

En rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet

Beräknings- konventioner 2023

ISBN 978-91-519-1522-7

ISSN 1650-0741

Förord

Beräkningskonventioner 2023 beskriver hur offentligfinansiella effekter till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas och redovisas. Syftet med rapporten är att öppet redovisa de metoder som tillämpas vid beräkningarna och skapa förutsättningar för konsistenta och konsekventa beräkningar. Eftersom de offentligfinansiella effektberäkningarna utgör en väsentlig del av det beslutsunderlag som regeringen och riksdag har när de avgör vilka reformer som ska genomföras och hur de ska finansieras är det angeläget att beräkningsmetoderna är transparenta. Rapporten har publicerats årligen sedan 1997, i nära anslutning till överlämnandet av budgetpropositionen

Utöver redogörelsen för de offentligfinansiella effektberäkningarna innehåller rapporten kortfattade beskrivningar av de mest centrala delarna i regelverken för olika skatter och avgifter. Rapporten ska dock inte användas som referenskälla när det gäller skatte- och avgiftssystemets exakta juridiska innebörd. På Skatteverkets hemsida finns rättslig vägledning att tillgå för den som vill veta den exakta innebörden av relevanta skatterättsliga regler.

Dessutom innehåller rapporten statistik över skattebasernas och skatteintäkternas storlek. Denna statistik, liksom de olika räkneexemplen och nyckeltalen i rapporten, har uppdaterats så att de avser 2023. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2023, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i budgetpropositionen för 2023 antas av riksdagen.

Beräkningskonventioner 2023 har skrivits av handläggarna vid skatteekonomiska enheten på Finansdepartementet. Vi tar tacksamt emot synpunkter på rapporten. Dessa lämnas till ansvarig handläggare enligt förteckningen på kontaktpersoner.

Stockholm den 17 november 2022

Henrik Hammar

Åsa Andersson

Kontaktpersoner

Skatt på arbetsinkomster – förvärvsinkomst- beskattning	Martin Zernell	08-405 53 58
	Per-Olof Robling	08-405 27 03
	Markus Ridder	08-405 25 06
	Erik Jonasson	08-405 37 98
	Peter Höglund	08-405 14 65
Skatt på arbetsinkomster – socialavgifter	Erik Jonasson	08-405 37 98
	Åsa Andersson	08-405 24 18
	Martin Zernell	08-405 53 58
	Peter Höglund	08-405 14 65
Skatt på kapitaläggande - kapital- och egendomsskatter	Åsa Andersson	08-405 24 18
	Pardis Nabavi	08-405 34 15
	Markus Ridder	08-405 25 06
	Peter Höglund	08-405 14 65
Skatt på kapitalanvändning – företagsskatter	Pardis Nabavi	08-405 34 15
	Mats Andersson	08-405 44 32
	Åsa Andersson	08-405 24 18

Skatt på konsumtion - energi- och miljöskatter	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
	Mats-Olof Hansson	08-405 29 77
	Viktor Gunnarsson	08-405 41 57
	Sandra Backlund	08-405 95 76
	Lina Jonsson	08-405 36 88
	Karl-Anders Stigzelius	08-405 30 94
Skatt på konsumtion - övriga punktskatter	Raisa Gunnarsson	08-405 82 43
	Sandra Backlund	08-405 95 76
	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
	Anders Bondemark	08-405 43 43
Skatt på konsumtion – mervärdesskatt	Raisa Gunnarsson	08-405 82 43
	Anders Bondemark	08-405 43 43
	Mats Andersson	08-405 44 32
Finansdepartementet, växel		08-405 10 00

Innehåll

Kontaktpersoner	6
Ordlista.....	13
1 Offentligfinansiella effekter	15
1.1 Inledning.....	15
1.2 Utgångspunkter i beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna	16
1.3 Offentligfinansiella brutto- och nettoeffekter.....	20
1.4 Indirekta effekter	21
1.5 Varaktig effekt.....	24
1.6 Offentligfinansiella effekter vid förfarandemässiga åtgärder.....	27
1.7 Effekter av ändrad prisnivå.....	33
1.8 Långsiktig effekt och självfinansieringsgrad	33
2 Skatt på arbetsinkomster – förvärsinkomstbeskattning	35
2.1 Beskattningsbar förvärsinkomst	36
2.2 Kommunal inkomstskatt.....	38
2.3 Statlig inkomstskatt	39
2.4 Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre.....	40
2.5 Den allmänna pensionsavgiften.....	43
2.6 Skattereduktioner	44
2.6.1 Jobbskatteavdrag	46
2.6.2 Skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning	49
2.6.3 Rot- och rutavdrag	49
2.6.4 Skattereduktion för förvärsinkomster.....	51

2.6.5	Övriga skattereduktioner	51
2.7	Avdrag för kostnader i tjänst	53
2.8	Genomsnittliga marginalskattesatser	54
2.9	Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad skatt på arbete	55
3	Skatt på arbetsinkomster – socialavgifter.....	57
3.1	Arbetsgivaravgifter	58
3.2	Egenavgifter	63
3.3	Särskild löneskatt.....	67
4	Skatt på kapitaläggande – kapital- och egendomsskatter.....	69
4.1	Beskattning av kapitalinkomster	70
4.1.1	Inkomstslaget kapital.....	70
4.1.2	Investeringsparkonto	75
4.1.3	Inkomster från fåmansföretag.....	76
4.1.4	Beräkningskonventioner.....	80
4.2	Kupongskatt	81
4.3	Avkastningsskatt	81
4.4	Fastighetsavgift och fastighetsskatt	85
4.4.1	Fastställande av taxeringsvärde	86
4.4.2	Kommunal fastighetsavgift.....	86
4.4.3	Statlig fastighetsskatt	88
4.4.4	Statistik	89
4.4.5	Beräkningskonventioner.....	89
4.5	Stämpelskatt.....	90
5	Skatt på kapitalanvändning – företagsskatter	91
5.1	Aktiebolag.....	93
5.2	Ekonomiska föreningar.....	101

5.3	Investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder	103
5.4	Internationell företagsbeskattning.....	105
5.5	Beskattning av enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare av handelsbolag	107
5.6	Handelsbolag och kommanditbolag	112
5.7	Enkelt bolag och partrederi.....	115
5.8	Kvalificerad rederiverksamhet – tonnagebeskattning.....	116
5.9	EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar, EGTS och Eric-konsortier	117
5.10	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen.....	118
6	Skatt på konsumtion – energi- och miljöskatter	121
6.1	Koldioxid- och energiskatt på bränslen.....	123
6.2	Energiskatt på el.....	132
6.3	Fordonsskatt	134
6.4	Andra miljörelaterade skatter.....	140
6.5	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten.....	142
7	Skatt på konsumtion – övriga punktskatter	145
7.1	Alkoholskatt.....	146
7.2	Tobaksskatt och skatt på vissa nikotinhaltiga produkter...	150
7.3	Kemikalieskatt.....	154
7.4	Andra punktskatter.....	156
8	Skatt på konsumtion – mervärdesskatt.....	159
8.1	Breddad skattebas för mervärdesskatt	165

8.2	Hantering av mervärdesskatten mellan stat och kommunsektor	170
8.3	Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar	171
Bilaga 1 Konventioner för omräkning av punktskatter enligt allmän prisutveckling och reala inkomstökningar (indexering).....		173

Ordlista

Beteendeeffekt:	Uppstår när utbudna och efterfrågade kvantiteter förändras vid en skatteåtgärd.
Bruttoeffekt:	Effekten på intäkterna från den skatt eller avgift som regeländringen avser, utan hänsyn till indirekta effekter.
Finansiellt sparande:	Skillnaden mellan offentliga sektorns inkomster och utgifter.
Formell skatt:	Den i lag definierade skatten som tas ut av den skattskyldige.
Genomsnittlig skatt:	Andelen av den totala inkomsten som betalas i skatt.
Indirekt effekt:	Uppstår när en skatteåtgärd påverkar utgifter eller andra skattebaser än den som regeländringen var avsedd att påverka.
Kassamässig redovisning:	Inkomsten redovisas det år skatten betalas in.
Långsiktig offentligfinansiell effekt:	Den effekt som uppkommer när de olika skattebaserna och de offentliga utgifterna anpassats till ett nytt långsiktigt läge i ekonomin.
Marginalskatt:	Andel av en viss inkomstökning som betalas i skatt.
Nettoeffekt:	Den offentligfinansiella effekten när hänsyn tagits till indirekta effekter.

Offentligfinansiell effekt:	Effekten ändrade skatte- och avgiftsregler har på den offentliga sektorns (staten, ålderspensions-systemet och kommunsektorn) finanser.
Periodiserad redovisning:	Skatteinbetalningen hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffar oavsett när i tiden skatten faktiskt betalats in.
Priskänslighet (priselasticitet):	Mått på förändrad efterfrågan eller utbud vid en prisförändring.
Självfinansieringsgrad:	Andelen av den kortsiktiga offentlig-finansiella effekten som på sikt upphör, t.ex. till följd av beteendeförändringar
Skatteincidens:	En skattekostnads fördelning på olika skatteobjekt. Se även övervältring.
Skatteinkomst:	Kassamässig redovisning av skatter. Skatterna redovisas det år skatten faktiskt betalas in.
Skatteintäkt:	Periodiserad redovisning av skatter. Skatterna redovisas det år då den skattepliktiga händelsen äger rum.
Skatteobjekt:	Den som faktiskt bär kostnaden för skatten (jämför med skattesubjekt, nedan).
Skattesubjekt:	Den som är skattskyldig och betalar in skatten.
Uppbörd:	Skatter, avgifter och andra inkomster som överförs till respektive inkomst-titel på statens budgets inkomstsida.
Varaktig effekt:	Ett mått på en åtgärds bestående effekt på de offentliga finanserna.
Övervältring:	Innebär att den som formellt betalar en skatt, skattesubjektet, för över kostnaden på andra aktörer.

1 Offentligfinansiella effekter

1.1 Inledning

I arbetet med att utforma politiken ställs beslutsfattare inför avvägningar mellan olika reformer. Analyser av hur reformerna påverkar de offentliga finanserna utgör ett av flera beslutsunderlag i dessa situationer.

Skattesystemet kan reformeras för att skapa incitament och påverka ekonomin i olika riktningar, men det kan också användas för att finansiera andra reformer och omfördela medel i ekonomin. Hur förändringar i skattesystemet påverkar ekonomin är komplext. Aktörer kan reagera på ändringar i skattesystemet på flera sätt, t.ex. genom att ändra omfattningen och sammansättningen av sin produktion och konsumtion, sitt arbetsutbud, sparande och risktagande. I sin tur påverkar sådana förändringar utbud, efterfrågan och pris på olika varor och tjänster i ekonomin. Det är inte möjligt att ta hänsyn till samtliga ekonomiska effekter av en skatteändring och kvantifiera dem i ett enda offentligfinansiellt mått.¹ Hur en skatteändring påverkar ekonomin måste därför analyseras på flera sätt.

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna av ändrade skatte- och avgiftsregler som redovisas i regeringens propositioner utgör ett sätt att beskriva vilka effekter en skatteändring kan ha på de offentliga finanserna. Syftet är att på ett transparent sätt ge en rättvisande bild av hur en skatteåtgärd påverkar de offentliga finanserna, framför allt på kort och medellång sikt. Då framgår det tydligt för regeringen och riksdagen i budgetarbetet hur en skatteåtgärd förhåller sig till andra planerade möjliga budgetåtgärder

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

och hur alla åtgärder sammantaget påverkar möjligheten att uppnå de finanspolitiska målen.

I beräkningarna behöver man göra en avvägning mellan enkelhet och precision. Beräkningskonventionerna utgår i normalfallet från en rad förenklade antaganden, t.ex. att beteendet hos hushåll och företag inte ändras till följd av förändrade skatteregler, även om det i en del fall görs avsteg från dessa antaganden. Utgångspunkterna för och antagandena i beräkningskonventionerna beskrivs i detta avsnitt.

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

1.2 Utgångspunkter i beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna

Beräkningarna utgår vanligtvis från oförändrat beteende

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

Undantag från antagandet om oförändrat beteende kan göras om bedömningen är att det ger en mer rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten. Undantag kan till exempel göras om utbud och efterfrågan bedöms ändras i stor utsträckning eller om substitution mot utländsk konsumtion förväntas ske i betydande omfattning. Detta är mer vanligt för punktskatter och andra åtgärder

som primärt syftar till att påverka beteenden eller om skatteförändringen är förhållandevis stor.² De offentligfinansiella effektberäkningarna vid förändringar i trängselskatten, skatten på flygresor, kemikalieskatten eller i skatterna på alkohol och tobak tar i normalfallet även hänsyn till beteendeeffekter.

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

Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer

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

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

offentligfinansiella effekten. Det kan till exempel vara aktuellt för skattebaser som bedöms förändras kraftigt på kort sikt.

Att beräkningarna utgår från ikraftträdandeårets volymer utesluter inte att effekten på skatteintäkterna av en regelförändring ibland antas tillta över tiden. Exempelvis kan det ta flera år innan en förändring av fordonsbeskattningen får full effekt, om den bara omfattar fordon som registreras efter att regeländringen träder i kraft. Utgångspunkten i en sådan beräkning är att nybilsförsäljningen varje år är lika hög som under ikraftträdandeåret och att en större andel av fordonsflottan omfattas av de nya reglerna ju längre tiden går. Motsvarande antaganden om stegvis infasning av den offentligfinansiella effekten kan behöva göras även vid regeländringar som rör nyanskaffade eller nytilverkade, men inte befintliga, kapitalvaror. Detsamma gäller om nya skatteregler tillämpas på nyanställningar efter ett visst datum. Ett sådant exempel är förändringar i reglerna om nedsättning av arbetsgivaravgifter för den först anställde.

Beräkningarna är partiella

De offentligfinansiella effektberäkningarna är partiella, i bemärkelsen att de beräknas separat för varje föreslagen åtgärd. På så sätt kan riksdagen ta ställning till varje enskilt förslag i budgetpropositionen och hur det påverkar den offentliga sektorns finansiella sparande och möjligheten att uppfylla de finanspolitiska målen. Effekterna av interaktioner mellan olika förslag redovisas inte i de offentligfinansiella beräkningarna, men en samlad bedömning av åtgärdernas påverkan på den svenska ekonomin görs i prognosen för den ekonomiska utvecklingen och ingår således i prognosen för de offentliga finanserna.

Offentligfinansiella effekter beräknas endast vid ändrade regler

Vissa skatte- och avgiftsregler är konstruerade så att de beror på ekonomiska indikatorer som inflation, inkomstutveckling eller statslåneränta. Den årliga omräkningen eller indexeringen av skattesatser och belopp enligt gällande regelverk betraktas inte som regeländringar och ger inte upphov till en offentligfinansiell effekt

enligt beräkningskonventionerna. Ett förslag som inför eller ändrar en indexering betraktas däremot som en ändrad regel och en offentligfinansiell effekt beräknas och redovisas.

Beräkningskonventionerna följer redovisningen i budgetpropositionen

De offentligfinansiella effekterna redovisas vanligtvis i periodiserade termer. Det innebär att effekten hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffar, oavsett när uppbörden av skatten sker. Beräkningarna avser effekten på den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande, dvs. det sammanlagda sparandet i staten, ålderspensionssystemet och kommunsektorn när inbördes transfereringar mellan de olika delsektorerna räknats av. Normalt beskrivs inte i konsekvensanalyser vilken inkomstittel i statens budget som påverkas av ett visst förslag. De offentligfinansiella effekterna redovisas i miljarder kronor avrundat till två decimaler.

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

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

Tabell 1.1 visar en mall för hur de offentligfinansiella effekterna redovisas i kapitel 2–8 i denna rapport.

**Tabell 1.1 Mall för redovisning av offentligfinansiella effekter i
Beräkningskonventionerna 2023**

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2023	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt					

1.3 Offentligfinansiella brutto- och nettoeffekter

Bruttoeffekten beskriver den direkta effekten på skatteintäkterna

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

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

där $\Delta\text{Skattesats}$ anger förändringen i skattesatsen. Referensalternativet vid tolkningen av bruttoeffekten är de förväntade skatteintäkterna under ikraftträdandeåret i frånvaro av regeländringar. Om förslaget i stället ändrar skattebasen för en viss skatt beräknas bruttoeffekten som

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

Nettoeffekten tar hänsyn till indirekta effekter på de offentliga finanserna

Utöver den direkta effekten kan en regeländring ge upphov till indirekta effekter på de offentliga finanserna. Indirekta effekter uppstår om skatteändringen påverkar underlaget för andra skatter och därigenom påverkar de offentliga finanserna. Indirekta effekter kan vara mekaniska eller uppkomma till följd av aktiva beslut av ekonomiska aktörer. Ett exempel på en mekanisk indirekt effekt är när en förändring av en skatt på en insatsfaktor påverkar företagens kostnader, och därmed vinsterna på kort sikt. Ett exempel på en indirekt effekt till följd av ett aktivt beslut är när den som formellt betalar skatten (skattesubjektet) övervältrar den ekonomiska bördan

av skatten till någon annan aktör (skatteobjektet) och detta påverkar andra skattebaser.

Den offentligfinansiella nettoeffekten utgörs av summan av bruttoeffekten och de indirekta effekterna enligt

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

Eftersom nettoeffekten tar hänsyn till vissa effekter utöver den direkta effekten på den berörda skatten ger den, tillsammans med bruttoeffekten, en mer heltäckande beskrivning av hur en skatteändring påverkar de offentliga finanserna.

1.4 Indirekta effekter

Beräkningskonventionerna tar normalt hänsyn till två indirekta effekter på de offentliga finanserna: dels förändringar i bolagsskatt och inkomstskatt när vinster och näringsinkomster påverkas av skatteändringarna, dels förändringar i mervärdesskatten när skattekostnaden antas övervältras på priserna. Den första indirekta effekten beräknas vid ändringar i socialavgifter, punktskatter för den del som berör företagen och i vissa andra skatter på insatsfaktorer, medan den andra beräknas vid ändringar i punktskatterna för den del av ändringen som berör hushållen. Därutöver kan det vid skatteändringar som påverkar statligt ägda företag finnas anledning att ta särskild hänsyn till de indirekta effekter som då kan uppstå.

Indirekta effekter vid ändringar i skatter på företagens insatsfaktorer inkl. socialavgifter

Ett resultat från nationalekonomiska modeller av lönebildning är att den ekonomiska bördan av förändringar i beskattning av arbete, kapital och andra insatsfaktorer i företagens produktion, i olika utsträckning kan komma att övervältras på löntagarkollektivet. Därmed kan även skatter på insatsfaktorer fungera som implicita skatter på arbete. För dessa skatter är det i de offentligfinansiella effektberäkningarna därför nödvändigt att precisera vilken insatsfaktor som bär bördan av skatten. Graden av löneövervältring beror på flera faktorer, t.ex. på målgruppen för höjningen, arbets-

marknadens funktionssätt, förhandlingssystemets utformning, skatte- och avgiftssystemets utformning och tidpunkten för skatteändringen.³

Empiriska studier visar på betydande osäkerhet kring hur övervälringsprocessen ser ut, med skilda slutsatser kring både grad och hastighet i en eventuell löneövervälring. Denna osäkerhet, i kombination med det generella antagandet i de offentligfinansiella effektberäkningarna om oförändrat beteende hos ekonomiska aktörer, gör att beräkningskonventionerna utgår från att ändringar i arbetsgivaravgifter på kort sikt enbart påverkar företagets vinster. På motsvarande sätt antas att förändringar i egenavgifter på kort sikt endast påverkar näringsinkomsterna.⁴ Förekomsten av en eventuell övervälring på lönerna beaktas och analyseras däremot i andra delar av de konsekvensanalyser som görs i beredningen av förslag om ändrade skatte- och avgiftsregler, i beräkningar av den långsiktiga offentligfinansiella effekten av ändrade skatte- och avgiftsregler samt i regeringens prognoser för den ekonomiska utvecklingen och de offentliga finanserna. Samma beräkningskonvention gäller även för andra skatter på insatsfaktorer, t.ex. energi- och miljöskatter och avkastningsskatt på tjänstepensionskapital.

Ändringar i dessa skatter antas ge upphov till en indirekt effekt på de offentliga finanserna, i form av ändrade bolagsskatteintäkter till följd av att företagets vinster påverkas när skatterna ändras. Om skatten på insatsfaktorn höjs ökar företagets kostnader och vinsten minskar. Detta leder i sin tur till lägre bolagsskatteintäkter. Det motsatta gäller vid en skattesänkning.

³ Se Layard, R, S Nickell & R Jackman (2005), *Unemployment: Macroeconomic Performance and the Labour Market*, andra upplagan, Oxford University Press; Pissarides, C (1998), "The impact of employment tax cuts on unemployment and wages; The role of unemployment benefits and tax structure", *European Economic Review* 42; Calmfors, L (1994), "Active labour market policy and unemployment: A framework for the analysis of crucial design features", OECD Economic Studies No. 22; samt Johnson, G & R Layard (1986), "The natural rate of unemployment: Explanation and policy", i O Ashenfelter & R Layard (eds), *Handbook of Labor Economics Vol 2*, North-Holland. För svenskt vidkommande, se Egebark, J & N Kaunitz (2018), "Payroll taxes and youth labor demand", *Labour Economics* 55; Saez, E, B Schoefer & D Seim (2019), "Payroll Taxes, Firm Behavior, and Rent Sharing: Evidence from a Young Workers' Tax Cut in Sweden", *American Economic Review* 109; samt de studier som diskuteras och citeras i dessa två artiklar.

⁴ Socialavgifter tas ut i form av arbetsgivaravgifter eller egenavgifter. På samma underlag som gäller för arbetsgivar- eller egenavgifterna utgår även allmän löneavgift. Den allmänna löneavgiften ingår inte författningstekniskt i socialavgifterna. Samma beräkningskonventioner gäller dock vid ändringar i den allmänna löneavgiften som vid ändringar i arbetsgivar- och egenavgifterna. I beräkningskonventionerna avses summan av arbetsgivaravgifterna (egenavgifterna) och allmän löneavgift när det står arbetsgivaravgifter (egenavgifter).

Indirekta effekter vid ändringar i punktskatter som rör hushållens konsumtion

I beräkningskonventionerna antas att en förändring i en punktskatt helt övervältras på priset efter skatt. Antagandet är en följd av två utgångspunkter i beräkningskonventionerna: att hushållens reala efterfrågan är konstant på aggregerad nivå och att producentpriserna är givna. Sverige är en liten, öppen ekonomi där varor, tjänster och kapital mer eller mindre rör sig fritt över gränserna och räntan och det långsiktiga avkastningskravet på investeringar i Sverige bestäms på den internationella kapitalmarknaden. Det är därför rimligt att anta att priset före skatt på varor och tjänster som är föremål för internationell handel är givet. Kunskapen om hur priser på varor och tjänster där det inte råder fullständig internationell konkurrens påverkas av skatteändringar är begränsad, varför även dessa producentpriser antas vara givna.

Antagandet om prisövervältring vid punktskatteändringar ger upphov till en indirekt effekt på de offentliga finanserna i form av högre eller lägre mervärdesskatteintäkter. Vid en punktskattehöjning utgörs den offentligfinansiella bruttoeffekten av högre intäkter från den aktuella punktskatten. Den omständighet att priserna antas öka innebär även att intäkterna från mervärdesskatt ökar. Det motsatta gäller vid en skattesänkning. Mervärdesskatteeffekten uppstår om köparen är en privatperson, men inte om köparen är ett företag som har rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

Indirekta effekter vid statligt ägande

I vissa fall beaktas förekomsten av statligt ägande när den offentligfinansiella effekten beräknas. Det görs om det finns starka skäl att förvänta sig att förändringen i beskattningen inte övervältras på konsumenterna utan istället påverkar det statligt ägda företags resultat. Om en skatt höjs och företags vinst minskar antas att utdelningen till staten minskar i samma utsträckning.

Ett exempel är ändringar i skatten på spel, där beräkningskonventionerna beaktar att staten äger företaget AB Svenska spel. Den offentligfinansiella nettoeffekten antas i dessa fall således vara noll för den del av en regeländring som påverkar resultatet i ett

statligt ägt företag. Därmed antas implicit att det statligt ägda företags utdelning är större än de ökade kostnaderna som följer av en eventuell skattehöjning.

1.5 Varaktig effekt

Den offentligfinansiella effekten av en regelförändring förväntas i vissa fall vara olika stor för olika år. Därför redovisas utöver brutto- och nettoeffekten även en *varaktig effekt* av en skatteändring. Att den offentligfinansiella effekten skiljer sig åt mellan åren kan bero på att skatteändringen är temporär eller att ändringen inte träder i kraft vid ett årsskifte. Inom företagsbeskattningen bidrar även brutna räkenskapsår och vissa resultatutjämnande avsättningar och återföringar till att den offentligfinansiella effekten av förändrade skatteregler ändras över tid.

Beräkningen av den varaktiga effekten baseras på nuvärdet av åtgärdens framtida nettoeffekter. Nettoeffekten antas tids nog bli konstant. För permanenta åtgärder sker detta när åtgärden uppnått sin helårseffekt och när effekten av tidsvarierande indirekta effekter har slagit igenom fullt ut. För temporära åtgärder sker det när åtgärden inte längre är i kraft och nettoeffekten uppgår till noll kronor. I beräkningen av den varaktiga effekten antas att statens upplåning ökar till följd av en skattesänkning och minskar till följd av en skattehöjning. Den varaktiga effekten inkluderar räntekostnaden eller ränteintäkten av nuvärdet av regelförändringens nettoeffekter.

Den varaktiga effekten kan definieras genom att låta S_t vara nettoeffekten år t och $\bar{S}$ nettoeffekten när den blivit konstant. Avvikelsen mellan nettoeffekten år t och den konstanta årliga nettoeffekten kan då definieras som

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

Nuvärdet av summan av dessa avvikelser definieras som

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

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

Den varaktiga effekten per år av en åtgärd kan skrivas som

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

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

Om nettoeffekten stabiliseras år T innebär det att $B_t = 0$ för alla $t \geq T$. Det innebär att $rB = 0$ för en permanent åtgärd där nettoeffekten inte förändras efter ikraftträdandeåret. Den varaktiga effekten i ett sådant fall är $\bar{S}$. För en permanent åtgärd där nettoeffekten varierar medför termen rB att den varaktiga effekten blir lägre än $\bar{S}$ om de initiala nettoeffekterna är mindre än $\bar{S}$ och vice versa. För temporära åtgärder gäller i stället att $\bar{S} = 0$ eftersom åtgärden är i kraft en begränsad tid. Den varaktiga effekten av en temporär åtgärd ges därför enbart av termen rB . Även temporära åtgärder påverkar således varaktigt de offentliga finanserna. En temporär skattesänkning leder till en tillfällig ökning av statens upplåningsbehov, men även när den temporära minskningen av den offentliga sektorns skatteintäkter har upphört kvarstår ökningen av lånestocken. Räntan på denna upplåning fortsätter att belasta statens finanser. Beräkningen bortser från en eventuell återbetalning av lånet.

