schablonavdrag vid uthyrning av bostäder

Vid uthyrning av en privatbostadsfastighet eller en privatbostad, och vid avyttring av produkter från en sådan fastighet eller bostad, samt vid andrahandsuthyrning av en bostad som innehas med hyresrätt (hyreslägenhet), ska ersättningen tas upp i inkomstslaget kapital. Utgifter för upplåtelsen eller produkterna får inte dras av. I stället ska avdrag göras med bl.a. ett fast schablonbelopp. I budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen att schablon-

beloppet vid privatuthyrning av bostad höjs från 21 000 kronor till 40 000 kronor.

Statistik

I Tabell 4.7 sammanfattas avgiftssatser, skattesatser och skatteintäkter för de olika fastighetstyperna år 2009–2013.

Tabell 4.7 Fastighetsavgift och fastighetsskatt: Avgiftssats, skattesats och intäkter

Procent och mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011	2012	2013
Avgifts- och skattesatser					
Bostadshus					
Småhus ¹	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75
Hyreshus (hyresrätter) ¹	0,40	0,40	0,40	0,40	0,30
Hyreshus (bostadsrättsföreningar) ¹	0,40	0,40	0,40	0,40	0,30
Kommersiella lokaler	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Industri- och elproduktionsenheter	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
Vattenkraftverk	2,20	2,20	2,80	2,80	2,80
Intäkter²	2009	2010	2011*	2012*	2013*
Bostadshus					
Småhus	12,24	11,58	12,55	13,50	13,82
Hyreshus (hyresrätter) ²	1,64	1,67	1,76	1,79	1,58
Hyreshus (bostadsrättsföreningar) ²	1,09	1,11	1,17	1,19	1,05
Kommersiella lokaler	5,81	6,78	6,88	6,99	7,59
Industri- och elproduktionsenheter	4,33	4,50	5,30	5,30	5,68

Anm.: Skattesatsen för vattenkraftverk höjdes från 1,2 procent till 1,7 procent 2008. Därutöver höjdes skattesatsen temporärt 2006-2010 med ytterligare 0,5 procentenheter. Från och med 2011 höjdes skattesatsen från 1,7 procent till 2,8 procent.

* Uppgiften är en prognos.

¹⁾ Från och med 2008 är den statliga fastighetsskatten på bostäder slopad och ersatt med en kommunal fastighetsavgift. År 2013 beräknas avgiften uppgå till 7 074 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet. För 2013 föreslås att fastighetsavgiften för lägenhet i flerbostadshus sänks till 1 210 kronor per lägenhet eller högst 0,3 procent av taxeringsvärdet mot tidigare 0,4 procent.

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

Beräkningskonventioner

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

För bostadshus gäller följande gemensamma konventioner: En höjd fastighetsavgift på småhus höjer KPI eftersom den kommunala fastighetsavgiften ingår i KPI-korgen via brukarkostnaden. En höjd fastighetsavgift på övriga bostadshus antas påverka hyror och avgifter, vilket också ger en KPI-effekt. Därmed uppkommer en indirekt KPI-effekt liknande den vid exempelvis en höjning av mervärdesskatten eller vid en höjning av en punktskatt. Däremot bortses i detta sammanhang från eventuella inkomstskatteeffekter vilket motiveras på följande sätt: för närvarande är inslagen av hyresreglering förhållandevis starka på den svenska bostadsmarknaden. Detta innebär att hyressättningen i allmännyttiga bostadsföretag påverkar hyrorna i övriga bostadshyreshus. En höjd fastighetsavgift kan antas höja hyresnivån i de allmännyttiga företagen. Dessa företag antas redovisa nollresultat i inkomstskattehänseende, varför hyreshöjningen inte dämpas av att fastighetsavgiften är avdragsgill mot inkomstskatten.²⁹ De höjda hyrorna i allmännyttans bostäder antas sprida sig till de privatägda hyresfastigheterna, där hyreshöjningen fullt ut antas balansera den höjda fastighetsavgiften. Följaktligen uppkommer inte heller här någon inkomstskatteeffekt.

Förändringar i fastighetsavgiften kan medföra s.k. kapitaliseringseffekter. Med detta avses pris- och förmögenhetsförändringar som en fastighetsavgiftsförändring kan ge upphov till. Mätproblem gör emellertid att kapitaliseringseffekter är svåra att uppskatta varför dessa inte beaktas i de offentligfinansiella beräkningarna. Att inte ta hänsyn till kapitaliseringseffekter innebär att man sannolikt överskattar intäktsökningen vid en avgiftshöjning och överskattar intäktsbortfallet vid en avgiftssänkning.³⁰

²⁹ Eventuellt kan de skattemässiga underskotten stiga men dessa får betydelse först i en framtid med inkomstskattemässiga överskott.

³⁰ Se bilaga 4 i betänkandet Begränsad fastighetsskatt (SOU 1999:59) för en diskussion om kapitaliseringseffekters potentiella inverkan på skatteintäkterna.

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

5 Företagsbeskattning

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

Skatt på företagsvinster utgör ungefär 7 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Företagens taxerade inkomster varierar dock med konjunkturen, vilket leder till att även skatteintäkterna från företagsvinster varierar. I tabellerna i detta kapitel redovisas därför främst utfallssiffror av baserna för de olika organisationsformerna. I Tabell 5.1 visas även prognoser för inkomster av näringsverksamhet för bolagssektorn som helhet.

Framräkning av baserna sker med prognoser för utvecklingen inom näringslivet. Då prognoserna påverkas av konjunkturen ger en redovisning av baserna baserat på nuvarande prognos begränsad vägledning som beräkningsunderlag.

Inom företagsbeskattningsområdet förekommer numera endast ett fåtal beräkningskonventioner. Istället för konventioner används nästan uteslutande mikrobaserade beräkningar på databasen FöretagsRegister och IndividDatabas (FRIDA). Då det är centralt att ha kännedom om FRIDA för att kunna förstå hur effektberäkningar genomförs ges inledningsvis en kort presentation av FRIDA i avsnitt 5.1.³¹ I avsnitt 5.2 beskrivs översiktligt de allmänna principerna för företagsbeskattningen och därefter, i avsnitten 0–5.8, ges en introduktion till regelverken för de olika organisationsformerna. Kapitlet avslutas med översiktliga beskrivningar av

³¹ För en utförlig beskrivning av databasen FRIDA och variabelbeskrivning m.m. hänvisas till SCB:s skrift *Dokumentation av FRIDA, inkomståret 2009*.

europabolag, investeringsföretag och investeringsfonder, koncerner och internationell företagsbeskattning i avsnitt 5.9–5.13.

5.1 Kort beskrivning av databasen FRIDA

Databasen FRIDA består av ett flertal avidentifierade databaser för olika företagsformer. Här ingår databaser för enskild näringsverksamhet (för näringsidkare med och utan årsbokslut), handelsbolag, aktiebolag (inklusive fåmansaktiebolag), ekonomiska föreningar samt ideella föreningar. Databaserna innehåller taxerings- och SRU-data (Standardiserade RäkenskapsUtdrag) från Skatteverket, bokföringsstatistik för banker och försäkringsbolag från Finansinspektionen, SCB:s finansstatistik, uppgifter om utdelningar, fondemissioner och information om status gällande konkurs, ackord, likvidation, fusion, avregistrering och företagsrekonstruktion, där de sistnämnda uppgifterna är hämtade från Bolagsverket. För aktiebolag finns även uppgifter om koncerntillhörighet, som gör det möjligt att koppla samman de olika dotterbolag som ingår i en och samma koncernstruktur och analysera dessa uppgifter på koncernnivå. För enskild näringsverksamhet, handelsbolag och fåmansaktiebolag finns kopplingar till företagens ägare. Uppgifter om ägarna är hämtade från SCB:s inkomst- och förmögensregister.

Informationen i databaserna för enskild näringsverksamhet, handelsbolag, aktiebolag och ekonomiska föreningar avser inkomståren 1995-2010.

Från och med år 2005 omfattar FRIDA den totala populationen av företag. FRIDA 2010 består av ca 350 000 aktiebolag, ca 140 000 handelsbolag, ca 16 000 ekonomiska föreningar, inklusive bostadsrättsföreningar och ca 800 000 enskilda näringsidkare.

5.2 Allmänna principer

Ett av syftena med 1990- och 1993-års inkomstskattereformer var att skapa skattemässig neutralitet mellan olika företagsformer. Utgångspunkten för bolagsbeskattningen är att vinster ska beskattas med den nominella skattesatsen som fr.o.m. inkomståret 2009 motsvarar 26,3 procent. I Budgetpropositionen för 2013 föreslås en sänkning av skattesatsen till 22,0 % från och med be-

skattningsåret 2013. Ett visst utrymme för konsolidering med obeskattade reserver finns dock. Denna konsolidering sker framförallt genom avsättning till periodiseringsfonder, vilka från och med 2005 är räntebelagda, och genom överavskrivningar på anläggningstillgångar. Dessa möjligheter till konsolidering bidrar till att sänka den effektiva bolagsskattesatsen under den nominella.

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

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

Företagsformer som inte är skattesubjekt är följande:

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

Tabell 5.1 visar en sammanställning av inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt för juridiska personer åren 2009–2013. Aktiebolagen står för huvuddelen av inkomsterna och skattebetalningarna. Juridiska personer som inte är skattesubjekt betalar inte bolagsskatt, utan inkomsterna av näringsverksamheten beskattas hos delägarna. Även eventuell avkastningsskatt och fastighetsskatt betalas direkt av delägarna och ingår därför inte i tabellen. Särskild löneskatt betalas dock även av fysiska personer som bedriver passiv näringsverksamhet i enskild firma eller som delägare i handelsbolag.

Tabell 5.1 Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer 2009–2013

Mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011*	2012*	2013*
Inkomst av näringsverksamhet	355,7	434,4	460,5	444,8	465,4
Slutlig skatt	139,9	161,0	167,8	164,9	161,2
varav särskild löneskatt ¹	26,3	26,8	30,7	31,8	33,0
varav avkastningsskatt	11,8	11,3	11,1	9,6	6,6
varav fastighetsskatt	13,4	14,4	15,3	15,6	16,2
varav bolagsskatt ²	86,5	106,6	108,6	105,9	103,3

Källa: Skatteverkets taxeringsutfall för inkomstären 2009–2010. Prognoser: Finansdepartementet. En * markerar att uppgiften är en prognos.

¹) Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.

²) Bolagsskatten sänktes 2009 från 28 till 26,3 procent. I Budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen att bolagsskattesatsen sänks till 22 procent.

5.3 Aktiebolag

- Skattebas: inkomst av näringsverksamhet, som i princip utgörs av bolagens resultat efter bokslutsdispositioner. Bolagen kan dock göra vissa skattemässiga justeringar innan beskattningsbar inkomst av näringsverksamhet föreligger.
- Skattesats: bolagsskattesatsen är 26,3 procent från och med inkomståret 2009. I Budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen en sänkning av skattesatsen till 22 procent från och med beskattningsåret 2013.

Civilrättsliga regler

Aktiebolaget är en juridisk person och kan således självt förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Privata bolag ska ha ett aktiekapital på minst 50 000 kronor, medan publika bolag ska ha ett aktiekapital på minst 500 000 kronor. Ett aktiebolag kan endast dela ut så mycket av sina medel att det bundna egna kapitalet (dvs. aktiekapital, uppskrivningsfond, reservfond och kapitalandelsfond) förblir intakt. Aktiebolagens borgenärer skyddas även av tvingande regler om minst hälften av bolagets aktiekapital har förbrukats. Reglerna om årsredovisning innebär upprättande av balans- och resultaträkning jämte förvaltningsberättelse samt regler om

koncernredovisning. Aktiebolag kan upplösas genom likvidation (frivillig eller obligatorisk), fusion, delning och konkurs.

Skatterättsliga regler

En viktig princip inom bolagsbeskattningen är att varje aktiebolag är ett skattesubjekt, oberoende av om bolaget ingår i en koncern eller ej. I de fall då aktiebolaget endast har en eller ett fåtal ägare brukar man tala om fåmansföretag. Ägaren styr i de fallen mer direkt över bolagets handlande, vilket ansetts kunna ge upphov till skattefördelar.³²

All verksamhet inom aktiebolaget räknas som näringsverksamhet och ger upphov till bolagets inkomst av näringsverksamhet. Underskottet ett visst år ska dras av från överskottet närmast följande år som ett avdrag i näringsverksamhet. Uppkommer underskott även det året rullas detta vidare i sin helhet till följande år. Kapitalförluster på delägarätter får emellertid bara dras av mot kapitalvinster på delägarätter. Likaså får kapitalförluster på fastigheter bara dras av mot kapitalvinster på fastigheter.

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

Inkomst av näringsverksamhet för ett aktiebolag beräknas genom att intäkter reduceras med kostnader och avskrivningar med tillägg eller avdrag för bokslutmässiga dispositioner och skattemässiga justeringar. Skattesatsen för aktiebolag sänktes inkomståret 2009 från 28 till 26,3 procent och i Budgetpropositionen för 2013 föreslås en ytterligare sänkning till 22 procent

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

³² Se vidare avsnitt 5.4 Fåmansföretag.

Intäkter

Företagsbeskattningen följer huvudprincipen i inkomstskattesystemet, dvs. alla intäkter, oavsett om de har karaktär av näringsintäkter, finansiella intäkter eller upplösning av obeskattade reserver, ska vara skattepliktiga till marknadsvärdet. Om lägre pris har tagits ut ska enligt huvudregeln uttagsbeskattning ske, vilket medför att tillgången vid inkomstbeskattningen ska behandlas som om den sålts för marknadspris. Denna regel gäller 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 är avdragsgilla. Det finns ett flertal undantag från avdragsrätten, t.ex. för böter och administrativa avgifter, vissa skadestånd och vissa kostnader för processer. Sedan 2009 finns begränsningar i avdragsrätten för vissa räntor avseende interna lån i samband med interna förvärv. I budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen en utvidgning av dessa avdragsbegränsningar till att gälla alla lån inom en intressegemenskap. Även när det gäller finansiella kostnader följer skatterätten de regler som utvecklats inom civilrätten. Det bör dock påpekas att det skatterättsliga kostnadsbegreppet är något mera vidsträckt då även poster som inte är bokförda som kostnader får dras av. Det viktigaste av dessa avdrag är underskottsavdraget.

Avskrivningar

Skatterätten kräver att utgiften för att anskaffa en anläggningstillgång fördelas över ett antal år, där fördelningstiden avser att motsvara den ekonomiska livslängden. Denna fördelning sker i form av avskrivningar (värdeminskningssavdrag). Maskiner och inventarier samt immateriella tillgångar skrivs av enligt en räkenskapsenlig avskrivningsmetod eller restvärdesmetod. Företagen kan välja mellan två räkenskapsenliga avskrivningsmetoder: huvudregeln (30-procentsregeln) och kompletteringsregeln (20-procentsregeln).

Enligt huvudregeln får en tillgång årligen skrivas av med maximalt 30 procent av tillgångens restvärde. Enligt kompletteringsregeln får avskrivning istället ske med maximalt 20 procent av anskaffningsvärdet. Det är fritt att skifta mellan dessa avskrivningsmetoder mellan olika år. Däremot måste samma regel tillämpas på samtliga tillgångar för ett specifikt år. Ofta medför räkenskapsenlig avskrivning en snabbare skattemässig avskrivning än vad som är företagsekonomiskt motiverat, vilket innebär att en obeskattad reserv i form av överavskrivningar uppkommer.

Byggnader skrivs av med mellan två och fem procent per år och markanläggningar med fem procent per år³³. Mark får inte skrivas av. Även anskaffningsutgiften för grustäkt och annan naturtillgång samt skog får skrivas av, fast då i takt med utvinningen och för skog inte med hela anskaffningsvärdet.

Bokslutsdispositioner

Bokslutsdispositionerna är knutna till beskattningen och har som främsta funktion att utjämna resultaten mellan olika år, varigenom skattebetalningarna omperiodiseras. De s.k. periodiseringsfonderna innebär att företagen kan sätta av upp till 25 procent av sin vinst i upp till sex år. Varje års avsättning ska utgöra en särskild fond i företagets bokslut, dvs. företaget kan maximalt ha sex stycken periodiseringsfonder vid ett och samma tillfälle. Från och med inkomståret 2005 är medel avsatta till periodiseringsfond räntebelagda. I praktiken innebär detta att företagen påförs en schablonintäkt, motsvarande 72 procent av statslåneräntan, som multipliceras med totala stocken av avsättningar i fonderna. Vid sänkningen av bolagsskattesatsen görs dock ingen följdändring av schablonintäkten, vilket innebär att periodiseringsfonderna utgör en lågt beskattad kredit för företagen. Detta innebär att den effektiva bolagsskattesatsen blir lägre än den nominella. Värdering av varulager liksom pågående arbete ska som huvudregel följa den redovisning som gjorts i räkenskaperna. Bland övriga reserveringsmöjligheter kan nämnas pensionsavsättningar, ersättningsfond, garantiriskavsättning och avsättning till vinstandelsstiftelse.

³³ Täckdiken och skogsvägar skrivs dock av med tio procent per år.

Pensioner

Det finns i huvudsak fyra olika system för pensioner till anställda. Dessa är tjänstepensionsförsäkring, avsättning till konto, avsättning till pensionsstiftelse eller direkt pension. Grundprincipen är att arbetsgivarens kostnad för pension ses som en uppskjuten lön. Vissa begränsningar gäller dock för arbetsgivarens avdragsrätt. Eftersom pensionen ses som uppskjuten lön utgår också särskild löneskatt, antingen vid avsättningen eller vid utbetalningen, beroende på vilken typ av pension som avses. Skattesatsen är 24,26 procent. Vid avsättning till konto gäller särskilda regler. Dessutom tas det ut avkastningsskatt med 15 procent på schablonberäknad avkastning hos försäkringsföretagen.³⁴

Statistik

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

Tabell 5.2 Inkomst av näringsverksamhet och betald skatt för aktiebolag 2007–2010

Mdkr, löpande priser

År	2007	2008	2009	2010
Inkomst av näringsverksamhet	380,8	308,4	347,2	426,8
Slutlig skatt	138,7	124,8	125,5	146,5
varav särskild löneskatt ¹	17,4	19,1	18,9	19,2
varav avkastningsskatt	10,2	12,7	10,1	9,8
varav fastighetsskatt	8,8	10,1	9,8	10,7
varav bolagsskatt ²	102,3	83,0	86,6	106,8

Källa: FRIDA

¹⁾ Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.

²⁾ Bolagsskatten sänktes från 28 procent till 26,3 procent år 2009.

³⁴ För ytterligare information om pensioner, se kapitel 4, avsnittet om avkastningsskatt.

Beräkningskonventioner

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

Effekter av antingen förändrade satser eller baser analyseras genom mikrobaserade beräkningar på FRIDA. Vid en förändrad skattebas ändras basen för beskattningen och vid en skattesatsändring appliceras den nominella skattesatsen på skattebasen.

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

Efter det att en bruttoeffekt av en given regeländring har beräknats (utan hänsyn tagen till indirekta effekter) för varje enskilt aktiebolag i FRIDA återstår att beräkna hur denna bruttoeffekt räknas om till en nettoeffekt. Slutligen tas hänsyn till att statligt ägda företag står för en andel av bolagsskatteintäkterna. Ökade eller minskade skatteintäkter från statligt ägda företag ska inte påverka den offentligfinansiella beräkningen och därför räknas statligt ägda företags skattebetalningar bort.

Exempel 5.1 Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet

Bolagsskatten sänks med 1,0 procentenhet från och med inkomståret t .

Mikrobaserad statistisk beräkning av bruttoeffekten: I ett första steg skrivs varje enskilt aktiebolags inkomst av näringsverksamhet för 2010 fram med en uppräkningsfaktor (vilken dels beaktar tidigare års inkomster, dels det förväntade konjunkturläget). Därefter undersöks hur statens skatteintäkter från varje bolag minskar då bolagsskatten sänks med 1,0 procentenheter. Slutligen justeras beräkningen för statligt ägda företags andel av bolagsskattebetalningar.

Makrobaserad statistisk beräkning av bruttoeffekten: Anta en prognostiserad skattebas på 400 mdkr för år 2013. Då kommer statens skatteinkomster att sjunka med 4,0 mdkr ($=0,01 \cdot 400$), dvs. vinsten efter skatt i bolagen kommer att öka med 4,0 mdkr. Slutligen justeras beräkningen för statligt ägda företags andel av bolagsskattebetalningar.

5.4 Fåmansföretag

Som fåmansföretag räknas aktiebolag eller ekonomiska föreningar³⁵ där fyra eller färre fysiska personer äger andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt, har den reella bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat. Med delägare i ett fåmansföretag avses en fysisk person som direkt eller indirekt äger, eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag ska en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövning ska göras med utgångspunkt från den äldsta personen och därefter i fallande åldersordning. Om en person har inräknats i någon krets ska denne inte medräknas i någon ytterligare krets.

Det finns särskilda regler om skattemässig behandling av utdelning och kapitalvinst som tillämpas på aktiva delägare i fåmans-

³⁵ Ekonomiska föreningar behandlas närmare i nästa avsnitt.

företag. Reglerna syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, ska beskattas som arbetsinkomster och inte som kapitalinkomster. Utdelning från fåmansföretag (i stället för lön) kan medföra skattefördelar genom den lägre skattesatsen i inkomst av kapital (jämfört med inkomst av tjänst). Detsamma kan gälla vid försäljning av andelar i fåmansföretag. För att förhindra skattefördelar begränsas möjligheterna för aktiva delägare, inklusive närstående, att få utdelning behandlad som inkomst av kapital.³⁶ Reglerna gäller även delägare i ekonomiska föreningar.

För att en ägare ska beröras av de särskilda reglerna ska han eller hon, eller närstående ha varit verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Andelarna anses då vara kvalificerade. Vid tillämpning av dessa bestämmelser har definitionerna av fåmansföretag utvidgats. Vid bedömningen av om fyra eller färre personer äger andelar i företaget ska sådana delägare som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående åren varit verksamma i betydande omfattning inom företaget anses som en person. Bestämmelsen innebär att företag som drivs gemensamt av många delägare, som alla arbetar i företaget, ska behandlas som fåmansföretag.

Beräkningskonventioner

Alla beräkningar som berör skattereglerna för fåmansföretag baseras på databasen för fåmansföretag (som har matchats med fåmansdelägarernas personliga deklarationer) i FRIDA. Efter framskrivning beräknas bruttoeffekten för alla enskilda fåmansföretag som ingår i FRIDA.

5.5 Ekonomiska föreningar

Civilrättsliga regler

För att en ekonomisk förening ska föreligga erfordras att ekonomisk verksamhet bedrivs i syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Det krävs också att den är kooperativ, dvs.

³⁶ En mer detaljerad beskrivning av dessa regler återfinns i kapitel 4.

medlemmarna ska delta i föreningens verksamhet. Medlemmarna kan bl.a. delta i verksamheten som konsumenter eller genom eget arbete. Vidare ska föreningen uppfylla vissa villkor i fråga om rätten till medlemskap. Den ekonomiska föreningen har liksom aktiebolaget en egen förmögenhet. Dock saknas regler om visst minimikapital, och insatskapitalet behöver inte betalas kontant till föreningen. Minst fem procent av vinsten ska årligen sättas av till en reservfond till dess att denna tillsammans med insatskapitalet uppgår till antingen föreningens skulder eller 40 procent av föreningens tillgångar. Avsättningen ska dock alltid göras till dess reservfonden uppgår till minst 20 procent av insatskapitalet. Det finns även regler som begränsar utdelningar till föreningens medlemmar. Utdelning kan även ske i form av återbäring eller efterlikvider, dock med den begränsningen, att återbäring eller efterlikvider ska ingå i underlaget för obligatorisk avsättning till reservfonden.

Skatterättsliga regler

Ekonomiska föreningar är skattesubjekt. I stort gäller samma beskattningsregler som för aktiebolag. Den redovisning som har gjorts i avsnitt 5.3 avseende aktiebolagens beskattning gäller därför även ekonomisk förening, dock med vissa undantag. För en kooperativ förening, dvs. 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 kooperativ förening har vidare avdragsrätt för utdelning som har lämnats i förhållande till inbetalda medlemsinsatser och förlagsinsatser. I praktiken innebär detta att utdelningen endast beskattas hos medlemmen. Skattesatsen för ekonomisk förening är densamma som för aktiebolag. I förslaget om sänkt bolagsskatt i Budgetpropositionen för 2013 ingår även ett förslag på en sänkning av skatten för ekonomiska föreningar till 22 procent från och med 2013.

Statistik

Inkomst av näringsverksamhet i ekonomiska föreningar och den inkomstskatt dessa betalar redovisas i Tabell 5.3.

Tabell 5.3 Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från ekonomiska föreningar (exkl. bostadsrättsföreningar) 2007–2010

Mdkr, löpande priser

År	2007	2008	2009	2010
Inkomst av näringsverksamhet	1,7	1,0	1,3	1,3
Slutlig skatt	0,8	0,6	0,7	0,7

Källa: FRIDA

Beräkningskonventioner

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

5.6 Bostadsrättsföreningar*Civilrättsliga regler*

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

Skatterättsliga regler

En bostadsrättsförening beskattas antingen som ett privatbostadsföretag (äkta bostadsrättsförening) eller som ett oäkta bostadsföretag (oäkta bostadsrättsförening). Med privatbostadsföretag avses en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, eller uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget. En äkta

bostadsrättsförening är från och med den 1 januari 2007 skattebefriad för sina fastighetsinkomster. Det innebär samtidigt att den inte heller ska ta upp erhållna statliga räntebidrag för bostadsändamål till beskattning. Avdrag får inte göras för ränta på lånat kapital som lagts ned i fastigheten, återbetalning av statliga räntebidrag för bostadsändamål och tomträttsavgäld. Om en äkta bostadsrättsförening har andra inkomster som inte ingår i själva fastighetsförvaltningen, ska sådana inkomster beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Är föreningen i stället ett oäkta bostadsföretag beskattas den 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.

Fastighetsskatten är dock avdragsgill endast för oäkta bostadsföretag. På bostadsdelen i hyreshus har den statliga fastighetsskatten från och med inkomstår 2008 ersatts av en kommunal fastighetsavgift som uppgår till 0,4 procent av taxeringsvärdet, dock med ett takbelopp per lägenhet som bestäms årsvis. I Budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen en sänkning av takbeloppet samt en sänkning av fastighetsavgiftens andel av taxeringsvärdet till 0,3 procent. För lokaldelen i hyreshus utgår statlig fastighetsskatt motsvarande 1,0 procent av taxeringsvärdet. För en mer detaljerad beskrivning av fastighetsavgiften hänvisas till avsnitt 4.6.

Statistik

Inkomst av näringsverksamhet i bostadsrättsföreningar och den skatt dessa betalar redovisas i Tabell 5.4.

Tabell 5.4 Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från bostadsrättsföreningar 2007–2010

Mdkr, löpande priser

År	2007	2008	2009	2010
Inkomst av näringsverksamhet	1,1	0,2	0,1	0,1
Slutlig skatt	1,4	0,4	0,4	0,3

Källa: FRIDA

Beräkningskonventioner

Beräkningskonventioner för bostadsrättsföreningar och andra privatbostadsföretag utgår från FRIDA. Även här görs mikrobaserade beräkningar för att räkna ut bruttoeffekten av olika regeländringar. Beräkning av periodiserade effekter följer beskrivningen i avsnitt 5.3.

5.7 Enskild näringsverksamhet

- Skattebas: inkomst av näringsverksamhet.
- Skattesats: beskattas som inkomst av tjänst.
- Neutralitet i förhållande till beskattningen av aktiebolag uppnås genom
 - Räntefördelning (positiv och negativ)
 - Expansionsfond

Civilrättsliga regler

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

Skatterättsliga regler

Näringsidkaren beskattas för inkomsten av den enskilda näringsverksamheten. Sociala avgifter tas ut på aktiv verksamhet i form av egenavgifter och på passiv verksamhet i form av särskild löneskatt. Avgifterna är dock avdragsgilla vid beräkningen av skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet.³⁷ En näringsverksamhet är aktiv om den skattskyldige har arbetat i inte oansenlig omfattning i verksamheten, i annat fall är näringsverksamheten passiv. Inkomstberäkningen ska göras enligt

³⁷ Om näringsidkaren bedriver självständig näringsverksamhet utomlands räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

bokföringsmässiga grunder. Om underskott uppkommer är dessa avdragsgilla endast mot framtida överskott.³⁸

Inkomstberäkningen följer i övrigt vad som allmänt gäller för inkomst av näringsverksamhet. Det civilrättsligt beräknade resultatet av verksamheten utgör således utgångspunkten för den skatterättsliga inkomstberäkningen.

Regler för beskattning av enskilda näringsidkare syftar till att skapa neutralitet i beskattningen jämfört med delägare i aktiebolag. Generellt gäller att man på inkomst av näringsverksamhet, som i princip beräknas på samma sätt som för juridiska personer, tar ut egenavgifter och progressiv inkomstskatt. Liksom för aktiebolag och ekonomiska föreningar finns det möjlighet till resultatutjämnning över tiden genom avsättning till periodiseringsfond för enskild näringsverksamhet. En skillnad är dock att avsättningen får uppgå till högst 30 procent av vinsten (25 procent för aktiebolag) och till skillnad från aktiebolag räntebeläggs inte avsättningarna. Vissa enskilda näringsidkare har möjlighet till avsättning till ytterligare bokslutsdispositioner såsom upphovsmannakonto och skogskonto.

Inkomst av näringsverksamhet från den enskilda verksamheten beskattas hos näringsidkaren tillsammans med andra inkomster (t.ex. inkomst av tjänst). Det innebär att enskilda näringsidkare betalar kommunal skatt och när inkomster överstiger skiktgränsen även statlig skatt. Därtill kommer allmänna egenavgifter på inkomsten, egenavgifter på aktiv näringsverksamhet och särskild löneskatt på passiv näringsverksamhet. På avsättning till expansionsfond utgår expansionsfondsskatt om 26,3 procent. I Budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen att expansionsfondsskatten sänks till 22 procent, dvs. i motsvarande mån som den föreslagna sänkningen av bolagsskatten. Kapitalvinst på fastighet beskattas som inkomst av kapital om delägaren är en fysisk person. Positiv räntefördelning får göras och negativ räntefördelning ska göras. För enskild näringsverksamhet ska inkomstberäkningen alltid ske för beskattningsår som sammanfaller med räkenskapsår (dvs. kalenderår).

Räntefördelning

Negativ räntefördelning ska göras om kapitalunderlaget (i princip det beskattade egna kapitalet), beloppsmässigt understiger minus

³⁸ I fråga om nystartad aktiv näringsverksamhet får underskott dras av som allmänt avdrag.

50 000 kronor. I detta fall påförs näringsverksamheten en intäkt motsvarande statslåneräntan plus en procentenhet multiplicerad med det negativa underlaget. Detta belopp får sedan dras av hos näringsidkaren i inkomstslaget kapital. Reglerna om negativ räntefördelning syftar till att förhindra att näringsidkaren drar av privata ränteutgifter i näringsverksamheten. Om kapitalunderlaget är positivt och överstiger gränsvärdet 50 000 kronor får positiv räntefördelning ske. Det innebär att avdrag får göras från inkomster av näringsverksamhet med ett belopp motsvarande statslåneräntan plus fem och en halv procentenhet multiplicerad med det positiva kapitalunderlaget. Beloppet beskattas sedan hos näringsidkaren i inkomstslaget kapital. Genom reglerna om positiv räntefördelning har enskilda näringsidkare möjlighet att erhålla en del av avkastningen på det beskattade egna kapitalet i näringsverksamheten som inkomst av kapital.

Expansionsfonder

Reglerna om expansionsfonder syftar till att uppnå en beskattning av enskild näringsverksamhet som är neutral jämfört med aktiebolagens beskattning. Vinster som avsätts till expansionsfond beskattas endast med expansionsfondsskatt som motsvarar bolagskatten. När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet och den erlagda expansionsfondsskatten får tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. Avsättningen är avdragsgill vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Det finns en beloppsgräns för hur stora avsättningar som får göras. För enskilda näringsidkare får fonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 135,69 procent av kapitalunderlaget för expansionsfonden, dvs. skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten (efter vissa justeringar). Vid en sänkning av expansionsfondsskatten till 22,0 procent minskar även beloppet som får avsättas i fonden till 128,21 procent av kapitalunderlaget. Avsättningar till expansionsfonden räknas inte som skuld.

Statistik

I enskild näringsverksamhet beskattas således flera olika baser. Den primära basen är emellertid inkomst av näringsverksamhet. Denna samt räntefördelning och avsättningar till expansionsfond framgår av Tabell 5.5 nedan.

Tabell 5.5 Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet 2007–2010

Mdkr, löpande priser

År	2007	2008	2009	2010
Positiv räntefördelning	6,7	6,6	4,3	5,7
Negativ räntefördelning	0,6	0,7	0,5	0,6
Avsättning till expansionsfond	2,4	2,3	1,5	2,0
Återföring från expansionsfond	1,2	1,5	1,5	1,5
Nettoavsättning till expansionsfond	1,2	0,7	0,0	0,5
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	9,8	10,6	10,0	10,5
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	36,8	38,1	35,2	40,7

Källa: FRIDA

Tabell 5.5 visar att den positiva räntefördelningen för enskilda näringsidkare uppgick 2010 till 5,7 miljarder kronor. Avsättningar till expansionsfond uppgick till 2,0 miljarder kronor.

Beräkningskonventioner

Vid beskattningen av enskild näringsverksamhet förekommer olika skatte- och avgiftsparametrar. Dessa utgör integrerade delar vilket innebär att ändringar i en skattesats eller i en av baserna kan påverka andra baser. Hur detta samspel ser ut beror på hur företagaren prioriterar med hänsyn till önskemål om disponibel inkomst för privat bruk, ersättningsnivån från socialförsäkrings-systemet, verksamhetens soliditet och framtida investeringar.

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

Vid förändringar i reglerna som medför förändringar i inkomst av näringsverksamhet antas mot denna bakgrund att näringsidkaren

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

5.8 Handelsbolag och kommanditbolag

Civilrättsliga regler

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

En variant av handelsbolag är kommanditbolag. I kommanditbolag kan vissa delägars – kommanditdelägarna – ansvar för bolagets förpliktelser begränsas till insatt kapital. Minst en delägare – komplementären – måste emellertid vara obegränsad ansvarig för bolagets samtliga förpliktelser.

Skatterättsliga regler

Den skattemässiga behandlingen av handelsbolag och kommanditbolag är i princip densamma. Handelsbolag är inte skattesubjekt, i stället beskattas delägarna för sina andelar i handelsbolagets resultat. I princip all inkomst från handelsbolag utgör inkomst av näringsverksamhet för delägaren. Det innebär att en delägare som

är fysisk person betalar kommunal skatt och om inkomsterna överstiger skiktgränsen även statlig skatt. Därtill kommer allmänna egenavgifter på inkomsten, egenavgifter på aktiv näringsverksamhet och särskild löneskatt på passiv näringsverksamhet. På avsättning till expansionsfond utgår expansionsfondsskatt. Kapitalvinst på fastighet beskattas dock som inkomst av kapital om delägaren är en fysisk person.

För fysiska personer kan underskott av ett handelsbolags verksamhet endast kvittas mot överskott från samma handelsbolag. Principer 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 aktiebolagen gäller för delägare som är fysiska personer, liksom 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 får då ta upp en schablonmässigt bestämd ränteintäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (statslåneräntan + en procentenhet multiplicerad med det negativa justerade anskaffningsutgiften – se nedan – för andelen). Avdrag får göras för samma belopp i inkomstslaget kapital (negativ räntefördelning). Om kapitalet är positivt får delägaren på motsvarande sätt göra avdrag i näringsverksamheten för en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning som utgörs av den justerade anskaffningsutgiften för andelen multiplicerad med statslåneräntan + fem och en halv procentenheter. Samma belopp beskattas i stället som inkomst av kapital hos delägaren. Vid räntefördelningen för handelsbolag används den beräknade justerade anskaffningsutgiften som kapitalunderlag vid beräkning av varje delägars andel.

Avsättning till expansionsfond får inte överstiga inkomsten av verksamheten eller vissa beloppsgränser. När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet hos delägarna och erlagd expansionsfondsskatt får tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Justerad anskaffningsutgift/skattemässigt värde

Justerad anskaffningsutgift beräknas numera bara av delägare som är fysiska personer. Ingångsvärdet erhålles genom att den ursprungliga anskaffningsutgiften (köpeskillingen, tillskott vid bolagets bildande etc.) ökas med senare tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Anskaffningsutgiften ska vidare ökas med de skattepliktiga inkomsterna 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 26,3 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond och minskas med 26,3 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond. Anskaffningsutgiften ska dessutom ökas med 73,7 procent av expansionsfond som förs över från enskild firma till andel i handelsbolag. Vid en sänkning av expansionsfondskatten till 22 procent får avdrag för avsättningar och öknings för återförda avdrag istället göras med 22 och anskaffningsutgiften ska ökas med 78 procent. Rantefördelning påverkar inte ingångsvärdet, utom i den utsträckning negativ rantefördelning minskar ett underskott av näringsverksamhet.

Statistik

Inkomst från handelsbolag samt rantefördelning och avsättning till expansionsfond för dessa framgår i Tabell 5.6.

Tabell 5.6 Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet i handelsbolag 2007–2010

Mdkr, löpande priser

År	2007	2008	2009	2010
Positiv rantefördelning	0,7	0,7	0,7	0,7
Negativ rantefördelning	0,1	0,1	0,1	0,1
Avsättning till expansionsfond	0,5	0,4	0,3	0,3
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	1,9	2,0	1,9	1,8
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	7,0	6,8	6,6	6,7

Källa: FRIDA

Beräkningskonventioner

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

5.9 EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar och EGTS

Civilrättsliga regler

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

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

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

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

Skatterättsliga regler

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

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

En europeisk kooperativ förening ska likställas med en nationell ekonomisk förening.

En EGTS ska räknas som en ekonomisk förening vid beskattningen i Sverige.

Beräkningskonventioner

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

5.10 Enkelt bolag och partrederi

Civilrättsliga regler

Ett enkelt bolag uppkommer om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Ett enkelt bolag är inte en juridisk person och kan följaktligen inte självt förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Detta innebär att det enkla bolaget inte heller äger någon egen förmögenhet. Bolagsmännen är i stället delägare i de enskilda tillgångarna i bolaget. En företagsform som står det enkla bolaget nära är partrederiet. Dess civilrättsliga regler är i stort sett desamma som för ett enkelt bolag. Partrederi föreligger då ett antal parter överenskommit att, under delat ansvar, gemensamt driva sjöfart med eget fartyg. Partrederiet är inte en juridisk person, utan redarna äger en andel i varje enskild tillgång. Varje redare svarar i förhållande till sin andel i fartyget. Den som utses till s.k. huvudredare har rätt att företräda partrederiet för alla redarnas räkning.

Skatterättsliga regler

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

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

Beräkningskonventioner

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

redarna följer beräkningskonventionerna dem för respektive delägarkategori.

5.11 Koncerner

Beskattningen ska inte styra företagens val av organisationsform. Koncerner utgör inte några särskilda juridiska enheter, varken inom civilrätten eller inom skatterätten i Sverige. Detta innebär att en koncern inte är något rättssubjekt och inte heller något skatteobjekt.