I exempel 1.1 ges exempel på hur den varaktiga effekten beräknas beroende på om åtgärden är temporär eller permanent

Exempel 1.1 Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd

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

Temporär åtgärd

Antag att åtgärden upphör efter två år, dvs. i slutet av år $t=1$. När åtgärden inte längre är i kraft, uppkommer ingen årlig nettoeffekt. Det innebär att $\bar{S}=0$. Den varaktiga effekten ges därför av rB :

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

Permanent åtgärd

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

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

Val av diskonteringsränta

Vid nuvärdesberäkningar måste en diskonteringsränta fastställas. I de offentligfinansiella beräkningarna används ränteprognoserna från budgetpropositionen. Diskonteringsräntan fastställs för det år reformen träder i kraft. Eftersom de offentligfinansiella beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer antas den därefter vara konstant. I den ekonomiska vårpropositionen redovisas nya prognoser för den ekonomiska utvecklingen och om ränteprognoserna har reviderats jämfört med budgetpropositionen används därefter i stället räntorna i vårpropositionen. I tabell 1.2 redovisas prognoser för statsobligationsräntor och inflation från budgetpropositionen för 2023.

Tabell 1.2 Statsobligationsräntor och inflation

Procent, årsgenomsnitt

År	2020	2021	2022*	2023*
5-årig statsobligation	-0,29	-0,04	1,63	2,36
10-årig statsobligation	-0,04	0,27	1,58	2,37
KPI-inflation ¹⁾	0,50	2,16	8,56	8,28

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

Källa: Budgetpropositionen för 2023.

När nuvärdesberäkningen görs för en temporär åtgärd används den femåriga statsobligationsräntan för diskontering medan den tioåriga statsobligationsräntan används vid permanenta åtgärder. Eftersom de offentligfinansiella beräkningarna är uttryckta i fasta priser och volymer ska en real diskonteringsränta användas. Realräntan beräknas genom att justera den nominella räntan för den förväntade

inflationen enligt den s.k. Fisherekvationen⁵. För temporära åtgärder används regeringens inflationsprognos för ikraftträdandeåret som förväntad inflation och för permanenta åtgärder antas den vara 2 procent, dvs. lika med Riksbankens inflationsmål.

1.6 Offentligfinansiella effekter vid förfarandemässiga åtgärder

Ändrad betalningstidpunkt

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

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

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

Den offentligfinansiella bruttoeffekten beräknas som skillnaden mellan nuvärdet av betalningsströmmen av intäkten för ett visst inkomstår om betalningarna sker i enlighet med de föreslagna

⁵ Fisher, Irving (1907). The Rate of Interest. The MacMillan Company.

reglerna och nuvärdet om betalningarna sker i enlighet med de befintliga reglerna. Den periodvisa diskonteringsränta som används vid nuvärdesberäkningarna ska på årsbasis motsvara statens diskonteringsränta.

Den offentligfinansiella bruttoeffekten per år kan i generella termer skrivas som

$$(4) \sum_{t \in T_f} \left[\frac{y_t}{(1+r_N)^t} \right] - \sum_{t \in T_b} \left[\frac{x_t}{(1+r_N)^t} \right]$$

Där y_t är inbetalningarna under ett inkomstår enligt föreslagna regler och x_t är inbetalningarna under samma år enligt befintliga regler. T_f är de perioder under vilka inbetalningarna görs under ett inkomstår enligt föreslagna regler och T_b är motsvarande enligt befintliga regler. (Om betalningsperioden ändras från månad till kvartal är $T_b = \{0, \dots, 11\}$ och $T_f = \{2, 5, 8, 11\}$.) Den periodvisa diskonteringsräntan, r_N , ges av $(1 + r_N) = (1 + r)^{\frac{1}{N}}$, där r är den statliga årliga diskonteringsräntan och N är antalet tidsperioder per inkomstår. Eftersom uppbördsförändringar innebär en tidsförskjutning av en inbetalning som är bestämd i nominella termer ska den nominella diskonteringsräntan användas.

Uttryck (4) gäller såväl effekten vid en tidsförskjutning av betalningarna (exempelvis en månadsbetalning som skjuts upp en månad) som en förändring av betalningsperiodens längd (exempelvis från månad till kvartal).

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

I exempel 1.2 visas en beräkning av den offentligfinansiella effekten av en förskjutning av månadsvisa betalningar med en

månad. I exempel 1.3 visas effekterna av en ändring från månadsvisa betalningar till kvartalsvisa.

Exempel 1.2 Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad

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

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

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

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

Exempel 1.3 Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt genom kvartalsvisa inbetalningar istället för månadsvisa

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

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

Med en statsobligationsränta på 1 procent per år blir månadsräntan ca 0,08 procent. Med månatliga betalningar sker betalningar i period $t=0, \dots, 11$ i uttryck (4). Med kvartalsvisa betalningar sker istället betalningar i period $t=2, 5, 8$ och 11.

Nuvärdet av ett års månatliga inbetalningar på 10 miljarder kronor uppgår till 119,5 miljarder kronor (en summering från $t=0$ till 11 i (4)). Nuvärdet av kvartalsvisa inbetalningar uppgår till 118,1 miljarder kronor $\left(\sum_{t \in \{2,5,8,11\}} \frac{30\,000}{1,001^t}\right)$. Skillnaden, dvs. den offentligfinansiella bruttoeffekten, uppgår till -1,4 miljarder kronor.

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

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

Beräkningskonventionen vid förändringar i skatteregler som innebär att skatteuttaget flyttas i tiden på det sätt som beskrivs i exemplen om uppskov och avsättningar till periodiseringsfond är att

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

Åtgärder för att upprätthålla avsett skatteuttag

De flesta ändringarna som görs i skatte- och avgiftsreglerna innebär att storleken på skattebasen eller nivån på skattesatsen ändras. Den offentligfinansiella effektberäkningen görs då genom att jämföra de förväntade skatteintäkterna enligt de föreslagna reglerna med de förväntade skatteintäkterna enligt gällande regelverk. Åtgärder som rör skatteförfarandet, dvs. uppbörden och administrationen av skatter och avgifter, påverkar sällan skattebasernas eller skattesatsernas storlek i sig. Sådana åtgärder har därför inte någon direkt påverkan på den offentliga sektorns skatteintäkter.

Förändringar i skatteförfarandet syftar till att förbättra, effektivisera och rationalisera skatteadministrationen. Målet är att den information som används för att synliggöra och korrekt bestämma de inkomster som härrör från vissa aktörer eller från en viss typ av verksamhet ska få högre kvalitet, och i vissa fall utökas. Såväl individer, företag som myndigheter får därmed ett bättre informationsunderlag att använda när inkomsterna ska beskattas. Det kan röra sig om åtgärder som gör att Skatteverket får större vetskap om aktiviteter som genererar skattepliktiga inkomster, som ökar kunskapen om dess storlek eller som ger myndigheten utökade kontrollmöjligheter. Detta bidrar till att skatteuttaget blir mer korrekt och främjar förutsättningarna för att rätt skatt betalas av rätt person. Sammantaget verkar det effektiviserande, tillitsskapande och normstärkande i skattesystemet.

I vissa fall kan åtgärderna bidra till att minska det s.k. skattefelet. Skattefelet är skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit

fastställd om alla redovisade sina verksamheter och transaktioner korrekt och den skatt som fastställs efter Skatteverkets kontroller.

Större förtroende och högre effektivitet i skattesystemet samt mindre risk för skattefel bidrar till att förbättra de offentliga finanserna på sikt genom att öka möjligheterna att upprätthålla det avsedda skatteuttaget. Däremot är det svårt att kvantifiera effekten eller uttrycka hur de offentliga finanserna påverkas under enskilda år. Åtgärderna får sällan fullt genomslag i omedelbar anslutning till genomförandetidpunkten utan påverkar i stället de offentliga finanserna gradvis över tid. Vanligtvis kvantifieras inte effekten på de offentliga finanserna i konsekvensanalyserna.

Åtgärder för att motverka skadlig skatteplanering

För åtgärder som syftar till att motverka avancerad skatteplanering saknas ofta tillräckligt underlag för att göra beräkningar av de offentligfinansiella effekterna på sedvanligt sätt. Huruvida den offentligfinansiella effekten kvantifieras beror på kvaliteten och tillförlitligheten i det underlag som finns. Ofta görs också en försiktig bedömning av effekten. Bedömningarna kan kompliceras av att de som använder sig av den metod för skatteplanering som den ändrade lagstiftningen syftar att motverka kan hitta andra sätt att kringgå regelverket i olika utsträckning. Dessutom påverkar åtgärder som införs på internationell nivå även möjligheterna att kringgå skatt i Sverige. I fall där avsteg från beräkningskonventionerna görs är det särskilt viktigt att redovisa motiven till detta och beskriva hur den offentligfinansiella bedömningen görs.

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

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

1.7 Effekter av ändrad prisnivå

Ändringar av punktskatter och mervärdesskatter antas generellt sett övervältras på priserna. När ändringen övervältras på priserna påverkas den allmänna prisnivån, vilket leder till förändringar i konsumentprisindex (KPI). Ändringen i KPI påverkar i sin tur skatteintäkterna eftersom delar av skattesystemet är knutet till indexet. Till exempel är grundavdraget kopplat till prisbasbeloppet och skiktgränserna för statlig inkomstskatt skrivs upp med KPI plus två procentenheter varje år. Därtill räknas ett flertal punktskatter årligen om med förändringen av KPI. Den sammantagna effekten av indexeringarna i skattesystemet är att skatteintäkterna minskar när KPI ökar. KPI-förändringar påverkar även de offentliga utgifterna. Till exempel ökar statens kostnader för de ekonomiska trygghetssystemen när KPI ökar. Tillsammans innebär dessa intäktsminskningar och utgiftsökningar till följd av en högre prisnivå att de offentliga finanserna försvagas. På motsvarande sätt förstärks de offentliga finanserna när prisnivån blir lägre.

Den indirekta effekt som ändringar i prisnivån ger upphov till sker tidigast året efter ikraftträdande och ingår inte i beräkningen av den offentligfinansiella nettoeffekten.⁷ Den analyseras däremot i andra delar av konsekvensanalyserna och kan ingå i beräkningen av den långsiktiga offentligfinansiella effekten. Den beaktas också i regeringens prognoser för den ekonomiska utvecklingen och de offentliga finanserna.

1.8 Långsiktig effekt och självfinansieringsgrad

Utöver bruttoeffekten, nettoeffekten och den varaktiga effekten beräknas ibland en s.k. *långsiktig offentligfinansiell effekt* av en skatteändring. Den långsiktiga effekten beaktar även beteendeförändringar hos ekonomiska aktörer och avser den effekt på de

⁷ I tidigare versioner av beräkningskonventionerna ingick den s.k. KPI-effekten i den offentligfinansiella effekten (se t.ex. avsnitt 2.1.3 i *Beräkningskonventioner 2022*). Mot bakgrund av att effekten först uppkommer tidigast ett år efter ikraftträdande och att det bedöms som mer relevant att särskilt lyfta denna effekt i andra delar av konsekvensanalysen när det bedöms viktigt (jämfört med att mekaniskt redovisa den i den offentligfinansiella effekten åren efter ikraftträdande) redovisas inte längre KPI-effekten i tabeller över offentligfinansiella effekter av regeländringar på skatteområdet. I likhet med tidigare år ingår dock den samlade effekten av regeringen politik på bl.a. prisnivån i regeringens prognoser över den ekonomiska utvecklingen och de offentliga finanserna.

offentliga finanserna som uppstår när skattebaser och offentliga utgifter har anpassats till ett läge i ekonomin där efterfrågade och utbudna kvantiteter av varor och tjänster ändrat sig fullt ut till följd av regeländringen. Det kan ta lång tid innan en regeländring uppnår fullt genomslag. Anpassningstiden är också olika för olika skatter.

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

Den långsiktiga effekten av en skatteförändring beräknas i första hand för större reformer och för reformer där man kan förvänta sig att den långsiktiga effekten väsentligt avviker från den kortsiktiga. Hur beräkningarna görs är olika från fall till fall och beror på vilken skatt som avses. Exempel på hur de görs beskrivs i kapitel 2 (förvärvsinkomstskatt), 5 (bolagsskatt), 6 (koldioxidskatt) och 8 (mervärdesskatt).

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

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

I exempel 1.4 redovisas en hypotetisk beräkning av en självfinansieringsgrad.

Exempel 1.4 Självfinansieringsgrad

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

2 Skatt på arbetsinkomster – förvärsinkomstbeskattning

I detta kapitel redovisas konventioner för beräkning av effekter av ändrade regler för skatter på arbetsinkomster och andra förvärsinkomster. Förvärsinkomster beskattas dels genom skatt på fysiska personers förvärsinkomster och uttag av allmän pensionsavgift⁸, dels genom socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt.⁹ Konventioner för beräkning av effekter vid ändrade nivåer för socialavgifter och löneskatter redovisas i kapitel 3. Beskattningen av fysiska personers förvärsinkomster styrs i huvudsak av fem komponenter:

- Grundavdraget som varierar med inkomst och ålder
- Kommunal inkomstskatt med varierande procentsats, i genomsnitt 32,24 procent (vägt genomsnitt för 2022)
- Statlig inkomstskatt som uppgår till 20 procent
- Allmän pensionsavgift som uppgår till 7 procent
- Skattereduktioner, exempelvis reduktionen för den allmänna pensionsavgiften, jobbskatteavdraget och skattereduktionen för förvärsinkomst

⁸ Den allmänna pensionsavgiften är endast delvis att betrakta som skatt då den till stor del är direkt kopplad till en förmån. Se avsnitt 2.5 för en genomgång av allmän pensionsavgift.

⁹ Vissa obligatoriska avgifter tas också ut på fysiska personers förvärsinkomster, som begravningsavgift och från den 1 januari 2019 även en public serviceavgift. Begravningsavgiften är, sedan 2017, enhetlig för samtliga kommuner, med undantag för Stockholm och Tranås. För 2022 uppgår den enhetliga avgiften till 0,261 procent av den beskattningsbara inkomsten, medan den i Stockholm och Tranås uppgår till 0,065 procent respektive 0,14 procent. Public serviceavgiften uppgår till 1 procent av den beskattningsbara inkomsten upp till ett tak om 1,87 inkomstbasbelopp. För 2022 är avgiften maximalt ca 1 327 kronor per person och år. I budgetpropositionen för 2023 föreslås att avgiftstaket för public-serviceavgiften sänks till 1,75 inkomstbasbelopp.

År 2023 beräknas intäkterna från skatterna på arbete uppgå till ca 740 miljarder kronor, vilket motsvarar 30 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter.

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

Beräkningskonventioner

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

2.1 Beskattningsbar förvärvsinkomst

Underlaget för beräkningen av fysiska personers inkomstskatt på förvärvsinkomster, dvs. på inkomster i inkomstlagen tjänst och

näringsverksamhet, utgörs av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Enligt 1 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) beräknas den beskattningsbara förvärvsinkomsten på följande sätt. Summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till närmaste hundratal kronor och utgör den fastställda förvärvsinkomsten. Från den fastställda förvärvsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag¹⁰. Det återstående beloppet utgör den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Avdrag för kostnader i tjänst består av avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster och regleras i 12 kap inkomstskattelagen. Här utgör avdraget för resor till och från arbetet (det s.k. reseavdraget) det beloppsmässigt största avdraget av detta slag (se avsnitt 2.7). I allmänna avdrag ingår bl.a. avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet, debiterade socialförsäkringar och pensionssparande. Dessa regleras i 62 kap. inkomstskattelagen. I rutan nedan redovisas beräkningen av sammanräknad förvärvsinkomst, fastställd förvärvsinkomst samt beskattningsbar förvärvsinkomst.

Inkomst av tjänst

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

Avdrag för kostnader i tjänst

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

Inkomst av näringsverksamhet

¹⁰ Enligt 64. kap 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) avses med sjöinkomst inkomst till en sjöman för arbete ombord på ett svenskt fartyg som av Skatteverket klassificerats till närfart eller fjärfart. Även inkomst från arbete ombord på ett handelsfartyg som är registrerat i ett fartygsregister i en annan stat än Sverige inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) räknas som sjöinkomst. En sjöman med sjöinkomst har rätt till sjöinkomstavdrag med högst 36 000 kronor per år.

+ överskott av aktiv näringsverksamhet
+ överskott av passiv näringsverksamhet
= Sammanräknad förvärvsinkomst
- allmänna avdrag
= Fastställd förvärvsinkomst (avrundad nedåt till helt hundratal)
- grundavdrag
- sjöinkomstavdrag
= Beskattningsbar förvärvsinkomst

2.2 Kommunal inkomstskatt

Kommunal inkomstskatt betalas av alla som har en beskattningsbar förvärvsinkomst och består av skatt till kommun och region. Den kommunala inkomstskatten är proportionell mot inkomsten men skattesatsen varierar mellan kommunerna och regionerna. De kommunala inkomstskattesatserna blir kända först i december året innan beskattningsåret. I beräkningarna för 2023 används därför de kommunalskattesatser som gällde för 2022. Under 2022 har den högsta skattesatsen varit 35,15 procent och den lägsta 28,98 procent (båda angivna exklusive den obligatoriska begravningsavgiften). Den, med skatteunderlaget i respektive kommun, vägda medel-skattesatsen i riket uppgick 2022 till 32,24 procent varav 11,56 procentenheter avsåg regionernas skatteuttag.

Statistik

I tabell 2.1 redovisas underlag och intäkter från kommunalskatten 2020–2023. För 2023 beräknas underlaget uppgå till 2 725 miljarder kronor.

Tabell 2.1 Skatteunderlag och skatteintäkter för kommunal inkomstskatt

Miljarder kronor

År	2020	2021*	2022*	2023*
Beskattningsbar förvärvsinkomst	2 375	2 494	2 621	2 725
Kommunalskatt	766	807	848	881

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

2.3 Statlig inkomstskatt

Statlig inkomstskatt tas ut med en skattesats på 20 procent på beskattningsbara förvärsinkomster som överstiger en skiktgräns. För 2023 beräknas skiktgränsen uppgå till 598 500 kronor. Skiktgränsen för beskattningsåret bestäms genom att föregående beskattningsårs skiktgräns räknas fram med förändringen i konsumentprisindex (KPI) från föregående år (juni till juni) uttryckt i procent plus 2 procentenheter. Skiktgränsen avrundas uppåt till närmsta hundratal kronor. För att få motsvarande gräns i termer av fastställd förvärsinkomst, den s.k. brytpunkten, måste hänsyn även tas till grundavdraget och sjöinkomstavdraget. Brytpunkten för statlig inkomstskatt beräknas 2023 uppgå till 613 900 kronor för den som är under 66 år och som har fullt grundavdrag men inget sjöinkomstavdrag. I tabell 2.2 redovisas skiktgränsen och brytpunkterna för inkomståren 2021–2023.

Tabell 2.2 Skiktgränser (beskattningsbar inkomst) och brytpunkter (fastställd inkomst) för statlig inkomstskatt

Kronor			
År	2021	2022	2023
Skiktgräns	523 200	540 700	598 500
Brytpunkt	537 200	554 900	613 900
Brytpunkt 66/65 år eller äldre (se anm.)	596 800	615 400	683 200

Anm.: Det förhöjda grundavdraget för äldre medför att brytpunkten skiljer sig åt mellan åldersgrupperna. Åldersgränsen för det förhöjda grundavdraget höjs från 65 till 66 år 2023 (se avsnitt 2.4).

Statistik

I tabell 2.3 redovisas storleken på basen för och intäkter från statlig inkomstskatt år 2020–2023. Basen för statlig inkomstskatt är de beskattningsbara förvärvsinkomster som ligger över skiktgränsen.

Tabell 2.3 Skattebas och skatteintäkter för statlig inkomstskatt

Miljarder kronor

År	2020	2021*	2022*	2023*
Beskattningsbar förvärvsinkomst	237	258	273	248
Statlig inkomstskatt	50	56	59	54

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

2.4 Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre

Den beskattningsbara förvärvsinkomsten utgörs av fastställd förvärvsinkomst efter grundavdraget och sjöinkomstavdraget. Grundavdragets storlek uttrycks i termer av prisbasbelopp i inkomstskattelagen och justeras därmed årligen med inflationen.

Grundavdragets storlek beror på inkomstnivå och ålder. Äldre personer får ett förhöjt grundavdrag i form av ett tillägg till det ordinarie grundavdraget. Som en del i arbetet att införa en ny riktålder för pension har riksdagen beslutet att 2023 höja åldersgränsen för det förhöjda grundavdraget från 65 till 66 år.

Grundavdraget påverkar basen för beskattningen och därmed den genomsnittliga skatten. Eftersom grundavdragets storlek beror på inkomstnivån påverkar avdraget även marginalskatten. För personer som vid årets ingång inte fyllt 66 år är grundavdraget 2023 som störst för fastställda förvärvsinkomster mellan 142 900 och 163 300 kronor per år och uppgår då till 40 500 kronor. Grundavdraget minskar sedan vid högre inkomster och uppgår till 15 400 kronor för personer med fastställda förvärvsinkomster över 413 800 kronor. Grundavdragets konstruktion 2023 för personer som vid årets ingång inte har fyllt 66 år redovisas i termer av prisbasbelopp och kronor i tabell 2.4.

Tabell 2.4 Grundavdragets konstruktion 2023 för personer som inte har fyllt 66 år vid årets ingång

Prisbasbelopp, kronor

Fastställd förvärsinkomst	Grundavdrag
– 0,99 PBB	0,423 PBB
0,99 PBB – 2,72 PBB	0,225 PBB+0,2 FFI
2,72 PBB – 3,11 PBB	0,770 PBB
3,11 PBB – 7,88 PBB	1,081 PBB-0,1 FFI
7,88 PBB –	0,293 PBB
<i>Kronor per år</i>	<i>Kronor per år</i>
– 51 900	22 300
52 000 – 142 800	22 300 upp till 40 400
142 900 – 163 200	40 500
163 300 – 413 700	40 500 ner till 15 400
413 800 –	15 400

Anm.: FFI=fastställd förvärsinkomst, PBB=prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring. År 2023 uppgår prisbasbeloppet till 52 500 kronor. På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna översättas direkt till ovanstående krontal. Fastställd förvärsinkomst avrundas nedåt till närmsta hundratal kronor och grundavdraget avrundas uppåt till närmsta hundratal kronor.

Likt det ordinarie grundavdraget beror storleken på det förhöjda grundavdraget också på inkomstnivån. För personer som vid årets ingång har fyllt 66 år är avdraget 2023 som störst vid en fastställda förvärsinkomst mellan ca 424 000 och 603 000 kronor per år. I det inkomstintervallet uppgår det förhöjda grundavdraget till ca 128 000 kronor. Vid högre inkomster minskar det förhöjda grundavdraget och vid en fastställd förvärsinkomst över ca 1 900 000 kronor per år utgår inget tilläggsbelopp och det förhöjda grundavdraget sammanfaller med ordinarie grundavdrag och uppgår till 15 400 kronor. Tabell 2.5 visar de formella gränserna för tillägget och det förhöjda grundavdraget. Tabell 2.6 visar det förhöjda grundavdraget i kronor.

Tabell 2.5 Tillägg till grundavdrag och förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 66 år vid årets ingång

Prisbasbelopp

Fastställd förvärvsinkomst	Tillägg till grundavdrag	Förhöjt grundavdrag
– 0,99 PBB	0,687 PBB	0,990 PBB
0,99 PBB – 1,11 PBB	0,885 PBB-0,2 FFI	1,110 PBB
1,11 PBB – 1,965 PBB	0,600 PBB+0,057 FFI	0,825 PBB+0,257 FFI
1,965 PBB – 2,72 PBB	0,333 PBB+0,1949 FFI	0,558 PBB+0,3949 FFI
2,72 PBB – 3,11 PBB	-0,212 PBB+0,3949 FFI	0,558 PBB+0,3949 FFI
3,11 PBB – 3,24 PBB	-0,523 PBB+0,4949 FFI	0,558 PBB+0,3949 FFI
3,24 PBB – 5,53 PBB	0,325 PBB+0,233 FFI	1,406 PBB+0,133 FFI
5,53 PBB – 7,88 PBB	0,441 PBB+0,212 FFI	1,522 PBB+0,112 FFI
7,88 PBB – 8,08 PBB	1,104 PBB+0,128 FFI	1,397 PBB+0,128 FFI
8,08 PBB – 11,48 PBB	2,139 PBB	2,432 PBB
11,48 PBB – 12,8 PBB	9,257 PBB-0,62 FFI	9,550 PBB-0,620 FFI
12,8 PBB – 13,54 PBB	1,32 PBB	1,613 PBB
13,54 PBB – 36,54 PBB	2,097 PBB-0,0574 FFI	2,390 PBB-0,0574 FFI
36,54 PBB –		0,293 PBB

Anm.: FFI=fastställd förvärvsinkomst, PBB=prisbasbelopp. Prisbasbelopp 2023: 52 500 kr.

Tabell 2.6 Förhöjt grundavdrag 2023 för personer som fyllt 66 år vid årets ingång

Kronor per år

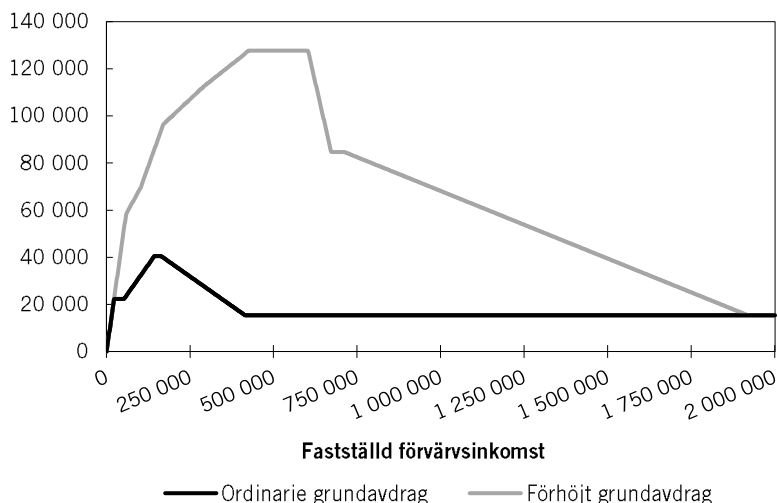
Fastställd förvärvsinkomst	Förhöjt grundavdrag
– 58 300	58 300
58 400 – 103 100	58 400 upp till 69 900
103 200 – 170 100	70 000 upp till 96 500
170 200 – 290 300	96 600 upp till 112 500
290 400 – 413 700	112 500 upp till 126 300
413 800 – 424 200	126 400 upp till 127 700
424 300 – 602 700	127 700
602 800 – 672 000	127 700 ner till 84 800
672 100 – 710 800	84 700
710 900 – 1 918 300	84 700 ner till 15 400
1 918 400 –	15 400

Anm.: På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna i Tabell 2.5 översättas direkt till ovanstående kronor.

Grundavdraget och det förhöjda grundavdraget för 2023 illustreras i diagram 2.1.

Diagram 2.1 Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre 2023

Kronor per år



Anm.: Från 2023 höjs åldersgränsen för det förhöjda grundavdraget till 66 år.