Civilrättsliga regler

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

Skatterättsliga regler

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

Beräkningskonventioner

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

koncern. För övriga regelförändringar görs endast kvalitativa bedömningar.

5.12 Investmentföretag och investeringsfonder

Ett investmentföretag är ett företag med ett stort antal fysiska personer som aktieägare och med ett väl fördelat innehav av värdepapper vilket erbjuder sina ägare riskspridning. De löpande intäkter som ett investmentföretag kan ha utgörs i princip enbart av ränteutgifter och utdelningsinkomster. Dessa är i sin helhet skattepliktiga intäkter. Utöver dessa löpande intäkter ska investmentföretag dessutom redovisa en schablonintäkt enligt avsnitt 4.1.

En investeringsfond är en fond bestående av fondpapper och andra finansiella instrument, vilken bildats genom kapitaltillskott från allmänheten och ägs av dem som skjutit till kapital. Investeringsfonden är inte en juridisk person, men är trots det skatteobjekt. Investeringsfonderna har inte möjlighet att ta upp lån.

Beskattning av investmentföretag och investeringsfonder har utformats bl.a. i syfte att beakta att dessa endast utgör mellanhänder för placeringar på värdepappersmarknaden. Kedjebeskattningen av utdelningsinkomster är i princip eliminerad genom avdragsrätt för utbetald utdelning och mellanhanden har givits möjlighet till skattefria omplaceringar av aktieinnehavet genom skattefrihet för kapitalvinster. I stället har en schablonmässig beskattning genomförts som kompensation för skattefriheten för kapitalvinster. Reglerna har till syfte att uppnå neutralitet gentemot direktägande. För investeringsfonder och investmentbolag uppgår den skattegrundande schablonintäkten till 1,5 procent av underlaget som utgörs av beskattningsårets ingående marknadsvärde på aktie- och övriga delägarätter (se kapitel 4)³⁹.

Beräkningskonventioner

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

³⁹ För investmentföretag ingår inte näringsbetingade delägarätter i underlaget.

5.13 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.

För företagets del måste man skilja mellan olika etableringsformer. I den följande framställningen bortses från vad som gäller enligt skatteavtal. Vid etablering i utlandet genom filial⁴⁰ beskattas filialinkomsterna i Sverige som en del av det svenska företagets inkomster. När dotterbolag etableras får man skilja mellan utländskt bolag och utländsk juridisk person.⁴¹ Ett utländskt bolag beskattas inte i Sverige, men i vissa fall kan en utländsk juridisk persons delägare beskattas här. En svensk delägare i en utländsk juridisk person, som inte är utländskt bolag, ska beskattas i Sverige för sin andel i den löpande vinsten, om den utländska associationen inte är skattesubjekt.

Svenskägda dotterbolag i utlandet omfattas ej av svensk beskattningsrätt, vilket innebär följande: (1) det utländska dotterbolagets inkomster beskattas uteslutande i etableringslandet enligt det landets regler så länge inkomsterna stannar i etableringslandet, (2) förluster i det utländska dotterbolaget kan normalt inte utnyttjas i Sverige, (3) ytterligare beskattning kan bli aktuell i Sverige vid vinsthemtagning, (4) ytterligare beskattning kan komma ifråga i etableringslandet vid vinsthemtagning genom källskatt (5) avräk-

⁴⁰ En utländsk filial innebär att företaget inte bildar ett självständigt rättssubjekt i utlandet, vilket enligt svenska skatteregler faller utanför den svenska beskattningsrätten.

⁴¹ Ett utländskt bolag omfattar sådana utländska juridiska personer, där någon löpande beskattning av delägarna inte kommer ifråga. Med andra ord måste ett utländskt bolag själv vara skattesubjekt i hemstaten. En utländsk juridisk person föreligger, om den utländska associationen har egen rättskapacitet enligt hemstatens lagstiftning och om det har en egen förmögenhetsmassa, som de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över.

ning av utländsk källskatt kan bli aktuell i Sverige vid vinsthemtagning.

Ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe ska beskattas här för sina inkomster av den svenska verksamheten (den svenska filialen). Svenska dotterbolag till ett utländskt bolag beskattas som övriga svenska bolag och källskatt (kupongskatt 30 procent) uttas på vinsthemtagningen.

Beräkningskonventioner

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

6 Socialavgifter och löneskatter

Indirekt beskattning av förvärvsinkomster sker i form av socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. 2013 beräknas dessa tillsammans utgöra ca 27,5 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter.

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

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

Arbetsgivaravgiften såväl som egenavgiften består av sex delavgifter, se Tabell 6.1. Med undantag för ålderspensionsavgiften bestäms arbetsgivaravgiftens delavgifter varje år genom en så kallad kalibrering där nivån sätts för att motsvara prognosen för de utgifter som avgiften ska finansiera. När kalibreringen av arbetsgivaravgiften är klar bestäms egenavgiften genom att sjukförsäkringsavgiften ökas med 0,09 procentenheter och arbetsmarknadsavgiften minskas med 2,54 procentenheter. Skillnaderna i nivån mellan arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna motiveras av skillnader i försäkringsinnehållet. Efter kalibreringen bestäms den allmänna

löneavgiften. Den allmänna löneavgiften fungerar som ett ”drag-spel” och justeras för att hålla det totala avgiftsuttaget, som fastställs politiskt, oförändrat vid små förändringar i socialavgifterna. Avgiften tas ut på samma avgiftsunderlag som arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Avgiften kan i sin helhet ses som en skatt eftersom den inte är kopplad till någon förmån för individen.

Lagtekniskt ingår inte den allmänna löneavgiften i socialavgifterna men eftersom den inte särskiljs i debiteringsförfarandet menas i dessa beräkningskonventioner i fortsättningen med arbetsgivaravgifterna (egenavgifterna) summan av arbetsgivaravgifter (egenavgifter) och allmän löneavgift. Avgiftsnivåerna för 2013 sammanfattas i Tabell 6.1.

Tabell 6.1 Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2013

Procent

Socialavgifter och allmän löneavgift	Arbetsgivaravgifter	Egenavgifter
Ålderspensionsavgift	10,21	10,21
Sjukförsäkringsavgift	4,35	4,44
Arbetsskadeavgift	0,30	0,30
Arbetsmarknadsavgift	2,91	0,37
Efterlevandepensionsavgift	1,17	1,17
Föräldraförsäkringsavgift	2,60	2,60
Allmän löneavgift	9,88	9,88
Summa socialavgifter och allmän löneavgift	31,42	28,97

6.1 Arbetsgivaravgifter

Skatterättsliga regler

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

Från och med 2002 utgår ett regionalt stöd till arbetsgivare med fast driftsställe i stödområde A (vissa delar av Norrland och inre Svealand). De får en nedsättning av arbetsgivaravgifterna med 10 procentenheter, dock högst 7 100 kronor per månad (85 200 kronor per år). Offentlig sektor och registrerade trossam-

fund omfattas inte av den regionala nedsättningen. Inte heller företag inom sektorerna jordbruk, fiske eller transport omfattas av nedsättningen, till följd av EU:s statsstödsregler.

Den 1 juli 2007 infördes en nedsättning av det samlade uttaget av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som vid årets ingång har fyllt 18 men inte 25 år. Nedsättningen innebar att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, halverades. Nedsättningen för unga utvidgades den 1 januari 2009. Nedsättningen kom då att, dels omfatta ytterligare åldersgrupper, dels innebära en större nedsättning. Från och med 1 januari 2009 omfattas alla som vid årets ingång inte har fyllt 26 år av nedsättningen. De nedsatta avgifterna uppgår till hela ålderspensionsavgiften samt en fjärdedel av de övriga avgifterna. För 2013 motsvarar nedsättningen 15,93 procentenheter. Arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften för unga upp till 26 år uppgår därmed till 15,49 procent.

Lön och annan ersättning till dem som vid årets ingång fyllt 65 år och är födda efter 1937, dvs. personer som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet, är pensionsgrundande. Dessa inkomster är dock endast i begränsad omfattning förmånsgrundande i övriga socialförsäkringar. Av denna anledning är deras förvärvsinkomster endast belagda med ålderspensionsavgift. På lön och annan ersättning till dem som är födda 1937 eller tidigare betalas inga socialavgifter. Dessa inkomster är inte pensionsgrundande.

Statistik

I Tabell 6.2 redovisas avgiftssatser, underlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2009–2013. Underlaget för arbetsgivaravgifter för 2013 beräknas uppgå till 1 453 miljarder kronor. Nedsättningarna beräknas till 22,2 miljarder kronor och intäkterna till 435 miljarder kronor.

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

Procent och mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011*	2012*	2013*
Avgiftssats (%)	31,42	31,42	31,42	31,42	31,42
Avgiftsunderlag	1 244	1 280	1 350	1 399	1 453
Intäkter efter nedsättningar	376	386	408	419	435
Summa nedsättningar	16,79	17,73	20,08	21,35	22,17
Regional nedsättning	0,51	0,52	0,54	0,55	0,57
Nedsättning för unga	16,28	17,21	19,54	20,80	21,60

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

Beräkningskonventioner

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

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

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

Vid sänkta arbetsgivaravgifter är bruttoeffekten på de offentliga finanserna negativ. Om ingen övervältring på löner eller priser skulle ske får avgiftssänkningen följande indirekta effekter på de offentliga finanserna: Företagens vinster ökar, vilket ökar intäk-

terna från bolagsskatten, och kommunernas och statens lönekostnader minskar. De indirekta effekterna medför alltså att nettoeffekten av avgiftssänkningen är mindre än bruttoeffekten.

Om det antas att sänkta arbetsgivaravgifter övervältras på löner och priser enligt övervältringsprofilen i kapitel 2 uppkommer fler indirekta effekter: På kort sikt ökar lönekostnaden och vinsterna medan intäkterna minskar. På lång sikt antas vinsterna och intäkterna återgå till nivåerna före avgiftssänkningen och hela bruttoeffekten övervältras på lönekostnaderna i form av högre löner. Sänkta arbetsgivaravgifter antas alltså leda till att lönesumman ökar. Det innebär att underlaget för kommunal och statlig inkomstskatt ökar. Följden blir att skatteintäkterna till den offentliga sektorn ökar. Den ökade lönesumman innebär samtidigt att de i socialförsäkringarna förmånsgrundande inkomsterna ökar. Därmed ökar även utgifterna för socialförsäkringarna. Övervältringen på intäkterna i form av lägre priser innebär att underlaget för mervärdesskatten minskar. Samtidigt motverkas denna effekt av den KPI-effekt som prisövervältringen har på de offentliga utgifterna. KPI-effekten innebär att den lägre prisnivån leder till lägre KPI och därmed till att de offentliga utgifter som är knutna till KPI skrivs upp långsammare. Den sammanlagda offentligfinansiella effekten av dessa två effekter är nära noll varför effekterna av prisförändringen inte särredovisas i beräkningarna.

En stor del av de ovan beskrivna indirekta effekterna påverkar kommunernas och även de statliga myndigheternas finansiella situation. Därmed uppkommer frågan hur offentliga utgifter och övriga skatteinkomster – och därmed de offentliga finanserna – påverkas av sådana förändringar. Situationen kan jämföras med när statliga myndigheter ges ökade anslag eller när statsbidragen till kommunerna ökar. I dessa fall antas statlig och kommunal konsumtion öka och därmed påverkas också den offentliga sektorns finansiella sparande negativt. Denna jämförelse har fått vara styrande för effektberäkningarna i denna konvention. I beräkningarna av den offentligfinansiella effekten av en förändring av socialavgifterna antas alltså kommunerna och de statliga myndigheterna anpassa sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den ekonomiska utrymmesförändring som uppkommer p.g.a. ändrade kommunalskatteintäkter och sänkta lönekostnader.⁴² I Exempel 6.1 nedan blir därmed den offentligfinansiella netto-

⁴² Den beräknade offentligfinansiella effekten påverkas inte av om man antar att kommunerna anpassar kommunalskattesatsen istället för konsumtionsutgifterna.

kostnaden för en sänkning av arbetsgivaravgifterna med en procent 11,68 miljarder kronor. Om kommunerna och myndigheterna i stället skulle antas spara resultatförbättringen skulle den totala nettokostnaden bli 8,10 miljarder kronor. För att en socialavgiftsförändring ska kunna genomföras med den lägre offentlig-finansiella effekten krävs att de generella statsbidragen och myndighetsanslagen justeras med motsvarande belopp som socialavgiftsförändringen påverkar kommunerna och myndigheterna. Om så inte görs måste den påverkan regeländringen har på kommunernas och myndigheternas ekonomi behandlas likvärdigt med en höjning eller sänkning av statsbidragen och anslagen.

Beräkningen av de indirekta effekterna kräver information om lönesummans fördelning mellan olika sektorer. År 2013 förväntas den offentliga sektorns andel av lönesumman uppgå till 25,6 procent. Kommunerna och landstingen svarar för 19,6 procent och staten för 6,0 procent. Resterande del av lönesumman, 74,4 procent, står den privata sektorn för. I Exempel 6.1 illustreras beräkningskonventionen för en sänkning av den allmänna löneavgiften med en procentenhet.

Exempel 6.1 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter

Underlaget för arbetsgivaravgifterna efter nedsättningar uppgår till 1 382 mdkr (notera att nedsättningarna i Tabell 6.2 divideras med arbetsgivaravgiften för att få fram underlaget, dvs. $1\,453\,22,17/0,3142=1\,382$). Bruttoeffekten av avgiftssänkningen är därmed -13,82 mdkr ($=-0,01*1\,382$). Lönekostnaden uppgår före sänkningen till 1 816 mdkr ($=1\,382*1,3142$). Antas ingen övervältring på löner och priser så resulterar hela avgiftssänkningen i högre vinster. En indirekt effekt som följer av högre vinster är att vid en bolagsskattesats på 22,00 procent ökar statens intäkter från bolagsskatten med 2,26 mdkr ($=0,22*13,82*0,744$). En annan indirekt effekt är att den offentliga sektorns lönekostnader minskar med 3,54 mdkr ($=-13,82*0,256$). Den offentliga sektorns minskade lönekostnader leder dock enligt antagandet beskrivit ovan samtidigt till högre offentlig konsumtion. Nettoeffekten av avgiftssänkningen blir sammantaget -11,56 mdkr ($-13,82+2,26$).

I Tabell 6.3 ges ett exempel utan övervältring på löner och priser, inklusive fördelningen på olika sektorer och på olika inkomsttitlar på statsbudgeten.

Om övervältring på löner och priser antas följa övervältringsprofilen i kapitel 2 leder avgiftssänkningen till att vinsterna 2013 ökar med 3,46 mdkr ($=13,82 \cdot 0,25$), att företagens intäkter minskar med 3,46 mdkr och att lönesumman ökar med 5,30 mdkr ($=13,82 \cdot 0,5/1,3042$).

Ökningen av lönesumman leder till flera indirekta effekter: Intäkterna från kommunal inkomstskatt ökar på grund av löneökningar och till det kopplade ökning av förmånsgrundade socialförsäkringsinkomster med 1,80 mdkr. Även intäkterna från fysiska personers statliga inkomstskatt ökar med 0,14 mdkr. Att ökningen för den statliga inkomstskatten är så liten beror på att de statliga skattereduktionerna, jobbskatteavdrag och skattereduktion för allmän pensionsavgift, också ökar. Intäkterna från avgifterna i arbetsgivaravgifterna ökar med 0,66 mdkr (exklusive allmän löneavgift), och kostnaderna i de statliga trygghetssystemen ökar med 0,25 mdkr. De ökade utbetalningarna från trygghetssystemen bidrar också till att inkomstskatterna ökar något mer, som nämndes ovan. Ålderspensionssystemet (Första–Fjärde AP-fonderna) påverkas av den ökade lönesumman genom att intäkterna från ålderspensionsavgiften ökar, samtidigt som kostnaden för framtida pensioner ökar. Ökningen i framtida pensioner slår dock igenom först på sikt. Den sammanlagda effekten på ålderspensionssystemet 2013 beräknas till 0,56 mdkr. Den ökade lönesumman innebär dessutom att den offentliga sektorns lönekostnader blir högre än då ingen övervältring på lönerna antas; den minskar med 1,77 mdkr i stället för med 3,54 mdkr utan övervältring. Övervältringen från vinster till löner och priser leder även till att intäkterna från bolagsskatten blir 75 procent lägre jämfört med då ingen övervältring antas och bolagsskatten ökar med 0,57 mdkr i stället för med 2,26 mdkr. Även i detta fall gäller att de statliga myndigheternas och kommunernas minskade lönekostnad, liksom kommunernas ökade skatteintäkter, motsvaras av ökade utgifter av samma storlek. Med hänsyn tagen till dessa indirekta effekter blir nettoeffekten av sänkt allmän löneavgift i arbetsgivaravgifterna med en procentenhet -11,68 mdkr 2013.

På lång sikt antas att hela avgiftssänkningen övervältras på lönerna, vilket innebär att lönesumman ökar med 10,60 mdkr ($=13,82/1,3042$) till 1 393 mdkr ($=1\,382+10,60$). Lönekostnaden kommer på lång sikt att uppgå till 1 816 mdkr ($=1\,393*1,3042$). Den successiva övervältringen på lönesumman innebär att samtliga poster i redovisningen som beror på de indirekta effekterna av sänkt allmän löneavgift förstärks över tiden. På lång sikt slår dock även ökade pensionsutbetalningar igenom. Den långsiktiga nettoeffekten uppgår till -11,54 mdkr.

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

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

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					
	-13,82				
Nettoeffekt, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad	2,71	2,71	2,71	2,71	2,71
Kommunal konsumtion	-2,71	-2,71	-2,71	-2,71	2,71
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-11,56	-11,56	-11,56	-11,56	-11,56
Allmän löneavgift	-13,82	-13,82	-13,82	-13,82	-13,82
Skatt på företagsvinster	2,26	2,26	2,26	2,26	2,26
<i>Summa intäkter</i>	<i>-11,56</i>	<i>-11,56</i>	<i>-11,56</i>	<i>-11,56</i>	<i>-11,56</i>
Lönekostnad	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83
Myndigheternas konsumtion	-0,83	-0,83	-0,83	-0,83	-0,83
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-11,56	-11,56	-11,56	-11,56	-11,56

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

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					
					-13,82
Nettoeffekt, År					
	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal inkomstskatt	1,80	2,70	3,15	3,38	4,14
<i>Summa intäkter</i>	<i>1,80</i>	<i>2,70</i>	<i>3,15</i>	<i>3,38</i>	<i>4,14</i>
Lönekostnad	1,35	0,68	0,34	0,17	0,00
Kommunal konsumtion	-3,16	-3,38	-3,49	-3,55	-4,14
<i>Summa kostnader</i>	<i>-1,80</i>	<i>-2,70</i>	<i>-3,15</i>	<i>-3,38</i>	<i>-4,15</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,56	0,84	0,98	1,05	0,14
Ålderspensionsavgift	0,37	0,56	0,65	0,70	0,75
Allmän pensionsavgift	0,19	0,28	0,33	0,35	0,38
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,56</i>	<i>0,84</i>	<i>0,98</i>	<i>1,05</i>	<i>1,12</i>
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,98
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,98</i>
C. Staten	-12,24	-12,01	-11,90	-11,84	-11,69
Direkta skatter på arbete	0,14	0,21	0,24	0,26	0,38
Indirekta skatter på arbete					
Ålderspensionsavgift	0,06	0,09	0,10	0,11	0,12
Sjukförsäkringsavgift	0,23	0,35	0,40	0,43	0,46
Arbetskadavgift	0,02	0,02	0,03	0,03	0,03
Arbetsmarknadsavgift	0,15	0,23	0,27	0,29	0,31
Efterlevandepensionsavgift	0,06	0,09	0,11	0,12	0,12
Föräldraförsäkringsavgift	0,14	0,21	0,24	0,26	0,28
Allmän löneavgift	-13,35	-13,11	-13,00	-12,94	-12,88
Skatt på företagsvinster	0,57	0,28	0,14	0,07	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-11,98</i>	<i>-11,63</i>	<i>-11,46</i>	<i>-11,37</i>	<i>-11,18</i>
Ek. trygghet vid sjukdom, handikapp	-0,12	-0,18	-0,21	-0,23	-0,25
Ek. trygghet för familjer och barn	-0,08	-0,12	-0,14	-0,15	-0,17
Ek. trygghet vid arbetslöshet	-0,05	-0,07	-0,08	-0,09	-0,09
Lönekostnad	0,42	0,21	0,10	0,05	0,00
Myndigheternas konsumtion	-0,42	-0,21	-0,10	-0,05	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,25</i>	<i>-0,38</i>	<i>-0,44</i>	<i>-0,47</i>	<i>-0,50</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-11,68	-11,17	-10,92	-10,79	-11,54

6.2 Egenavgifter

Skatterättsliga regler

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

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

Från och med 2002 får enskilda näringsidkare med fast driftsställe i stödområde A (vissa delar av Norrland och inre Svealand) en nedsättning med 10 procent av avgiftsunderlaget upp till 180 000 kronor, dvs. högst 18 000 kronor per år. Särskilda regler, som begränsar nedsättningen till 85 200 kronor, gäller för näringsidkare som är arbetsgivare eller delägare i handelsbolag.