2.5 Den allmänna pensionsavgiften

Den allmänna pensionsavgiften regleras i lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift och är en form av socialavgift som tas ut på förvärsinkomster. Underlaget för avgiften utgörs av pensionsgrundande ersättningar, dvs. löneersättningar och beskattade förmåner såsom sjukpenning, föräldrapenning och arbetslöshetsersättning. För enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag utgörs underlaget av överskottet av aktiv näringsverksamhet.

Avgiften uppgår till 7 procent och tas ut på den del av underlaget som inte överstiger 8,07 gånger inkomstbasbeloppet.¹¹ Den allmänna pensionsavgiften ska inte betalas om inkomsten understiger 42,3 procent av prisbasbeloppet. Tillsammans med ålderspensions-

¹¹ Pensionsgrundande inkomst upp till 7,5 inkomstbasbelopp ger rätt till pension. Då den allmänna pensionsavgiften inte ingår i den pensionsgrundande inkomsten beräknas taket för avgifterna fram enligt följande: $[7,5 / (1 - 0,07)]$. Avrundat uppåt med två decimaler beräknas detta till 8,07. Med ett inkomstbasbelopp på 74 300 kronor (prognos för 2023) ger detta en inkomstgräns på ca 599 600 kronor.

avgiften, som uppgår till 10,21 procent av lönen och tas ut som en socialavgift, finansierar den allmänna pensionsavgiften ålders- och premiepensionen. Individen kompenseras fullt ut för den allmänna pensionsavgiften genom en lika stor skattereduktion, se avsnitt 2.6.

Statistik

Underlaget för allmän pensionsavgift skiljer sig något från underlaget för socialavgifter. Dels görs avgiftsuttag endast på inkomster upp till 8,07 inkomstbasbelopp, dels utgår allmän pensionsavgift på beskattningsbara socialförsäkringsförmåner såsom arbetslöshetsersättning, sjukpenning och sjukersättning.

I tabell 2.7 redovisas avgiftsunderlaget och intäkterna från den allmänna pensionsavgiften för perioden 2020–2023. Intäkterna från den allmänna pensionsavgiften förs vidare till ålderspensions-systemet. Underlaget för den allmänna pensionsavgiften beräknas uppgå till 2 074 miljarder kronor 2023.

Tabell 2.7 Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften

Miljarder kronor

År	2020	2021*	2022*	2023*
Avgiftsunderlag	1 831	1 872	1 968	2 074
Inbetalda allmänna pensionsavgifter	131	138	145	152

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

2.6 Skattereduktioner

Statsbudgetens inkomstsida består av flera inkomstområden som kallas inkomsthuvudgrupper. Inkomsthuvudgruppen Direkta skatter på arbete innehåller en rad olika skattereduktioner som reducerar individens slutliga skatt. År 2023 är dessa skattereduktionerna för kommunal fastighetsavgift (se vidare avsnitt 4.4), sjiöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatte-avdrag), sjukersättning och aktivitetsersättning, förvärvsinkomst, boende i vissa områden (regional skattereduktion), reparation, underhåll, om- och tillbyggnad av vissa bostäder (rotavdrag), hushållstjänster (rutavdrag), installation av grön teknik,

mikroproduktion av förnybar el, gåvor samt avgift till arbetslöshetskassa. Dessa beskrivs närmare i följande delavsnitt.

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

Statistik

I tabell 2.8 redovisas skattereduktionerna 2020–2023. Enligt prognosen för 2023 är jobbskatteavdraget den största skattereduktionen följt av reduktionen för den allmänna pensionsavgiften och rotavdraget.

Tabell 2.8 Skattereduktioner under inkomsthuvudgrupp direkta skatter på arbete

Miljarder kronor

År	2020	2021*	2022*	2023*
Allmän pensionsavgift	131,0	137,7	145,2	151,6
Jobbskatteavdrag	128,1	132,0	145,8	157,3
Skattereduktion för förvärsinkomster		8,6	8,8	9,0
Sjuk- och aktivitetsersättning	0,4	0,4	3,6	3,9
Medlemsavgift arbetslöshetskassa			0,9	1,6
Rotavdrag	11,1	12,2	12,2	12,6
Rutavdrag	5,6	7,0	7,4	7,6
Regional skattereduktion	1,3	1,3	1,3	1,3
Tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster		5,5	5,1	
Installation av grön teknik		1,0	1,9	2,1
Övriga skattereduktioner	1,0	1,0	1,0	1,0
Summa skattereduktioner skatter på arbete	278,7	306,9	333,3	348,2

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Posten övriga skattereduktioner inkluderar reduktionen för fastighetsavgift, sjöinkomst, gåvor till ideell verksamhet (fr.om. 1 juli 2019), mikroproduktion av förnybar el (från 2020). Pga. avrundningar stämmer inte summan exakt med delposterna.

2.6.1 Jobbskatteavdrag

En skattereduktion för arbetsinkomster, det s.k. jobbskatteavdraget, infördes 2007 och har därefter utökats vid flera tillfällen, senast 2022. Sedan 2016 finns en avtrappning i jobbskatteavdraget för personer som har inkomster som överstiger ca 650 000 kronor per år med en avtrappningstakt på 3 procent.

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

Arbetsinkomster, tjänst

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

Arbetsinkomster, näringsverksamhet

- + överskott av aktiv näringsverksamhet
- sjukpenning i näringsverksamheten
- Allmänna avdrag
- Sjöinkomstavdrag
- = Arbetsinkomster (underlag för jobbskatteavdrag)

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

För personer som vid årets ingång inte har fyllt 65 år bestäms skattereduktionen för arbetsinkomst genom att personens kommunala inkomstskattesats multipliceras med ett underlag. Underlaget bestäms dels av personens arbetsinkomst, dels av befintligt grundavdrag. Beräkningen av grundavdraget utgår från den fastställda förvärvsinkomsten och görs enligt beskrivningen i avsnitt 2.4. Tabell 2.9 visar hur jobbskatteavdraget beräknas för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.

Tabell 2.9 Jobbskatteavdragets konstruktion för personer som inte fyllt 65 år vid årets ingång

Arbetsinkomst	Skattereduktion
–0,91 PBB	$(AI - GA) \cdot KI$
0,91 PBB–3,24 PBB	$(0,91 \text{ PBB} + 0,3874 \cdot (AI - 0,91 \text{ PBB}) - GA) \cdot KI$
3,24 PBB–8,08 PBB	$(1,812 \text{ PBB} + 0,128 \cdot (AI - 3,24 \text{ PBB}) - GA) \cdot KI$
8,08 PBB–13,54 PBB	$(2,432 \text{ PBB} - GA) \cdot KI$
13,54 PBB–	$(2,432 \text{ PBB} - GA) \cdot KI - 0,03 \cdot (AI - 13,54 \text{ PBB})$

Anm.: PBB = prisbasbelopp, AI = arbetsinkomst, GA = grundavdrag, KI = skattesatsen för kommunal inkomstskatt. Definitionen av arbetsinkomst framgår av rutan ovan. Jobbskatteavdraget kan inte understiga noll. För arbetsinkomster över $(71,30 \cdot KI + 13,54) \cdot \text{PBB}$ ges inget jobbskatteavdrag.

Eftersom jobbskatteavdraget är en skattereduktion behöver det finnas skatt att reducera för att avdraget helt eller delvis ska kunna tillgodoräknas. I vissa fall kan skatten, på grund av andra skattereduktioner än jobbskatteavdraget, redan ha reducerats till noll, varvid jobbskatteavdrag inte kan erhållas. Jobbskatteavdraget kan dessutom endast bli aktuellt om arbetsinkomsten överstiger grundavdraget. Om exempelvis den totala fastställda förvärvsinkomsten är 100 000 kronor, varav arbetsinkomsten utgör 20 000 kronor, kommer grundavdraget (31 900 kronor) att vara större än arbetsinkomsten. I det fallet beräknas jobbskatteavdraget till noll kronor.

Jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång

Jobbskatteavdraget för personer som vid årets ingång har fyllt 65 år är annorlunda utformat än för yngre personer då skattereduktionens omfattning enbart beror på storleken på arbetsinkomsten. I

budgetpropositionen för 2023 föreslås att jobbskatteavdraget för personer som fyllt 65 år vid årets ingång ska förstärkas. Tabell 2.10 visar beräkningen av det föreslagna jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång 2023.

Tabell 2.10 Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång 2023

Kronor per år

Arbetsinkomst	Skattereduktion
–100 000	0,22·AI
100 001 – 300 000	15 000+0,07·AI
300 001 – 600 000	36 000
600 001 – 1 800 000	36 000-0,03·(AI-600 000)
1 800 001 –	0

Anm.: AI = arbetsinkomst.

Nedan exemplifieras beräkningen av jobbskatteavdraget 2023 både för personer som inte fyllt 65 år vid årets början samt för personer som fyllt 65 år vid året början.

Exempel 2.1 Beräkning av jobbskatteavdraget 2023 vid olika åldrar

Anta en fastställd förvärvsinkomst på 200 000 kronor, varav 100 000 kronor utgörs av arbetsinkomst och 100 000 kronor av annan inkomst.

Om inkomstagaren inte fyllt 65 år vid året ingång behövs information om årets prisbasbelopp, grundavdragets storlek och den kommunala skattesatsen för att kunna beräkna jobbskatteavdraget. Prisbasbeloppet för 2023 är 52 500 kronor och grundavdraget för fastställd förvärvsinkomst på 200 000 kronor uppgår till 36 800 kronor (se tabell 2.4 ovan). Inkomstagaren antas bo i en kommun med en kommunalskattesats på 30 procent. Då arbetsinkomsten på 100 000 kronor motsvarar ca 1,90 prisbasbelopp ($100\,000/52\,500$), beräknas jobbskatteavdraget utifrån andra raden i tabell 2.9.

Skattereduktionen beräknas då till 9 362 kronor ($((0,91 \cdot 52\,500 + 0,3874 \cdot (100\,000 - 0,91 \cdot 52\,500) - 36\,800) \cdot 0,3)$).

Om inkomstagaren i stället är 65 år eller äldre vid årets början behövs ingen ytterligare information än storleken på

arbetsinkomsten. Jobbskatteavdraget beräknas då utifrån första raden i tabell 2.10 till 22 000 kronor ($0,22 \cdot 100\,000$).

2.6.2 Skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning

Skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning infördes 2018 för att minska skillnaden i beskattning av sjukersättning respektive aktivitetsersättning och av arbetsinkomster. Skattereduktionen förstärktes ytterligare 2022 med en konstruktion som mer liknar konstruktionen av jobbskatteavdraget.

Underlaget för skattereduktionen utgörs av sjukersättning och aktivitetsersättning enligt socialförsäkringsbalken som betalats ut under beskattningsåret och ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229).¹² Skattereduktionen ska alltid uppgå till minst 4,5 procent av underlaget, multiplicerat med skattesatsen för kommunal inkomstskatt. Tabell 2.11 visar hur skattereduktionen för sjukersättning och aktivitetsersättning beräknas utefter underlagets storlek.

Tabell 2.11 Skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning

Underlag	Skattereduktion
– 0,91 PBB	$(SA - GA) \cdot KI$
0,91 PBB – 3,24 PBB	$(0,91 \text{ PBB} + 0,3405 \cdot (SA - 0,91 \text{ PBB}) - GA) \cdot KI$
3,24 PBB –	$(1,703 \text{ PBB} + 0,128 \cdot (SA - 3,24 \text{ PBB}) - GA) \cdot KI$

Anm.: PBB = prisbasbelopp, SA = sjukersättning och aktivitetsersättning som utgör underlag för beskattning, GA = grundavdrag, KI = skattesatsen för kommunal inkomstskatt. Skattereduktionen kan inte understiga 4,5 procent av underlaget multiplicerat med skattesatsen för kommunal inkomstskatt.

2.6.3 Rot- och rutavdrag

Rutavdraget är en skattereduktion som omfattar hushållsarbete såsom rengöring, underhåll och tvätt.¹³ Rutavdraget gäller generellt sådant arbete som utförs i, eller i nära anslutning till, den enskildes

¹² I vissa fall kan även utländsk ersättning som motsvarar sjukersättning och aktivitetsersättning medräknas i underlaget.

¹³ Se prop. 2006/07:94 för utformningen vid införandet. Sedan införandet har flera förändringar av rutavdraget gjorts, bl.a. vad gäller vilka tjänster som ingår och det maximala beloppet. För gällande tillämpning av regelverket se Skatteverkets rättsliga vägledning för rot- och rutarbete 2022.

eller dennes förälders bostad. Rotavdraget omfattar reparation, underhåll och om- och tillbyggnad. Rotavdraget gäller för småhus, ägarlägenhet eller bostadsrätt som ägs respektive innehas av den som begär skattereduktionen.¹⁴ Rotavdraget kan innefatta den enskildes förälders bostad, givet att den enskilde äger bostaden. Rot- och rutavdraget medges för arbetskostnader inklusive mervärdesskatt, men inte för kostnader för material, utrustning och resor eller kostnader i samband med administration. Avdrag medges inte heller för kostnader för arbeten för vilka bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från staten, en kommun eller en region.

Beräkning av rot- och rutavdraget

Rotavdraget uppgår till 30 procent av arbetskostnaden vid anlitan-
de av en näringsidkare som är godkänd för F-skatt eller då den enskilde
får tjänsterna som en löneförmån. Om en privatperson anlitas
motsvarar rotavdraget de arbetsgivaravgifter som redovisas för
privatpersonen.

Rutavdraget uppgår till 50 procent av arbetskostnaden vid an-
litande av en näringsidkare som är godkänd för F-skatt eller då den
enskilde får tjänsterna som en löneförmån. Om en privatperson
anlitas motsvarar rutavdraget de arbetsgivaravgifter som redovisas
för privatpersonen, dvs. i normalfallet 31,42 procent av brutto-
ersättningen. Rutavdraget får som mest uppgå till 75 000 kronor per
person och år. Rot- och rutavdraget får tillsammans maximalt uppgå
till 75 000 kronor per person och år, varav rotavdraget får utgöra
maximalt 50 000 kronor per person och år.

Exempel 2.2 Beräkning av rot- och rutavdraget när utförare är godkänd för F-skatt

En person har blivit fakturerad 180 000 kronor i arbetskostnader för renovering av bostaden som hon äger samt 35 000 kronor i arbetskostnader för städning av sina föräldrars hus. I båda fallen utfördes arbetet av personer som var godkända för F-skatt. Underlaget för rotavdrag är således 180 000 kronor och 35 000 kronor för rutavdrag. Det beräknade reduktionsbeloppet

¹⁴ Se prop. 2008/09:178 för utformning vid införandet. Sedan införandet har subventionsgraden i rot sänkts. För gällande tillämpning av regelverket se Skatteverkets rättsliga vägledning för rot- och rutarbete 2022.

för rottjänsterna uppgår 54 000 kronor ($0,3 \cdot 180\,000$) och för rut-tjänsterna till 17 500 kronor ($0,5 \cdot 35\,000$). Den del av reduktions-beloppet för rottjänsterna som överstiger det maximala beloppet för rotavdraget på 50 000 kronor per person och år dras bort. Det sammanlagda rot- och rutavdraget uppgår då till 67 500 kronor ($50\,000 + 17\,500$). Därmed uppgår den slutliga skattereduktionen till 67 500 kronor.

Exempel 2.3 Beräkning av rutavdraget när utförare är privatperson

En person har under året anlitat en privatperson för städning av sin bostad till en överenskommen lön om 25 000 kronor. Beställaren av tjänsten måste upprätta en förenklad arbetsgivar-deklaration för privata tjänster. Till privatpersonen som utfört arbetet betalas 17 500 kronor efter avdrag för preliminär skatt om 30 procent ($25\,000 \cdot (1 - 0,3) = 17\,500$). Skattereduktionen för tjänsten motsvarar arbetsgivaravgifterna och uppgår till 7 855 kronor ($0,3142 \cdot 25\,000$). Till Skatteverket betalar beställaren därför 7 500 kronor vilket motsvarar den avdragna preliminärskatten eftersom skattereduktionen motsvarar hela arbetsgivaravgiften ($25\,000 \cdot 0,3 + 7\,855 - 7\,855 = 7\,500$).

2.6.4 Skattereduktion för förvärvsinkomster

År 2021 infördes en ny skattereduktion för alla med beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger 40 000 kronor per år. År 2023 uppgår skattereduktionen till 0,75 procent av beskattningsbara förvärvsinkomster mellan 40 000 och 240 000 kronor. För de med beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger 240 000 kronor är skattereduktionen 1 500 kronor.

2.6.5 Övriga skattereduktioner

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

arbetslöshetskassa och för boende i vissa områden (regional skattereduktion).

Skattereduktionen för den kommunala fastighetsavgiften beskrivs i avsnitt 4.4.2.

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

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

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

Skattereduktionen för gåvor till ideell verksamhet återinfördes 1 juli 2019. Underlaget för skattereduktionen består av summan av de under beskattningsåret lämnade gåvorna till gåvomottagare som godkänts av Skatteverket. Endast gåvor som vid varje gåvotillfälle uppgår till minst 200 kronor räknas in i underlaget. Om det sammanlagda underlaget för skattereduktionen understiger 2 000 kronor görs ingen skattereduktion. Skattereduktionen uppgår till 25 procent av underlaget men som mest till 3 000 kronor per beskattningsår.

Skattereduktionen för boende i vissa områden (regional skattereduktion) trädde i kraft 2020 och innebär att personer som är folkbokförda i vissa uppräknade kommuner, främst i Norrland och nordvästra Svealand, har rätt till en skattereduktion om 1 675 kronor per år att avräkna mot kommunal inkomstskatt.

Skattereduktionen för grön teknik trädde i kraft 2021 och ersatte de tidigare stöden till fysiska personer för solceller, lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon. Skattereduktionen ges för både arbets- och material-

kostnader. Skattereduktion ges med 15 procent av de debiterade arbets- och materialkostnaderna för installation av solceller. I budgetpropositionen för 2023 aviseras en höjning av subventionsgraden för solceller till 20 procent. För installation av lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon är motsvarande subventionsgrad 50 procent. Skattereduktionen får för ett beskattningsår uppgå till högst 50 000 kronor.

Skattereduktionen för medlemskap i arbetslöshetskassa trädde i kraft 1 juli 2022. Skattereduktionen uppgår till 25 procent av de medlemsavgifter som betalats under året.

2.7 Avdrag för kostnader i tjänst

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

Det beloppsmässigt största undantaget är att vissa avdrag för resor till och från arbetet får göras trots att utgifter för dessa resor som princip ses som privata levnadskostnader. Avdrag får göras för den del av utgiften som överstiger ett visst gränobelopp. Gränobeloppet är, sedan 2017, 11 000 kronor. Undantaget motiveras främst med att avdraget är av stor ekonomisk betydelse för många skattskyldiga och att ett visst samband finns med intäkternas förvärvande.¹⁵ Vad gäller resor med egen bil till och från arbetet krävs att avståndet är minst fem kilometer och att användandet av egen bil genererar en tidsvinst om minst två timmar dagligen jämfört med allmänna transportmedel.

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

¹⁵ Se bl.a. prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 21.

2023 aviseras höjningar av dessa schablonbelopp. I inkomstslaget tjänst finns även särskilda regler för avdrag rörande tjänsteresor med egen bil eller förmånsbil, ökade levnadskostnader vid tjänsteresor, ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning m.m., hemresor, inställelseresor, utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m., skyddsutrustning och skyddskläder, förluster på grund av redovisningsskyldighet, egenavgifter samt hobbyverksamhet.

Statistik

I tabell 2.12 redovisas yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt den beräknade effekten på skatteintäkterna 2020–2023.

Tabell 2.12 Yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt effekt på skatteintäkterna

Miljarder kronor

År	2020	2021*	2022*	2023*
Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats	12,1	13,0	14,5	21,1
Effekt på skatteintäkterna	4,5	4,9	5,5	7,9

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Effekten på skatteintäkterna har beräknats genom att multiplicera avdragen med genomsnittlig marginalskatt för arbetsinkomst (se tabell 2.13).

2.8 Genomsnittliga marginalskattesatser

Vissa skattesatsförändringar, t.ex. en förändring av egenavgifter, leder till att underlagen för skatten på förvärvsinkomster påverkas. Detta ger upphov till indirekta effekter som beaktas vid beräkningar av den offentligfinansiella nettoeffekten av åtgärden. I det sammanhanget kan genomsnittliga marginalskatter används för att göra en uppskattning av den offentligfinansiella effekten.

Marginalskatten definieras som den andel av en viss inkomstökning som betalas i skatt, givet den inkomstnivå som ökningen utgår ifrån. Den offentligfinansiella effekten av en individuell inkomstförändring kan uppskattas genom att multiplicera inkomstförändringen med individens marginalskattesats. Eftersom

marginalskattesatserna varierar med inkomstnivå så är denna uppskattning bättre när inkomstförändringen är liten.

Den totala offentligfinansiella effekten av en proportionerlig förändring i skatteunderlaget kan uppskattas genom att multiplicera den totala förändringen i underlaget med den vägda genomsnittliga marginalskatten. I tabell 2.13 redovisas vägda genomsnittliga marginalskattesatser för olika slags inkomster, t.ex. arbetsinkomster, inkomst av tjänst, inkomst av aktiv respektive passiv näringsverksamhet samt skattepliktiga pensioner. En illustration av hur dessa marginalskatter kan användas finns i exempel 3.2.

Tabell 2.13 Vägda genomsnittliga marginalskatter för olika slags inkomster 2023

Procent

Typ av inkomst	Kommunal skatt	Statlig skatt	Allmän pens.avg.	Skattered.	Summa
Fastställd förvärsinkomst	32,37	5,57	3,65	-5,45	36,14
Arbetsinkomst	33,00	6,71	4,58	-6,64	37,64
Inkomst av tjänst & näringsverksamhet	32,38	5,57	3,65	-5,44	36,15
Inkomst av tjänst	32,36	5,60	3,61	-5,37	36,20
Inkomst av näringsverksamhet	33,29	3,71	5,66	-10,19	32,46
Aktiv näringsverksamhet	33,31	3,48	5,86	-10,56	32,09
Passiv näringsverksamhet	32,79	10,13	0,00	-0,27	42,64
Skattepliktiga pensioner	29,94	2,39	0,00	-0,43	31,90
Löneförmåner	31,78	14,58	1,90	-1,68	46,59
Fastställd förvärsinkomst <66 år	32,98	6,30	4,46	-6,55	37,20
Fastställd förvärsinkomst >65 år	30,00	2,69	0,45	-1,12	32,01

Anm.: Beräkningarna innefattar inte begravningsavgift och public service-avgift. Kolumnen för Skattereduktioner inkluderar skattereduktion för allmän pensionsavgift som uppgår till 100% av den allmänna pensionsavgiften.

Källor: Statistiska centralbyrån och egna beräkningar.

2.9 Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad skatt på arbete

Vid bedömningen av de offentligfinansiella effekterna på lång sikt av en skatteförändring är det rimligt att frånga antagandet om oförändrat beteende hos individer och företag (se avsnitt 1.8). Vid förändrad skatt på arbete är det rimligt att anta att arbetsutbudet på lång sikt anpassas till den förändrade beskattningen. Ett ändrat

arbetsutbud innebär att antalet personer i arbete ändras eller att arbetade timmar för personer i arbete ändras. Ett ändrat arbetsutbud påverkar i sin tur de samlade förvärvsinkomsterna. En skatteförändring kan även påverka individens förvärvsinkomster på andra sätt, tex. genom att påverka drivkrafterna att öka sin lön (vid ett givet antal arbetade timmar) samt incitamenten för inkomstomvandling och skatteundandragande. En uppskattning av effekten på arbetsutbud och löner av förändrad beskattning av förvärvsinkomster kan fås med hjälp av den s.k. arbetsutbudsmodulen i FASIT.

Förändrade förvärvsinkomster påverkar skatteintäkterna i form av inkomstskatt och arbetsgivaravgifter. Om en person som tidigare hade sin huvudsakliga inkomst från ett transfereringssystem börjar arbeta, minskar också de offentliga utgifterna för dessa system. Förändringar av inkomsten påverkar även på lång sikt konsumtionen och påverkar därmed skatteintäkter i form av mervärdes- och punktskatter.

Genom att ta hänsyn till dessa effekter på de offentliga inkomsterna och utgifterna justeras förslagets kortsiktiga nettoeffekt till en långsiktig effekt. Med hjälp av formeln i avsnitt 1.8 kan då också förslagets *självfinansieringsgrad* beräknas.

3 Skatt på arbetsinkomster – socialavgifter

Beskattnings av förvärvsinkomster sker, utöver inkomstskatt, också i form av socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. År 2023 beräknas intäkterna från dessa uppgå till ca 768 miljarder kronor, vilket svarar för ca 30 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter.

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

Både arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna består vardera av sex delavgifter, se tabell 3.1. I framställningen i detta kapitel ingår även den allmänna löneavgiften i arbetsgivar- och egenavgifterna. Den ingår inte lagtekniskt i socialavgifterna men särskiljs inte i debiteringsförfarandet.

Med undantag för ålderspensionsavgiften bestäms arbetsgivaravgifternas delavgifter varje år genom en s.k. kalibrering där nivån sätts för att motsvara prognosen för de utgifter som avgiften ska finansiera. När kalibreringen av arbetsgivaravgifterna är klar bestäms egenavgifterna utifrån en bestämd formel.¹⁶ Skillnaderna i nivån mellan arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna motiveras delvis av

¹⁶ Delavgifterna i egenavgifterna motsvarar arbetsgivaravgifterna förutom att sjukförsäkringsavgiften ökas med 0,09 procentenheter och arbetsmarknadsavgiften minskas med 2,54 procentenheter.

skillnader i försäkringsinnehållet för de olika grupperna.¹⁷ Efter kalibreringen bestäms den allmänna löneavgiften. Den allmänna löneavgiften fungerar som ett ”dragspel” och justeras för att hålla det totala avgiftsuttaget, som fastställs politiskt, oförändrat vid förändringar i socialavgifterna. Avgiften tas ut på samma avgiftsunderlag som arbetsgivaravgifter och egenavgifter.

Tabell 3.1 Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2023

Procent

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

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

3.1 Arbetsgivaravgifter

Skatterättsliga regler

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

¹⁷ De nuvarande skillnaderna i sjukförsäkrings- och arbetsmarknadsavgiften mellan arbetsgivar- och egenavgifterna infördes 2010 (se prop. 2009/10:1).

Ett regionalt stöd utgår till arbetsgivare med fast driftställe i vissa delar av Norrland och inre Svealand.¹⁸ Arbetsgivare i detta område tillåts göra en nedsättning av arbetsgivaravgifterna med tio procentenheter, sammanlagt dock högst 7 100 kronor per månad (85 200 kronor per år). Offentlig sektor och registrerade trosamfund omfattas inte av den regionala nedsättningen. Inte heller företag inom sektorerna jordbruk, fiske eller transport omfattas av nedsättningen, till följd av EU:s statsstödsregler.

Företag får göra avdrag från arbetsgivaravgifterna för anställda som arbetar med forskning eller utveckling. Avdrag ska göras med högst 10 procent av avgiftsunderlaget för en person som arbetar med forskning eller utveckling. Avdraget får inte medföra att de avgifter som ska betalas understiger ålderspensionsavgiften. Utöver avdraget ska även den allmänna löneavgiften sättas ned med tio procentenheter. Det sammanlagda avdraget för samtliga personer som arbetar med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige får inte överstiga 600 000 kronor per månad. I budgetpropositionen för 2023 aviseras en höjning av det högsta sammanlagda avdraget.¹⁹

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

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

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

¹⁹ Det högsta sammanlagda avdraget som får göras för samtliga personer som arbetar med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige föreslås höjas till 1,5 miljoner kronor per månad fr.o.m. 1 juli 2023.

Från och med 1 januari 2021 till och med 31 mars 2023 är även arbetsgivaravgifterna för personer som fyllt 18 men inte 23 år vid årets ingång nedsatta. Nedsättningen innebär att endast ålderspensionsavgiften och 9/20 av de övriga avgifterna ska betalas på ersättning upp till 25 000 kronor per kalendermånad (en sammantagen avgiftsnivå om 19,73 procent). Under perioden juni-augusti 2021 och samma period 2022 gjordes en förstärkning av nedsättningen för åldersgruppen så att endast ålderspensionsavgiften (10,21 procent) betalades på ersättning upp till 25 000 kronor per kalendermånad.

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

Statistik

I tabell 3.2 redovisas avgiftssats, underlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2020–2023. Avgiftssatsen för arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift på löner och andra ersättningar till personer som vid årets ingång inte fyllt 65 år är 31,42 procent. Underlaget beräknas uppgå till 2 204 miljarder kronor 2023 och avser till tre fjärdedelar lön och annan ersättning i den privata sektorn. Nedsättningarna beräknas uppgå till 6,7 miljarder kronor och intäkterna till 697 miljarder kronor.

Tabell 3.2 Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift

Miljarder kronor om inget annat anges

År	2020	2021	2022*	2023*
Avgiftssats (%)	31,42	31,42	31,42	31,42
Avgiftsunderlag	1 879	1 987	2 107	2 204
Underlag per sektor (%)				
Staten	6,0	6,0	5,8	5,6
Kommuner och regioner	20,6	20,2	19,7	19,8
Privat sektor (företag m.m.)	73,4	73,8	74,5	74,6
Intäkter efter nedsättningar	595	629	667	697
Summa nedsättningar ¹	30,8	13,6	15,9	6,7
Nedsättning för den först anställda	0,4	0,4	0,6	0,6
Regional nedsättning	0,5	0,6	0,6	0,6
Nedsättning för FoU	1,4	2,1	2,5	2,7
Nedsättning för unga	0,8	10,6	12,3	2,7
Tillfällig nedsättning 2020	27,8	-	-	-

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

¹ Nedsättningarnas omfattning är uppskattningsvis för samtliga år. Nedsättningen för unga innefattar även den tillfälliga nedsättningen för 18–23-åringar. Den tillfälliga nedsättningen 2020 innebar att endast ålderspensionsavgiften skulle betalas på ersättningar som gavs ut under perioden 1 mars till och med 30 juni 2020. Nedsättningen gällde för upp till 30 anställda per företag och upp till en ersättning om 25 000 kronor per anställd och månad.

Beräkningskonventioner

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

En höjning av arbetsgivaravgifterna innebär, allt annat lika, att företagets vinster minskar. Detta leder i sin tur till minskade bolagsskatteintäkter. Beräkningen av denna indirekta effekt beror på den privata sektorns andel av skatteunderlaget och illustreras i exemplet nedan.

Att kommunernas, regionernas och statens lönekostnader ökar vid en höjning av arbetsgivaravgifterna leder, allt annat lika, till att

deras finansiella sparande försämrats. Detta talar för att en negativ indirekt effekt uppstår även i detta avseende. I beräkningarna av den offentligfinansiella effekten av just förändringar i arbetsgivaravgifterna antas dock att kommunerna, regionerna och de statliga myndigheterna anpassar sina konsumtionsutgifter med ett belopp som motsvarar den ekonomiska utrymmesförändring som uppkommer på grund av förändrade lönekostnader. Därmed neutraliseras denna indirekta effekt (se även exemplet nedan). Detta kan sägas vara ett avsteg från det generella beräkningsantagandet om oförändrat beteende hos aktörer. Antagandet har bl.a. ansetts mer realistiskt än antagandet om oförändrat beteende i kommunsektorn (särskilt då sektorn har balanskravet att förhålla sig till) och är mer förenligt med de antaganden som ligger till grund för departementets offentligfinansiella prognoser. Motsvarande antagande om kostnadsanpassning görs dock inte när ett förslag har direkta effekter på kommunsektorns skatteintäkter.

Exempel 3.1 illustrerar beräkningskonventionen för en förändring av den allmänna löneavgiften med en procentenhet 2023.

Exempel 3.1 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet

Underlaget för arbetsgivaravgifterna 2023 uppgår till 2 204 miljarder kronor. Bruttoeffekten av avgiftssänkningen är därmed -22,04 miljarder kronor ($-0,01 \cdot 2\,204$). Hela bruttoeffekten inom privat sektor antas leda till ökad vinst. En indirekt effekt som följer av högre vinster är att statens intäkter från bolagsskatten (20,6 procent 2023) ökar med 3,39 miljarder kronor ($0,206 \cdot 22,04 = 0,746$). En annan indirekt effekt är att den offentliga sektorns lönekostnader minskar med 5,60 miljarder kronor ($22,04 \cdot 0,254$). Den offentliga sektorns minskade lönekostnader leder dock, enligt antagandet som beskrivits ovan, samtidigt till en lika stor ökning av den offentliga konsumtionen. Nettoeffekten av avgiftssänkningen blir sammantaget -18,65 miljarder kronor 2023 och följande år ($-22,04 + 3,39$). I tabell 3.3 redovisas exemplet, inklusive fördelningen på olika sektorer.

Om kommunerna, regionerna och myndigheterna i stället för att justera sin konsumtion antas spara resultatförbättringen som kommer av den lägre allmänna löneavgiften skulle den totala nettokostnaden bli mindre, -13,05 miljarder kronor.

Tabell 3.3 Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2023	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad		4,36	4,36	4,36	4,36
Kommunal konsumtion		-4,36	-4,36	-4,36	-4,36
Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Staten	-22,04	-18,65	-18,65	-18,65	-18,65
Allmän löneavgift	-22,04	-22,04	-22,04	-22,04	-22,04
Skatt på företagsvinster		3,39	3,39	3,39	3,39
Lönekostnad		1,23	1,23	1,23	1,23
Myndigheters konsumtion		-1,23	-1,23	-1,23	-1,23
Offentligfinansiell effekt	-22,04	-18,65	-18,65	-18,65	-18,65

3.2 Egenavgifter

Skatterättsliga regler

Egenavgifter betalas främst av dem som bedriver aktiv näringsverksamhet. Underlaget utgörs av de skattskyldigas nettointkomster, dvs. det överskott som återstår av intäkterna sedan de har minskats med kostnaderna för att förvärva dem. Avgifterna fastställs i samband med inkomstbeskattningen och ingår i den slutliga skatten. Genom att den slutliga skatten ligger till grund för beräkning av preliminär F-skatt betalas egenavgifter i praktiken månadsvis.

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

Enskilda näringsidkare med fast driftställe i vissa delar av Norrland och inre Svealand får en nedsättning med 10 procent av avgiftsunderlaget upp till 180 000 kronor, dvs. högst 18 000 kronor per år.²⁰

²⁰ Stödområdet sammanfaller till stor del med stödområde A. För exakt område se bilagan till lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980).

För näringsidkare som är arbetsgivare eller delägare i handelsbolag gäller särskilda regler som begränsar de sammanlagda avdragen från arbetsgivaravgifter och egenavgifter till 85 200 kronor.

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

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

Statistik

I tabell 3.4 redovisas avgiftssats, underlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2020–2023. Den oreducerade avgiftssatsen för egenavgifterna inklusive den allmänna löneavgiften är 28,97 procent. Avgiftsunderlaget för 2023 beräknas uppgå till 40,9 miljarder kronor, nedsättningarna till 1,8 miljarder kronor och intäkterna efter nedsättningarna till 12,7 miljarder kronor.

Tabell 3.4 Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift

Miljarder kronor, procent

År	2020	2021*	2022*	2023*
Avgiftssats (%)	28,97	28,97	28,97	28,97
Avgiftsunderlag	38,2	40,2	40,5	40,9
Intäkter efter nedsättningar	11,7	12,5	12,6	12,7
Summa nedsättningar ¹	4,1	1,7	1,8	1,8
Generell nedsättning	4,0	1,7	1,7	1,8
Regional nedsättning	0,1	0,1	0,1	0,1

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

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

Beräkningskonventioner

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

Vid sänkta egenavgifter är bruttoeffekten på de offentliga finanserna negativ. Indirekta effekter uppstår till följd av att egenavgifterna skattemässigt hanteras som en kostnad i verksamheten. Minskade egenavgifter innebär därmed att överskottet av aktiv näringsverksamhet, efter avdrag för egenavgifter, ökar. Eftersom detta ligger till grund för både förvärvsinkomst- och egenavgiftsbeskattningen uppstår därmed indirekta effekter för intäkterna av kommunal och statlig inkomstskatt, och även för egenavgiften. Indirekta effekter uppstår också för de statliga utgifterna för trygghetssystemen när den sjukpenninggrundade inkomsten ökar samt för ålderspensionssystemet till följd av ökad pensionsgrundande inkomst. Den indirekta effekten medför att nettoeffekten av avgiftssänkningen blir lägre än bruttoeffekten.

Exempel 3.2 illustrerar beräkningskonventionen med exemplet att den allmänna löneavgiften sänks med en procentenhet 2023.

Exempel 3.2 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Beräkningsunderlaget för den allmänna löneavgiften i aktiv enskild näringsverksamhet och hos aktiva delägare i handelsbolag uppskattas för 2023 till 40,9 miljarder kronor. Avgiftssänkningen ger därmed en bruttoeffekt på -0,41 miljarder kronor (-0,01·40,90).

Antagandet att hela avgiftssänkningen påverkar inkomst av näringsverksamhet innebär att denna ökar med 0,32 miljarder kronor ($0,41/1,2797$).²¹ Detta får flera indirekta effekter på de offentliga finanserna.

Intäkterna av kommunal inkomstskatt ökar på grund av den ökade inkomsten, med 0,11 miljarder kronor. Den ökade inkomsten multipliceras med vägd genomsnittlig marginalskattesats för aktiv näringsverksamhet (33,31 procent, se tabell 2.13). Kommunernas och regionernas ökade skatteintäkter antas motsvaras av ökade utgifter i samma storlek (se diskussion i avsnitt 3.1).

Intäkterna från statlig inkomstskatt ökar något men de statliga skattereduktionerna (jobbskatteavdrag och skattereduktion för allmän pensionsavgift) ökar något mer vilket ger en sammantagen effekt på -0,02 miljarder kronor. Statens intäkter från egenavgifterna (exklusive allmän löneavgift) ökar med 0,03 miljarder kronor, och kostnaderna i de statliga trygghetssystemen ökar med 0,01 miljarder kronor. Ålderspensionssystemet påverkas också av det ökade underlaget genom att intäkterna från ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift ökar med 0,04 miljarder kronor. Den ökade pensionsgrundande inkomsten får dock en effekt på inkomstindex för 2024. Utbetalningarna av ålderspension ökar därmed fr.o.m. 2024.

Med hänsyn tagen till dessa indirekta effekter blir nettoeffekten på de offentliga finanserna av sänkt allmän löneavgift i egenavgifterna med en procentenhet -0,33 miljarder kronor 2023. År 2024 och framåt är den offentligfinansiella nettoeffekten -0,38 miljarder kronor. Exemplet redovisas i tabell 3.5.

²¹ Bruttoeffekten/(1+ny nivå på egenavgifterna).

Tabell 3.5 Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2023	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal inkomstskatt		0,11	0,11	0,11	0,11
Kommunal konsumtion		-0,11	-0,11	-0,11	-0,11
Ålderspensionssystemet	0,00	0,04	0,00	0,00	0,00
Ålderspensionsavgift		0,02	0,02	0,02	0,02
Allmän pensionsavgift		0,02	0,02	0,02	0,02
Ålderspension		0,00	-0,04	-0,04	-0,04
Staten	-0,41	-0,38	-0,38	-0,38	-0,38
Statlig inkomstskatt - skattereduktioner		-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Socialavgifter		0,03	0,03	0,03	0,03
Allmän löneavgift	-0,41	-0,41	-0,41	-0,41	-0,41
Utgifter		-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
Offentligfinansiell effekt	-0,41	-0,33	-0,38	-0,38	-0,38

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

3.3 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.

Av förenklingsskäl är den särskilda löneskatten densamma för arbetsgivare som för egenföretagare. Nivån på den särskilda löne-

skatten följer inte automatiskt förändringar i socialavgifterna utan justeras endast efter väsentliga förändringar i socialavgifterna.

För personer som vid årets ingång fyllt 65 år utgår ingen särskild löneskatt på varken lön och annan ersättning eller inkomst av aktiv näringsverksamhet.

Statistik

I tabell 3.6 redovisas underlag och skatteintäkter från särskild löneskatt, uppdelat på juridiska och fysiska personer (skattesats 24,26 procent) under perioden 2020–2023. Beräkningsunderlaget för den särskilda löneskatten för juridiska personer utgörs i huvudsak av avsättningar till tjänstepensioner och omfattar såväl fonderade avsättningar som direktutbetald pension, varav de fonderade avsättningarna står för drygt hälften.

Tabell 3.6 Skattebaser och intäkter för särskild löneskatt

Miljarder kronor

År	2020	2021	2022*	2023*
Underlag, skattesats 24,26%	208	214*	226	236
Juridiska personer	207	213	225	235
Fysiska personer	0,9	0,8*	0,8	0,6
Skatteintäkter	50,8	52,5*	55,4	57,8

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

Beräkningskonventioner

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

4 Skatt på kapitaläggande – kapital- och egendomsskatter

I detta kapitel redovisas beräkningskonventionerna för kapital- och egendomsskatter.

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

Kapital kan ägas direkt av den skatteskyldige eller indirekt exempelvis via investmentföretag eller värdepappers- och specialfonder. För att det ska råda skattemässig neutralitet mellan direkt och indirekt ägande gäller särskilda skatteregler för dessa företagsformer (se avsnitt 5.3).

År 2023 beräknas skatteintäkterna från kapital- och egendomsskatter uppgå till ca 167 miljarder kronor, vilket utgör 6,5 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Skatteintäkterna tillfaller i huvudsak staten. Undantaget är intäkterna från den kommunala fastighetsavgiften, som tillfaller kommunsektorn.

4.1 Beskattning av kapitalinkomster

4.1.1 Inkomstslaget kapital

Avkastningen på kapital för fysiska personer och dödsbon beskattas separat och proportionellt i inkomstslaget kapital. Juridiska personer som erhåller avkastning på kapital tar upp inkomsten till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (se kapitel 5). Pensionsmedel och värdet i kapitalförsäkringar beskattas med avkastningsskatt (se avsnitt 4.3).

Inkomster

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

Exempel på löpande inkomster är ränta på banktillgodohavanden och obligationer, utdelning på aktier och andelar samt ersättning vid uthyrning av privatbostad och hyreslägenheter. Vidare hänförs ett antal speciella intäkter till inkomstslaget kapital t.ex. schablonintäkt på investeringssparkonto och på andelar i värdepappersfonder och specialfonder (se avsnitt 5.3). Enskilda näringsidkares fördelningsbelopp vid positiv räntefördelning tas också upp som en inkomst i inkomstslaget kapital (se vidare avsnitt 5.5).

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

Avdrag

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

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

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

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

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

För enskilda näringsidkare ska avdrag göras för fördelningsbelopp för negativ räntefördelning (se avsnitt 5.5).

Skattesats

Individens nettokapitalinkomst beräknas genom att kapitalinkomsterna reduceras med avdragen. Om nettot blir positivt redovisas det som ett överskott av kapital och om det blir negativt som ett underskott av kapital. Överskott av kapital beskattas med en statlig skatt på 30 procent och vid underskott medges skatte-reduktion.

Vissa kapitalinkomster kvoterar när de tas upp till beskattning, vilket gör att den effektiva skattesatsen för dessa inkomster blir lägre än 30 procent (se tabell 4.1). Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag ska exempelvis tas upp till beskattning med två tredjedelar av underlaget, vilket innebär att den effektiva skattesatsen uppgår till 20 procent. Skattereglerna för

fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, beskrivs närmare i avsnitt 4.1.3. Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag ska tas upp till fem sjättedelar och den effektiva skattesatsen uppgår därmed till 25 procent.

Tabell 4.1 Effektiva skattesatser för vissa kapitalinkomster 2023

Andel, procent

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

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

Om man säljer sin privatbostad (ursprungsbostaden) och köper eller tänker köpa en annan bostad (ersättningsbostaden), kan man under vissa förutsättningar få uppskov med beskattningen av hela eller del av den kapitalvinst som uppkommer vid försäljningen. Avdrag för uppskovsbeloppet ska yrkas i inkomstdeklarationen i samband med kapitalvinstberäkningen för ursprungsbostaden. När ersättningsbostaden säljs ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning. Det finns också möjlighet till frivillig återföring av uppskovsbelopp. Det återförda uppskovsbeloppet läggs samman med den nya kapitalvinsten eller kapitalförlusten för ersättningsbostaden till en samlad post att ta upp eller dra av. Taket för uppskovsbelopp är 3 000 000 kronor vid försäljningar av privatbostad som görs efter den 30 juni 2020.

Skattereduktion för underskott av kapital

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

Exempel 4.1 Beräkning av skattereduktion för underskott av kapital

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

- Om underskottet är 100 000 kronor medges skattereduktion med 30 000 kronor ($0,3 \cdot 100\,000$).
- Om underskottet är 150 000 kronor medges skattereduktion med 30 000 kronor på 100 000 kronor och med 20 500 kronor på det belopp som överstiger 100 000 kronor. Den sammanlagda skattereduktionen uppgår därmed till 50 500 kronor ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,21 \cdot 50\,000$).

Exempel B: En skattereduktion för underskott av kapital uppkommer till följd av en realiserad nettokapitalförlust från försäljning av marknadsnoterade aktier. En sådan kapitalförlust är avdragsgill till 70 procent.

- Om kapitalförlusten är 100 000 kronor blir underskottet av kapital 70 000 kronor ($0,7 \cdot 100\,000$) och skattereduktionen 21 000 kronor ($0,3 \cdot 70\,000$).
- Om kapitalförlusten är 150 000 kronor blir underskottet av kapital 105 000 kronor ($0,7 \cdot 150\,000$) och skattereduktionen 31 500 kronor ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,21 \cdot 50\,000$).

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

försäljning av en privatbostadsfastighet. En sådan kapitalförlust är avdragsgill till 50 procent.

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

Statistik

I tabell 4.2 redovisas inkomster och avdrag i inkomstslaget kapital. Dessutom redovisas det sammanlagda överskottet respektive underskottet av kapital. Uppgifterna kommer från Skatteverkets taxeringsutfall och regeringens prognoser över skatteintäkterna.

Tabell 4.2 Inkomster och avdrag i inkomstslaget kapital

Miljarder kronor

	2020	2021*	2022*	2023*
Inkomster				
Ränteinkomster, utdelningar m.m.	97,3	134,6	145,5	188,1
Uthyrning av privatbostad	2,5	2,5	2,6	2,7
Schablonintäkter ¹	22,1	21,8	21,9	55,6
Positiv räntefördelning	6,6	6,6	6,7	6,7
Kapitalvinst	189,1	278,0	217,0	168,0
Avdrag				
Ränteutgifter m.m.	91,5	91,0	108,2	166,3
Negativ räntefördelning	0,3	0,3	0,3	0,3
Kapitalförlust	6,2	4,7	4,7	4,7
Skattebaser				
Överskott av kapital	293,4	425,2	373,0	386,9
Underskott av kapital	73,8	77,7	92,6	137,3

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

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

Källa: Skatteverket och Finansdepartementet.

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

årliga undersökning av hushållens kapitalvinster och kapitalförluster.

I tabell 4.3 redovisas intäkterna från kapitalinkomstskatten, inklusive skattereduktionen för underskott av kapital.

Tabell 4.3 Skatteintäkter från kapitalinkomstskatt

Miljarder kronor

	2020	2021*	2022*	2023*
Skatt på kapital	87,1	125,4	109,9	115,2
Skattereduktion underskott av kapital	-21,2	-21,1	-26,4	-37,6
Nettoskatt på kapitalinkomster	66,0	104,3	83,6	77,6

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

Källa: Finansdepartementet.

4.1.2 Investeringsparkonto

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

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

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

- Värdet av tillgångarna på kontot vid ingången av varje kvartal.

- Belopp som betalats in till investeringssparkontot under året.
- Värdet av finansiella instrument som förts över till investeringssparkontot av kontoinnehavaren under året.
- Värdet av finansiella instrument som överförs från någon annans investeringssparkonto under året.

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

Schablonintäkten beräknas genom att multiplicera kapitalunderlaget med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret plus en procentenhet. Schablonintäkten ska dock vara lägst 1,25 procent av kapitalunderlaget. Schablonintäkten tas upp som inkomst och beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital.

Statistik

Tabell 4.4 visar de sammanlagda tillgångarna som finns på investeringssparkontona och schablonintäkten för 2020–2023.

Tabell 4.4 Investeringssparkonto

Miljarder kronor

	2020	2021	2022*	2023*
Schablonintäkt	13,8	19,7	19,7	52,6
Summa tillgångar	1 107,5	1 575,0	1 575,0	1 575,0

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

Källa: Finansdepartementet.

4.1.3 Inkomster från fåmansföretag

För ägare av kvalificerade andelar i fåmansföretag finns särskilda regler för beskattning av utdelning och kapitalvinst, de s.k. 3:12-reglerna. Med fåmansföretag avses aktiebolag och ekonomiska

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

Den skattemässiga uppdelningen av inkomsterna sker på ett schablonmässigt sätt. Utgångspunkten är att det som anses utgöra en normal kapitalavkastning beskattas i inkomstlaget kapital och inkomster som överstiger denna nivå beskattas i inkomstlaget tjänst. Med normal avkastning avses kapitalinkomst upp till ett s.k. gränsbelopp. Skattesatsen är 30 procent men den effektiva skattesatsen på utdelning som tas ut inom gränsbeloppet är 20 procent, eftersom endast två tredjedelar av inkomsten tas upp till beskattning. Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden ett sparad utdelningsutrymme som förs vidare till nästa beskattningsår. Utdelning som överstiger gränsbeloppet beskattas i inkomstlaget tjänst upp till ett tak om 90 inkomstbasbelopp under ett beskattningsår. På denna utdelning utgår inga arbetsgivaravgifter. Utdelning utöver detta belopp beskattas som kapitalinkomst med 30 procent.

Gränsbeloppet är summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme. Årets gränsbelopp får antingen bestämmas enligt den s.k. förenklingsregeln till ett belopp som motsvarar 2,75 multiplicerat med föregående års inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller enligt huvudregeln. Enligt huvudregeln utgörs ett underlag för årets gränsbelopp av det kapitalbaserade utrymmet. Detta baseras på ett omkostnadsbelopp bestående av anskaffningskostnaden för aktierna inklusive ovillkorade aktieägartillskott. Det kapitalbaserade utrymmet är

omkostnadsbeloppet multiplicerad med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med nio procentenheter. Om delägaren eller närstående till denne uppfyller ett visst lägsta krav på eget löneuttag, och huvudregeln används, får även ett lönebaserat utrymme läggas till i årets gränsbelopp enligt den s.k. löneunderlagsregeln.²² Från och med inkomståret 2014 utgör lönebaserat utrymme 50 procent av lönerna i företaget och dess dotterföretag föregående år. Sedan 2014 ställs ett krav på en minsta ägarandel i företaget som förutsättning för att delägare ska få beräkna ett lönebaserat utrymme. Den minsta ägarandelen är 4 procent. Till årets gränsbelopp läggs eventuell sparat utdelningsutrymme från föregående år för att få det totala gränsbeloppet. Det sparade utdelningsutrymmet ska räknas upp med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med tre procentenheter. Vid beräkningen av gränsbelopp för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag finns ett golv på 0 procent för statslåneräntan.

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

²² För att få använda denna regel måste delägaren eller närstående till denna under föregående år ha tagit ut kontant lön med det lägsta av a) 6 inkomstbasbelopp med tillägg av fem procent av lönerna i företaget eller b) 9,6 inkomstbasbelopp.

Exempel 4.2 Aktieutdelning i fåmansföretag

Ulrika äger samtliga aktier i Ulrika Tech AB och hon är företagets enda anställda. Ulrikas anskaffningskostnad för aktierna i företaget uppgår till 50 000 kronor. År 2023 gör företaget en vinst efter bolagsskatt på 300 000 kronor. Under 2022 har företaget betalat ut lön till Ulrika till ett värde av 500 000 kronor. Statslåneräntan i november 2022 uppgår enligt prognos till 2,13 procent och inkomstbasbeloppet 2022 uppgår till 71 000 kronor. Ulrika har ett sparad utdelningsutrymme från 2022 på 45 000 kronor.

Enligt förenklingsregeln uppgår årets gränobelopp 2023 till 195 250 kronor ($2,75 \cdot 71\,000$).

Enligt huvudregeln beräknas det kapitalbaserade utrymmet 2023 till 5 565 kronor ($50\,000 \cdot (0,0213 + 0,09)$). Eftersom Ulrika äger mer än fyra procent av företagets aktier uppfyller hon kapitalandelskravet för att även använda ett lönebaserat utrymme. Ulrikas lön 2022 på 500 000 kronor uppgick till mer än sex inkomstbasbelopp plus fem procent av företags sammanlagda löneutbetalningar. Ulrika uppfyller därför också löneuttagskravet för lönebaserat utrymme. Det lönebaserade utrymmet uppgår till 250 000 kronor ($500\,000 \cdot 0,5$). Sammanlagt uppgår årets gränobelopp 2023 enligt huvudregeln då till 255 565 kronor ($5\,565 + 250\,000$). Årets gränobelopp enligt huvudregel blir i detta fall därför högre än enligt förenklingsregeln.

Genom att använda huvudregeln och det sparade utdelningsutrymmet från föregående år uppgår gränobeloppet 2023 totalt till 302 874 kronor när det sparade utdelningsutrymmet från föregående år skrivits upp med statslåneräntan plus 3 procentenheter ($255\,565 + 45\,000 \cdot (1 + 0,0213 + 0,03) = 302\,874$). Då hela årets vinst ryms inom gränobeloppet kan Ulrika göra en utdelning från företaget på 300 000 kronor till en skattesats på 20 procent (inkluderas bolagsskatten uppgår den effektiva skattesatsen på utdelningen till 36,5 procent). Ulrikas skatt på utdelningen uppgår då till 60 000 kronor ($300\,000 \cdot 0,2$). Det utdelningsutrymme på 2 874 kronor ($302\,874 - 300\,000$) som inte används till årets utdelning kan sparas till nästa år.