Den 1 juli 2007 infördes en nedsättning av det samlade uttaget av egenavgifter och allmän löneavgift för personer som vid årets ingång fyllt 18 men inte 25 år. Nedsättningen innebar att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, halverades. Nedsättningen för unga utvidgades den 1 januari 2009 till dels att omfatta ytterligare åldersgrupper, dels en större nedsättning. Från och med 1 januari 2009 omfattas alla som vid årets ingång inte har fyllt 26 år av nedsättningen och avgifterna uppgår till hela ålderspensionsavgiften samt en fjärdedel av de övriga avgifterna. 2013 motsvarar nedsättningen 14,08 procentenheter. Egenavgifterna och den allmänna löneavgiften för unga upp till 26 år uppgår därmed till maximala 14,89 procent.

2010 trädde två nya bestämmelser gällande egenavgifter i kraft. Dels förlängdes karenstiden i sjukförsäkringen för den som betalar egenavgifter från en dag till sju dagar vilket medför att sjukförsäkringsavgiften sänktes med 0,74 procentenheter, dels infördes en nedsättning av egenavgifterna med fem procentenheter för enskilda näringsidkare och delägare av handelsbolag som har ett underlag för egenavgifter på minst 40 000 kronor och som vid årets ingång

är mellan 26 och 64 år. Nedsättningen uppgår till som mest 10 000 kronor.

I likhet med vad som gäller för anställda, betalar enskilda näringsidkare som vid årets ingång har fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare endast ålderspensionsavgift. Personer som är födda 1937 eller tidigare betalar inga socialavgifter.

Statistik

I Tabell 6.5 redovisas inbetalda egenavgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2009–2013. Avgiftsunderlaget för 2013 beräknas uppgå till 50,64 miljarder kronor, nedsättningarna till 1,22 miljarder kronor och intäkterna efter nedsättningarna till 11,16 miljarder kronor.

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

Procent och mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011*	2012*	2013*
Avgiftssats	29,71	28,97 ¹	28,97	28,97	28,97
Avgiftsunderlag	41,09	44,62	46,37	48,50	50,64
Intäkter efter nedsättningar	11,32	9,65	10,21	10,68	11,16
Summa nedsättningar	0,15	0,28	1,12	1,17	1,22
Generell nedsättning ²	0	1,12	0,95	1,00	1,04
Regional nedsättning	0,08	0,09	0,09	0,09	0,10
Nedsättning för unga	0,07	0,07	0,07	0,08	0,08

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

¹⁾ Gällde från den 1 juli 2010.

²⁾ Den generella nedsättningen slopades den 1 januari 2008. En ny generell nedsättning infördes fr.o.m. den 1 januari 2010.

Beräkningskonventioner

Näringsidkare antas försöka jämna ut inkomsterna från näringsverksamhet över tiden. En förändring av egenavgifterna förutsätts därför medföra att den positiva räntefördelningen ökar eller minskar när nivån på egenavgifterna sänks respektive höjs. Övervärtringsprofilen för egenavgifterna blir därmed något annorlunda jämfört med den för arbetsgivaravgifterna. På kort sikt antas att en tredjedel av förändringen övervältras på priserna och att två tredje-

delar övervältras på näringsinkomsterna. Genom att anpassning sker av utnyttjandet av den positiva räntefördelningen beskattas inkomstförändringen i inkomstslaget kapital. På lång sikt antas det ske en fullständig överföring till inkomst av kapital.

I Exempel 6.2 illustreras beräkningskonventionen med att den allmänna löneavgiften sänks med en procentenhet.

Exempel 6.2 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Med hänsyn tagen till nedsättningar uppgår beräkningsunderlaget för den allmänna löneavgiften i aktiv enskild näringsverksamhet och hos aktiva delägare i handelsbolag till 46,43 mdkr. Detta ger en bruttoeffekt på -0,46 mdkr ($= -0,01 \cdot 46,43$).

Sänkningen leder till att inkomst av näringsverksamhet ökar med 0,46 mdkr. Genom den positiva räntefördelningen gör näringsidkarna avdrag för inkomstökningen och beskattar den som inkomst av kapital. Detta motverkar skattebortfallet. På lång sikt uppgår den motverkande effekten till 0,14 mdkr ($= 0,30 \cdot 0,46$) vid en kapitalinkomstskatt på 30 procent. Åren 2013–2015 beskattas emellertid endast två tredjedelar av bruttoeffekten i inkomst av kapital, vilket ger en förstärkning på 0,09 mdkr ($= 2/3 \cdot 0,30 \cdot 0,46$). Nettoeffekten för åren 2013–2015 uppgår till -0,37 mdkr och varaktigt till -0,33 mdkr. Exemplet redovisas i Tabell 6.6.

Tabell 6.6 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					-0,46
Nettoeffekt, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-0,37	-0,37	-0,37	-0,37	-0,33
Allmän löneavgift	-0,46	-0,46	-0,46	-0,46	-0,46
Skatt på kapital	0,09	0,09	0,09	0,09	0,14
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,37</i>	<i>-0,37</i>	<i>-0,37</i>	<i>-0,37</i>	<i>-0,33</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-0,37	-0,37	-0,37	-0,37	-0,33

6.3 Särskild löneskatt

Skatterättsliga regler

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

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

Den särskilda löneskatten infördes i samband med skattereformen 1990–1991 (prop. 1990/91:166). Nivån på den särskilda löneskatten bestämdes baserat på en bedömning av skattedelen i socialavgifterna. Med utgångspunkt från egenavgifterna antogs olika avgifter ha olika grad av skatteinnehåll. Den allmänna löneavgiften ansågs t.ex. vara en skatt i sin helhet. Övriga avgifter har någon typ av samband med förmånerna. Sambanden är dock ofullständiga i många avseenden. Exempelvis finansierar sjukförsäkringen förmåner för dem som inte förvärvsarbetar och ålderspensionsavgifter som tas ut på inkomster över 7,5 inkomstbasbelopp ger inte några ytterligare pensionsförmåner. Bedömningen gjordes att hälften av socialavgifterna, bortsett från den allmänna löneavgiften, utgörs av skatt. Nivån på den särskilda löneskatten bestämdes därför till halva nivån för socialavgifterna exkl. den allmänna löneavgiften plus hela den allmänna löneavgiften. Fr.o.m. 1995 inkluderades även hälften av den allmänna pensionsavgiften i beräkningen av den särskilda löneskattens storlek.

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

Den särskilda löneskatten på lön och annan ersättning samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet slopades 2007 för personer som är över 65 år och födda 1938 eller senare, och 2008 även för personer som är födda 1937 och tidigare.

Statistik

I Tabell 6.7 redovisas underlag och skatteintäkter från särskild löneskatt, uppdelat på juridiska och fysiska personer, under perioden 2009–2013. Beräkningsunderlaget för den särskilda löneskatten för juridiska personer utgörs i huvudsak av avsättningar till tjänstepensioner och omfattar såväl fonderade avsättningar som direktutbetalad pension, varav de fonderade avsättningarna står för drygt hälften.

Tabell 6.7 Skattesats och skattebaser för särskild löneskatt fördelat på juridiska och fysiska personer

Procent och mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011*	2012*	2013*
Skattesats	24,26	24,26	24,26	24,26	24,26
Juridiska personer	108,43	110,43	126,52	131,15	136,18
Fysiska personer	4,13	4,10	3,79	4,04	4,30

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

Exempel 6.3 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer

Beräkningsunderlaget för särskild löneskatt för juridiska personer beräknas uppgå till 136,18 mdkr 2013. En procentenhets sänkning av särskilda löneskatten ger en bruttoeffekt på -1,36 mdkr ($= -0,01 * 136,18$). Varaktigt övervältras denna på löner. Samma övervältringsprofil som för arbetsgivaravgifter tillämpas (se kapitel 2). Exemplet redovisas i Tabell 6.8.

Exempel 6.4 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer

Beräkningsunderlaget för särskild löneskatt för fysiska personer beräknas uppgå till 4,30 mdkr 2013. Bruttoeffekten kommer därmed att uppgå till -0,04 mdkr ($= -0,01 * 4,30$). En motverkande effekt uppkommer genom att näringsidkaren antas ta ut inkomstförstärkningen som inkomst av kapital som beskattas med 30 procent. Samma övervältringsprofil som för egenavgifter tillämpas: Åren 2013–2016 beskattas två tredjedelar av bruttoeffekten i inkomst av kapital, och på lång sikt beskattas hela bruttoeffekten som inkomst av kapital. Exemplet redovisas i Tabell 6.9.

Tabell 6.8 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					
-1,36					
Nettoeffekt, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal inkomstskatt	0,19	0,29	0,33	0,36	0,43
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,19</i>	<i>0,29</i>	<i>0,33</i>	<i>0,36</i>	<i>0,43</i>
Lönekostnad	0,17	0,07	0,03	0,02	0,00
Kommunal konsumtion	-0,32	-0,35	-0,37	-0,37	-0,43
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,19</i>	<i>-0,29</i>	<i>-0,33</i>	<i>-0,36</i>	<i>-0,43</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,06	0,09	0,10	0,11	-0,02
Ålderspensionsavgift	0,04	0,06	0,07	0,07	0,08
Allmän pensionsavgift	0,02	0,03	0,03	0,04	0,04
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,06</i>	<i>0,09</i>	<i>0,10</i>	<i>0,11</i>	<i>0,12</i>
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,13
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,13</i>
C. Staten	-1,09	-1,01	-0,97	-0,95	-0,93
Direkta skatter på arbete	0,02	0,02	0,03	0,03	0,04
Indirekta skatter på arbete					
Ålderspensionsavgift	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Sjukförsäkringsavgift	0,03	0,04	0,05	0,05	0,06
Arbetskadavgift	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Arbetsmarknadsavgift	0,02	0,02	0,03	0,03	0,03
Efterlevandepensionsavgift	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Föräldraförsäkringsavgift	0,01	0,02	0,03	0,03	0,03
Allmän löneavgift	0,03	0,05	0,06	0,06	0,07
Särskild löneskatt	-1,23	-1,17	-1,14	-1,12	-1,10
Skatt på företagsvinster	0,06	0,03	0,01	0,01	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-1,06</i>	<i>-0,96</i>	<i>-0,91</i>	<i>-0,89</i>	<i>-0,86</i>
Ek. trygghet vid sjukdom	-0,02	-0,04	-0,04	-0,04	-0,05
Ek. trygghet för familjer och barn	-0,01	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Ek. trygghet vid arbetslöshet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad	0,04	0,02	0,01	0,01	0,00
Myndigheternas konsumtion	-0,04	-0,02	-0,01	-0,01	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,07</i>	<i>-0,07</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-1,03	-0,93	-0,87	-0,84	-0,94

Tabell 6.9 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					-0,04
Nettoeffekt, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04	-0,03
Särskild löneskatt	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04
Skatt på kapital	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,03</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04	-0,03

7 Mervärdesskatt

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

Mervärdesskatten svarar för ca 20 procent av offentliga sektorns skatteintäkter, vilket motsvarar ca 40 procent av statens skatteintäkter. Mervärdesskatt tas ut på privat och offentlig konsumtion av varor och tjänster. Den tas ut i samtliga led i produktions- och distributionskedjan. Det mervärde som har tillförts varan respektive tjänsten i varje led beskattas. Praktiskt går det till så att mervärdesskattepliktiga företag i produktions- och distributionskedjan tar ut mervärdesskatt från efterföljande led (utgående skatt) och drar av mervärdesskatt från föregående led (ingående skatt). Mellanskillnaden betalas in till staten om den utgående mervärdesskatten är större än den ingående mervärdesskatten. Är istället den ingående skatten större än den utgående skatten får företagen tillbaka mellanskillnaden från staten. Genom denna konstruktion undviker man dubbelbeskattning av det mervärde som skapats i föregående led.

Skatterättsliga regler

Mervärdesskatt tas ut med en viss procent av beskattningsunderlaget, som utgörs av varans eller tjänstens pris, inklusive skatter och avgifter, före mervärdesskatt. I EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) finns regler om mervärdesbeskattning som alla medlemsstater i EU måste följa. Vad gäller skattesatser framgår

bl.a. att varje medlemsstat måste ha en normalnivå för mervärdesskatt (normalskattesats). Medlemsstaterna får själva bestämma nivån på normalskattesatsen. Den får dock inte understiga 15 procent. Enligt mervärdesskattedirektivet är det vidare tillåtet med högst två skattesatser som är lägre än normalskattesatsen (reducerad skattesats). En reducerad skattesats får ej understiga 5 procent. Av direktivet framgår också vilka varor och tjänster som tillåts beskattas med en reducerad skattesats respektive ska vara undantagna från mervärdesbeskattning. Efter en ändring av mervärdesskattedirektivet som trädde i kraft den 1 juni 2009 kan reducerad skattesats tillämpas i större utsträckning i tjänstesektorn än vad som tidigare var möjligt.

Normalskattesatsen i Sverige är 25 procent. För vissa varor och tjänster har man valt lägre skattesatser: 12 respektive 6 procent. Livsmedel, restaurang- och cateringtjänster, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet, konstnärers försäljning av egna konstverk m.m. samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter beskattas med 12 procent. Allmänna nyhetstidningar, böcker, personbefordran, entréavgifter till konserter, bio, teater och liknande föreställningar samt vissa mervärdesskattepliktiga tjänster inom idrottsområdet beskattas med 6 procent. Varor och tjänster som inte mervärdesbeskattas men där de företag som säljer dessa varor och tjänster ändå har avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten, benämns som kvalificerat undantagna. Det innebär att konsumtion inte belastas med mervärdesskatt till följd av mervärdet i något produktionsled. Receptbelagda läkemedel, skepp för yrkesmässig sjöfart, flygbensin och flygfotogen, guld som levereras till Sveriges riksbank samt sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel är exempel på varor och tjänster som är kvalificerat undantagna. I Tabell 7.1 redovisas dessa under rubriken 0 procent.

Företag som tillhandahåller varor och tjänster som i stället enbart är undantagna från mervärdesbeskattning ska inte ta ut någon mervärdesskatt av efterföljande led. De har emellertid normalt inte heller någon avdragsrätt för sin ingående mervärdesskatt. Det innebär att konsumtion av undantagna varor belastas med mervärdesskatt på den del av mervärdet som tillförts i tidigare led. Härigenom skiljer sig beskattningen av de undantagna varorna och tjänsterna från de kvalificerat undantagna. Bostadshyror, vård och omsorg och finansiella tjänster är exempel på områden som är undantagna från mervärdesbeskattning och där erlagd mervärdes-

skatt således utgör en kostnad i produktionen. Omkring 40 procent av hushållens konsumtion utgörs av utgifter för varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt. År 2013 förväntas hushållens utgifter för dessa typer av konsumtionsvaror och tjänster att uppgå till ca 740 miljarder kronor.

I Budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen att s.k. omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt vid handel med avfall och skrot av vissa metaller ska gälla från 1 januari 2013. Omvänd skattskyldighet innebär att det är köparen som är redovisnings- och betalningsskyldig för mervärdesskatt i stället för säljaren.

Statistik

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

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

Tabell 7.1 Baser för mervärdesskatt på privat konsumtion 2009-2013¹⁾

Mdkr, löpande priser

Mervärdesskattesatser	2009	2010	2011	2012*	2013*
25%	839	866	947	905	944
12%	185	187	198	207	299
6%	83	83	90	94	99
0%	9	9	9	10	10

Anm.1: En * markerar att baserna är prognoser. Baserna motsvarar det underlag som mervärdesskatten beräknas på och redovisas därmed exklusive mervärdesskatt. Baserna inkluderar enbart privat konsumtion (offentlig konsumtion ingår ej). Hushållens konsumtion fördelas utifrån data från SCB. Förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt fördelas utifrån den fördelning som används av Skatteverket vid beräkningen av Sveriges EU-avgift, den så kallade W.A.R-sammanställningen (Weighted Average Rate). Denna fördelning grundar sig på data från 2009 varför mervärdesskatteintäkterna, beräknade utifrån denna uppdelning, kan komma att skilja något från det totala utfallet.

Anm.2: Baserna är sammanställda utifrån hushållens konsumtion där en liten en liten andel skatteundandragande antas förekomma. De registrerade skatteintäkterna sammanfaller således inte med den teoretiskt beräknade mervärdesskatten utifrån baserna.

¹⁾ Varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt redovisas inte i tabellen. Hushållens konsumtion av dessa varor och tjänster tillsammans med insatsvaror och investeringar gjorda i företag som omsätter dessa varor och tjänster, uppskattas till totalt omkring 742 miljarder kronor för år 2013. Det är dock endast mervärdet i det sista ledet som undantas beskattning. Mervärdet som skapats i tidigare led inkluderas i basen för motsvarande skattesats.

Beräkningskonvention

Vid beräkningar av de offentligfinansiella effekterna till följd av en förändrad mervärdesskattesats bortses generellt från eventuella beteendeffekter som påverkar efterfrågade och utbudna kvantiteter i beräkningarna (se vidare avsnitt 1.3). Vid långsiktiga offentligfinansiella effektberäkningar av förändrade mervärdesskattesatser kan det däremot vara motiverat att ta hänsyn till beteendeförändringar (se exempel i avsnitt 7.3).

I beräkningar av de offentligfinansiella effekterna antas även att priset före skatt är oförändrat. En höjning av en mervärdesskattesats resulterar således i högre pris för varan och därmed ökade skatteintäkter (se vidare avsnitt 2.1). Skatteundandragande, uppborädsförluster m.m. gör att de faktiska mervärdesskatteintäkterna är ca 2 procent lägre än vad som annars hade varit fallet. Även detta beaktas i beräkningarna. Om förändringen av mervärdesskatten endast avser en enstaka vara eller tjänst beaktas dock inte detta i normalfallet, eftersom kunskap saknas om storleken på skatteundandragande m.m. för enskilda varor och tjänster. Finns däremot misstanke om att en bas innehåller mycket svart försäljning bör skatteundandragandets storlek beaktas.

Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn av en mervärdesskattesatsförändring beräknas som förändringen av skattesatsen multiplicerat med mervärdesskattebasen för de varor och tjänster som omfattas av skattesatsförändringen. Bruttoeffekten visar därmed hur den offentliga sektorns mervärdesskatteintäkter påverkas statistiskt av en förändring av mervärdesskattesatsen. Den offentligfinansiella nettoeffekten beräknas som summan av bruttoeffekten och den motverkande KPI-effekten. KPI-effekten avspeglar det faktum att den offentliga sektorns utgifter för pensioner, försörjningsstöd m.m. som är knutna till prisnivån, påverkas när en mervärdesskatteförändring ändrar den allmänna prisnivån. För en given storlek på bruttoeffekten beräknas KPI-effekten på ett enhetligt sätt. I avsnitt 2.2 ges en detaljerad beskrivning av de indirekta effekter som följer på förändringar av KPI.

Exempel 7.1 nedan med efterföljande Tabell 7.2 visar hur den offentligfinansiella effekten av en höjd mervärdesskattesats på livsmedel beräknas och redovisas.

Exempel 7.1 Höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet

I exemplet redovisas offentligfinansiella effekter av en höjd mervärdesskattesats på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet från 12 till 13 procent. Hushållens konsumtion av livsmedel, inklusive alkoholfria drycker och öl klass 1 och 2 (skattebasen) beräknas uppgå till 197 mdkr exklusive mervärdesskatt år 2013.

Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn blir 1,93 mdkr ($0,01 \cdot 197 \cdot 0,98$) när hänsyn tas till skatteundragande på 2 procent. Det första året uppkommer inga indirekta effekter, så nettoeffekten för 2013 är densamma som bruttoeffekten, 1,93 mdkr.

Skattesatshöjningen från 12 till 13 procent förväntas höja livsmedelspriserna, vilket i sin tur påverkar bl.a. basbelopp och inkomstskatteskalorna för år 2013 (KPI-effekten). För kommunsektorn ger KPI-förändringen effekter på kommunalskatten, kommunernas lönekostnader, försörjningsstödet och den kommunala fastighetsavgiften. På grund av dessa effekter förstärks kommunsektorns budget från 2014 och framåt men kommunerna antas samtidigt öka sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den resultatförbättring som upp-

kommer p.g.a. KPI-förbättringen. För staten uppkommer motverkande KPI-effekter via bl.a. sjukpenning, garantipensioner, föräldrapenning, studiestöd och bostadsbidrag. Det gör att budgetförstärkningen för staten blir mindre fr.o.m. år 2014 jämfört med år 2013.

Med hjälp av Tabell 2.2 kan de indirekta effekterna beräknas som bruttoeffekten multiplicerat med den procentuella KPI-effekten. Här tas hänsyn till att kommunernas konsumtion antas förändras för att exakt motverka KPI-effektens påverkan på kommunernas ekonomi. Nettoeffekten för 2014 beräknas till 1,56 mdkr ($1,93 \cdot (1 - 0,1926)$). På motsvarande sätt beräknas nettoeffekten för 2015 till 1,66 mdkr och nettoeffekten för 2016 till 1,75 mdkr. Den varaktiga effekten är densamma som effekten 2016, dvs. 1,75 mdkr. I Tabell 7.2 nedan visas de totala offentligfinansiella nettoeffekterna för olika år samt hur de fördelar sig mellan kommunsektorn, ålderspensionssystemet och staten.

Tabell 7.2 Höjd mervärdesskatt på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet

Mdkr, fasta priser och volymer

					1,93
Bruttoeffekt					
Nettoeffekter, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,05</i>	<i>0,01</i>	<i>-0,02</i>	<i>0,04</i>
Kommunal konsumtion	0,00	-0,02	0,01	0,05	-0,02
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,01</i>	<i>0,02</i>	<i>-0,04</i>
B Ålderspensionssystemet	0,00	-0,18	-0,08	0,01	0,01
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,03</i>	<i>0,02</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,21</i>	<i>-0,10</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
C. Staten	1,93	1,74	1,74	1,74	1,74
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,16	-0,15	-0,14	-0,14
Skatt på konsumtion och insatsvaror					
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,09	0,09	0,09	0,09
Mervärdesskatt	1,93	1,93	1,93	1,93	1,93
<i>Summa intäkter</i>	<i>1,93</i>	<i>1,86</i>	<i>1,87</i>	<i>1,87</i>	<i>1,87</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,12</i>	<i>-0,13</i>	<i>-0,13</i>	<i>-0,13</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	1,93	1,56	1,66	1,75	1,75

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid

7.1 Mervärdesskattebeläggning av ett tidigare undantaget område

Exempel 7.2 nedan beskriver hur den offentligfinansiella effekten av en breddad bas för mervärdesskatt beräknas. 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 hushåll, ideella föreningar och av företag vars verksamhet inte är mervärdesskattepliktiga.

Viktigt att beakta vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten är även att företag som producerar varor och tjänster vilka är undantagna från mervärdesskatt inte har rätt att dra av den ingående mervärdesskatten. Den ingående mervärdesskatten utgör därmed en kostnad för dessa företag och en intäkt för den offentliga sektorn. När företagen får avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i samband med mervärdesskattebeläggningen kommer denna

intäkt den offentliga sektorn till del först i ett senare led. Kostnader för företagen i form av icke avdragsgill ingående mervärdesskatt antas övervältras framåt genom en ökning av varan eller tjänstens pris. Här antas att företagen övervältrar mervärdesskatten fullt ut i priset så att deras marginaler inte förändras. En mervärdesskattebeläggning innebär att kostnaden för den ingående mervärdesskatten blir avdragsgill. Priset exklusive mervärdesskatt på de aktuella varorna och tjänsterna antas falla i proportion till 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 7.2 Breddad skattebas för mervärdesskatt

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

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

Antag oförändrad vinstmarginal samt oförändrad försäljningsvolym och att verksamheten ska beläggas med 25 procent mervärdesskatt. Omsättningen före mervärdesskattebeläggningen antas uppgå till 100 mdkr. Av förenklingsskäl antas att all försäljning sker till icke skattskyldiga. Kostnadsstrukturen är sådan att ingående mervärdesskatt uppgår till 16 mdkr. Antag att alla insatsvaror är belagda med 25 procents mervärdesskatt. Kostnaden för insatsvarorna kan då beräknas till 80 mdkr inklusive mervärdesskatt (16 mdkr/0,20), där 0,20 inom parentes utgör andelen mervärdesskatt vid 25 procent mervärdesskatt. Alternativt kan kostnaden beräknas till 64 mdkr exklusive mervärdesskatt (16 mdkr/0,25), där 0,25 inom parentes utgör 25 procent mervärdesskatt. Mervärdet beräknas som omsättningen före mervärdesskattebeläggning minus kostnader för

insatsvaror, vilket beräknas till 20 mdkr (100 mdkr–80 mdkr). Med antagande om oförändrad vinstmarginal uppgår omsättningen exklusive såväl ingående som utgående mervärdesskatt till 84 mdkr (100 mdkr–16 mdkr=64 mdkr+20 mdkr). Den offentligfinansiella bruttoeffekten motsvaras av den utgående mervärdesskatten minus den ingående mervärdesskatten, dvs. (84 mdkr *0,25)–16 mdkr=21 mdkr–16 mdkr=5 mdkr.

Beräkningen av nettoeffekter sker med hjälp av samma parametrar som i exemplet med höjd mervärdesskatt på livsmedel ovan (se kapitel 2 samt Exempel 7.1 ovan). Detta innebär att den varaktiga effekten för staten uppgår till 4,50 mdkr, medan den varaktiga effekten för den offentliga sektorn uppgår till 4,52 mdkr.

Tabell 7.3 Breddad skattebas för mervärdesskatt

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt	5,00				
Nettoeffekter, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,13</i>	<i>0,03</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,05</i>
Kommunal konsumtion	0,00	-0,06	0,04	0,12	0,10
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,13</i>	<i>-0,03</i>	<i>0,05</i>	<i>0,05</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	-0,48	-0,20	0,02	0,02
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,07</i>	<i>0,05</i>	<i>0,03</i>	<i>0,03</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,55</i>	<i>-0,26</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
C. Staten	5,00	4,51	4,51	4,50	4,50
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,41	-0,39	-0,38	-0,38
Skatt på konsumtion och insatsvaror					
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,22	0,22	0,22	0,22
Mervärdesskatt	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>5,00</i>	<i>4,82</i>	<i>4,83</i>	<i>4,85</i>	<i>4,85</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,30</i>	<i>-0,33</i>	<i>-0,34</i>	<i>-0,34</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	5,00	4,03	4,31	4,52	4,52

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid

7.2 Kommunsektorn

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

Inom kommunsektorn (kommuner och landsting⁴³) bedrivs såväl skattepliktig som icke skattepliktig verksamhet. För kommunsektorns icke skattepliktiga verksamhet gäller ett särskilt system som regleras i lagen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Det särskilda ersättningssystemet är ett kompensationsystem för kommunsektorns ingående mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet i syfte att säkerställa konkurrensneutraliteten i valet mellan att bedriva verksamhet i egen eller annan regi (se prop. 2001/02:112 s. 17 och prop. 2005/06:7 avsnitt 6.2.). Kommuner och landsting får kompensation för den ingående mervärdesskatt de inte har avdragsrätt för, dvs. ingående skatt hänförlig till den icke skattepliktiga verksamheten. Av denna anledning ingår inte kommunsektorns konsumtion i mervärdesskattebasen och påverkas därigenom inte av förändringar i mervärdesskatten.

Tidigare finansierades detta system genom att kommunsektorn betalade avgifter till systemet. Dessa avgifter skulle täcka uttagen ur systemet. Från och med den 1 januari 2006 är finansieringen dock statlig och uttagen från systemet sker över statsbudgeten. Avsikten är dock inte att staten ska stå för kostnaden för kompensationen, utan det ska fortfarande kommunsektorn göra. För att uppnå denna effekt har statsbidragen till kommunsektorn därför sänkts i motsvarande grad. Till följd av rätten till ersättning för ingående mervärdesskatt samt sloandet av avgiften till kommunkontona, har beräkningskonventionerna anpassats så att en ändrad mervärdesbeskattning av en vara eller tjänst inte längre ger någon direkt effekt på kommunsektorns budget. Däremot påverkas vissa poster indirekt via förändringar i konsumentpriser. Statens budget påverkas främst genom intäkterna från mervärdesskatt samt genom att ett antal övriga poster påverkas av ändrade konsumentpriser.

⁴³ Inklusive kommunalförbund och samordningsförbund

7.3 Långsiktiga offentligfinansiella effekter av selektiva mervärdesskatteförändringar

I beräkningar av offentligfinansiella effekter tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av ändrad mervärdesskatt (se vidare resonemang i avsnitt 1.3 och 1.5).

Som beslutsunderlag är det dock intressant att uppskatta en skatteförändrings offentligfinansiella effekt på lång sikt när ekonomin nått ett nytt läge. 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 direkt berörs av mervärdesskatteförändringen, dels inom andra sektorer (p.g.a. att omfördelning av konsumtionsutgifter mellan sektorer kan påverka sysselsättningen i sektorerna). Omfördelningen av konsumtionsutgifter till den varugrupp som erhåller sänkt mervärdesskatt beaktas också, eftersom det har en direkt effekt på mervärdesskatteintäkterna då skattesatsen skiljer sig åt mellan olika varugrupper.

Nedan följer en kort beskrivning av hur långsiktiga effekter har beräknats för en sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster i SOU 2011:24. Den statiska offentligfinansiella nettoeffekten av sänkt mervärdesskatt för restaurang- och cateringtjänster från 25 till 12 procent har beräknats till -5,4 miljarder kronor för år 2012. Vid beräkning av de långsiktiga effekterna antas att momssänkningen övervältras fullt ut i priset (för en redogörelse kring detta antagande se SOU 2011:24 avsnitt 6.1.4). Vidare antas att egenpriselasticiteten för restaurang- och cateringtjänster är -0,8⁴⁴.

Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster antas öka sysselsättningen varaktigt till följd av (1) ökat arbetskraftsutbud och (2) ökad arbetskraftsefterfrågan. Effekt (1) uppkommer till följd av att hemarbetet minskar 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

⁴⁴ Assarsson, B, 2004, "Consumer Demand and Labour Supply in Sweden." *Bilaga 6 till Mervärdesskatteutredningen SOU 2005:57.*

mervärdesskatt inte påverkas nämnvärt på lång sikt samt att inga betydande negativa sysselsättningseffekter kan förväntas uppkomma i andra branscher. Effekt (2) uppkommer när ökad efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster leder till ökad efterfrågan på arbetskraft inom denna bransch. Denna effekt (2) bedöms bli bestående då ojämvikter förekommer på arbetsmarknaden. Sammantaget beräknas den sänkta mervärdesskatten långsiktigt öka sysselsättningen med ca 6 000 helårsarbetskrafter.

De positiva sysselsättningseffekterna påverkar i sin tur de offentliga finanserna genom ökade inkomstskatteintäkter och minskad utbetalning av ersättningar.

Den långsiktiga offentligfinansiella kostnaden beräknas uppgå till ca 3,6 miljarder kronor. Detta innebär att den långsiktiga offentligfinansiella effekten utgör knappt 70 procent av den statistiskt beräknade nettoeffekten för denna skatteförändring. Åtgärdens självfinansieringsgrad är därmed drygt 30 procent.

8 Punktskatter

Punktskatter räknas liksom mervärdesskatt till de indirekta skatterna, där skattesubjekt och skatteobjekt vanligen inte sammanfaller. Punktskatten betalas i regel in till staten av producenten eller distributören (skattesubjektet) men antas övervältras på konsumenten (skatteobjektet) via högre priser. Det är framför allt tre typer av produkter som beläggs med punktskatter: alkohol, tobak och energi. Samtliga punktskatter svarar för knappt 8 procent av offentliga sektorns skatteintäkter, vilket motsvarar knappt 16 procent av statens skatteintäkter.

Punktskatter läggs bl.a. på varor vars konsumtion ger upphov till samhällsekonomiska kostnader kopplade till varans användning. Detta gäller t.ex. konsumtion av bensin, alkohol och tobak som medför negativa effekter på miljö och hälsa. Punktskatterna är i allmänhet fixerade till ett visst belopp per enhet av varan eller proportionell mot det innehåll i varan som anses skadligt. Från och med 1994 realvärdesäkras energi- och koldioxidskatten genom en årlig omräkning med konsumentprisindex (KPI). Från och med 2012 justeras även punktskatten på samtliga tobaksprodukter med KPI.

Om varan inhandlas av *hushåll*, d.v.s. den ingår i hushållens konsumtion, antas att en förändring av punktskatten övervältras på hushållen via konsumentpriserna. Eftersom mervärdesskatten är en värderelaterad skatt, som utgår på priset inklusive punktskatten, kommer förändringen av punktskatten även att påverka statens intäkter från mervärdesskatt. Även effekten via mervärdesskatten antas fullt ut övervältras på konsumentpriserna. Eftersom punktskatten på en vara som ingår i hushållens privata konsumtion övervältras på priset påverkas den allmänna prisnivån (KPI-effekten). Vid beräkningar av KPI-effekten av en punktskatteförändring ska prisförändringen beaktas inklusive mervärdesskatt. Den indirekta mervärdesskatteeffekten uppkommer redan första året, medan

KPI-effekten normalt uppkommer med ett års fördröjning, dvs. året efter åtgärden trätt i kraft. Se mer om KPI-effekten i avsnitt 2.2.

En punktskatteförändring på en vara som ingår i *företagens* förbrukning antas i vissa fall övervältras på löner, vinster och priser. På kort sikt ger det en indirekt effekt bl.a. genom att förändringar av vinsten påverkar statens intäkter från skatt på företagsvinster (bolagsskatt). På lång sikt antas att punktskatteförändringen övervältras enbart på löntagarna genom ändrade löner, vilket i sin tur ger en indirekt effekt på intäkter från inkomstskatt och skattedelen av socialavgifterna. Se vidare avsnitt 2.1.

8.1 Alkoholskatt

Skatterättsliga regler

Beskattningen av de olika dryckestyperna är i huvudsak proportionell mot dess alkoholstyrka, se Tabell 8.1.

Tabell 8.1 Skattesatser för alkoholdrycker 2009-2013

År	2009	2010	2011	2012	2013
Etylalkohol (spritdrycker)					
(per liter ren alkohol)	501,41	501,41	501,41	501,41	501,41
Vin och andra jästa drycker (per liter)					
Över 1,2 men högst 2,25 volymprocent	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Över 2,25 men högst 4,5 volymprocent	7,58	7,58	7,58	7,58	7,58
Över 4,5 men högst 7,0 volymprocent	11,20	11,20	11,20	11,20	11,20
Över 7,0 men högst 8,5 volymprocent	15,41	15,41	15,41	15,41	15,41
Över 8,5 men högst 15,0 volymprocent	21,58	21,58	21,58	21,58	21,58
Över 15,0 men högst 18,0 volymprocent (endast vin)	45,17	45,17	45,17	45,17	45,17
Mellanklassprodukter (per liter)					
Över 1,2 men högst 15,0 volymprocent	27,20	27,20	27,20	27,20	27,20
Över 15,0 men högst 22,0 volymprocent	45,17	45,17	45,17	45,17	45,17
Öl (per volymprocent och liter)					
Över 0,5 men högst 2,8 volymprocent	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Över 2,8 volymprocent	1,66	1,66	1,66	1,66	1,66

Statistik

I Tabell 8.2 redovisas statens periodiserade intäkter från alkoholskatten samt Systembolagets och restaurangernas försäljning av alkoholdrycker. Intäkterna från punktskatter på alkoholhaltiga drycker beräknas för 2013 uppgå till omkring 12,1 miljarder kronor.

Tabell 8.2 Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter 2009-2013

År	2009	2010	2011	2012*	2013*
Intäkter Mnkr, löpande priser					
Etylalkohol ¹⁾ (spritdrycker)	4 436	4 324	4 348	4 183	4 214
Vin och andra jästa drycker	4 255	4 411	4 505	4 613	4 596
Mellanklassprodukter	194	177	173	173	173
Öl	3 271	3 219	3 186	3 250	3 154
Summa intäkter	12 156	12 132	12 211	12 122	12 136
Förbrukad kvantitet Tusen liter					
Etylalkohol ¹⁾ (spritdrycker)	22 478	20 945	21 187	20 766	20 766
Vin och andra jästa drycker	213 731	215 410	223 983	226 223	228 485
Mellanklassprodukter	5 655	4 569	5 393	5 393	5 393
Öl	407 301	400 784	395 791	395 791	391 833

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

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

Beräkningskonvention

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Vid beräkning av de första årens offentligfinansiella effekter av förändrade alkoholskatter beaktas emellertid vissa effekter av förändrat beteende.

Effekter av förändrade alkoholskatter i Sverige studeras utifrån en totalkonsumtionsmodell där totalkonsumtionen definieras som summan av inhemsk konsumtion (Systembolagets samt restaurangernas försäljning) och oregistrerade konsumtion (dvs. resandeförd och smugglad alkohol). Den totala konsumtionen uppskattas genom studier över svenskars totala alkoholkonsumtion.

En skatteförändring i Sverige antas få fullt genomslag på konsumentpriserna. Vid en förändring av det inhemska priset antas den inhemska konsumtionen förändras till följd av en substitution

mellan inhemsk konsumtion och oregistrerad konsumtion. Denna substitution antas inte påverka den totala konsumtionen. Det uppstår dock en offentligfinansiell effekt till följd av substitutionen mellan inhemsk konsumtion och oregistrerad konsumtion genom minskade skatteintäkter från inhemsk konsumtion.

En skatteförändring för en viss alkoholvara antas inte ge upphov till någon förändring av konsumtionen av andra alkoholvaror, exempelvis öl eller vin, som i sammanhanget kan anses kunna ersätta varandra, dvs. de utgör substitut.

Vid beräkning av hur mycket privatinförseln påverkas av förändrade priser i Sverige används en s.k. korspriselasticitet. Den korspriselasticitet som används har beräknats genom att använda information om minskad inhemsk försäljning till följd av sänkt spritskatt i Danmark i oktober 2003. Sänkningen av den danska spritskatten gav upphov till en korsprismetodeffekt genom att den svenska inhemska konsumtionen påverkades av prispförändringen i Danmark. Korspriselasticiteten som utgörs av kvoten mellan den procentuella förändringen av svensk inhemsk konsumtion och den procentuella prispförändringen i Danmark uppskattades till mellan 0,25 och 0,5. I beräkningskonventionerna används en korspriselasticitet på 0,5.⁴⁵

Exempel 8.1 nedan visar hur en skatteförändring påverkar konsumtionen av en alkoholvara samt hur den periodiserade effekten beräknas.