Hade Ulrikas löneutttag under 2022 enbart uppgått till 400 000 kronor hade det inte uppfyllt löneuttagskravet för att

använda det lönebaserade utrymmet. I det fallet hade i stället förenklingsregeln gett det högsta gränsbeloppet. Förenklingsregeln skulle då, tillsammans med det sparade utdelningsutrymmet från 2022, ge ett gränsbelopp för 2023 som uppgår till 242 559 kronor $(195\,250 + 45\,000 \cdot (1 + 0,0213 + 0,03))$. Ulrika skulle då ha haft möjligheten att göra en utdelning på 242 559 kronor från företaget till en skattesats av 20 procent. Om Ulrika då hade valt att även dela ut den del av vinsten som överskrider gränsbeloppet skulle den delen av utdelningen beskattas som inkomst av tjänst tillsammans med lönen från företaget 2023 och ev. andra inkomster av tjänst. Om Ulrika 2023 tar ut samma lön som föregående år, dvs. 400 000 kronor, och inte har några andra inkomster av tjänst uppgår skatten på utdelningen till 66 893 kronor $(242\,559 \cdot 0,2 + (300\,000 - 242\,559) \cdot 0,32)$ om kommunalskatten uppgår till 32 procent. Ingen arbetsgivaravgift betalas på utdelningen.

4.1.4 Beräkningskonventioner

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

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

I flera fall beräknas den offentligfinansiella effekten av ändrade kapitalskatteregler med hjälp av den s.k. FASIT-modellen (se kapitel 1). Effektberäkningar av ändrade skatteregler för fåmansbolag baseras på underlag från SCB:s databas FRIDA, där uppgifter om fåmansföretag kan matchas med aktiva ägares inkomstdeklarationer. En beskrivning av databasen FRIDA finns i kapitel 5. SCB har även delvis integrerat 3:12-reglerna i FASIT.

4.2 Kupongskatt

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

Intäkterna från kupongskatten beräknas uppgå till 10,1 miljarder kronor år 2023.

4.3 Avkastningsskatt

Skatterättsliga regler

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

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

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

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

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

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

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

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

Statslåneräntan mellan 2020 och 2023 redovisas i tabell 4.5

Tabell 4.5 Statslåneräntan

Procent

	2020	2021	2022*	2023*
Statslåneränta, genomsnitt under året	-0,07	0,16	1,56	2,37
Statslåneränta, 30 november	-0,10	0,23	2,34	2,33

Anm.:* Uppgiften är en prognos.

Statistik

Det totala kapitalunderlaget i pensions- och kapitalförsäkringar uppskattas vid ingången av 2023 uppgå till ca 6 600 miljarder kronor (se tabell 4.6). Kapitalunderlaget i pensionsförsäkringar bedöms utgöra ca 90 procent, dvs. ca 5 900 miljarder kronor. Kapitalunderlaget i kapitalförsäkringar utgör resterande del. Av kapitalunderlaget för pensionsförsäkringarna uppskattas ca 80 procent utgöras av tjänstepensioner. Intäkterna från avkastningsskatten beräknas 2023 sammanlagt uppgå till 19,3 miljarder kronor.

Tabell 4.6 Avkastningsskatt – underlag och intäkter

Miljarder kronor

	2020	2021	2022*	2023*
Kapitalunderlag	6 083	6 500	7 505	6 584
Skatteunderlag	30	35	43	108
Skatteintäkter från avkastningsskatt	5	6	8	19

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

Beräkningskonventioner

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

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

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

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

Exempel 4.3 Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet

I exemplet antas att avkastningsskatten höjs med 1 procentenhet 2023.

Det sammanlagda kapitalunderlaget för pensionsförsäkringar bedöms uppgå till ca 5 900 miljarder kronor 2023. Den genomsnittliga statslåneräntan året före 2023 bedöms uppgå till 1,56 procent (se tabell 4.5). Det innebär att skatteunderlaget beräknas som 1,56 procent av kapitalunderlaget.

Kapitalunderlaget för pensionsförsäkringar består av två delar: privata pensionsförsäkringar och tjänstepensionsförsäkringar. De privata pensionsförsäkringarna antas utgöra 20 procent och tjänstepensionsförsäkringarna 80 procent. En höjd avkastningsskatt får olika effekter för de två delarna. Kapitalunderlaget för de privata pensionsförsäkringarna bedöms uppgå till 1 180 miljarder kronor. En höjning av avkastningsskatten med 1 procentenhet innebär att den offentligfinansiella bruttoeffekten uppgår till $0,18 \text{ miljarder kronor} (1\,180 \cdot 0,0156 \cdot 0,01)$. Nettoeffekten antas sammanfalla med bruttoeffekten. I tabell 4.7 redovisas de offentligfinansiella

effekterna av en höjd avkastningsskatt på privata pensionsförsäkringar.

Kapitalunderlaget för tjänstepensionsförsäkringar bedöms uppgå till 4 720 miljarder kronor och bruttoeffekten av skatteändringen blir därför 0,74 miljarder kronor ($4\,720 \cdot 0,0156 \cdot 0,01$). Eftersom högre avkastningsskatt antas leda till att arbetsgivarna gör större avsättningar till tjänstepensioner, ökar företagens kostnader och deras vinst blir lägre på kort sikt. Det medför att intäkterna från bolagsskatten minskar. Den offentligfinansiella nettoeffekten blir 0,58 miljarder kronor. Effekterna av en höjd avkastningsskatt på tjänstepensionsförsäkringar redovisas i tabell 4.8.

Tabell 4.7 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet- privat pensionssparande

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2023	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18

Tabell 4.8 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet – tjänstepensioner

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2023	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
Skatt på företagsvinster		-0,15	-0,15	-0,15	-0,15
Avkastningsskatt	0,74	0,74	0,74	0,74	0,74
Offentligfinansiell effekt	0,74	0,58	0,58	0,58	0,58

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

4.4 Fastighetsavgift och fastighetsskatt

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

4.4.1 Fastställande av taxeringsvärde

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

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

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

4.4.2 Kommunal fastighetsavgift

Kommunal fastighetsavgift ska betalas för småhus, ägarlägenheter och bostadsdelen i hyreshus.²³ År 2023 beräknas den kommunala fastighetsavgiften uppgå till 9 287 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet. Detsamma gäller för ägarlägenheter. För bostadsdelen i hyreshus beräknas fastighetsavgiften uppgå till

²³ För lantbruksenheter gäller att kommunal fastighetsavgift ska betalas på uppförda småhus med tillhörande tomtmark. Ekonomibyggnader, skogsmark, åker, bete och övriga delar av lantbruksenheterna är undantagna från skatte- och avgiftsplikt.

1 589 kronor per bostadslägenhet, dock högst 0,3 procent av taxeringsvärdet.

De fasta beloppen för småhus och bostadslägenheter förändras årligen procentuellt lika mycket som förändringen av inkomstbasbeloppet. För småhus är utgångspunkten det fasta belopp på 6 000 kronor som gällde för 2008, det år då reglerna om kommunal fastighetsavgift trädde ikraft. Beloppet räknas upp med samma procenttal som inkomstbasbeloppet har förändrats med mellan det aktuella året och 2008. Procentalet uttrycks med två decimaler och det fasta beloppet avrundas nedåt till närmaste hela kronor.²⁴ För bostadsdelen i hyreshus är utgångspunkten beloppet 1 027 kronor för 2008.²⁵

För arrendetomter och byggnader på ofri grund är avgiften halverad. År 2023 beräknas avgiften för småhus uppgå till 4 643 kronor, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet.

Exempel 4.4 Indexeringen av fastighetsavgiften

Inkomstbasbeloppet har fastställts till 48 000 kronor för 2008 och förväntas uppgå till 74 300 kronor 2023. Den procentuella förändringen mellan åren, uttryckt med två decimaler, är 54,79 procent. Takbeloppet för kommunal fastighetsavgift för 2023 beräknas därmed uppgå till $6\,000 \cdot 1,5479 = 9\,287$ kronor för småhus och $1\,027 \cdot 1,5479 = 1\,589$ kronor för lägenhet i flerbostadshus. För småhus på ofri grund uppgår takbeloppet till hälften av ordinarie belopp, dvs. 4 643 kronor.

För nybyggda bostäder i småhus, ägarlägenheter och bostadshyreshus betalas ingen fastighetsavgift de första femton åren.²⁶

Personer över 65 år och personer som fått sjukersättning eller aktivitetsersättning kan i vissa fall vara berättigade till begränsad fastighetsavgift. Begränsningen av fastighetsavgiften sker genom en skattereduktion. Reglerna innebär att fastighetsavgiften inte ska överstiga fyra procent av den skattskyldiges inkomst, det s.k. spärr-

²⁴ 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.

²⁵ Det fasta belopp som gällde för lägenheter 2008 var 1 200 kronor per. År 2013 ändrades det ursprungliga beloppet före indexering 2008 till 1 027 kronor. Samtidigt sänktes procentsatsen från 0,4 till 0,3 procent.

²⁶ Reglerna är knutna till det värdeår som beslutas vid fastighetstaxeringen. För nybyggda småhus, ägarlägenheter och bostadshyreshus med värdeår 2011 och tidigare sker nedsättning av fastighetsavgiften helt eller till hälften under tio år efter nybyggnation.

beloppet, beräknad som summan av den beskattningsbara förvärvsinkomsten och överskott i inkomstslaget kapital. Det finns en nedre gräns för spärrbeloppet. För 2023 bedöms denna gräns vara 3 585 kronor. Fastighetens ägare ska ha varit bosatt på fastigheten under hela beskattningsåret.

4.4.3 Statlig fastighetsskatt

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

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

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

4.4.4 Statistik

I tabell 4.9 redovisas skatteintäkter för de olika fastighetstyperna under perioden 2020–2023.

Tabell 4.9 Skatteintäkter från fastighetsavgift och fastighetsskatt

Miljarder kronor

År	2020	2021*	2022*	2023*
Småhus	17,1	18,5	19,3	19,0
varav kommunal fastighetsavgift	16,5	18,0	18,7	18,5
Hyreshus	3,7	3,9	4,1	4,0
varav kommunal fastighetsavgift	3,3	3,5	3,7	3,6
Kommersiella lokaler	10,4	10,5	11,2	11,3
Industri- och elproduktionsenheter	3,4	3,5	3,5	3,5
Summa	34,6	36,3	38,1	38,0

Anm.: * Uppgiften är en prognos.

4.4.5 Beräkningskonventioner

Förändringar i fastighetsskatten på industri- och elproduktionsenheter antas påverka företagens vinster och därmed skattebasen för bolagsskatten, eftersom företagen inte antas kunna kompensera fastighetsskattehöjningen genom att höja priserna. Samma antagande gäller för fastighetsskatten på lokaldelen i hyreshus. För industri- och elproduktionsenheter beaktas också förekomsten av statligt ägande (se avsnitt 1.4).

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

Förändringar i fastighetsavgiften kan påverka priserna på bostadsmarknaden och leda till förmögenhetsförändringar för de som äger sina bostäder. Sådana kapitaliseringseffekter beaktas inte i

de offentligfinansiella beräkningarna och innebär att intäktsökningen av en höjning av fastighetsavgiften sannolikt överskattas och intäktsbortfallet vid en sänkning underskattas.

4.5 Stämpelskatt

Vid förvärv av fast egendom och tomträtt samt beviljande av inteckningar ska stämpelskatt tas ut. Vid förvärv är skatten 1,5 procent för fysisk person och 4,25 procent för juridisk person. Skatten beräknas på köpeskillingen, om inte taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljats överstiger köpeskillingen. Vid inteckning är skatten 2 procent av inteckningsbeloppet för fast egendom och tomträtt. Dessutom beskattas inteckning i luftfartyg med 1 procent, företagsinteckning med 1 procent samt inteckning i skepp med 0,4 procent. Intäkterna från stämpelskatten beräknas uppgå till 14,6 miljarder kronor år 2023.

5 Skatt på kapitalanvändning – företagsskatter

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

År 2023 beräknas skatteintäkterna från juridiska personer uppgå till ca 277 miljarder kronor, eller 10,6 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Ungefär två tredjedelar av detta utgörs av intäkter från inkomstskatt och resterade del av framför allt särskild löneskatt, fastighetsskatt och fastighetsavgift (se Tabell 5.1). Det finns stora osäkerheter med att prognostisera företagens inkomster och skatteintäkterna från dessa. Inkomsterna varierar med konjunkturen samtidigt som skattelagstiftningen ger företagen möjligheter att jämna ut vinster och underskott mellan åren.

Tabell 5.1 Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer

Miljarder kronor

År	2020	2021*	2022*	2023*
Inkomst av näringsverksamhet	720,3	886,1	922,7	904,6
Slutlig skatt	216,6	244,4	262,5	277,1
varav särskild löneskatt ¹	45,2	46,9	49,7	51,8
varav avkastningsskatt	5,3	6,3	7,8	19,0
varav fastighetsskatt och fastighetsavgift	18,2	18,6	19,6	19,7
varav bolagsskatt ²	149,3	175,8	183,1	179,5

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

¹ Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.² Prognosen för bolagsskatteintäkterna inkluderar effekten av avräknad utländsk skatt.

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

Källa: Skatteverket och Finansdepartementet.

Beräkningskonventioner

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

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

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

Enligt uppgifter i FRIDA fanns 2020 ca 596 000 aktiebolag, ca 42 000 handelsbolag, ca 12 700 ekonomiska föreningar (inklusive bostadsrättsföreningar) och ca 754 000 enskilda näringsidkare.

För en utförlig beskrivning av databasen FRIDA och variabelbeskrivning m.m. hänvisas till SCB:s skrift Dokumentation av FRIDA, inkomståret 2020.

5.1 Aktiebolag

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

Skatterättsliga regler

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

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

justeringar. Om det uppstår ett underskott i näringsverksamheten rullas detta vidare till efterföljande år. Efterföljande år dras det inrullade underskottet av mot det årets överskott, om sådant finns, annars läggs det samman med det årets underskott, varefter det ackumulerade underskottet rullas vidare framåt i tiden. Kapitalförluster på delägarätter får emellertid bara dras av mot kapitalvinster på delägarätter, den s.k. aktiefällan. Likaså får kapitalförluster på fastigheter bara dras av mot kapitalvinster på fastigheter, den s.k. fastighetsfällan. Skattesatsen för aktiebolag är 20,6 procent.

Ett aktiebolag kan avyttras genom att aktierna säljs. Eventuell kapitalvinst beskattas hos aktieägarna i inkomstslaget kapital, om ägaren är en fysisk person, eller som inkomst av näringsverksamhet, om ägaren är en juridisk person. Kapitalvinsten är dock skattefri om andelarna är näringsbetingade.²⁷ Det har till följd att förluster på sådana andelar inte heller är avdragsgilla.

För aktiebolag som har en eller ett fåtal ägare, s.k. fåmansföretag gäller särskilda skatteregler för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i de ägda företagen. De särskilda reglerna för fåmansföretagen, de s.k. 3:12-reglerna, beskrivs i avsnitt 4.1.3.

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

²⁷ Näringsbetingade andelar är andelar antingen i onoterade bolag eller i noterade bolag under förutsättning att ägaren bl.a. har andelar motsvarande minst 10 procent av rösterna eller att ägandet är organisatoriskt.

Intäkter

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

Kostnader

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

Avskrivningar

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

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

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

Ränteavdragsbegränsningar

Det finns det en generell ränteavdragsbegränsning i form av en avdragsregel baserad på resultatmättet EBITDA. Avdragsutrymmet för ett negativt räntenetto uppgår till 30 procent av EBITDA. Det finns samtidigt en förenklingsregel som innebär att ett negativt räntenetto upp till 5 miljoner kronor får dras av oavsett storleken på

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

Bokslutsdispositioner

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

Exempel 5.1 Företagsbeskattning med avsättning till och återföring av periodiseringsfond inkomstår 2022

Ett aktiebolag säljer varor för 110 miljoner kronor (exkl. mervärdesskatt). Företaget har kostnader för råvaror på 30 miljoner kronor och personal på 30 miljoner kronor, dessutom har företaget en maskin som förvärvades under året till ett anskaffningsvärde på 33,33 miljoner kronor. Skattemässiga värdeminskningssavdrag görs med 30 procent av avskrivningsunderlaget enligt reglerna om räkenskapsenlig avskrivning, dvs det årliga värdeminskningssavdraget uppgår till 10 miljoner

kronor. Dessutom lämnar företaget koncernbidrag på 5 miljoner kronor, t.ex. för att täcka ett underskott i ett annat koncernbolag. Räntekostnader uppgår till 6 miljoner kronor. Det finns inte några ränteintäkter. Företaget har inte några outnyttjade underskott.

Eftersom företaget har gjort avsättningar till periodiseringsfond på 10 miljoner kronor under varje år de sex föregående åren uppgår de sammanlagda avsättningarna vid beskattningsårets ingång till 60 miljoner kronor. Periodiseringsfonder måste återföras senast 6 år efter avsättning. En schablonintäkt på avsättningarna till periodiseringsfond beräknas med statslåneräntan. För inkomståret 2022 används statslåneräntan den 1 november 2021, som var 0,23 procent. Eftersom den aktuella statslåneräntan understiger 0,5 procent sätts den till 0,5 procent i beräkningen. Schablonintäkten blir då 300 000 kronor ($0,3 = 0,005 \cdot 60$ miljoner kronor).

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

Företaget måste återföra en avsättning till periodiseringsfond på 10 miljoner kronor på grund av att sådan avsättning högst får behållas i sex år. En avsättning som gjordes år 2016 med 10 miljoner kronor ska dock återföras till 10,6 miljoner kronor för att avsättningen ska möta samma bolagsskattesats som den som gällde 2016. Företaget avser att sätta av så mycket till

periodiseringsfond som möjligt. Underlaget för avsättning till periodiseringsfonden fås genom att addera kostnaderna som anges med minus i tabell 5.2 och dra av dessa från summan av de skattepliktiga intäkterna (1 till 8 samt 10). Underlaget uppgår till 39,9 miljoner kronor. Av underlaget får som högst 25 procent sättas av till periodiseringsfond. Avsättningen blir då $0,25 \cdot 39,9 = 9,975$ miljoner kronor.

Det skattemässiga resultatet blir 29,925 miljoner kronor och bolagsskattebetalningar blir följaktligen 6,165 miljoner kronor ($29,925 \cdot 0,206$), se tabell 5.2.

Tabell 5.2 Företagsbeskattning med avsättning till och återföring från periodiseringsfond

Miljoner kronor

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

Beräkningskonventioner

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

Resultatet efter bokslutsdispositioner och skatt utgör ramen för hur mycket företagen kan dela ut, utan att det egna kapitalet som fanns vid årets påverkas behöver tas i anspråk. En ändrad bolagsskatt kan därför påverka ägarnas möjligheter att ta utdelningsinkomster och värdet på deras aktier. Dessa indirekta effekter beaktas emellertid inte i beräkningen av den offentligfinansiella effekten. De statiska beräkningarna tar inte heller hänsyn till hur företagens investeringar och finansieringsstruktur kan komma att förändras till följd av en regeländring. Statiska beräkningar bedöms, åtminstone på kort sikt, ge en god uppskattning av den offentligfinansiella effekten. Långfristiga effekter av ändringar av bolagsskatten beskrivs i avsnitt 5.10.

Beräkningar som omfattar statligt ägda företag tar hänsyn till att utdelningen till staten kan påverkas av ändrade bolagsskatteregler, se avsnitt 1.4.

Exempel 5.2 Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet

I exemplet sänks bolagsskatten med en procentenhet fr.o.m. inkomståret 2023, från 20,6 procent till 19,6 procent.

Prognosen för skattebasen 2023 är 800 miljarder kronor. En bolagsskattesänkning med en procentenhet kommer därför att minska bolagsskatteintäkterna under införandeåret med 8 miljarder kronor ($0,01 \cdot 800$), oaktat effekten av statligt ägande och att vissa bolag har brutna räkenskapsår. Enligt FRIDA kommer ca en fjärdedel av bolagsskatteintäkterna från företag med brutna räkenskapsår. Under antagande om att alla dessa räkenskapsår löper mellan den 1 juli och 30 juni, kommer dessa bolag endast att få del av bolagsskattesänkningen under det andra halvåret 2022. Den offentligfinansiella effekten justeras därför med 1 miljarder kronor ($0,25 \cdot 0,5 \cdot 8$). Bolagsskatteintäkterna minskar sammantaget 2023 därför med 7 miljarder kronor ($8 - 1$).

Bolagsskattesänkningen får fullt genomslag först året efter införandet. Detta påverkar den varaktiga effekten av regeländringen. Den offentligfinansiella effekten 2023 av att vissa företag har brutna räkenskapsår beräknas genom att multiplicera 1 miljard kronor (se ovan) med den nominella räntan på en 10-årig statsobligation. För 2023 prognostiseras denna till 2,37 procent. Den varaktiga effekten blir därför 0,0237 miljarder

kronor (1·0,0237) lägre än den initiala effekten och uppgår till 7,9763≈8 miljarder kronor.

Beräkningarna justeras slutligen för uppskattad avräknad utländsk skatt och statligt ägda bolags andel av bolagsskatteintäkterna. Andelen av de totala bolagsskatteintäkterna som härrör från statligt ägda bolag uppgick i genomsnitt till cirka 2,8 procent för åren 2017–2019. De statligt ägda bolagen antas anpassa sina utdelningar till staten så att dessa ökar i samma utsträckning som vinsten efter skatt ökar på grund av en bolagsskattesänkning och vice versa. Följaktligen ökas den offentligfinansiella nettoeffekten om 2,8 procent eller 0,2 miljarder kronor (8·0,028). I vissa fall måste de också justeras för effekter på periodiseringsfonderna eftersom dessa kan göra det möjligt för företag att förflytta vinster från ett år till ett annat. Den offentligfinansiella effekten av att sänka bolagsskatten med en procentenhet redovisas i tabell 5.3.

Tabell 5.3 Offentligfinansiell effekt av sänkt bolagsskatt med en procentenhet

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2023	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt	-7,0	-6,8	-7,8	-7,8	-7,8

5.2 Ekonomiska föreningar

Skatterättsliga regler

Ekonomiska föreningar är skattesubjekt. Överlag gäller samma beskattningsregler som för aktiebolag. Den redovisning som gäller avseende aktiebolagens beskattning gäller därför även för ekonomiska föreningar, men med vissa undantag. För en ekonomisk förening som uppfyller vissa krav på öppenhet, gäller att avdragsrätt föreligger för utbetalning av vinst i form av återbäring eller efterlikvider, s.k. kooperativ utdelning. En ekonomisk förening har vidare avdragsrätt för utdelning som har lämnats i förhållande till inbetalda medlemsinsatser och förlagsinsatser. I praktiken innebär detta att utdelningen endast beskattas hos medlemmen. I vissa

ekonomiska föreningar görs även en särskild justering av ränteavdragsunderlaget vid tillämpning av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton. I ränteavdragsunderlaget inräknas lämnad utdelning som dragits av som en kostnad, till den del den inte avser mottagen skattepliktig utdelning. Skälet till detta är att skapa en ökad likformighet med aktiebolag, som inte får dra av utdelningen vilken därmed ingår i ränteavdragsunderlaget. Skattesatsen för ekonomisk förening är densamma som för aktiebolag, dvs. 20,6 procent.

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

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

Beräkningskonventioner

Beräkningskonventionerna för ekonomiska föreningar följer beräkningskonventionerna för aktiebolag.

5.3 Investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder

Investmentföretag

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

Skatterättsliga regler

Beskattningen av investmentföretag har utformats i syfte att bl.a. beakta att dessa endast utgör mellanhänder för placeringar på värdepappersmarknaden. Kedjebeskattnings av utdelningsinkomster är i princip borttagen genom att investmentföretag får dra av utdelning som de lämnar. Investmentföretag kan också göra skattefria omplaceringar av värdepappersinnehav eftersom de inte är skattskyldiga för kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra delägarätter. Som en följd av skattefriheten får inte heller avdrag för kapitalförluster vid avyttring av denna typ av värdepapper göras. I stället ska en schablonmässig beskattning ske som kompensation för skattefriheten för kapitalvinster. Reglerna har till syfte att uppnå neutralitet gentemot direktägar. Schablonintäkten uppgår till 1,5 procent av värdet på de aktier och övriga delägarätter som

innehålls av investmentföretaget vid beskattningsårets ingång. I underlaget för schablonintäkt ingår inte onoterade delägaraktier och noterade delägaraktier där investmentföretagets innehav motsvarar tio procent eller mer av rösterna i företaget och investmentföretagets innehavstid är minst ett år.

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

Svenska värdepappersfonder och specialfonder

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

Statistik

I tabell 5.4 redovisas värdet vid årets utgång av aktier noterade på svenska marknadsplatser, som innehålls av investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder under perioden 2018–2021.

Tabell 5.4 Investmentföretags, värdepappers- och specialfonders innehav av aktier noterade på svensk marknadsplats vid årets utgång

Miljarder kronor

År	2018	2019	2020	2021
Investmentföretag	379,4	508,9	574,5	807,3
Värdepappers- och specialfonder	785,3	1 035,7	1 195,1	1 614,7

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

Beräkningskonventioner

Beräkningskonventionerna för investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder följer beräkningskonventionerna för aktiebolag.

5.4 Internationell företagsbeskattning

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

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

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

etablering i utlandet genom filial²⁸ beskattas filialinkomsterna i Sverige som en del av det svenska företags inkomster. Vid etablering genom utländskt bolag blir det inte fråga om någon löpande beskattning av det utländska bolaget i Sverige eftersom det utländska bolaget i sig inte är skattesubjekt i Sverige. Däremot beskattas delägaren i Sverige för mottagen utdelning och vid avyttring av andelarna om inte reglerna för näringsbetingade andelar blir aktuella.

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

En utländsk juridisk person är skattskyldig för inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige. Svenska dotterbolag till en utländsk juridisk person beskattas som övriga svenska aktiebolag. På utdelning från svenska bolag till utländska ägare ska som utgångspunkt kupongskatt tas ut. Skattesatsen är 30 procent om inte annat anges i ett skatteavtal. Utdelning från svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag är undantagen från kupongskatt om andelarna hade uppfyllt villkoren för att betraktas som näringsbetingade andelar om de ägts av en juridisk person. Ett handelsbolag med verksamhet i Sverige har normalt ett fast driftställe här. Handelsbolag är inte skattesubjekt vad gäller inkomstskatt, i stället beskattas delägarna för sina andelar i handelsbolagets resultat.

Beräkningskonventioner

Beräkningskonventionerna för internationell företagsbeskattning följer beräkningskonventionerna för aktiebolag.

²⁸ En utländsk filial innebär att företaget inte bildar ett självständigt rättssubjekt i utlandet, vilket enligt svenska skatteregler faller utanför den svenska beskattningsrätten.

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

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

Skatterättsliga regler

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

All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. För delägare i handelsbolag utgör verksamheten i varje handelsbolag en egen näringsverksamhet. En näringsverksamhet är aktiv om den skattskyldige har arbetat i inte oväsentlig omfattning i verksamheten, i annat fall är näringsverksamheten passiv. Inkomstberäkningen har likheter med den för aktiebolagen. Den ska göras enligt bokföringsmässiga grunder. Om underskott uppkommer får dessa endast dras av mot framtida överskott.²⁹ Inkomstberäkningen följer i övrigt vad som allmänt gäller för inkomst av näringsverksamhet. Det civilrättsligt beräknade resultatet av verksamheten utgör således utgångspunkten för den skatterättsliga inkomstberäkningen. Inkomstberäkningen

²⁹ I fråga om nystartad aktiv näringsverksamhet får underskott dras av som allmänt avdrag i maximalt 5 år fr.o.m. startåret med upp till 100 000 kronor per år.