Exempel 8.1 Höjd punktskatt på öl med 10 procent, från 1,66 till 1,83 kronor per volymprocent alkohol och liter.

Skattehöjningen för en burk öl, 50 cl, med en alkoholhalt på 5,2 volymprocent blir 55 öre inklusive moms. Antag att det genomsnittliga priset på öl, exklusive skatter, per liter ren alkohol är 300 kr. Detta pris motsvarar ungefär vad en halvlitersburk Mariestad med en alkoholhalt på 5,2 kostar. Vid skattehöjningen kommer lönsamheten i att substituera inhemskt konsumerad alkohol mot oregistrerad konsumtion att öka, samtidigt som den totala konsumtionen antas vara konstant. Vid en korspriselasticitet på 0,5 innebär detta att konsumtionen av inhemsk öl minskar från 20 375 tusen liter ren alkohol till 20 056.

⁴⁵ I delbetänkandet från Alkoholinförselutredningen (SOU 2004:86) anses antagandet om en korspriselasticitet på 0,5 vara det mest realistiska.

Punktskatten på öl höjs i detta exempel från 166 till 183 kr per liter ren alkohol. Konsumerad kvantitet före höjningen utgörs av en prognos för 2013.

Förändring i punktskatteintäkter

- (+) Högre punktskatteintäkter:
 Konsumtion i miljoner liter ren alkohol *
 punktskattehöjning
 $20\,056 * (183 - 166) = 341$ mnkr
- (-) Lägre punktskatteintäkter pga. substitution av inhemsk konsumtion mot oregistrerad konsumtion:
 Ökad införsel * skattesats före höjning
 $(20\,375 - 20\,056) * 166 = 53$ mnkr

Förändring i mervärdesskatteintäkter

- (+) Högre mervärdesskatteintäkter pga. högre pris på öl:
 Konsumtion i miljoner liter ren alkohol * högre mervärdesskatt
 $20\,056 * ((183 - 166) * 0,25) = 85$ mnkr
- (-) Lägre mervärdesskatteintäkter pga. substitution av inhemsk konsumtion mot oregistrerad konsumtion:
 Ökad införsel * förlorad mervärdesskatt
 $(20\,375 - 20\,056) * ((300 + 166) * 0,25) = 37$ mnkr

Sammanlagd effekt

- (=) Sammanlagt erhålls en bruttoeffekt på
 $341 - 53 = 288$ mnkr och en nettoeffekt på
 $341 - 53 + 85 - 37 = 336$ mnkr år 2013.

I Tabell 8.3 framgår att för staten och den konsoliderade offentliga sektorn blir nettoeffekten ikraftträdandeåret (2013) 0,341 mdkr medan bruttoeffekten för åtgärden uppgår till 0,29 mdkr. Då prisökningen påverkar KPI blir inkomstökningen mindre efterföljande år.

Tabell 8.3 Höjd punktskatt på öl från 1,66 till 1,83 kronor per volymprocent alkohol och liter.

Bruttoeffekt	0,29				
Nettoeffekter, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,00</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	-0,03	-0,01	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>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,00</i>
C. Staten	0,34	0,31	0,31	0,31	0,31
Direkta skatter på arbete	-0,00	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Skatt på konsumtion och insatsvaror					
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01
Skatt på öl	0,29	0,29	0,29	0,29	0,29
Mervärdesskatt	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,34</i>	<i>0,33</i>	<i>0,33</i>	<i>0,33</i>	<i>0,433</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	0,33	0,28	0,30	0,31	0,31

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid. Nollorna i kolumnen för 2013 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.

8.2 Tobaksskatt

Skatterättsliga regler

Punktskatten på cigaretter består av en styckeskatt och en värde-relaterad skatt. Utöver punktskatt på cigaretter betalas även mervärdesskatt på 25 procent av detaljhandelspriset (inklusive punktskatt).

Med anledning av Rådets direktiv 2010/12/EU genomfördes ett antal justeringar av tobaksskatten som trädde i kraft den 1 januari 2011. Genom direktivet avskaffades den mest efterfrågade pris-kategorin på cigaretter som utgångspunkt för EU:s minimikrav på punktskatt och för att mäta den särskilda punktskattens betydelse inom den totala skattebelastningen. Utgångspunkten blev istället det vägda genomsnittliga detaljhandelspriset på cigaretter (WAP, Weighted Average Retail Selling Price).

För ett land som Sverige med hög mervärdesskatt har det nya direktivet inneburit en större flexibilitet vad gäller relationen mellan styckeskatt och värderelaterad skatt. En stor andel styckeskatt kan nu tas ut på cigaretter utan att skattetrycket förändras. I samband med genomförandet av direktivet slopades den nationella minimipunktskatten samtidigt som en indexering infördes av samtliga tobaksprodukter motsvarande den allmänna prisutvecklingen (KPI) från och med 2012. Skattesatserna bestäms genom att de i lagen (1994:1563) om tobaksskatt angivna skattebeloppen multipliceras med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan konsumentprisindex i juni månad året närmast före det år beräkningen avser och prisläget i juni det år beräkningen avser. När det gäller cigaretter ska omräkningen endast avse styckeskatten. Konsumentprisindex har under perioden juni 2011–juni 2012 ökat med 1,02 procent. Senast i november varje år ska regeringen i en förordning lägga fast det kommande kalenderårets tobaksskattesatser.

Efter indexeringen år 2013 blir styckeskatten på cigaretter 1,41 kronor och den värderelaterade 1 procent av detaljhandelspriset, se tabell 8.4. Den totala punktskatten på ett paket med 19 cigaretter blir då 27,41 kronor⁴⁶. För övriga tobaksslag innebär indexeringen att cigarrer och cigariller beskattas med 1,25 kronor per styck, röktnobak med 1735 kronor per kg, snus med 386 kronor per kg och tuggtobak med 449 kronor per kg. Skattesatserna för de olika tobaksvarorna redovisas i Tabell 8.4.

Tabell 8.4 Skattesatser tobak 2009-2013

Kr/styck, procent och kr/kg

År	2009	2010	2011	2012	2013
Cigaretter					
Styckeskatt, kr/styck	0,31	0,31	1,27	1,40	1,41
Värderelaterad skatt på detaljhandelspriset, procent	39,2	39,2	1,00	1,00	1,00
Minimnivå, procent av punktskatten på mest sålda priskategorin	100	100	-	-	-
Cigariller och cigarrer, kr/styck	1,12	1,12	1,12	1,24	1,25
Tobak, kr/kg	1560	1560	1560	1718	1735
Snus, kr/kg	336	336	336	382	386
Tuggtobak, kr/kg	402	402	402	444	449

⁴⁶ Denna punktskatt har beräknats på ett paket Marlboro, innehållandes 19 cigaretter, som under största delen av 2012 kostade 53 kr.

Statistik

I Tabell 8.5 presenteras skatteintäkter och förbrukad kvantitet för år 2009-2011 samt prognoser för år 2012 och 2013. Tobaksskatten förväntas ge omkring 11,6 miljarder kronor i intäkter år 2013.

Tabell 8.5 Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter 2009-2013

År	2009	2010	2011	2012*	2013*
Intäkter Mnkr, löpande priser					
Cigaretter	8 017	8 050	8 996	8 246	8 800
Cigarrer/cigariller	51	50	48	53	53
Tobak	467	466	458	481	472
Snus	1 936	1 942	2 055	2 280	2 303
Tuggtobak	4	5	4	5	5
Summa intäkter	10 604	10 588	11 261	11 664	11 633
Förbrukad kvantitet					
Cigaretter, miljoner styck	6 311	6 240	6 955	6 155	6 112
Cigarrer/cigariller, miljoner styck	45	45	43	43	43
Tobak, tusen kg	300	299	295	280	272
Snus, tusen kg	5 763	5 780	6 120	5 967	5 967
Tuggtobak, tusen kg	11	13	12	11	11

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos.
Källa: ESV, Ludvikakontoret (SKV) samt egna beräkningar.

Beräkningskonvention

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Budgeteffekter av en förändring av tobaksskattesatsen beräknas dock på liknande sätt som en förändring av alkoholskattesatsen, se. Tabell 8.3.

I beräkningarna av hur inhemsk efterfrågan på tobaksvaror påverkas av förändrade priser används s.k. priselasticiteter. Den priselasticitet som används vid beräkningar av förändrade cigarettpriser ligger på $-0,4$ och är uppskattad av Världsbanken⁴⁷. Vid beräkningar av förändrat pris på röktobak används priselasticiteten $-0,8$. Beträffande priselasticiteten på snus, cigarrer och tuggtobak

⁴⁷ World Bank, 1999, "Curbing the Epidemic: Governments and the Economics of Tobacco Control", Washington, D.C. The World Bank.

finns inga tillförlitliga uppskattningar att tillgå. Därmed antas oförändrade kvantiteter för dessa tobaksslag vid en prisförändring.

8.3 Energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter

Skatterättsliga regler

Koldioxid- och energiskatt tas ut på bränslen som används som drivmedel, drift av stationära motorer eller för uppvärmning. På el utgår däremot endast energiskatt. Bränslen som används för andra ändamål, t.ex. råvaruanvändning, är skattebefriade, liksom bio-bränslen (med undantag för råtallolja).

Riksdagen beslutade den 9 december 2009 enligt prop. 2009/10:41 om ett antal förändringar av reglerna för koldioxidskatt, energiskatt och fordonsskatt som träder i kraft 2010, 2011, 2013 och 2015. Nedan beskrivs regelverket som gäller för 2013.

Koldioxidskatten är proportionell mot de koldioxidutsläpp som uppstår vid förbränning av fossila bränslen och motsvarar 108 öre per kg koldioxid år 2013.

Energiskatten på fossila bränslen och elkraft utgår med ett visst belopp per volym-, vikt- eller energienhet. Den generella energiskattenivån för 2013 uppgår till 8,2 öre per kWh. För uppvärmningsbränslen tas energiskatten från och med 2011 ut proportionellt efter energiinnehåll. Energiskatten för bränslen som används som drivmedel tas inte ut proportionellt efter energiinnehåll. Skattesatserna för bensen och dieselolja som drivmedel är differentierade ur miljösynpunkt beroende på innehållet av bl.a. bly, bensen, svavel, aromatiska kolväten m.m.

För fossila bränslen som används som drivmedel utgår de generella skattesatserna för koldioxidskatt och energiskatt i hushållssektorn och näringslivet. Riksdagen har beslutat att energiskatten på dieselolja kommer att höjas med 20 öre per liter från den 1 januari 2013. För dieselolja som används i jord- och skogsbruksmaskiner återbetalas koldioxidskatt med 1,70 kronor per liter år 2013.

I budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen att befrielsen från energiskatt för biodrivmedel som låginblandas i bensen minskas till 89 procent av den energiskatt som gäller för bensen medan befrielsen från energiskatt för biodrivmedel som

låginblandas i dieselolja minskas till 84 procent av den energiskatt som gäller för dieselolja.

Skatteuttaget är differentierat för fossila bränslen som används till drift av stationära motorer och uppvärmning. För hushålls- och tjänstesektorerna utgår full koldioxidskatt (108 öre per kg) och full energiskatt (8,2 öre per kWh). För industri utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter samt inom jord-, skogs- och vattenbruk är koldioxidskatten nedsatt till 30 procent av hushålls- och tjänstesektornivån och även energiskatten är nedsatt till 30 procent av denna nivå. För dieselolja som används för drift av fordon i viss gruvindustriell verksamhet är energiskatten 2013 nedsatt till 14 procent av nivån på energiskatten på diesel. För industri inom EU:s system för handel med utsläppsrätter, förkortat handelssystemet, slopades koldioxidskatten 2011 och energiskatten är 30 procent av den generella nivån. År 2013 medges nedsättning för energiintensiva företag inom industrin eller inom jord-, skogs- och vattenbruk där koldioxidskatten för bränslen som används som uppvärmning eller för drift av stationära motorer överstiger 1,2 procent av försäljningsvärdet (omsättningen). Nedsättningen innebär att det överskjutande beloppet sätts ned till 24 procent av den skatt som annars skulle ha betalats. Nedsättningarna får aldrig understiga de minimiskattensnivåer som anges i energiskattedirektivet.

Fossila bränslen som används i värmeverk beskattas med full koldioxid- och energiskatt om anläggningen inte omfattas av EU:s system för handel med utsläppsrätter. För värmeanläggningar inom handelssystemet är koldioxidskatten 94 procent av den generella koldioxidskattensnivån, medan nivån på energiskatten dock är den generella skattensnivån, dvs. 8,2 öre per kWh. För bränsleanvändning i kraftvärmeverk som inte omfattas av handelssystemet utgår en koldioxidskatt motsvarande 30 procent av den generella koldioxidskattensnivån och energiskatt motsvarande 30 procent av den generella skattensnivån. För kraftvärmeanläggningar inom handelssystemet utgår en koldioxidskatt motsvarande 7 procent av den generella koldioxidskattensnivån och energiskatt motsvarande 30 procent av den generella nivån.

I budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen att koldioxidskatten slopas för bränslen som förbrukas för framställning av värme i kraftvärmeanläggningar inom EU:s system för handel med utsläppsrätter samt för bränslen som i kraftvärme- eller

fjärrvärmeanläggningar förbrukas för framställning av värme som levereras till industriverksamheter inom handelssystemet.

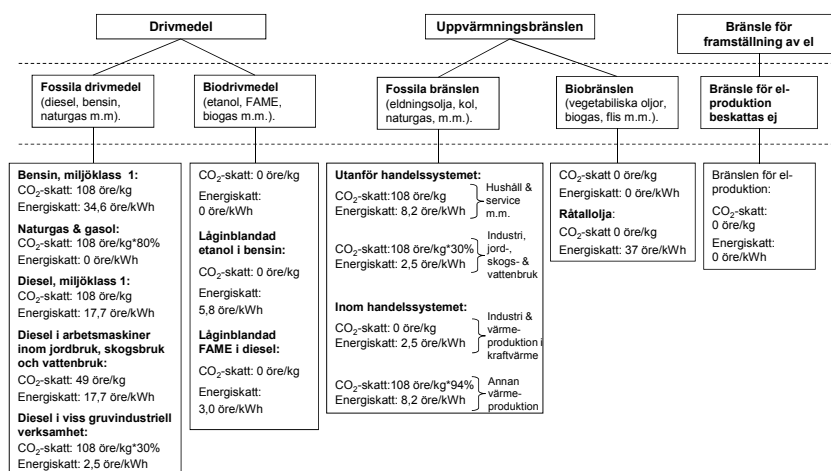
Energiskatten på el för hushålls- och tjänstesektorerna i mellersta och södra Sverige är 29,3 öre per kWh år 2013. Energiskatten på el för hushålls- och tjänstesektorerna i norra Sverige är 19,4 öre per kWh, dvs. nedsatt med 9,9 öre per kWh. Energiskatten på el som används i industrin samt i jord-, skogs- och vattenbruk uppgår till 0,5 öre per kWh.

Företag som deltar i *programmet för energieffektivisering* befrias från energiskatten på el under programperioden. I slutet av juni 2012 har regeringen remitterat en promemoria med förslag om att programmet ska upphöra att gälla vid utgången av 2012. EU:s riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd innebär att det saknas förutsättningar att inleda nya programperioder efter denna tidpunkt. Från och med 2013 får därmed inga nya företag ansluta sig till programmet. För merparten av de deltagande företagen löper programperioden ut vid halvårsskiftet 2014.

Energiskattesatserna på el, koldioxid- och energiskatterna räknas, i normalfallet, årligen om med förändringen i konsumentprisindex (KPI). För 2013 är dock skattesatserna för bränslen redan fastställda. Riksdagen beslutade i december 2009 om ändringar av koldioxid- och energiskattesatserna på bränslen för åren 2011, 2013 och 2015 i enlighet med prop. 2009/10:41. Av praktiska skäl ansågs då inte att den årliga indexomräkningen av skattesatser lämplig. I stället togs hänsyn till prognostiserade förändringar i KPI redan i samband med att koldioxid- och energiskattesatserna för 2011, 2013 och 2015 lades fast i lagen om skatt på energi (LSE). Koldioxid- och energiskattesatserna på bränslen för 2013 framgår därmed av 2 kap. 1 § LSE. Energiskatten på el 2013 räknas dock om med förändringen i KPI. Energiskattesatserna på el för hushåll och service är 2013 ca 1 procent högre än för 2012. Den skattesats på el som tillämpas för industrin, jordbruket, skogsbruket och vattenbruket ändras inte på grund av avrundningsregler.

I Diagram 8.1 beskrivs 2013 års energi- och koldioxidskatter för bränsle. Förslagen i budgetpropositionen 2013 ingår i beskrivningen.

Diagram 8.1: Översiktlig beskrivning av energi- och koldioxidskatter för bränslen 2013



Till de energirelaterade skatterna räknas även *svavelskatten*. På torv, kol, petroleumkoks och andra fasta eller gasformiga fossila bränslen uppgår den till 30 kronor per kg svavel i bränslet. Svavelskatten på flytande bränslen, t.ex. eldningsolja, utgör 27 kronor per m³ för varje tiondels viktprocent svavel i bränslet. Ingen skatt utgår dock för flytande bränslen med en svavelhalt på högst 0,05 viktprocent.

En särskild skatt tas ut på den installerade *termiska effekten i en kärnkraftsreaktor*. Skattesatsen är 12 648 kronor per MW och månad.

Fordonsskatten är en årlig skatt som utgår på personbilar, bussar, lastbilar, motorcyklar, trafiktraktorer, motorredskap och vissa släpvagnar. Skatten varierar främst med slag av fordon, drivmedel och vikt. I syfte att öka miljöstyrningen har fordonsskatten för personbilar lagts om till att vara baserad på fordonets koldioxidutsläpp vid blandad körning från och med den 1 oktober 2006. Personbilar av modellår 2006 eller senare samt äldre personbilar som uppfyller kraven för miljöklass 2005, miljöklass El eller miljöklass Hybrid ingick inledningsvis i den koldioxidbaserade fordonsskatten. Dieseldrivna personbilar har högre fordonsskatt än motsvarande bensindrivna personbil för att beakta den lägre energiskatten på dieselbränsle. För dieseldrivna bilar i den koldioxidbaserade fordonsskatten används ett fast miljö tillägg för att kompensera för de högre specifika kväveoxid- och partikelutsläppen. För diesel-

drivna bilar i den koldioxidbaserade fordonsskatten tagna i bruk före den 1 januari 2008 tas miljö tillägg ut med 500 kronor och för bilar tagna i bruk från och med den 1 januari 2008 tas miljö tillägg ut med 250 kronor. För dieseldrivna personbilar används den s.k. bränslefaktorn för att beakta den lägre energiskatten på dieselbränsle. Bränslefaktorn för dieslbilar är för närvarande 2,55. Riksdagen har beslutat att sänka bränslefaktorn från 2,55 till 2,4 från och med den 1 januari 2013, eftersom energiskatten på dieselbränsle höjdes med 20 öre per liter. Sedan den 1 januari 2011 omfattas lätta lastbilar, lätta bussar och husbilar som tagits i bruk för första gången efter 2010 av den koldioxidbaserade fordonsskatten. Övriga fordon kvarstår i det viktbaserade systemet.

I Budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen att fordonsskatten höjs för flertalet fordon i den koldioxidbaserade fordonsskatten genom att utsläppsnivån då koldioxidbeloppet börjar tas ut sänks från 120 till 117 gram koldioxid per kilometer. Eftersom den koldioxidbaserade fordonsskatten höjs föreslås även att bränslefaktorn för dieseldrivna personbilar ytterligare sänks från 2,4 till 2,33. Den viktbaserade fordonsskatten föreslås höjas med 60 kronor per år för personbilar, husbilar, lätta lastbilar och lätta bussar. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013.

Riksdagen beslutade den 9 december 2009 att personbilar med bättre miljöegenskaper befrias från fordonsskatt under fem år från det att bilen tas i bruk för första gången. Lagändringen trädde i kraft den 1 januari 2010, men gäller retroaktivt från den 1 juli 2009.

I Budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen ändrade krav för befrielse från fordonsskatt. De ändrade kraven utgår från de utsläppskrav som regleras i EU-förordningen om utsläppsnormer för nya personbilar. Dessutom föreslås skattebefrielsen förutom personbilar även omfatta husbilar, lätta lastbilar och lätta bussar.

Från och med den 1 juli 2007 tas skatt ut på *trafikförsäkringspremier*. Skatten tas ut med 32 procent av intjänade premier och med 22 procent av mottagna trafikförsäkringsavgifter.

Undantaget från *trängselskatt* för miljöbilar upphörde den 1 januari 2009, dock med en övergångsregel för befintliga miljöbilar till och med den 31 juli 2012.

Skatterna på handelsgödsel och bekämpningsmedel infördes 1984. Skatten på handelsgödsel slopades från och med den 1 januari 2010.

En *skatt på deponerat avfall* infördes den 1 januari 2000 och tas ut både på hushålls- och industriavfall. Den 1 juli 2006 infördes en

skatt på förbränning av den fossila delen av hushållsavfall som en del av energibeskattningen. Skatten på förbränning av hushållsavfall slopades från och med den 1 oktober 2010.

Den 1 juli 1997 infördes en *skatt på naturgrus* för att förbättra hushållningen med naturgrus.

Tabell 8.6 Punktskattesatser energi 2009–2013

År		2009	2010	2011	2012	2013
Energiskatt						
Bensin	kr/liter					
Miljöklass 1		3,08	3,06	3,06	3,14	3,13
Alkylatbensin ¹⁾		1,38	1,37	1,37	1,41	1,40
Miljöklass 2		3,11	3,09	3,09	3,17	3,16
Övrigt		3,84	3,81	3,81	3,91	3,91
Diesololja	kr/m ³					
Miljöklass 1		1 332	1 322	1 524	1 566	1 762
Miljöklass 2		1 596	1 584	1 786	1 835	2 031
Miljöklass 3		1 735	1 722	1 924	1 977	2 172
Eldningsolja	kr/m ³	797	791	797	819	817
Koldioxidskatt						
Bensin	kr/liter	2,44	2,44	2,44	2,51	2,50
Diesololja och eldningsolja	kr/m ³	3 007	3 013	3 017	3 100	3 093
Energiskatt på el						
	öre/kWh					
Tillv.industri, jord- och skogsbruk		0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
Vissa kommuner i norra Sverige ²⁾		18,6	18,5	18,7	19,2	19,4
Kommuner i övriga Sverige		28,2	28,0	28,3	29,0	29,3
Skatt på kväve i handelsgödsel	kr/kg	1,8	-	-	-	-
Skatt på kadmium i handelsgödsel	kr/gram	30	-	-	-	-
Skatt på bekämpningsmedel, aktiv substans	kr/kg	30	30	30	30	30
Skatt på avfall, deponi	kr/ton	435	435	435	435	435
Skatt på naturgrus	kr/ton	13	13	13	13	13

¹⁾ Alkylatbensin är avsedd för tvåtaktsmotorer, främst till båtar.

²⁾ 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, och Älvdalen i Dalarnas län.

Statistik

Intäkterna från de olika energi-, miljö- och fordonsrelaterade punktskatterna beräknas 2013 till ca 90 miljarder kronor, vilket

motsvarar ca en femtedel av de totala intäkterna från skatter på konsumtion och insatsvaror.

Energiskatten på fossila bränslen och elkraft svarar för ca 42 miljarder kronor av intäkterna, medan koldioxidskatten beräknas svara för ca 26 miljarder kronor av intäkterna. Fordonsskatt som tas ut på innehav av motorfordon svarar för ca 11,6 miljarder kronor av intäkterna.

Tabell 8.7 Intäkter från energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter 2009–2013

Mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011	2012*	2013*
Energiskatt					
El	19,87	21,06	20,23	20,54	20,81
Bensin	14,18	13,48	12,35	11,79	11,18
Fossila bränslen utom bensin	6,00	6,60	8,01	8,89	10,13
Avfall	0,01	0,01	-	-	-
Koldioxidskatt					
Bensin	11,25	10,67	9,87	9,36	8,76
Fossila bränslen utom bensin	14,46	16,35	15,50	17,32	17,66
Avfall	0,38	0,31	-	-	-
Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer	3,39	4,00	3,85	3,93	4,27
Svavelskatt på bränslen	0,04	0,05	0,03	0,03	0,03
Särskild skatt mot försurning	0,04	0,06	0,06	0,06	0,06
Skatt på råttallolja	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summa energirelaterade skatter	69,62	72,59	69,89	71,91	72,90
Fordonsskatt	11,68	11,88	11,24	11,46	11,92
Vägavgift på tunga fordon	0,89	0,78	0,78	0,80	0,81
Trängselskatt	0,78	0,80	0,80	0,80	1,90
Skatt på försäkringspremier	3,02	2,95	2,91	2,93	2,97
Summa fordonsrelaterade skatter	16,37	16,40	15,72	16,00	17,60
Skatt på bekämpningsmedel och gödsel	0,25	0,09	0,09	0,08	0,07
Avfallsskatt, deponi	0,19	0,29	0,20	0,19	0,18
Skatt på naturgrus	0,19	0,17	0,19	0,19	0,19
Totalsumma	86,61	89,53	86,09	88,36	90,94

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

Tabell 8.8 Vissa skattebaser för energi 2009–2013

År	Enhet	2009	2010	2011	2012*	2013*
Bensin, Miljöklass 1 ¹⁾	1 000 m ³	4 641	4 364	4 055	3 717	3 558
Diesellojla, Miljöklass 1 ²⁾	1 000 m ³	4 479	4 864	4 936	4 969	5 102
varav arbetsmaskiner, jord- och skogsbruk	1 000 m ³	451	497	494	494	491
Naturgas, drivmedel	milj. m ³	23	34	46	53	57
Biogas, drivmedel	milj. m ³	43	59	75	87	93
Etanol, låginblandad, drivmedel	1 000 m ³	229	216	204	188	180
Etanol, ren, drivmedel	1 000 m ³	160	184	216	212	205
FAME, låginblandad, drivmedel	1 000 m ³	194	207	224	234	242
FAME, ren, drivmedel	1 000 m ³	12	18	26	29	33
Eldningsolja, hushåll och service ³⁾	1 000 m ³	194	207	224	234	242
Naturgas, hushåll och service, uppvärmning	milj. m ³	144	159	175	175	175
El, hushåll och service ⁴⁾	GWh	71 464	75 081	69 236	71 368	71 445
varav norra Sverige	GWh	9 425	9 902	9 131	9 412	9 422

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Baserna baseras på Energimyndighetens kortsiktsprognos över energianvändningen, hösten 2012, samt EN 20 SM 0904,1004 resp. 1203. Egna beräkningar för dieselanvändningen och för elanvändningen i norra Sverige.

¹⁾ Exklusive låginblandad etanol.

²⁾ Exklusive låginblandad FAME och HVO.

³⁾ Eldningsolja som normalbeskattas.

⁴⁾ El enligt normalskattenivå förutom till de delar av norra Sverige som har en lägre skattesats.

Tabell 8.9 Vissa skattebaser för bilar och motorcyklar 2009–2013

Tusental fordon

År	2009	2010	2011	2012	2013*
Koldioxidrelaterade systemet för fordonsskatt					
Bensindrivna personbilar	1 479	1 557	1 634	1 697	1 767
Dieseldrivna personbilar	271	363	528	687	839
Alternativbränsledrivna personbilar	158	201	235	252	277
Lätta lastbilar och lätta bussar	-	-	-	60	100
Viktrelaterade systemet för fordonsskatt					
Bensindrivna personbilar	2 111	1 937	1 750	1 567	1 382
Dieseldrivna personbilar	153	141	129	117	106
Lätta lastbilar och lätta bussar	431	443	449	422	411
Tunga lastbilar	79	79	79	81	82
Tunga bussar	14	14	14	14	14
Motorcyklar	244	251	248	243	240
Totalt	4 939	4 987	5 066	5 140	5 218

Anm.: Baserna baseras i huvudsak på avrundade uppgifter om bilar i trafik ur Vägtrafikregistret i april varje år. En * markerar att uppgiften är en prognos. Prognosen baseras på den genomsnittliga förändringen de två senaste åren.

Beräkningskonvention

Energi- och miljöskatterna belastar hushållens konsumtion och företagans användning av insatsvaror samt ger en ökad förbrukningskostnad för den offentliga sektorn. Enligt konventionerna beräknas de offentligfinansiella effekterna av en skatteförändring på olika sätt beroende på om hushållen eller företagen betalar skatterna. Förbrukningskostnaden för den offentliga sektorn läggs in som en post för hushållssektorn, se Exempel 8.2 nedan. Förbrukningsfördelningen mellan hushåll, företag och offentlig sektor i Tabell 8.10 är av central betydelse vid beräkningar av offentligfinansiella effekter.

Tabell 8.10 Förbrukning av olika energislag: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn 2012

Procent

Energislag	Hushåll	Företag	Offentlig sektor
<i>Transporter, inkl arbetsmaskiner¹⁾</i>			
Bensin (koldioxid- och energiskatt)	71%	27%	2%
Diesellojla (koldioxid- och energiskatt)	20%	78%	2%
Naturgas (koldioxidskatt)	22%	56%	22%
<i>Uppvärmning²⁾</i>			
Eldningsolja (koldioxid- och energiskatt)	51%	33%	16%
Naturgas (koldioxid- och energiskatt)	30%	61%	9%
<i>El (energiskatt)³⁾</i>	60%	27%	12%

Anm.: Fördelningen baseras på SCB statistik; EN 20 SM 1203. För diesellojla och naturgas för transporter är källan Finansdepartementet.

¹⁾ Andelar för normalbeskattad användning. Diesellojla till jord- och skogsbrukets arbetsmaskiner samt gruvfordon ingår sålunda inte.

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

³⁾ Hushåll och service.

Vid förändringar i beskattningen beräknas först bruttoeffekterna som förändrade förbrukningskostnader för hushåll, företag och den offentliga sektorn enligt fördelningen som ges i Tabell 8.10. Den offentligfinansiella nettoeffekten räknas därefter ut genom att hänsyn tas till olika indirekta effekter. För den del av skatteförändringen som påverkar hushållen beräknas nettoeffekten på samma sätt som vid en förändring av mervärdesskatten (se kapitel 7). Prisförändringar för hushåll (inkl. mervärdesskatt) resulterar i förändrade konsumentpriser och därmed förändringar i den allmänna prisnivån (KPI) ikrafträdandeåret. Indirekta effekter uppkommer genom att inkomstskatteskalen och olika offentliga utgifter är knutna till förändringar i KPI (se avsnitt 2.2). Nettoeffekten beräknas med hänsyn till den indirekta KPI-effekten som normalt ger utslag med ett års fördröjning.

Vad gäller företagens andel av bruttoeffekten (*volym * skatte-satsförändring * procentandel företag*) beräknas den offentligfinansiella nettoeffekten på ett liknande sätt som vid en förändring av arbetsgivaravgiften (se avsnitt 6.1). Det gäller dock inte förändringar i skatten på termisk effekt i kärnkraftverk och bekämpningsmedel eller för fordonsskatten, se vidare nedan. Om skatten höjs för en insatsfaktor antas de ökade kostnaderna reducera

vinsterna, höja varans pris samt minska löneutrymmet. Övervälringsmekanismen och de antaganden som görs beskrivs närmare i avsnitt 2.1. Övervälringsprofilen redovisas i Tabell 8.11 som procentandel av den bruttoeffekt som hör till företagen.

Tabell 8.11 Övervälring på lönesumman, vinster och priser som andel av bruttoeffekten vid en höjning av en energi- eller miljöskatt

Procent

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

¹⁾ En förändring av lönesumman med 38,05 procent (år t), 57,07 procent (år t+1), etc. av bruttoeffekten innebär en förändring av lönekostnaderna inkl. socialavgifter med 50 procent, 75 procent, etc. Jämför med tabell 2.1 (38,05*1,3142=50 procent och 57,07*1,3142=75 procent).

När lönesumman sjunker med 38,05 procent av bruttoeffekten påverkas de inkomst- och utgiftstitlar som är relaterade till lönerna, dvs. arbetsgivaravgifter, förmåner och skatter. Genom att skattehöjningen reducerar företagets vinster sjunker intäkterna från skatt på företagsvinster (bolagsskatt). Skattehöjningen påverkar även konsumentpriserna på företagets produkter och därmed den allmänna prisnivån, som medför en höjning av statens utgifter via KPI-effekten. Prisökningen resulterar dock i högre mervärdesskatteintäkter för staten. I beräkningarna förutsätts att KPI-effekten och mervärdesskatteeffekten tar ut varandra. Dessa effekter beaktas därför inte på företagssidan (se även i kapitel 2).

På lång sikt antas hela skattehöjningen övervältras på lönerna via lägre lönesumma, och av detta följer att vinsterna förblir oförändrade. Kapitalägarnas (internationellt givna) avkastningsnivå⁴⁸ bibehålls därmed på lång sikt. Vid beräkning av den varaktiga effekten antas hela skatteförändringen övervältras på lönekostnaderna. Det innebär att lönesumman har sjunkit med 76,09 procent av bruttoeffekten efter att en anpassning till ett nytt läge i ekonomin.

Effekten av en förändrad skatt på termisk effekt i ett kärnkraftverk beräknas inte på det sätt som anges ovan. I stället antas att skatteförändringen enbart påverkar kraftbolagens vinster, vilket ger upphov till indirekta effekter i form av förändrade intäkter från skatt på företagsvinster. Den indirekta effekten ges av brutto-

⁴⁸ Antagandet om en given kapitalavkastningsnivå avser alla sektorer. Ingen skillnad görs således mellan konkurrensutsatta och skyddade sektorer.

skatteförändringen multiplicerad med den effektiva skatten på företagsvinster. Nettoeffekten beräknas således som bruttoskatteförändringen multiplicerad med $(1 - \text{skatt på företagsvinster})$. I beräkningen ingår en justering av nettoeffekten för skatteåtgärdens förväntade påverkan på det statligt ägda företagens resultat. För den del av skatteförändringen som påverkar ett statligt ägt företags resultat bedöms den offentligfinansiella effekten vara noll. Skatteförändringar på bekämpningsmedel och dieselolja som används i jord- och skogsbrukets arbetsmaskiner antas enbart påverka näringsinkomster och beräknas på samma sätt som för termisk effekt i ett kärnkraftverk.

Förändringar i fordonsskatten och skatt på trafikförsäkringspremier som berör hushåll antas inte medföra några indirekta effekter i form av KPI-effekter. Det utgår heller inte någon mervärdesskatt på fordonsskatt och på skatt på trafikförsäkringspremier. Således sammanfaller bruttoeffekten med nettoeffekten. De fordonsskatteförändringar som antas påverka hushållen är skatt på motorcyklar och personbilar. Förändringar i skatt på övriga fordon antas påverka företagen, som t.ex. skatt på bussar, lastbilar och olika typer av motorredskap. Sådana förändringar förutsätts enbart ge effekt på företagets vinster och beräkning av nettoeffekten görs på samma sätt som för skatten på bekämpningsmedel.

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Vid beräkning av bruttoeffekten av ett införande av trängselskatt beaktas emellertid effekter av förändrat beteende, dvs. omfördelning av trafik mellan olika tidpunkter samt trafikminskning till följd av skatten. Nettoeffekten beräknas därefter på samma sätt som för fordonsskatten och skatt på trafikförsäkringspremier.

Nedan följer ett exempel på en beräkning av offentligfinansiell effekt för bensen av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg. I Tabell 8.12 redovisas exemplet inklusive fördelningen på olika sektorer. Andra koldioxidskatteändringar beräknas på samma sätt givet den fördelning av den skattepliktiga konsumtionen som ges av Tabell 8.10.

Exempel 8.2 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensin

En skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid innebär att bensinskatten höjs med 0,23 kronor per liter (0,10 kr per kg koldioxid*2,323 kg koldioxid per liter bensin≈0,23 kr per liter).

Den totala bensinförbrukningen år 2013 beräknas uppgå till ca 3,56 miljoner m³ och fördelas enligt Tabell 8.10. Det innebär att 2,53 miljoner m³ förbrukas av hushållen, 0,07 miljoner m³ av offentliga sektorn och resterande 0,96 miljoner m³ av företagen.

Med antagande om en oförändrad bensinvolymer ger skattehöjningen en bruttoeffekt på 0,60 mdkr (≈2,53*0,23) från **hushållssektorn**. Eftersom skattehöjningen även medför ökade mervärdesskatteintäkter, beräknas nettoeffekten år 2013 till 0,75 mdkr. Eftersom skattehöjningen, inklusive mervärdesskatt, påverkar KPI, uppkommer en KPI-effekt året efter ikraftträdandet. Med KPI-effekten beräknas nettoeffekten år 2014 till 0,61 mdkr för den förbrukning som sker inom hushållssektorn. Den varaktiga effekten, inklusive KPI-effekten, beräknas till 0,68 mdkr (=0,60 mdkr*1,25*(1-0,0959))⁴⁹.

Effekterna för staten, ålderspensionssystemet och kommunerna redovisas i Tabell 8.12 genom att använda fördelningen av KPI-effekten i avsnitt 2.2. I beräkningarna antas kommunerna öka eller minska sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den resultatförbättring eller resultatförsämring som uppkommer. För en utförlig förklaring se avsnitt 6.1.

För den del av förbrukningen som sker i **företagssektorn**, blir bruttoeffekten av höjningen 0,22 mdkr. Bruttoeffekten övervältras enligt Tabell 8.11. På kort sikt ger övervältringen på vinsten lägre intäkter från skatt på företagsvinster. Effekter av övervältringen på priset redovisas inte, eftersom det i beräkningen förutsätts att KPI-effekten och mervärdesskatteeffekten tar ut varandra. Övriga effekter på kort sikt beror på övervältringen relaterade till lönerna. På lång sikt antas hela skattehöjningen övervältras på lönerna. De sänkta lönekostnaderna medför att intäkterna från den statliga inkomstskatten och från sociala avgifter minskar. Samtidigt reduceras statens utgifter för löner och intjänade förmåner. Övervältringen av skattehöj-

⁴⁹ Siffran 0,0959 utgör den sammanlagda indirekta varaktiga KPI-effekten för ålderspensionssystemet och staten 2016, se tabell 2.2 för KPI-effekter övriga år.

ningen på lönerna ger likartade varaktiga effekter för ålderspensionssystemet; lägre inbetalda avgifter men även lägre förmåner. Nettoeffekten 2013 för den konsoliderade offentliga sektorn från företagens bensinförbrukning uppgår till 0,18 mdkr. Den varaktiga effekten från företagens bensinförbrukning uppgår till 0,21 mdkr.

Den totala nettoeffekten år 2013 för den konsoliderade offentliga sektorn av en skattehöjning med 0,23 kronor per liter bensin beräknas till 0,93 mdkr ($=0,75$ från hushåll $+0,18$ från företag, se Tabell 8.12). **Den totala (statiska) varaktiga effekten** blir 0,89 mdkr ($=0,68+0,21$).