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

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

Inkomster i inkomstlaget näringsverksamhet beskattas hos fysiska personer som förvärvsinkomster, tillsammans med inkomster i inkomstlaget tjänst (se kapitel 2 och 4). Det innebär att enskilda näringsidkare på dessa inkomster betalar kommunal inkomstskatt och när inkomster överstiger skiktgränsen även statlig inkomstskatt. Sociala avgifter tas ut i form av egenavgifter på aktiv verksamhet och i form av särskild löneskatt på passiv verksamhet. Avgifterna får dock dras av vid beräkningen av skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. På avsättning till expansionsfond utgår expansionsfondsskatt om 20,6 procent.

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

Räntefördelning

Negativ räntefördelning ska göras om kapitalunderlaget³⁰, i princip det beskattade egna kapitalet, understiger minus 50 000 kronor. I detta fall påförs näringsverksamheten en intäkt motsvarande

³⁰ Kapitalunderlaget beräknas på olika sätt för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. För enskilda näringsidkare utgörs underlaget av det egna kapitalet medan det för delägare i handelsbolag beräknas underlaget med utgångspunkt från den justerade anskaffningsutgiften.

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

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

Expansionsfonder

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

underlaget och expansionsfondskatten till sammanlagt 125,94.³¹ Det betyder att för enskilda näringsidkare får fonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 125,94 procent av kapitalunderlaget för expansionsfonden. En avsättning får inte heller medföra underskott i näringsverksamheten. Avsättningar till expansionsfonden räknas inte som skuld.

Statistik

I enskild näringsverksamhet beskattas flera olika baser. Storleken på de olika skattebaserna framgår av tabell 5.5.

Tabell 5.5 Skattebasen för enskilda näringsidkare

Miljarder kronor

År	2017	2018	2019	2020
Kapitalskatt				
Positiv räntefördelning	6,4	6,5	6,6	5,1
Negativ räntefördelning	0,2	0,2	0,2	0,2
Expansionsfondsskatt				
Avsättning till expansionsfond	1,8	2,0	1,1	1,3
Återföring från expansionsfond	1,2	1,2	1,4	1,1
Egenavgifter				
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	11,5	11,8	11,8	10,4
Inkomstskatt				
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	39,7	40,0	38,3	38,1

Källa: FRIDA.

Beräkningskonventioner

Vid beskattningen av enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare av handelsbolag förekommer, som beskrivs ovan, olika skatte- och avgiftsparametrar. Dessa parametrar är integrerade med varandra vilket innebär att ändringar i en skattesats eller i en av baserna kan ha följd effekter på andra baser och de skatteintäkter som belöper på dessa. Hur detta samspel ser ut beror på hur företagaren prioriterar med hänsyn till önskemål om disponibel

³¹ $100 / (1 - 0,206) = 125,94$

inkomst för privat bruk, ersättningsnivån i socialförsäkrings-systemen, verksamhetens soliditet och framtida investeringar.

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

Vid förändringar av reglerna, som medför förändringar av inkomst av näringsverksamhet, antas främst mot denna bakgrund att näringsidkaren söker hålla sin inkomst av näringsverksamhet konstant, och att de resultatreglerande åtgärderna räntefördelning och expansionsfond används som regulatorer vid regeländringar. Vidare antas att det i första hand är räntefördelningen som ändras. När föreslagna ändringar är så omfattande att underlaget för räntefördelning och det sparade fördelningsutrymmet inte bedöms räcka till beaktas detta. Övervältring på inkomst av kapital antas ske utan fördröjning. Ett undantag är ändringar som avser egenavgifter behandlas i kapitel 3.

Exempel 5.3 Sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet

I detta exempel redovisas de offentligfinansiella effekterna av en sänkning av expansionsfondsskatten från 20,6 till 19,6 procent fr.o.m. inkomståret 2023. De belopp som finns avsatta (avser 2021) i expansionsfonderna antas uppgå till 15 701 miljoner kronor. När fonden löses upp beskattas det upplösta beloppet som inkomst av näringsverksamhet. Vid avsättningen beskattas de med expansionsfondsskatt. Avsättningarna till expansionsfonden utgör alltså en räntefri skattecredit som blir större när expansionsfondsskatten sänks. Den genomsnittliga marginalskattesatsen för inkomst av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare antas vara 48,9 procent. Före sänkningen betalades 20,6 procent i skatt vid avsättningen till fonden och 28,3 procent ($48,9 - 20,6$) vid upplösning. Efter sänkningen betalas i stället 19,6 procent i skatt på avsättningar och 29,3 procent ($48,9 - 19,6$) vid upplösning.

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

cent). De som använder sig av expansionsfonden får ett tillgodohavande på skattekontot motsvarande 1 procent av avsättningarna. För staten innebär skattesänkningen att skatteintäkter motsvarande 1 procent av avsättningarna förskjuts från avsättningstillfället till återföringstillfället. Detta leder till en ökad upplåning på 157 miljoner kronor ($0,01 \cdot 15\,701$) under införandeåret.

Bruttoeffekten av åtgärden inkluderar även kostnaden för den ökade upplåning som åtgärden ger upphov till. Prognosen för den nominella 10-åriga statsobligationsräntan är 2,24 procent och upplåningskostnaden blir därför 3,5 miljoner kronor ($0,0224 \cdot 157$). Bruttoeffekten för införandeåret uppgår därför till 160,5 miljoner kronor ($157 + 3,5$). Nettoeffekten sammanfaller med bruttoeffekten. För 2024–2025 utgörs nettoeffekten enbart av kostnaden för den ökade upplåningen och uppgår till 3,5 miljoner kronor. Detta utgör även den varaktiga effekten, se tabell 5.6.

Tabell 5.6 Offentligfinansiell effekt av sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2023	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt	-0,16	-0,16	-0,0	-0,0	-0,0

5.6 Handelsbolag och kommanditbolag

Skatterättsliga regler

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

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

För att skapa skattemässig neutralitet gentemot enskild näringsverksamhet gäller för delägare som är fysiska personer, i likhet med vad som gäller för enskild näringsverksamhet, regler om räntefördelning och expansionsfond. Ett handelsbolag kan ha ett negativt kapital. Negativt kapital i ett bolag får samma effekt som om delägaren har lånat pengar. Delägaren måste då ta upp en schablonmässigt bestämd ränteutgift i inkomstslaget näringsverksamhet (statslåneräntan + en procentenhet multiplicerad med den negativa justerade anskaffningsutgiften för andelen, se nedan för andelen). Avdrag görs för samma belopp i inkomstslaget kapital (negativ räntefördelning). Om kapitalet är positivt har delägaren möjlighet att på motsvarande sätt göra avdrag i näringsverksamheten för en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning som utgörs av den justerade anskaffningsutgiften för andelen multiplicerad med statslåneräntan + sex procentenheter. Samma belopp beskattas i stället som inkomst av kapital hos delägaren.³² Vid räntefördelningen för delägare i handelsbolag används den beräknade justerade anskaffningsutgiften som kapitalunderlag.

Avdrag för avsättning till expansionsfond får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat resultat och fonden får inte uppgå till ett så högt belopp att kapitalunderlaget för

³² Sedan 2017 finns ett golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen. För beräkningen av negativt fördelningsbelopp vid räntefördelning ska statslåneräntan som lägst anses vara 0,5 procent. För beräkningen av positivt fördelningsbelopp vid räntefördelning är golvet 0 procent för statslåneräntan.

expansionsfond är negativt. När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet hos delägarna och erlagd expansionsfondsskatt får tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

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

Statistik

I Tabell 5.7 redovisas skattebaserna för handelsbolag.

Tabell 5.7 Skattebaser för delägare i handelsbolag

Miljarder kronor

	2017	2018	2019	2020
Kapitalskatt				
Positiv räntefördelning	0,5	0,5	0,4	0,4
Negativ räntefördelning	0,0	0,0	0,0	0,0
Expansionsfondsskatt				
Avsättning till expansionsfond	0,2	0,1	0,1	0,1
Egenavgifter				
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	1,4	1,4	1,3	1,1
Inkomstskatt				
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	5,1	4,7	4,3	4,4

Källa: FRIDA.

Beräkningskonventioner

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

5.7 Enkelt bolag och partrederi*Skatterättsliga regler*

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

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

Beräkningskonventioner

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

5.8 Kvalificerad rederiverksamhet – tonnagebeskattning

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

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

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

Skatterättsliga regler

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

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

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

Beräkningskonventioner

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

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

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

5.10 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen

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

Följer man De Mooij och Ederveen (2008)³³ så kan dessa uppdelas i:

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

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

³³ De Mooij, R.A och Ederveen, S. (2008). Corporate Tax Elasticities: A Reader's Guide to Empirical Findings, Oxford Review of Economic Policy, 24(4).

Tabell 5.8 Långsiktig effekt på bolagsskattebasen vid en procentenhets sänkning av bolagsskattesatsen

Procentuell förändring av bolagsskattebasen

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

Exempel på beräkning av självfinansieringsgrad

Utifrån semielasticiteterna kan självfinansieringsgraden för en förändring av bolagsskattesatsen med en procentenhet beräknas. Den prognostiserade skattebasen är 800 miljarder kronor för 2023. I detta exempel antas att bolagsskattesatsen sänks från 20,6 till 19,6 procent. Om de reala effekterna som påverkar investeringarna först beaktas, blir effekten att bolagsskattebasen ökar med 1,03 procent ($0,33 + 0,70$), vilket motsvarar ca 8,2 miljarder kronor. Effekten på investeringarna är den enda som påverkar produktionsfaktorernas marginalproduktivitet, och därmed hur vinsterna dessa genererar fördelas mellan arbete och kapital. För att beräkna den dynamiska effekten antas att fler investeringar höjer marginalproduktiviteten för arbete. Detta skapar ett större löneutrymme som antas absorbera 50 procent av vinstökningarna. I detta exempel motsvarar det ca 4,1 miljarder kronor. Givet en nominell bolagsskattesats på 19,6 procent efter sänkningen och en långfristig marginalintäkt för offentlig sektor av ökade skatteintäkter på arbetsinkomster på 40 procent, ökar de totala skatteintäkterna med ca 2,4 miljarder kronor ($4,1 \cdot 0,196 + 4,1 \cdot 0,4$).

Om effekterna från vinsttransfereringar och ökad soliditet i företagen läggs till ($0,40 + 0,16$ procent), medför det ytterligare 0,9 miljarder kronor ($800 \cdot 0,0056 \cdot 0,196$) i ökade skatteintäkter. Den totala dynamiska effekten från ett offentligfinansierat perspektiv blir därmed ca 3,3 miljarder kronor ($0,9 + 2,4$).

Den statiska effekten av en sänkning av bolagsskatten med en procentenhet är 8 miljarder kronor i minskade skatteintäkter ($-0,01 \cdot 800$). Självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning blir

då 41 procent (3,3/8). Den långsiktiga effekten av bolagsskattesänkningen kan därmed uppskattas till 4,7 miljarder kronor ($8 \cdot (1 - 0,41)$).

Beräkningar av självfinansieringsgraden påverkas av skattningar och antaganden. Exempelvis skulle ett större utrymme för löneökningar innebära en högre självfinansieringsgrad. En mindre effekt på utländska direktinvesteringar skulle å andra sidan ge en lägre självfinansieringsgrad. Oaktat detta ger resultaten en självfinansieringsgrad som befinner sig inom spannet av vad tidigare studier funnit.³⁴

³⁴ Se Fuest, C., Peichl, A., & Siegloch, S. (2018). Do higher corporate taxes reduce wages? Micro evidence from Germany. *American Economic Review*, 108(2), 393-418, Sørensen, P.B. (2014). Measuring the Deadweight Loss from Taxation in a Small Open Economy: A General Framework with an Application to Sweden. *Journal of Public Economics*, 117 och Mankiw, N.G. och Weinzierl, M (2006). Dynamic Scoring: A Back of the Envelope Guide. *Journal of Public Economics*, 90(8) för en sammanfattning av litteraturen.

6 Skatt på konsumtion – energi- och miljöskatter

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

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

Beräkningskonventionerna för punktskatter tar hänsyn till om den punktskattebelagda produkten används av hushåll eller företag. Om produkten används av hushåll, tillkommer en mervärdeskatteeffekt. Om produkten används som insatsvara av företag, antas punktskatten i stället övervältras på företagets vinster, vilket i sin tur påverkar bolagsskatteintäkterna.

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Det är utgångspunkten även för ändrade energi- och miljöskatter. Om det bedöms nödvändigt för att ge en rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten görs avsteg från statiska beräkningar. I vissa fall, såsom när koldioxidskatten ändras, beräknas även en långsiktig offentligfinansiell effekt, se avsnitt 6.5.

Tabell 6.1 Intäkter från energi- och miljöskatter

Miljarder kronor

År	2020	2021	2022*	2023*
Energiskatt	52,68	53,86	47,12	47,32
varav el	27,16	27,18	25,92	28,30
varav bensin ¹	11,19	11,48	9,31	8,65
varav övriga oljeprodukter ²	14,27	15,13	11,83	10,31
varav särskild skatt mot försurning ³	0,06	0,06	0,06	0,06
Koldioxidskatt ⁴	20,39	21,92	21,39	22,47
varav bensin	7,10	7,28	7,24	7,57
varav övriga oljeprodukter	13,29	14,64	14,15	14,90
Svavelskatt på bränslen	0,00	0,01	0,01	0,01
Skatt på råttallolja	0,00	0,00	0,00	0,00
Summa energirelaterade skatter	73,07	75,79	68,52	69,79
Fordonsskatt	14,68	15,59	16,34	17,64
Vägavgift på tunga fordon	1,26	1,30	1,37	1,48
Summa fordonsskatt och vägavgift	15,94	16,89	17,71	19,11
Trängselskatt	2,85	2,86	2,93	2,82
Skatt på bekämpningsmedel	0,06	0,07	0,07	0,07
Skatt på avfall som deponeras	0,21	0,30	0,29	0,31
Skatt på naturgrus	0,13	0,13	0,13	0,15
Skatt på flygresor	0,50	0,47	0,75	1,11
Skatt på avfallsförbränning ⁵	0,25	0,47	0,48	-
Skatt på plastbärkassar	0,22	0,40	0,60	0,60
Summa andra miljörelaterade skatter	4,22	4,68	5,25	5,06
Totalsumma	93,23	97,37	91,48	93,96

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

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

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

³ Delar av inkomsterna från energiskatten överförs till en annan inkomsttitel: 1453 Särskild skatt mot försurning. Överföringen motsvarar 9 kronor per m³ olja.

⁴ Inklusive koldioxidskatt på biodrivmedel inom reduktionsplikten.

⁵ I budgetpropositionen för 2023 föreslås att skatten på avfallsförbränning slopas fr.o.m. den 1 januari 2023.

De totala intäkterna från energi- och miljöskatter beräknas 2023 uppgå till ca 94 miljarder kronor (se tabell 6.1). Det motsvarar knappt 4 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter eller ca 70 procent av de totala intäkterna från punktskatter. Intäkterna från energiskatterna på bränslen och el förväntas 2023 uppgå till ca 47 miljarder kronor, medan koldioxidskatteintäkterna under året förväntas uppgå till ca 22 miljarder kronor. Intäkterna från fordons-skatt, som tas ut på innehav av motorfordon, förväntas 2023 uppgå till knappt 18 miljarder kronor.

6.1 Koldioxid- och energiskatt på bränslen

Skatterättsliga regler

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

Koldioxidskatten är proportionell mot de koldioxidutsläpp som uppstår vid förbränning av fossila bränslen. År 2023 motsvarar skatten ca 133 öre per kilogram koldioxid. Koldioxidskatten och systemet för handel med utsläppsrätter sätter båda ett pris på utsläpp av koldioxid men primärt för olika sektorer. Det bör noteras att vissa avsteg görs från principen att koldioxidskatten belastar fossila bränslen. Ett exempel är reduktionsplikten där låginblandade biodrivmedel beskattas som sina fossila motsvarigheter.

Energiskatten för skattepliktiga uppvärmningsbränslen är proportionell mot energiinnehållet och motsvarar 9,3 öre per kWh 2022. I budgetpropositionen för 2023 föreslås att energiskatten på lågbeskattad olja såsom eldningsolja för uppvärmning sänks med 722 kronor per kubikmeter jämfört med vad som hade gällt med ordinarie indexering av skattesatserna. Detta medför ett avsteg från beskattningen utifrån energiinnehåll. Energiskatten för drivmedel är inte proportionell efter energiinnehåll, utan är till exempel lägre för diesel än för bensin. Skattesatserna för bensin och diesel som drivmedel är därutöver även differentierade i olika miljöklasser beroende på innehållet av bl.a. bly, bensen, svavel och aromatiska

kolväten. Energiskatten för blyfri flygbensin som används för privata ändamål beskattas i nivå med energiskatt på miljöklass 2 bensin. Biogas och biogasol för uppvärmningsändamål är befriade från koldioxidskatt och energiskatt om de omfattas av ett anläggningsbesked enligt lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och biobränslen.

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

Skattesatserna för drivmedel framgår av tabell 6.2. Beskattningen av biodrivmedel är uppbyggd olika beroende på om drivmedlet omfattas av reduktionsplikten. Reduktionsplikten innebär en skyldighet för drivmedelsleverantörer att minska utsläppen av växthusgaser från reduktionspliktiga drivmedel, dvs. bensin (dock inte alkylatbensin) och diesel (dock inte diesel som har försetts med märk- och färgämnen enligt lagen om skatt på energi), om dessa drivmedel innehåller högst 98 volymprocent biodrivmedel. För bränslen som omfattas av reduktionsplikten görs inte någon skattemässig åtskillnad mellan beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung. Inom reduktionsplikten beskattas därmed alla biodrivmedel som sin fossila motsvarighet per liter. Koldioxidskatten kommer 2023 att uppgå till 2 491 kronor per kubikmeter för diesel inom reduktionsplikten och 2,87 kronor per liter bensin inom reduktionsplikten. För märkt diesel utanför reduktionsplikten är koldioxidskatten 3 793 kronor per kubikmeter 2023.

Biodrivmedel som inte omfattas av reduktionsplikten är exempelvis biogas, höginblandad HVO (hydrerad vegetabilisk olja) och Fame (fettsyrametylester) och etanol i E85. Inte heller bränslen som har samma KN-nummer³⁵ som fossil bensin eller fossil diesel men som framställts av över 98 volymprocent biomassa ingår i reduktionsplikten. För biodrivmedel som inte omfattas av reduktionsplikten gäller att de befrias från både koldioxid- och energiskatt om de omfattas av ett hållbarhetsbesked enligt 3 kap. lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och biobränslen och av ett anläggningsbesked enligt 3 a kap. samma lag.

³⁵ KN står för "Kombinerade Nomenklaturen" och är ett EU-gemensamt system för att dela in varor i olika grupper

För diesel som används i arbetsmaskiner inom jord-, skogs- eller vattenbruk gäller befrielse för en del av koldioxidskatten. Skattebefrielsens storlek har varierat över tid. Under 2022 och fram till 30 juni 2023 har skattebefrielsen för dieseln använd i arbetsmaskiner inom jord-, skogs- eller vattenbruk utvidgats till att helt eller delvis både avse koldioxid- och energiskatt. Riksdagen har beslutat om retroaktivt höjd återbetalning för perioden 1 januari 2022–30 juni 2022 samt höjd återbetalning för perioden 1 juli 2022–30 juni 2023. Befrielsens storlek varierar under perioden från 3 353 till 4 740 kronor per kubikmeter. I budgetpropositionen för 2023 aviseras även att den tillfälligt utökade nedsättningen som gäller fram t.o.m. den 30 juni 2023 bör förlängas till den 31 december 2023. För diesel som förbrukas i skepp och båtar i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet gäller samma nedsättning som beskrivs ovan. Tabell 6.2 anger de generella skattebelopp som tas ut för drivmedel 2020–2023.

Tabell 6.2 Skattesatser på drivmedel

	Enhet	2020	2021	2022 ³	2023*
Energiskatt					
Bensin, miljöklass 1	kr/liter	4,10	4,13	3,78	3,44
Bensin, alkylatbensin ¹	kr/liter	2,07	2,08	1,71	1,14
Bensin, miljöklass 2	kr/liter	4,13	4,16	3,82	3,48
Bensin, övrigt	kr/liter	5,02	5,05	4,72	4,48
Diesel, miljöklass 1	kr/m ³	2 461	2 478	2 111	1 582
Diesel, miljöklass 2	kr/m ³	2 777	2 797	2 434	1 940
Diesel, miljöklass 3	kr/m ³	2 941	2 962	2 601	2 125
Naturgas	kr/1 000m ³	0	0	0	0
Gasol	kr/ton	0	0	0	0
Koldioxidskatt					
Bensin	kr/liter	2,59	2,61	2,64	2,87
Diesel	kr/m ³	2 246	2 262	2 292	2 491
Naturgas	kr/1 000m ³	2 561	2 579	2 613	2 840
Gasol	kr/ton	3 598	3 624	3 672	3 991

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

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

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

³ Avser skattesatserna för perioden 1 oktober 2022–31 december 2022.

Skattesatserna för uppvärmningsbränslen framgår av Tabell 6.3. Koldioxidskatten är 2023 enhetlig för uppvärmningsbränslen utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter (handelssystemet, EU ETS). Energiskatten för uppvärmningsbränslen var proportionell mot energiinnehållet 2022. I budgetpropositionen för 2023 aviseras dock ett förslag om att energiskatten sänks på lågbeskattad olja för att upprätthålla reglerna i märkningsdirektivet, vilket medför att energiskatten inte blir enhetlig 2023. Koldioxidskatten för berörda bränslen som används för värmeproduktion i kraftvärme- och värmeverk inom handelssystemet är 91 procent av den generella koldioxidskattenivån. I budgetpropositionen för 2023 aviseras ett förslag om att koldioxidskatten slopas för dessa bränslen som används för värmeproduktion i kraftvärme- och värmeverk inom handelssystemet. Vid bränsleanvändning för värmeproduktion i kraftvärmeverk som inte omfattas av handelssystemet utgår koldioxidskatt och energiskatt motsvarande den generella skattenivån. För den del av bränslet i kraftvärmeverk som motsvarar elproduktionen betalas ingen koldioxid- eller energiskatt.

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

Tabell 6.3 anger de generella skattebelopp som tas ut för uppvärmningsbränslen 2020–2023.

Tabell 6.3 Skattesatser på uppvärmningsbränslen

	Enhet	2020	2021	2022	2023*
Energiskatt					
Eldningsolja ¹	kr/m ³	903	909	921	279
Naturgas	kr/1 000m ³	998	1 005	1 018	1 106
Gasol	kr/ton	1160	1 168	1 184	1 287
Kol och koks	kr/ton	687	692	701	762
Koldioxidskatt					
Eldningsolja ¹	kr/m ³	3 420	3 444	3 490	3 793
Naturgas	kr/1 000m ³	2 561	2 579	2 613	2 840
Gasol	kr/ton	3 598	3 624	3 672	3 991
Kol och koks	kr/ton	2 976	2 997	3 037	3 301

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

¹ Från och med 1 januari 2021 gäller skattesatsen även för skattepliktiga biooljor.

Statistik

I tabell 6.4 redovisas vissa skattebaser för drivmedel och uppvärmningsbränslen.

Tabell 6.4 Vissa skattebaser för bränslen

	Enhet	2020	2021	2022*	2023*
Bensin	1 000 m ³	2 726	2 688	2 639	2 538
<i>varav fossil bensin</i>	1 000 m ³	2 541	2 387	2 266	2 179
<i>varav biobensin</i>	1 000 m ³	58	27	26	25
<i>varav etanol, låginblandad</i>	1 000 m ³	127	274	347	333
Diesel	1 000 m ³	5 840	6 237	6 187	6 072
<i>varav fossil diesel</i>	1 000 m ³	4 432	4 494	3 921	3 849
<i>varav FAME, låginblandad</i>	1 000 m ³	316	311	410	402
<i>varav HVO, låginblandad</i>	1 000 m ³	1 092	1 431	1 856	1 821
Naturgas, drivmedel	milj. m ³	24	36	35	35
Biogas, drivmedel	milj. m ³	136	120	121	125
Biodrivmedel som används rent eller höginblandat ¹					
<i>varav etanol</i>	1 000 m ³	27	20	19	18
<i>varav FAME</i>	1 000 m ³	152	148	146	140
<i>varav HVO</i>	1 000 m ³	289	286	276	265
Eldningsolja ²	1 000 m ³	89	66	48	32
Naturgas, uppvärmning ²	milj. m ³	133	127	123	121

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Baserna baseras på Energimyndighetens kortsiktsprognos över energianvändningen samt redovisade energivarubalanser på Energimyndighetens hemsida. Av dieseln används ca 450 000 m³ i arbetsmaskiner i jord- och skogsbruk. Bensin och diesel är huvudsakligen av miljöklass 1 men även en mindre mängd alkylatbensin samt vissa år även viss diesel av miljöklass 3.

¹ Etanol i E85 och ED95, FAME i B100 och HVO i HVO100. Volymen är den del av drivmedlen som består av skattebefriade biodrivmedel.

² Hushåll och tjänstesektor.

Beräkningskonventioner

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

beräkningar av offentligfinansiella effekter när energi- och koldioxidskatter föreslås att ändras.

I tabell 6.5 redovisas de antaganden om energianvändningens fördelning som används i beräkningarna av offentligfinansiella effekter vid förändringar i koldioxid- eller energiskatter. När förändringar föreslås av dessa skatter beräknas först bruttoeffekter fördelat på hushåll, företag och offentlig sektor i enlighet med den antagna fördelningen i tabellen. Därefter beräknas offentligfinansiella nettoeffekter genom att hänsyn för respektive typ av förbrukare på olika sätt tas till indirekta effekter.

Tabell 6.5 Förbrukning av olika bränslen: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn

Procent

Energislag	Hushåll	Företag	Offentlig sektor
Transporter¹			
Bensin (koldioxid- och energiskatt)	79%	18%	3%
Diesel (koldioxid- och energiskatt) ²	25%	73%	2%
Naturgas (koldioxidskatt)	8%	86%	6%
Uppvärmning³			
Eldningsolja (koldioxid- och energiskatt)	61%	21%	17%
Naturgas (koldioxid- och energiskatt)	17%	59%	24%

¹ Antagen fördelning baseras på uppgifter från Statistiska centralbyrån och Energimyndigheten.

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

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

För den del av skatteförändringen som påverkar hushållen antas full övervältring på priset. En skattehöjning resulterar i ett högre pris på den berörda varan, vilket medför högre mervärdesskatteintäkter. Nettoeffekten första året beräknas således som bruttoeffekten plus mervärdesskatteffekten. Genom prisövervältringen påverkas prisnivån i samhället av ändringar av koldioxid- och energiskatt. För ytterligare diskussion om konsekvenserna av den ändrade prisnivån, se avsnitt 1.7.

För den offentliga sektorns konsumtion antas ingen mervärdesskatteffekt uppstå.