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

Det bör betonas att exemplet endast redovisar de offentligfinansiella effekterna för bensin, och att en generell höjning av koldioxidskatten också medför skatteintäkter från andra fossila bränslen. Om koldioxidskattehöjningen är generell blir den offentligfinansiella nettoeffekten 2013 av en skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid 2,72 mdkr. Bensinförbrukningen står därmed för ca 34 % ($=0,93/2,72$) av intäkterna från koldioxidskattehöjningen.

Tabell 8.12 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensin

Mdkr, fasta priser och volymer

Hushåll					
Bruttoeffekt					0,60
Nettoeffekter, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A_H Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,02</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,02</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>
B_H Ålderspensionssystemet	0,00	-0,07	-0,03	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,08</i>	<i>-0,04</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
C_H Staten	0,75	0,68	0,67	0,68	0,68
Direkta skatter på arbete	0,00	-0,06	-0,06	-0,06	-0,06
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,60	0,64	0,64	0,64	0,64
Mervärdesskatt	0,15	0,15	0,15	0,15	0,15
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,75</i>	<i>0,72</i>	<i>0,72</i>	<i>0,73</i>	<i>0,73</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,05</i>
Företag					
Bruttoeffekt					0,22
Nettoeffekter, År	2013	2014	2015	2016	Varaktig
A_F Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,07</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,03</i>	<i>0,05</i>	<i>0,06</i>	<i>0,06</i>	<i>0,07</i>
B_F Ålderspensionssystemet	-0,01	-0,01	-0,02	-0,02	0,01
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,03</i>
C_F Staten	0,19	0,19	0,19	0,19	0,20
Direkta skatter på arbete	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Skatt på företagsvinster	-0,01	-0,01	0,00	0,00	0,00
Indirekta skatter på arbete	-0,02	-0,03	-0,03	-0,04	-0,04
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,22	0,22	0,22	0,22	0,22
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,19</i>	<i>0,18</i>	<i>0,18</i>	<i>0,18</i>	<i>0,18</i>
Transfereringar, förmåner	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01
Lönekostnad	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Myndigheternas konsumtion	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,02</i>
Offentligfinansiell effekt (A_{HF}+B_{HF}+C_{HF})	0,93	0,79	0,81	0,85	0,89

8.4 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten

I beräkningar av offentligfinansiella effekter tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av ändrad energi-, miljö- och fordonsbeskattning (se vidare resonemanget i avsnitt 1.3). Från och med Beräkningskonventioner 2011 beräknas dock den långsiktiga offentligfinansiella effekten för ändringar av koldioxidskatten. Den långsiktiga effekten inkluderar, utöver vad som ingår i de statiska effekterna, effekten av ändrat beteende som följer av skattehöjningen. Av detta följer att även skattebasernas storlek förändras. Därav skiljer sig den långsiktiga effekten bl.a. från den statistiskt beräknade varaktiga effekten.

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

Intäkterna från koldioxidskatten härrör i huvudsak från beskattningen av drivmedel. En grov uppskattning indikerar att upp mot 90 procent av intäkterna från koldioxidskatten kommer från konsumtionen av bensin och dieselolja. Detta innebär att de offentligfinansiella effekterna som följer av ändrad beskattning av koldioxid, i huvudsak, kommer att vara relaterade till konsumtionen av drivmedel. Den priselasticitet som används vid beräkningar av ändrade bensinpriser är -0,7 för hushåll och -0,2 för företag. Samma priselasticiteter används vid beräkningar av förändrat pris på dieselolja. Vid beräkningar av förändrat pris för andra bränslen och användningsområden används priselasticiteter på mellan -0,5 och -1,0.⁵⁰ Den långsiktiga offentligfinansiella effekten till följd av en skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid, som i Exempel 8.2, uppgår till 2,18 miljarder kronor (=2,72*0,8).

⁵⁰ För mer detaljer kring de priselasticiteter som används se: Hammar, H. och M. Sjöström, 2011, "Accounting for behavioural effects of increases in the carbon dioxide (CO2) tax in revenue estimation in Sweden", *Energy Policy*, 39 (10), s. 6672-6676.

Bilaga Skattebasprognoser och skattesatser för inkomståret 2013

Mdkr och procent

År	Skattebas Skattesats	
	2013	2013
Direkta skatter		
Direkta skatter på arbete		
Kommunal inkomstskatt (vägd genomsnittlig skatt) ¹	1850	31,60
Statlig inkomstskatt skikt 1	111	20,00
Statlig inkomstskatt skikt 2	101	25,00
Allmän pensionsavgift	1445	7,00
Skatt på kapital		
Skatt på kapital, hushåll		30,00
Överskott av kapital	160	
Underskott av kapital	74	
Avkastningsskatt pensionskapital	59	15,00
Avkastningsskatt kapitalförsäkringar	5	30,00
Kommunal fastighetsavgift ²		
Småhus		0,75
Hyreshus		0,30 ³
Skatt på företagsvinster	465	22,00 ⁴
Indirekta skatter		
Indirekta skatter på arbete		
Arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift	1453	31,42
Egenavgifter inklusive allmän löneavgift	51	28,97
Särskild löneskatt		
Juridiska personer	136	24,26
Fysiska personer	4	24,26
Skatt på konsumtion och insatsvaror		
Mervärdesskatt		
25-procentområdet	944	25
12-procentområdet	299	12
6-procentområdet	99	6
0-procentområdet	10	0

¹ Skattebaserna och skattesatserna för vägd kommunal inkomstskatt är prognoser för 2013.

² För 2013 förväntas den kommunala fastighetsavgiften uppgå till 7 074 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 210 kronor per lägenhet i flerbostadshus, dock högst 0,3 procent av taxeringsvärdet.

³ I Budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen en sänkning av det maximala beloppet av fastighetsavgiften för hyreshus från 0,4 procent till 0,3 procent

⁴ I Budgetpropositionen för 2013 föreslår regeringen en sänkning av skatten på företagsvinster från 26,3 procent till 22 procent.

Register

A

Administrativa avgifter, 106
Aktiebolag, 101–105, 108–110, 112–
114, 116, 119, 120, 122, 123, 125
Aktiekapital, 104
Aktier, 80–82, 85, 86, 92, 93, 109
Alkohol, 29, 48, 72, 159, 161
Alkoholskatt, 29, 161
Allmän löneavgift, 59, 129–132, 134,
136–141, 183
Allmän pensionsavgift, 54, 59
Allmän löneavgift, 57
Anläggningstillgång, 106
Anskaffningsvärde, 107
Anstånd, 38
Arbetsgivaravgift, 21, 24, 28, 31, 44–
47, 57, 74, 84, 89, 129–134, 136,
137, 141, 176, 177
Arbetslöshetsunderstöd, 70
Arbetsutbud, 44, 70
Avdrag, 67
resor mellan bostad och
arbetsplats, 75
resor till och från arbete, 61
tillfälligt arbete, dubbel bosättning
och hemresor, 61
tjänsteresor, 61
övriga utgifter, 61
Avkastningsskatt, 44, 79, 87, 88, 90–
92, 108
Avskrivning, 105–107
Avsättning till vinstandelsstiftelse,
107

B

Begränsningsregel, 96
Bensin, 47, 72, 159, 167, 178, 179,
181, 182
Betalningsförskjutningar, 38

Beteendeeffekt, 19, 26, 27, 29, 36
Bokslutsdisposition, 104, 107, 109,
116
Bokslutsmässiga dispositioner, 105
Bolagsskatt, 30, 31, 33, 84, 89, 101,
103, 104, 107–109, 117, 133, 177
Borgenär, 104
Bostadsbidrag, 54
Bostadshyror, 148
Bostadsrättsförening, 113, 114
Bostadstillägg, 54
Bruttoeffekt, 19, 24, 31, 32, 39, 43,
48, 50, 51, 85, 89, 109, 111, 115,
132, 133, 151, 153, 176–178
Brytpunkt, 19, 62
Bränslefaktor, 171
Böcker, 148

D

Dieselolja, 167, 168, 171, 176, 178,
182
Direkt skatt, 19, 28, 59, 79
Direktäggande, 80, 126
Diskonteringsränta, 19, 32, 33, 37–39
Dotterbolag
svenskägda, 127
utländska, 127
Dämpningsregel, 96
Dödsbon, 80, 92, 101, 141

E

EEIG, 122, 123
Effektiv skatt, 55
Efterlikvider, 112
Egenavgift, 138
Egenavgifter, 115, 116, 120, 129,
130, 138–140
EGTS, 122, 123
Ekonomisk förening, 82, 111–113,
122, 123, 125

El, 167, 169
Energiskatt, 27, 28, 44, 47, 50, 159,
167–169, 172–174, 177, 182
Energiskattedirektivet, 168
Enkelt bolag, 103, 124
Enskild firma, 103, 121
Enskild näringsidkare, 74, 101, 102,
115–118, 129, 138, 139
Enskild näringsverksamhet, 103, 115
Enskilda personer, 141
Entréavgifter, 148
Ersättningsfond, 107, 124
EU:s mervärdesskattedirektiv
(2006/112/EG), 147
EU:s statsstödsregler, 131
EU:s system för handel med
utsläppsrätter, 168
Europabolag, 102, 122, 123
Europakooperativ, 122
Europeisk ekonomisk
intressegruppering (EEIG), 122
Europeiska kooperativa föreningar,
122, 123
Expansionsfond, 116–121, 123, 124
Expansionsfondsskatt, 116, 117, 120

F

FASIT, 50, 66, 71, 76, 85
Fasta priser, 19, 41
Fasta volymer, 41
Fastighetsavgift, 79, 94, 95, 97, 98,
114
kommunal, 95
Fastighetsskatt, 79, 94–97, 99, 114
Fastighetstaxeringslagen
(1979:1152), FTL, 94
Filialinkomster, 127
Finansiella tjänster, 148
Finansiellt sparande, 19, 20, 32, 43,
133

Flygbensin, 148
Flygfoto, 148
Fondandelar, 81, 82, 92
Fordonsskatt, 167, 170, 171, 173,
176, 178
Formell skatt, 19, 55
FRIDA, 85, 101, 102, 108, 109, 111,
115
F-skatt, 138
Fysisk person, 105, 110, 116, 120
Fåmansföretag, 61, 84, 85, 105, 110,
111
Företagsbeskattning, 101–128
Förmåner
socialförsäkringssystemet, 73
Förmånsbil, 75
Försäkringskapital, 87
Försörjningsstöd, 53
Förvävsinkomst, 43, 54, 57–62, 66,
74, 84, 129, 131

G

Garantipension, 54
Garantiriskavsättning, 107
Generell energiskattenivå, 167
Genomsnittlig skatt, 20, 56, 63
Grundavdrag, 49, 58, 61–64, 67–69
Guld, 148

H

Handelsbolag, 61, 74, 101–103, 119–
124, 138
HEK, 50
Huvudregeln (30–procentsregeln),
106

I

Ideella föreningar, 149
Idrottsområdet, 148
Implicit skatt, 56

Indirekt effekt, 20, 23–25, 31–35, 43, 44, 48, 57, 58, 109
 arbetsgivaravgift, 132–134
 avkastningsskatt, 89
 fastighetsskatt, 98
 mervärdesskatt, 151
 punktskatt, 160, 176–178
 Indirekt skatt, 20, 43, 48
 Inflationsjusterade räntan, 37
 Inkomst av näringsverksamhet, 67
 Inkomstbasbelopp, 49, 50, 53, 54, 71, 74, 84, 85, 95, 141
 Inkomstgolv, 71
 Inkomstliggaren, 23
 Inkomstskatt
 kommunal, 59, 61, 63, 67
 statlig, 59, 61, 63
 Inkomsttak, 71
 Inkomsttitel, 23
 Insatskapital, 112
 Internationell dubbelbeskattning, 127
 Investeringsfonder, 79–81, 85, 86, 102, 126
 Investeringssparkonto, 82, 92, 93
 Investmentföretag, 79, 80, 85, 86, 126

J

Jobbskatteavdrag, 54, 60, 66–70, 73
 Juridiska personer, 81, 86, 101, 103, 116, 119, 122, 142–144
 Justerad anskaffningsutgift, 121

K

Kapitalandelsfond, 104
 Kapitalförlust, 80–83, 86, 105
 Kapitalförsäkringar, 87
 Kapitalmarknad, 26
 Kapitalunderlag, 87, 88, 93, 120

Kapitalvinst, 80,– 83, 85, 86, 93, 105, 110, 126
 Kassamässig redovisning, 20
 Kassamässiga effekter, 39
 Koldioxidrelaterad fordonsskatt, 170, 171
 Koldioxidskatt, 36, 50, 159, 167, 168, 173, 178, 179, 181, 182
 Kommanditbolag, 103, 119
 Kommunal fastighetsavgift. *Se* Fastighetsavgift
 Kommunkonton, 156
 Kommunsektor, 24, 25, 41, 53, 156
 Kompletteringsregeln (20–procentsregeln), 106
 Koncerner, 105, 125
 Konstverk, 148
 Kooperativ, 111, 112, 123
 Korspriselasticitet, 162
 KPI-effekt, 20, 24, 31, 32, 48–54
 arbetsgivaravgift, 132, 133
 fastighetsskatt, 98, 99
 mervärdesskatt, 151
 punktskatt, 159, 160, 176, 177, 178
 Kraftvärmeverk, 168
 Kreditinstitut, 93
 Kvalificerat undantagna, 148
 Källskatt, 127, 128

L

Lagen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt, 156
 Livförsäkringsföretag, 87
 Livränta, 61
 Livsmedel, 148
 Långsiktig effekt, 20
 Långsiktig offentligfinansiell effekt, 20, 27, 30, 36, 41, 73, 150
 koldioxidskatt, 182

mervärdesskatt, 157–158
 skatt på arbete, 70–74
 Lönekostnad, 44
 Lönesumma, 46

M

Marginalskatt, 20, 24, 56–58, 63, 73, 84
 Marginalskattesats, 32, 44, 56–58
 Mervärdesskatt, 25, 48, 98, 133, 147–159, 165, 176
 Mervärdesskattepliktiga företag, 147
 Milbundna kostnader, 76
 Milersättning, 75
 Miljö tillägg, 170, 171
 Minimikapital, 112
 Myndighetsanslag, 134

N

Nationalräkenskaper, 149
 Nettoeffekt, 20, 24–26, 31–36, 39, 41, 43, 48, 50, 51, 57
 aktiebolag, 109
 arbetsgivaravgift, 133
 mervärdesskatt, 151, 157, 158
 punktskatt, 176, 178, 182
 Nuvärdesberäkningar, 37
 Nyhetstidningar, 148
 Näringsfastighet, 80
 Näringsverksamhet, 57, 60, 66, 67, 74, 80–82, 86, 98, 102, 104, 105, 108, 112–124, 129, 138, 139, 141, 142

O

Obeskattad reserv, 107
 Oregistrerad konsumtion, 162

P

Partrederi, 103, 124
 Pension
 allmän, 61
 privat, 61
 Pensionsavgift, 54
 allmän, 74
 Pensionsavsättningar, 107
 Pensionsförsäkringar, 61
 Pensionsgrundande transfereringar, 54
 Periodiserad redovisning, 21, 38
 Periodiseringsfond, 103, 106, 107, 116, 120, 124
 Personbefordran, 148
 Prisbasbelopp, 21, 25, 48–50, 53, 54, 63, 74, 96, 138
 Priselasticitet, 21, 166, 182
 Priskänslighet, 21
 Privat pensionskapital, 87
 Privat pensionssparande, 61
 Privatbostadsfastighet, 80
 Privatinförsel, 162
 Punktskatt, 25, 27–29, 35, 43, 47, 48, 72, 89, 98, 147–158

R

Realränta, 37
 Receptbelagda läkemedel, 148
 Registrerade trossamfund, 131
 Reservfond, 104, 112
 Restaurang- och cateringtjänster, 148, 157
 Restvärdesmetod, 106
 Rumsuthyrning, 148
 Rådets direktiv 2010/12/EU, 164
 Ränta, 26
 Räntebidrag, 114
 Räntefaktor, 93
 Räntefördelning

negativ, 82, 116, 118–121, 123,
124
positiv, 117

S

Samlarföremål och antikviteter, 148
Schablonintäkt, 80, 81, 85, 86, 93,
107, 126
Sedlar och mynt, 148
Sjukpenning, 67, 70
Sjukpenninggrundande inkomst, 54
Självfinansieringsgrad, 21, 36, 70, 73,
74, 158
Sjöinkomstavdrag, 61, 62, 67
Skadestånd, 106
Skatt på arbete, 59–77
Skatt på deponerat avfall, 171
Skatt på förbränning av
hushållsavfall, 172
Skatt på handelsgödsel och
bekämpningsmedel, 171
Skatt på kapital, 79–99
Skatt på kapitalinkomster, 79
Skatt på naturgrus, 172
Skatt på termisk effekt i
kärnkraftsreaktorer, 170
Skatt på trafikförsäkringspremier,
171
Skatteavtal, 127
Skattebas, 23, 27, 29, 30, 32, 36, 53,
55, 81–83, 108, 109, 132, 142,
149, 174, 175, 182
Skattebefriade institutioner, 101
Skattefri kredit, 107
Skattefria förmåner, 59
Skatteincidens, 21
Skatteinkomst, 21, 38, 56, 133
Skatteintäkt, 21, 26, 38, 44, 48, 58,
59, 66, 72, 73, 77, 80, 88, 97, 101,

109, 129, 133, 142, 147, 159, 162,
166
Skattekil, 21, 57, 79
Skattekvot, 21, 56, 57
Skattemässiga justeringar, 104, 105
Skatteobjekt, 19–22, 59, 79, 147, 159
Skatteplanering, 30
Skatteplikt, 149
Skattereduktion, 61, 63, 67, 68
Skattesubjekt, 19–22, 27, 29, 59, 79,
80, 103, 105, 112, 119, 122–127,
147, 159
Skattskyldighet, 127
Skiktgräns, 22, 49, 50, 54, 62, 63,
116, 120
nedre, 61
övre, 62
Skogskonto, 116
Socialavgift, 35, 43, 57, 59, 71–74, 89,
129–145
Spärrbelopp, 96
SRU-data, 102
STAR, 66
Staten, 24, 25
Statens upplåningsränta, 33
Statligt ägande, 30
Statsbidrag, 133, 134, 156
Statslåneränta, 84, 85, 87, 88, 93,
107, 117, 120
Styckeskatt, 164, 165
Stödområde A, 130, 138
Svavelskatt, 170
Särskild löneskatt, 59, 104, 108, 115,
116, 120, 129, 141–145

T

Takbelopp, 95
Taxeringsvärde, 94
Tjänstepension, 53, 61, 87, 141
Tjänstepensionsavsättningar, 87

Tjänstepensionskapital, 79, 87
Tobak, 29, 159
Tobaksskatt, 30, 164, 166
Trängselskatt, 171, 178

U

Undantagna från
 mervärdesbeskattning, 148
Undantagna varorna, 148
Underskottsavdrag, 106
Uppbörd, 38
Uppbördsförskjutning, 40
Upphovsmannakonto, 116
Uppskrivningsfond, 104
Utdelning, 80, 84, 86, 110–112, 126
Utgående skatt, 147
Utländsk juridisk person, 127
Utländskt bolag, 127, 128

V,W

WAP, Weighted Average retail selling
 Price, 164
Varaktig effekt, 22, 32, 39
Vård och omsorg, 148

Värdeminskingsavdrag, 106
Värdepappersbolag, 93
Värderelaterad skatt, 159, 164, 165
Värdeår, 95
Värmeverk, 168

Y

Yrkesmässig sjöfart, 148

Å

Ålderspensionssystemet, 24, 25
Återbäring, 112

Ö

Överavskrivningar, 103, 107
Övervältring, 19, 22, 24, 27–31, 35,
 43–48
 arbetsgivaravgift, 132, 133
 avkastningsskatt, 79, 89
 egenavgift, 139, 140
 mervärdesskatt, 147, 154, 157
 punktskatt, 159, 160, 177
Övervältringsmekanismer, 29