För företag antas en skattehöjning minska intäkterna från skatt på företagsvinster (bolagsskatt), och vice versa. Nettoeffekten för

de företag som påverkas av skatteförändringen beräknas följaktligen som bruttoeffekten för företagen multiplicerad med (1-bolags-skattesatsen).

I exempel 6.1 redovisas en beräkning av de offentligfinansiella effekterna av en höjning av koldioxidskatten med 10 öre per kilo koldioxid avseende bensin. I exemplet redovisas beräkningen inklusive fördelningen på olika sektorer. Effekterna av andra koldioxidskatteändringar beräknas på samma sätt givet den fördelning av den skattepliktiga förbrukningen som ges av tabell 6.5.

Exempel 6.1 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg koldioxid – exemplet bensin

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

Den totala bensinförbrukningen (inklusive låginblandade biodrivmedel) 2023 förväntas i enlighet med tabell 6.4 uppgå till ca 2,54 miljoner m^3 och fördelas enligt tabell 6.5. Det innebär att ungefär 2,01 miljoner m^3 förbrukas av hushållen, 0,08 miljoner m^3 av offentlig sektor och 0,46 miljoner m^3 av företagen. De offentligfinansiella effekterna går igenom steg för steg nedan och sammanfattas sedan i tabell 6.6.

Förslagets bruttoeffekt beräknas som förändringen i skattesats multiplicerat med volymen bensin. Med antagande om en oförändrad bensinvolym ger skattehöjningen en samlad **bruttoeffekt** på 0,56 miljarder kronor ($2,54 \text{ miljoner m}^3 \cdot 0,22 \text{ kr/l}$), varav 0,44 miljarder kronor härrör från hushållen, 0,02 miljarder kronor från offentlig sektors konsumtion och 0,10 miljarder kronor från företagssektorn.

För att beräkna förslagets nettoeffekt behöver även indirekta effekter beaktas. För den bensin som förbrukas av **hushållen** medför skattehöjningen ökade mervärdesskatteintäkter. Nettoeffekten för hushållen ikraftträdandeåret beräknas till 0,55 miljarder kronor ($0,44 \text{ miljarder kronor} \cdot 1,25$).

För **offentlig sektor** antas att staten fullt ut kompenserar kommunerna och regionerna för eventuella ökade kostnader för

mervärdesskatt. Nettoeffekten för offentlig sektor under ikraftträdandeåret är därmed densamma som bruttoeffekten, dvs. 0,02 miljarder kronor.

För den del av förbrukningen som sker i **företagssektorn** antas att skattehöjningen reducerar företagens vinster, vilket minskar intäkterna från skatt på företagsvinster (bolagsskatt). Nettoeffekten från företagens bensinförbrukning uppgår till 0,08 miljarder kronor 2023 (0,10 miljarder kronor $\cdot (1 - 0,206)$). Då inga ytterligare effekter tillkommer uppgår den varaktiga effekten också till 0,08 miljarder kronor.

Den totala nettoeffekten år 2023 för den konsoliderade offentliga sektorn av skattehöjningen beräknas till 0,65 miljarder kronor (0,55 miljarder kronor från hushåll + 0,02 miljarder kronor från offentlig sektor + 0,08 miljarder kronor från företag). **Den totala (statiska) varaktiga effekten** blir också 0,65 miljarder.

Notera att exemplet endast avser offentligfinansiella effekter för bensin och att en generell höjning av koldioxidskatten också medför skatteintäkter från andra fossila bränslen såsom diesel och naturgas. Om skattehöjningen är generell blir den offentligfinansiella nettoeffekten 2023 av en skattehöjning med 10 öre per kg koldioxid ca 1,9 miljarder kronor.

Tabell 6.6 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – exemplet bensin

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2023	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
Energi- och koldioxidskatt	0,56	0,56	0,56	0,56	0,56
Mervärdesskatt		0,11	0,11	0,11	0,11
Skatt på företagsvinster		-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Offentligfinansiell effekt	0,56	0,65	0,65	0,65	0,65

6.2 Energiskatt på el

Skatterättsliga regler

Användningen av elektrisk kraft (el) beskattas med energiskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi. Fossila bränslen för elproduktion beskattas, till skillnad från drivmedel och bränslen för uppvärmning (se avsnitt 6.1), inte med koldioxidskatt. Produktionen av el omfattas dock i allt väsentligt av EU:s system för handel med utsläppsrätter (handelssystemet, EU ETS). Därmed prissätts de utsläpp av fossil koldioxid som produktionen av el ger upphov till inom EU ETS.

Normalnivån för energiskatten på el uppgår 2022 till 36,0 öre per kWh. För den el som förbrukas av hushåll och tjänstesektor i vissa kommuner i norra Sverige är energiskattenivån nedsatt med 9,6 öre per kWh från normalnivån. För el som används i jord-, skogs- och vattenbruk, i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, i datorhallar eller som landström är energiskattenivån nedsatt till 0,6 öre per kWh. I budgetpropositionen för 2023 föreslår regeringen att nedsättningen för datorhallar slopas fr.o.m. den 1 juli 2023.

Normalnivån för energiskattesatsen på el räknas, i normalfallet, årligen om med förändringen i konsumentprisindex (KPI), se vidare bilaga 1. Som en följd av KPI-omräkningen uppgår normalnivån för energiskatten på el 2023 till 39,2 öre per kWh. Därmed höjs normalnivån med 3,2 öre per kWh 2023 jämfört med 2022 års skattenivå (se tabell 6.7).

Tabell 6.7 Skattenivåer på el

Öre/kWh

År	2020	2021	2022	2023*
Normalnivå	35,3	35,6	36,0	39,2
Vissa kommuner i norra Sverige ¹	25,7	26,0	26,4	29,6
Tillverkningsprocess i industri, datorhallar ² , jordbruk, m.m.	0,5	0,6	0,6	0,6

Anm.: En * markerar att för 2023 anges den indexomräknade normalnivå som följer av lagen om skatt på energi.

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

² I budgetpropositionen för 2023 föreslås att nedsättningen för datorhallar slopas fr.o.m. den 1 juli 2023.

Statistik

I tabell 6.8 redovisas skattebaserna för energiskatten på el.

Tabell 6.8 Skattebaser för el

GWh

År	2020	2021	2022*	2023*
Hushåll och tjänstesektor	68 429	72 542	70 894	70 752
varav vissa kommuner i norra Sverige	7 185	7 617	7 444	7 429
Tillverkningsprocess i industri, datorhallar ¹ , jordbruk, m.m.	43 333	43 196	42 504	42 272

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

¹ I budgetpropositionen för 2023 föreslås att nedsättningen för datorhallar slopas fr.o.m. den 1 juli 2023. Baserna har justerats för att beakta den föreslagna regeländringen.

Beräkningskonventioner

Beräkningen av offentligfinansiella effekter av en förändrad energiskatt på el följer i allt väsentligt de konventioner som tillämpas för energiskatterna på bränslen. Däremot antas en för el specifik fördelning av elanvändningen för hushåll och tjänstesektor för att fånga hur hushållen, den offentliga sektorn respektive tjänsteföretagen påverkas av förändrade skatteregler kopplat till energiskatten på el. Fördelningen baseras på statistik över elanvändningen från Energimyndigheten. För el antas att hushållen svarar för 59 procent, tjänsteföretagen för 29 procent samt offentlig sektor för 12 procent av elanvändningen. I kommuner där energiskatten på el för hushåll och tjänstesektor är nedsatt med 9,6 öre per kWh antas att elanvändningen fördelas på samma sätt, medan förändringar av energiskatten på el för de sektorer som har rätt till den nedsättning av energiskatten på el som bl.a. gäller för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och jordbruk endast antas påverka företag.

För den del av en föreslagen regeländring som bedöms påverka hushållen antas full övervältring på elpriset. Exempelvis antas en högre energiskatt på el resultera i ett högre elpris, vilket resulterar i högre mervärdesskatteintäkter. Genom prisövervältringen påverkas prisnivån i samhället av ändringar av energiskatten på el. För

ytterligare diskussion om konsekvenserna av den ändrade prisnivån, se avsnitt 1.7.

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

6.3 Fordonsskatt

Skatterättsliga regler

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

Det koldioxidbaserade systemet omfattar personbilar klass I av fordonsår 2006 eller senare, samt personbilar av tidigare fordonsår än 2006 som uppfyller kraven för miljöklass 2005, miljöklass El eller miljöklass Hybrid. Lätta lastbilar, lätta bussar och husbilar som tagits i bruk för första gången efter 2010 omfattas också av systemet. Vissa nyare fordon inom det koldioxidbaserade systemet omfattas därutöver av det s.k. bonus–malus-systemet. Övriga fordon, förutom motorcyklar, omfattas av det viktbaserade systemet. Motorcyklar omfattas inte av något av systemen utan har en fast fordonsskatt på 180 kronor per skatteår.

En dieseldriven personbil har högre fordonsskatt än en bensindriven personbil med samma koldioxidvärde för att kompensera för att energiskatten på diesel är lägre än energiskatten på bensin. I den koldioxidbaserade fordonsskatten ingår en bränslefaktor som höjer skatten för dieseldrivna fordon. Det gäller dock inte för bilar av fordonsår 2018 eller senare som blir

skattepliktiga för första gången den 1 juli 2018 eller senare. Dessa har i stället ett bränsletillägg (se nedan). Bränslefaktorn för dieseldrivna fordon är 2,37. Bränslefaktorn kalibreras utifrån energiskatten på bensin och diesel, fordonsskatten på bensindrivna bilar samt mervärdesskatten. För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten används också ett fast miljötillägg för att kompensera för att de fordonen generellt har högre utsläpp av kväveoxid och partiklar. För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten och som blivit skattepliktiga för första gången före den 1 januari 2008 är miljötillägget 500 kronor och för de fordon som blivit skattepliktiga fr.o.m. den 1 januari 2008 är miljötillägget 250 kronor. Även i det viktbaserade systemet är fordonsskatten högre för dieselfordon än för motsvarande bensindrivna fordon.

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

$$FS = (360 + CO_2\text{belopp} \times \max(0; CO_2\text{värde} - 111)) \times BF + MT$$

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

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

För fordon som blivit skattepliktiga för första gången från den 1 juli 2018 t.o.m. den 31 mars 2021 är det förhöjda koldioxidbeloppet summan av 82 kronor per gram koldioxid som fordonet vid blandad körning släpper ut per kilometer utöver 95 gram och upp t.o.m. 140 gram, och 107 kronor per gram koldioxid utöver 140 gram (dvs. ett ytterligare tillägg om $107-82=25$ kronor). För fordon som blivit skattepliktiga för första gången den 1 april 2021 eller senare är det förhöjda koldioxidbeloppet summan av 107 kronor per gram koldioxid som fordonet släpper ut per kilometer utöver 90 gram och upp t.o.m. 130 gram, och 132 kronor per gram koldioxid utöver 130 gram (dvs. ett ytterligare tillägg om $132-107=25$ kronor). För fordon som blivit skattepliktiga för första gången den 1 juni 2022 eller senare är det förhöjda koldioxidbeloppet summan av 107 kronor per gram koldioxid som fordonet släpper ut per kilometer utöver 75 gram och upp t.o.m. 125 gram, och 132 kronor per gram koldioxid utöver 125 gram. För dieseldrivna fordon tillkommer ett schablonmässigt tillägg i form av ett bränsletillägg som, likt bränslefaktorn, syftar till att kompensera för energiskatteskillnaden mellan bensin och diesel. Bränsletillägget beräknas som produkten av 13,52 och fordonets koldioxidvärde. År fyra och därefter är koldioxidbeloppet 22 kronor per gram koldioxid som fordonet släpper ut per kilometer utöver 111 gram, precis som för den övriga bensin- och dieseldrivna fordonsflottan inom det koldioxidbaserade systemet. Dieseldrivna fordon behåller sitt bränsle-

tillägg även efter de tre första åren (och berörs alltså inte av bränslefaktorn).

Exempel 6.2 beskriver hur den förhöjda fordonsskatten för fordon som omfattas av bonus–malus-systemet beräknas.

Exempel 6.2 Förhöjd fordonsskatt år 1–3 för dieselfordon som blivit skattepliktigt för första gången under hösten 2022 och omfattas av bonus–malus-systemet

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

$$\begin{aligned} &360 \text{ kr} \\ &+ 107 \text{ kr} \cdot (130 \text{ g/km} - 75 \text{ g/km}) \\ &+ 25 \text{ kr} \cdot (130 \text{ g/km} - 125 \text{ g/km}) \\ &+ 13,52 \cdot 130 \text{ g/km} \\ &+ 250 \text{ kr} \\ &= 8\,378 \text{ kr} \end{aligned}$$

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

$$\begin{aligned} &360 \text{ kr} \\ &+ 107 \text{ kr} \cdot (150 \text{ g/km} - 75 \text{ g/km}) \\ &+ 25 \text{ kr} \cdot (150 \text{ g/km} - 125 \text{ g/km}) \\ &+ 13,52 \cdot 150 \text{ g/km} \\ &+ 250 \text{ kr} \\ &= 11\,288 \text{ kr} \end{aligned}$$

För fordon som beskattas inom det viktbaserade systemet tas fordonsskatt ut med ett grundbelopp och i förekommande fall även med ett eller flera tilläggsbelopp. Grundbeloppet och tilläggsbeloppet bestäms utifrån fordonets skattevikt, vad det är för typ av fordon och fordonets drivmedel. För att ta hänsyn till att skatten är lägre på dieselbränsle än bensin, är fordonsskatten högre för de fordon som kan drivas med dieselbränsle än för de fordon som kan drivas med bensin, utom vad gäller tunga elhybridbussar.

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

Statistik

I tabell 6.9 redovisas vissa skattebaser för fordon.

Tabell 6.9 Skattebaser för fordon

Tusental

År	2020	2021	2022*	2023*
Fordon beskattade utifrån fordonets CO₂-värde				
Personbilar	4 288	4 411	4 546	4 685
varav bensin	2 162	2 185	2 226	2 267
varav diesel	1 714	1 702	1 699	1 696
varav el och laddhybrid	178	299	454	636
varav gas eller E85	234	225	216	208
Lätta lastbilar och lätta bussar	412	440	471	503
Viktrelaterade systemet för fordonsskatt				
Personbilar	656	576	510	451
varav bensin	626	550	487	431
varav diesel	29	25	22	19
Lätta lastbilar och lätta bussar	183	165	150	137
Tunga lastbilar	84	86	86	87
Tunga bussar	13	14	13	12
Motorcyklar	310	313	319	324
Släpvagnar med en totalvikt över 750 kg	712	724	735	747
Totalt	6 658	6 729	6 830	6 946

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Prognosen baseras på den genomsnittliga förändringen 2019–2021 (för släpvagnar 2020–2021) utom laddbara personbilar där prognosen baseras på Trafikanalys korttidsprognos. Baserna för personbilar och lätta lastbilar baseras på avrundade uppgifter om bilar i trafik ur Vägtrafikregistret sista december aktuellt år. Uppgifter om tunga fordon, motorcyklar och släpvagnar baseras på Trafikanalys statistik ur *Fordon 2021*. Utöver dessa fordonskategorier är även trafiktraktorer och motorredskap belagda med fordonsskatt.

Beräkningskonventioner

Det utgår inte någon mervärdesskatt på fordonsskatt. Således sammanfaller bruttoeffekten med nettoeffekten för den del av skatteförändringen som berör hushållen. De fordonsskatteförändringar som antas påverka hushållen är skatt på motorcyklar och personbilar. Förändringar i skatt på övriga fordon antas påverka företagen, som t.ex. skatt på bussar, lastbilar och olika typer av motorredskap. I bonus–malus-systemet för nya lätta fordon antas företagen påverkas i större utsträckning än hushållen. Ungefär 60 procent av malus antas belasta företagen. Förändringar i fordonskatt som belastar företag förutsätts enbart ge effekt på företagets vinster och därmed ingår även en bolagsskatteeffekt i nettoeffekten.

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

Vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten av förändrad malus i bonus–malus-systemet tas hänsyn till att nybilsförsäljningen både i fråga om antal fordon och koldioxidutsläpp förändras över tid. Beräkningar utgår från Trafikanalys prognoser över fordonsflottans utveckling och en framskriven fördelning av nyregistrerade fordon.

6.4 Andra miljörelaterade skatter

Skatterättsliga regler

Trängselskatt tas ut i Stockholm och i Göteborg. Överskottet från trängselskatt i Stockholm ska bidra till att finansiera vissa infrastrukturprojekt i Stockholmsregionen och trängselskatt i Göteborg vissa infrastrukturprojekt i Göteborgsregionen. Överskottet beräknas som intäkterna som erhålls från trängselskatt minus system- och administrationskostnaderna.

Skatten på bekämpningsmedel är 34 kronor per kilogram.

En skatt på avfall som deponeras tas ut både på hushålls- och industriavfall. Skatten på deponerat avfall uppgår till 634 kronor per ton 2023. Skatten omräknas för att beakta KPI- och BNP-utvecklingen, se vidare bilaga 1.

Skatten på naturgrus uppgår till 19 kronor per ton 2023. Skatten omräknas för att beakta KPI- och BNP-utvecklingen, se vidare bilaga 1.

Skatt på flygresor, som infördes den 1 april 2018, tas ut för kommersiella flygresor och för flygresor med svenskt statsflyg. Skatten tas ut med ett visst belopp per passagerare. Beroende på slutdestination uppgår beloppet 2023 till 69, 288 eller 461 kronor per

passagerare.³⁶ Skatten omräknas för att beakta KPI-utvecklingen, se vidare bilaga 1.

Sedan den 1 april 2020 har en skatt på avfall som förbränns i avfalls- eller samförbränningsanläggningar tagits ut. Skatten betalas av den som bedriver verksamheten på förbränningsanläggningen. Biobränsle, farligt avfall och visst annat avfall är inte skattepliktigt. År 2022 beskattades avfall som förbränns med 125 kronor per ton. I budgetpropositionen för 2023 föreslår regeringen att skatten på förbränning av avfall avskaffas den 1 januari 2023.

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

Skattesatser för dessa miljörelaterade skatter redovisas i tabell 6.10.

Tabell 6.10 Skattesatser andra miljörelaterade skatter

	Enhet	2020	2021	2022	2023*
Bekämpningsmedel, aktiv substans	kr/kg	34	34	34	34
Avfall, deponi	kr/ton	540	555	573	634
Naturgrus	kr/ton	16	17	17	19
Flygresor, bilaga 1 ¹	kr/passagerare	62	63	64	69
Flygresor, bilaga 2 ¹	kr/passagerare	260	262	265	288
Flygresor, övriga	kr/passagerare	416	418	424	461
Avfallsförbränning	kr/ton	75	100	125	-
Plastbärkassar, tjocka	kr/st	3	3	3	3
Plastbärkassar, tunna	kr/st	0,3	0,3	0,3	0,3

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

¹ Skattesats per passagerare beror på flygresans slutdestination. Länderna (destinationerna) är indelade i tre grupper med olika skattesatser. Dessa är redovisade i bilagor.

³⁶ Se bilaga 1 till lagen (2017:1200) om skatt på flygresor.

Beräkningskonventioner

Miljörelaterade skatter kan påverka både hushållens och företagens ekonomi. För den del av en föreslagen regeländring som bedöms påverka hushållen antas full övervältring på priset. För den del av försäljningen som berör hushållen tillkommer en mervärdeskatteeffekt. Genom prisövervältringen påverkas prisnivån i samhället av ändringar av miljörelaterade skatter. För ytterligare diskussion om konsekvenserna av den ändrade prisnivån, se avsnitt 1.7. Den del av försäljningen som berör företagen antas enbart övervältras på företagens vinster vilket ger upphov till en bolagsskatteeffekt. Nettoeffekten beräknas då för företagen som bruttoskatteförändringen multiplicerad med $(1 - \text{bolagsskattesatsen})$. Skatt på avfall, naturgrus och avfallsförbränning antas i beräkningarna enbart belasta företagens ekonomi. Skatten på plastbärkassar antas i beräkningarna till fullo övervältras på hushållen. För beräkning av skatt på flyg används uppdelning från Swedavias Resvaneundersökning. Skatt på privatresor belastar hushållens ekonomi och tjänsteresor belastar företag.

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

6.5 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten

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

storlek förändras. Därav skiljer sig den långsiktiga effekten bl.a. från den statistiskt beräknade varaktiga effekten.

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

Intäkterna från koldioxidskatten härrör i huvudsak från beskattningen av drivmedel. En grov uppskattning indikerar att ca 90 procent av intäkterna från koldioxidskatten kommer från konsumtionen av bensin och diesel. Detta innebär att de offentligfinansiella effekterna som följer av ändrad beskattning av koldioxid i huvudsak kommer att vara relaterade till konsumtionen av drivmedel. Den egenpriselasticitet som används vid beräkningar av ändrade bensinpriser är -0,7 för hushåll och -0,2 för företag. Samma egenpriselasticiteter används vid beräkningar av förändrat pris på diesel. Vid beräkningar av förändrat pris för andra bränslen och användningsområden används priselasticiteter mellan -0,5 och -1,0.³⁷ Den långsiktiga offentligfinansiella effekten till följd av en generell skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid, uppgår till 1,5 miljarder kronor ($1,9 \cdot 0,8$), se exempel 6.1.

³⁷ För mer detaljer kring de priselasticiteter som används se: Hammar, H. och Sjöström, M. (2011). "Accounting for behavioral effects of increases in the carbon dioxide (CO₂) tax in revenue estimation in Sweden", *Energy Policy*, 39 (10), s. 6672–6676.

7 Skatt på konsumtion – övriga punktskatter

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

Beräkningskonventionerna för punktskatter tar hänsyn till om den punktskattebelagda produkten används av hushåll eller företag. Om produkten inhandlas av hushåll, tillkommer en mervärdeskatteffekt. Om produkten används av företag, antas punktskatten i stället övervältras på företagets vinster, vilket i sin tur påverkar bolagsskatteintäkterna.

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringar i skatteregler. Om det bedöms nödvändigt för att ge en rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten görs avsteg från statiska beräkningar. Punktskatterna på alkohol, tobak och kemikalier i viss elektronik är sådana exempel där avsteg görs.

De totala intäkterna från övriga punktskatter beräknas 2023 uppgå till omkring 41 miljarder kronor, vilket motsvarar omkring

1,6 procent av offentliga sektorns skatteintäkter och ca 30 procent av de totala intäkterna från punktskatter.

7.1 Alkoholskatt

Skatterättsliga regler

Punktskatten på öl och etylalkohol (spritdrycker) är i huvudsak proportionell mot deras alkoholstyrka. För övriga alkoholdrycker påverkar alkoholstyrkan beskattningen utifrån intervall snarare än genom en direkt proportionalitet. Skattesatserna för alkohol som i prop. 2021/22:245 föreslås gälla för 2023 innebär i de flesta fall en höjning jämfört med tidigare år. De enskilda skattesatserna presenteras i Tabell 7.1 nedan.

Vin, andra jästa drycker, mellanklassprodukter och etylalkohol är inte belagda med alkoholskatt om alkoholhalten understiger 1,2 volymprocent. Detsamma gäller för öl med en alkoholhalt under 0,5 volymprocent.

Tabell 7.1 Skattesatser för alkoholdrycker

Kronor

	2019–2022	2023
Etylalkohol (spritdrycker), kr per liter ren alkohol	516,59	521,76
Vin och andra jästa drycker, kr per liter		
Över 1,2 men högst 2,25 volymprocent	0,00	0,00
Över 2,25 men högst 4,5 volymprocent	9,19	9,65
Över 4,5 men högst 7,0 volymprocent	13,58	14,26
Över 7,0 men högst 8,5 volymprocent	18,69	19,62
Över 8,5 men högst 15,0 volymprocent	26,18	27,49
Över 15,0 men högst 18,0 volymprocent (endast vin)	54,79	57,53
Mellanklassprodukter, kr per liter		
Över 1,2 men högst 15,0 volymprocent	32,99	34,64
Över 15,0 men högst 22,0 volymprocent	54,79	57,53
Öl, kr per volymprocent och liter		
Över 0,5 men högst 2,8 volymprocent	0,00	0,00
Över 2,8 volymprocent	2,02	2,12

Statistik

I Tabell 7.2 redovisas statens intäkter från alkoholskatten samt Systembolagets och restaurangernas försäljning av alkoholdrycker. Intäkterna från punktskatter på alkoholhaltiga drycker beräknas för 2023 uppgå till 17,97 miljarder kronor vilket motsvarar drygt 13 procent av de totala punktskatteintäkterna.

Tabell 7.2 Intäkter från alkoholskatt och kvantiteter

År	2020	2021	2022*	2023*
Intäkter (miljarder kronor)				
Etylalkohol (spritdrycker)	5,24	5,61	5,61	5,71
Vin och andra jästa drycker	6,41	6,50	6,44	6,91
Mellanklassprodukter	0,15	0,13	0,12	0,14
Öl	4,48	4,55	4,86	5,21
Summa intäkter	16,27	16,79	17,03	17,97
Kvantitet (tusen liter)				
Etylalkohol ¹ (spritdrycker)	25 081	27 057	27 057	26 516
Vin och andra jästa drycker	260 144	264 773	262 125	262 125
Mellanklassprodukter	3 719	3 379	3 142	3 111
Öl	458 586	466 357	499 002	494 012

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

¹ Kvantiteten är beräknad utifrån en alkoholhalt på 40 procent.

Källa: Finansdepartementet

Beräkningskonventioner

Alkoholskatt antas vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten enbart beröra hushållens ekonomi och alltså inte påverka företagen. Vid beräkningen av offentligfinansiella effekter av ändrade alkoholskatter antas att förändringen får fullt genomslag på de inhemska konsumentpriserna. I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Vid den offentligfinansiella effektberäkningen av en förändrad skatt på alkohol beaktas emellertid att den registrerade konsumtionen (i huvudsak Systembolagets samt restaurangernas försäljning) förändras, bland annat på grund av förändrad oregistrerad konsumtion (såsom resandeförsel eller smuggling). En skattesatsförändring för en viss alkoholvara antas inte ge upphov till någon förändring av annan registrerad alkoholkonsumtion.

Hur mycket den registrerade konsumtionen förändras till följd av förändrade priser i Sverige beskrivs av priselasticiteten för alkoholhaltiga drycker. I dessa beräkningskonventioner används en elasticitet på -0,5 för alla alkoholdrycker utom för sprit. Det innebär att om det inhemska priset på alla registrerade alkoholvaror förutom sprit går upp med 1 procent, minskar den inhemska registrerade konsumtionen av dessa med 0,5 procent. Konsumtionen av spritdrycker bedöms vara mer priskänslig än övriga alkoholprodukter och i dessa beräkningskonventioner används en elasticitet på -0,7. Elasticiteternas storlek är en sammanvägd bedömning utifrån olika studier och analyser om priselasticiteten på alkohol.³⁸

Bruttoeffekten av en alkoholskatt höjning beräknas således genom att hänsyn tas till dels ökade skatteintäkter genom ökat pris, dels minskade skatteintäkter genom lägre inhemsk registrerad konsumtion.

Nettoeffekten beaktar även effekter på mervärdesskatteintäkterna. En höjning av punktskatten på alkohol antas öka priset, vilket i sin tur ger upphov till ökade mervärdesskatteintäkter. Samtidigt uppstår en motverkande minskning av mervärdesskatteintäkterna, när den registrerade konsumtionen minskar till följd av det högre priset. Båda dessa mervärdesskatteffekter beaktas vid beräkningen av den offentligfinansiella nettoeffekten. Genom prisövervältringen påverkas prisnivån i samhället av ändringar av alkoholskatten. För ytterligare diskussion om konsekvenserna av den ändrade prisnivån, se avsnitt 1.7.

³⁸ Se exempelvis SOU 2004:86, Alkoholinförslutredningen, Var går gränsen? SOU 2005:25, Gränslös utmaning – alkoholpolitik i en ny tid, bilaga 6. Asplund M, Friberg R och Wilander F (2007), Demand and distance: Evidence on cross-border shopping, *Journal of Public Economics*, 91 (1–2), s. 141–157. Nelson Jon P. (2013), Meta-analysis of alcohol price and income elasticities – with corrections for publication bias, *Health economics review*, 3(1), 17.

Exempel 7.1 redovisar den offentligfinansiella effekten av en skatteförändring på öl samt hur konsumtionen av öl antas påverkas.

Exempel 7.1 Höjd punktskatt på öl med 5 procent, från 2,02 till 2,12 kronor per volymprocent alkohol och liter

En höjd punktskatt på öl med 5 procent innebär en skattehöjning med 33 öre inklusive mervärdesskatt för en burk öl, 50 cl, med en alkoholhalt på 5,3 volymprocent. En höjning av punktskatten på öl med 5 procent innebär en höjning av priset på öl med omkring 2 procent. Detta under antagandet om att det typiska priset på öl, exklusive skatter, per liter ren alkohol är 248 kr, vilket ungefär motsvarar vad som gäller för de mest sålda ölsorterna på Systembolaget. Under antagandet att en inhemsk prishöjning med 1 procent minskar den inhemskt registrerade konsumtionen med 0,5 procent, innebär en prisökning på 2 procent att konsumtionen av öl i Sverige minskar från motsvarande 23 713 tusen liter ren alkohol till motsvarande 23 441 tusen liter ren alkohol.

Punktskatten på öl höjs i detta exempel från 202 till 212 kr per liter ren alkohol. Den konsumerade kvantiteten före höjningen utgörs av en prognos för 2023. Avrundning förekommer i räkneexemplet varför beloppen inte alltid summerar.

Förändring i punktskatteintäkter

(+) Högre punktskatteintäkter:

Konsumtion i tusen liter ren alkohol · punktskatte-
höjning

$23\,713 \cdot (212 - 202) = 0,237$ miljarder kronor

(-) Lägre punktskatteintäkter på grund av minskad inhemsk
registrerad konsumtion:

minskad inhemsk registrerad konsumtion · skattesats före
höjning

$(23\,713 - 23\,441) \cdot 202 = 0,055$ miljarder kronor

Förändring i mervärdesskatteintäkter

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

Konsumtion i tusen liter ren alkohol · skattesatsförändring ·
mervärdesskattesatsen

$23\,713 \cdot ((212 - 202) \cdot 0,25) = 0,059$ miljarder kronor

(-) Lägre mervärdesskatteintäkter på grund av minskad
inhemsk registrerad konsumtion:

minskad	inhemsk	registrerad	konsumtion·
mervärdesskattesatsen			
$(23\,713 - 23\,411) \cdot (248+202) \cdot 0,25 = 0,034$ miljarder kronor			
Sammanlagd effekt			
(=) Sammanlagt erhålls en bruttoeffekt på			
$0,237-0,055=0,189$ miljarder kronor och en nettoeffekt på			
$0,237-0,055+0,059-0,034=0,207$ miljarder kronor år 2023.			
I tabell 7.3 redovisas den offentligfinansiella effekten av en höjning av punktskatten på öl med 5 procent.			

Tabell 7.3 Offentligfinansiell effekt av en höjning av punktskatten på öl med 5 procent

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2023	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt	0,19	0,21	0,21	0,21	0,21

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

7.2 Tobaksskatt och skatt på vissa nikotinhaltiga produkter

Skatterättsliga regler

Punktskatten på cigaretter består av en styckeskatt och en värderelaterad skatt som tas ut som en procentsats på försäljningspriset. Utöver punktskatt på cigaretter betalas även mervärdesskatt på 25 procent av detaljhandelspriset, inklusive punktskatt. Tobaksskattesatserna anges i lagen (1994:1563) om tobaksskatt och omräknas för att beakta KPI-utvecklingen (se vidare bilaga 1).

Punktskatten på vätskor till elektroniska cigaretter (e-vätskor) och vissa andra nikotinhaltiga produkter regleras i en särskild lag, lagen om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter (2018:696). Skattesatserna för dessa nikotinhaltiga produkter omräknas inte för att beakta KPI-utvecklingen.

Skattesatserna för på tobak och vissa nikotinhaltiga produkter som i prop. 2021/22:245 föreslås gälla för 2023 innebär en höjning jämfört med tidigare år. I Tabell 7.4 anges skattesatserna på tobak, e-vätskor och andra nikotinhaltiga produkter för åren 2020–2023. Styckesskatten på cigaretter uppgår 2023 till 1,78 kronor. Därutöver tas punktskatt ut via den värderelaterade skatten om 1 procent av detaljhandelspriset. Den totala punktskatten på ett paket innehållande 20 cigaretter blir då 36,23 kronor om kostnaden för ett paket beräknas till 67 kronor 2023. Cigarrer och cigariller beskattas 2023 med 1,56 kronor per styck. Rökto bak och övrig tobak beskattas med 2 166 kronor per kilogram, tuggtobak med 560 kronor per kilogram och snus beskattas 2023 med 508 kronor per kilogram.

E-vätskor med en koncentration nikotin mellan 15 och 20 milligram per milliliter vätska (högkoncentrerade e-vätskor) beskattas 2023 med 4 000 kronor per liter vätska medan övriga e-vätskor beskattas med 2 000 kronor per liter vätska. Andra nikotinhaltiga produkter beskattas med 200 kr per kilogram.

Tabell 7.4 Skattesatser för tobak och vissa nikotinhaltiga produkter

	Enhet	2020	2021	2022	2023
Cigaretter, styckesskatt	kr/styck	1,60	1,62	1,64	1,78
Cigaretter, värderelaterad skatt	% av försäljningspris	1,00	1,00	1,00	1,00
Cigariller och cigarrer	kr/styck	1,41	1,42	1,44	1,56
Rökto bak	kr/kg	1 957	1 971	1 997	2 166
Snus	kr/kg	459	462	468	508
Tuggtobak	kr/kg	506	510	517	560
Övrig tobak	kr/kg	-	1 971 ¹	1 997	2 166
Högkoncentrerade e-vätskor	kr/liter	-	4 000 ²	4 000	4 000
Övriga e-vätskor	kr/liter	2 000	2 000	2 000	2 000
Andra nikotinhaltiga produkter	kr/kg	200	200	200	200

¹ Fr.o.m. 1/7 2021.

² Fr.o.m. 1/1 2021.

Statistik

I tabell 7.3 presenteras skatteintäkter och förbrukad beskattad kvantitet av tobak och vissa nikotinhaltiga produkter uppdelad på olika produktslag för 2020–2023. Skatten från tobak och vissa nikotinhaltiga produkter beräknas 2023 uppgå till 12,46 miljarder kronor vilket utgör 9 procent av de totala punktskatteintäkterna.

Tabell 7.3 Intäkter från tobaksskatt och skatt på vissa nikotinhaltiga produkter samt kvantiteter

År	2020	2021	2022*	2023*
Intäkter¹ (miljarder kronor)				
Cigaretter	8,17	7,91	8,09	8,00
Cigarrer och cigariller	0,06	0,06	0,06	0,06
Röktobak	0,15	0,18	0,17	0,15
Snus	3,36	3,46	3,51	3,51
Tuggtobak	0,00	0,00	0,00	0,00
Övrig tobak ²	-	0,00	0,00	0,00
Vissa nikotinhaltiga produkter ^{3,4}	0,11	0,20	0,20	0,20
Summa intäkter	11,91	11,91	12,15	12,39
Kvantitet				
Cigaretter, miljoner styck	5 011	4 789	4 836	4 788
Cigarrer och cigariller, miljoner styck	41	41	41	40
Röktobak, tusen kg	76	93	85	77
Snus, tusen kg	7 318	7 499	7 499	7 499
Tuggtobak, tusen kg	3	2	2	2

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Intäkterna för 2023 baseras på skattesatser enligt prop. 2021/22:245.

¹ Intäkterna för de enskilda tobaksprodukterna bygger på prognossiffror medan de summerade intäkterna för år som varit är utfallssiffror. De enskilda posterna summerar därför inte till de summerade intäkterna.

² Övrig tobak började beskattas 1/7 2021.

³ I "Vissa nikotinhaltiga produkter" ingår "Övriga e-vätskor", "Andra nikotinhaltiga produkter" och från och med 1/1 2021 även "Högonkoncentrerade e-vätskor".

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

Källa: ESV, Skatteverket samt egna beräkningar.

Beräkningskonventioner

Tobaksskatten och skatten på vissa nikotinhaltiga produkter antas enbart beröra hushållens ekonomi. I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från beteendeeffekter som en skatteförändring

kan ge upphov till. Vid den offentligfinansiella effektberäkningen av en förändrad skatt på tobak beaktas emellertid att den registrerade konsumtionen förändras, bland annat på grund av förändrad oregistrerad konsumtion (såsom resandeförsel eller smuggling). En skattesatsförändring på en viss tobaksvara antas inte ge upphov till någon förändring av annan registrerad tobakskonsumtion.

Priselasticiteten för cigaretter i industrialiserade länder har skattats i ett flertal studier.³⁹ I beräkningskonventionerna har en sammanvägd bedömning gjorts utifrån de studier och analyser som tagits fram gällande priselasticiteten på cigaretter och röktobak. Den priselasticitet som används är -0,2. Det innebär att konsumtionen av registrerade cigaretter och röktobak minskar med 0,2 procent till följd av förändrad konsumtion vid en prishöjning på cigaretter med 1 procent.

Utifrån de olika studierna och analyserna bedöms konsumtionen av snus vara mindre priskänslig och den sammanvägda bedömningen i beräkningskonventionerna är en priselasticitet på -0,1. Priselasticiteten för cigarrer och tuggtobak antas vara 0.

Bruttoeffekten av en tobaksskattehöjning beräknas således genom att hänsyn tas till dels ökade skatteintäkter genom ökat pris, dels minskade skatteintäkter genom lägre inhemsk registrerad konsumtion.

Nettoeffekten beaktar även effekter på mervärdesskatteintäkterna. En höjning av punktskatten på tobak antas öka priset, vilket i sin tur ger upphov till ökade mervärdesskatteintäkter. Samtidigt uppstår en motverkande minskning av mervärdesskatteintäkterna, när den registrerade konsumtionen minskar till följd av det högre priset. Båda dessa mervärdesskatteffekter beaktas vid beräkningen av den offentligfinansiella nettoeffekten. Genom prisövervältringen påverkas prisnivån i samhället av ändringar av tobaksskatten. För ytterligare diskussion om konsekvenserna av den ändrade prisnivån, se avsnitt 1.7.

³⁹ Se exempelvis Chaloupka F. och Warner K. E. (2000), "The Economics of Smoking", *Handbook of Health Economics*, s. 1539–1627, samt Nguyen L., Rosenqvist G. och Pekurinen M. (2012) "Demand for Tobacco in Europe: An Econometric Analysis of 11 Countries for the PPACTE Project", National Institute for Health and Welfare (THL), Report 6/2012.

7.3 Kemikalieskatt

Skatterättsliga regler

Skatt på kemikalier i viss elektronik tas sedan den 1 juli 2017 ut på varor inom bestämda kategorier som definieras med hjälp av tulltaxans indelning i KN-nummer⁴⁰. Beskattning sker utifrån varans vikt. Varor som omfattas är bl.a. spisar, mikrovågsugnar, kylskåp, frysskåp, diskmaskiner, tvättmaskiner, torktumlare, datorer, bärbara datorer, läsplattor, dammsugare, mobiltelefoner, cd-spelare, dvd-spelare, radioapparater, dataskärmar och spelkonsoler. Från och med den 1 oktober 2020 beskattas även varor som säljs från en utländsk säljare direkt till en svensk konsument. Skatten omräknas årligen för att beakta KPI-utvecklingen (se vidare bilaga 1). Januari t.om. juni 2023 är skattebeloppen 12 kronor per kilogram för vitvaror och 181 kronor per kilogram för övrig elektronik. Maximalt skattebelopp är 497 per vara. Rätt till avdrag finns med 50 procent av skatten för den elektronik som inte innehåller additivt tillsatta föreningar av brom eller klor och med 90 procent av skatten för varor som inte innehåller additivt tillsatta förening av fosfor eller reaktivt tillsatta brom- eller klorföreningar.

I budgetpropositionen för 2023 föreslår regeringen en förändring av skatten på kemikalier i viss elektronik för en enklare och tydligare skatt. Förenklingarna som föreslås träda ikraft 1 juli 2023 innebär nya skattesatser och att rätten till avdrag görs om.

Skattebeloppen i förslaget är 11 kronor per kilogram för vitvaror och 160 kronor per kilogram för övrig elektronik. Maximalt skattebelopp är 489 kronor per vara. Rätt till avdrag i förslaget finns med 50 procent av skatten för den elektronik som inte innehåller brom eller klor och med 95 procent av skatten för elektronik som dessutom inte innehåller fosfor. I tabell 7.4 anges skattebeloppen för kemikalier i viss elektronik för åren 2020–2023. .

⁴⁰ KN står för "Kombinerade Nomenklaturen" och är ett EU-gemensamt system för att dela in varor i olika grupper.

Tabell 7.4 Skattesatser för kemikalier i viss elektronik

Kronor

År	Enhet	2020	2021	2022	Januari– juni 2023*	Juli– december 2023
Vitvaror	kr/kg	11	11	11	12	11
Övrig elektronik	kr/kg	163	164	166	181	160
Maximalt skattebelopp	kr/vara	448	451	457	497	489

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

Statistik

I tabell 7.5 redovisas skatteintäkterna för kemikalieskatten för 2019–2022.

Tabell 7.5 Intäkter från skatt på kemikalier i viss elektronik

Miljarder kronor

År	2020	2021	2022*	2023*
Vitvaror				
Bruttointäkt	0,85	1,00	1,01	1,11
Avdrag 50%	0,21	0,3	0,31	0,34
Avdrag 90%	0,02	0,04	0,04	0,04
Intäkt efter avdrag	0,62	0,66	0,67	0,73
Övrig elektronik				
Bruttointäkt	1,92	2,10	2,13	2,34
Avdrag 50 %	0,56	0,66	0,66	0,73
Avdrag 90 % ¹	0,34	0,35	0,36	0,39
Intäkt efter avdrag	1,01	1,09	1,11	1,22
Total intäkt efter avdrag	1,63	1,75	1,78	1,95

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

¹ Från och med 1 juli 2023 är avdragsrätten 95 %

Källa: Skatteverket samt egna beräkningar.

Beräkningskonventioner

Skatt på kemikalier i viss elektronik påverkar både hushållens och företagets ekonomi. För den del av försäljningen som påverkat hushållen antas full övervältring på priset. För den del av försäljningen som berör hushållen tillkommer därför en

mervärdesskatteeffekt. Genom prisövervärtringen påverkas prisnivån i samhället av ändringar av miljörelaterade skatter. För ytterligare diskussion om konsekvenserna av den ändrade prisnivån, se avsnitt 1.7. Den del av försäljningen som berör företagen antas övervältras på företagens vinster vilket ger upphov till en bolagskatteeffekt. Nettoeffekten beräknas då för företagen som bruttoskatteförändringen multiplicerad med (1-bolagsskattesatsen).

För att beräkna den offentligfinansiella effekten av ändrad skatt på kemikalier i elektronik behövs försäljningsstatistik för de varugrupper som omfattas samt uppgifter om hur stor andel av varorna som säljs till företag respektive privatpersoner. 80 procent av alla vitvaror och ca 60 procent av övrig elektronik antas säljas till privatpersoner. Vid införandet av skatten gjordes också antaganden om beteendeeffekt. För mer detaljerad information om dessa antaganden, se betänkandet Kemikalieskatt - Skatt på vissa konsumentvaror som innehåller kemikalier (SOU 2015:30).

7.4 Andra punktskatter

Skatterättsliga regler

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

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

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

skattesatsen är 81,83 procent. För övriga skattskyldiga utgörs beskattningsunderlaget av utbetalt belopp och skattesatsen är 81,83 procent.

Skatt tas även ut på trafikförsäkringspremier samt på trafikförsäkringsavgifter i enlighet med lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. Syftet med skatten är att tydligare koppla skaderisken till samhällets kostnad av att färdas i trafiken. Skatten tas ut med 32 procent av intjänade premier. Om ett fordon saknar trafikförsäkring och inte är avställt har Trafikförsäkringsföreningen rätt att ta ut en trafikförsäkringsavgift av den försäkringspliktige. Skatt tas i de fallen ut med 22 procent av mottagna trafikförsäkringsavgifter.

Statistik

I tabell 7.6 redovisas statens intäkter från beskattningen av spel, samt från premieskatterna på gruppliv- respektive trafikförsäkringar. Intäkterna från dessa punktskatter förväntas 2023 totalt uppgå till ca 8,6 miljarder kronor, vilket motsvarar 6 procent av de totala intäkterna från punktskatter.

Tabell 7.6 Intäkter från andra punktskatter

Miljarder kronor

År	2020	2021	2022*	2023*
Skatt på spel	3,78	4,03	4,50	4,70
Skatt på annonser och reklam ¹	0,11	0,10	-	-
Premieskatt för grupplivförsäkring	0,60	0,58	0,61	0,61
Skatt på trafikförsäkringspremier	2,79	2,80	3,04	3,29
Summa intäkter	7,28	7,51	8,15	8,60

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

¹ Lagen om (1972:266) om skatt på annonser och reklam upphörde att gälla den 1 januari 2022.

Beräkningskonventioner

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

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

Eftersom det inte utgår någon mervärdesskatt på skatten på trafikförsäkringspremier antas inte förändringar av skatten medföra indirekta effekter för hushållen. Således sammanfaller bruttoeffekten med nettoeffekten för den del av skatteförändringen som berör hushåll. För den del av regeländringen som träffar företag beaktas att statens intäkter från bolagsskatten indirekt påverkas (bolagsskatteeffekt).

8 Skatt på konsumtion – mervärdesskatt

Mervärdesskatt⁴¹ är en skatt på privat och offentlig konsumtion. Skatten tas ut i flera led i produktions- och distributionskedjan. Det är det mervärde som har tillförts i varje led som beskattas. I praktiken går det till så att mervärdesskattepliktiga företag i produktions- och distributionskedjan tar ut mervärdesskatt från efterföljande led (utgående skatt) och drar av mervärdesskatt från föregående led (ingående skatt). Om den utgående mervärdesskatten är större än den ingående, betalas mellanskillnaden in till staten. Om i stället den ingående mervärdesskatten är större än den utgående, får företagen tillbaka mellanskillnaden från staten. Genom denna konstruktion undviks dubbelbeskattning av det mervärde som skapats i föregående led.

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

År 2023 beräknas mervärdesskatteintäkterna uppgå till ca 590 miljarder kronor. Motsvarande ca 15 procent av intäkterna beräknas gå tillbaka till kommunsektorn via systemet för mervärdesskattekomensation (se avsnitt 8.2), och 8 procent beräknas gå tillbaka till statliga myndigheter som komensation för mervärdesskatt i enlighet med förordning (2002:811) om myndigheters rätt till komensation för mervärdesskatt. Mervärdesskatteintäkterna utgör ca 23 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter och ca 44 procent av statens skatteintäkter.

⁴¹ Mervärdesskatten benämns även ofta som moms.

Skatterättsliga regler

Mervärdesskatt tas ut med en viss procent av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs av varans eller tjänstens pris, inklusive övriga skatter och avgifter. I EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) finns regler om mervärdesbeskattning som alla medlemsstater i EU måste följa. Varje medlemsstat måste ha en normalnivå för mervärdesskatt (normalskattesats). Medlemsstaterna får själva bestämma nivån på normalskattesatsen men den får inte understiga 15 procent. Reglerna ger också medlemsstaterna möjlighet att tillämpa två mervärdesskattesatser som är lägre än normalskattesatsen men som inte understiger 5 procent (reducerad skattesats). Vidare finns det i direktivet en mer begränsad möjlighet att tillämpa en skattesats som understiger 5 procent (superreducerad skattesats) och ett undantag med rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för viss typ av omsättning. Av direktivet framgår vilka omsättningar av varor och tjänster som får beskattas med dessa lägre skattesatser eller omfattas av undantag med avdragsrätt samt vilka omsättningar som i övrigt ska vara undantagna från mervärdesbeskattning.

Normalskattesatsen i Sverige är 25 procent. För vissa varor och tjänster är skattesatserna reducerade till 12 respektive 6 procent. Livsmedel, restaurang- och cateringtjänster, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet konstnärers försäljning av egna konstverk m.m. samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter beskattas med 12 procent. Allmänna nyhetstidningar, böcker, personbefordran, entréavgifter till konserter, teater och liknande föreställningar, förevisning av naturreservat, nationalparker och liknande områden, vissa reparationer samt vissa mervärdeskattepliktiga tjänster inom idrottsområdet beskattas med 6 procent. I budgetpropositionen för 2023 bedöms att mervärdesskatten för vissa reparationer bör höjas från 6 till 12 procent den 1 april 2023.

Företag som tillhandahåller varor och tjänster som är undantagna från mervärdesbeskattning ska inte ta ut någon mervärdesskatt av efterföljande led. De har emellertid normalt inte heller någon avdragsrätt för sin ingående mervärdesskatt. Det innebär att konsumtion av undantagna varor belastas med mervärdesskatt på den del av mervärdet som tillförts i tidigare led. Även denna

mervärdesskatt antas övervältras på priserna. Bostadshyror, vård och omsorg och finansiella tjänster är exempel på områden som är undantagna från mervärdesbeskattning och där erlagd mervärdesskatt således utgör en kostnad i produktionen. År 2023 förväntas hushållens utgifter för dessa typer av konsumtionsvaror och tjänster uppgå till ca 862 miljarder kronor, vilket motsvarar cirka 36 procent av hushållens totala konsumtion.

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

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

Företag med en omsättning som beräknas bli högst 80 000 kronor under beskattningsåret är befriade från mervärdesskatt på sin omsättning av varor och tjänster.

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

Skatteverket kan om det finns särskilda skäl besluta om kortare redovisningsperiod, utan att den skattskyldige begär det.

Statistik

I tabell 8.1 redovisas skattebaserna för mervärdesskatt fördelade på respektive skattesats. De baser som redovisas är de som vid skattesatsförändringar påverkar de offentliga finanserna. I dem ingår hushållens och de allmännyttiga ideella föreningarnas konsumtion samt förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt. Kvalificerat undantagna varor och tjänster redovisas under kategorin ”0 procent”. Kommunernas och regionernas konsumtion ingår inte i basen, eftersom kommuner och regioner kompenseras för den ingående mervärdesskatt som de inte har avdragsrätt för. Det är till stor del kommunsektorns konsumtion som utgör skillnaden mellan basberäkningen för 2023 i tabell 8.1 och basen för de beräknade mervärdesskatteintäkterna på 590 miljarder kronor, som presenterades i inledningen av detta kapitel.

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

Tabell 8.1 Baser för mervärdesskatt

Miljarder kronor

Mervärdesskattesatser	2020	2021	2022*	2023*
25 procent	1349	1496	1686	1755
12 procent	359	383	417	431
6 procent	68	72	80	80
0 procent ¹	9	9	10	11

Anm.: En * markerar att baserna är prognoser. Baserna motsvarar den konsumtion som mervärdesskatten beräknas på och redovisas därmed exklusive mervärdesskatt. Baserna inkluderar privat konsumtion, de allmännyttiga ideella föreningarnas konsumtion samt förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt (offentlig konsumtion ingår alltså inte). Hushållens konsumtion fördelas mellan de olika skattesatserna utifrån data från SCB. Skillnader i baserna från föregående år förklaras bl.a. av en finare uppdelning av vissa konsumtionskategorier, pandemin effekter på ekonomin, höga elpriser och inflation.

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

Beräkningskonventioner

Vid beräkningar av de offentligfinansiella effekterna av en förändrad mervärdesskattesats bortses generellt från eventuella beteendeffekter som påverkar efterfrågade och utbudna kvantiteter av varor och tjänster (se kapitel 1). De beaktas däremot i de långsiktiga offentligfinansiella effektberäkningarna (se avsnitt 8.3).

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

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

skattebas innehåller en stor andel försäljning där mervärdesskatt undanhålls bör skatteundandragandets storlek beaktas.

Bruttoeffekten för den offentliga sektorn av en mervärdesskattesatsförändring beräknas som förändringen av skattesatsen multiplicerat med mervärdesskattebasen för de varor och tjänster som omfattas av skattesatsförändringen. Vid beräkningar av offentligfinansiella effekter vid ändrade regler för mervärdesskatt antas att inga indirekta effekter uppstår vid regelförändringen. Det innebär att brutto- och nettoeffekten blir densamma.

Genom prisövervältringen påverkar ändringar av mervärdesskatter prisnivån i samhället. För ytterligare diskussion om konsekvenserna av detta, se avsnitt 1.7.

Exempel 8.1 med efterföljande tabell 8.2 visar hur den offentligfinansiella effekten av höjd mervärdesskattesats på livsmedel beräknas och redovisas.

Exempel 8.1 Höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet

I detta exempel redovisas offentligfinansiella effekter av en höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet från 12 till 13 procent. Skattebasen utgörs av hushållens konsumtion av livsmedel, inklusive alkoholfria drycker och öl klass 1 och 2, och beräknas 2022 uppgå till 319 miljarder kronor exklusive mervärdesskatt. Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande blir 3,13 miljarder kronor ($0,01 \cdot 319 \cdot 0,98$), när hänsyn tas till skattebortfall på 2 procent.

Nettoeffekten sammanfaller med bruttoeffekten och är konstant över de år som redovisas i tabell 8.2.

Tabell 8.2 Höjd mervärdesskatt på livsmedel med en procentenhet

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2023	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt	3,13	3,13	3,13	3,13	3,13

8.1 Breddad skattebas för mervärdesskatt

I detta avsnitt redogörs för hur de offentliga finanserna påverkas när basen för mervärdesskatt breddas genom att ett tidigare undantaget område blir mervärdesskattepliktigt.

Varje skattskyldigt företag redovisar och betalar mervärdesskatt på det mervärde som skapas i det egna företaget. Genom att den mervärdesskatt som betalas på inköpen dras av som ingående mervärdesskatt vältras bördan av mervärdesskatten framåt i kedjan tills den slutligen betalas av någon som inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, vilket ofta också är den slutliga konsumenten. Det förekommer dock att den som slutligen betalar mervärdesskatten är ett företag som självt säljer en vara eller tjänst. I sådana fall kompenserar företaget vanligen för den mervärdesskatt som belöper på inköpen genom ett tillägg på det pris som tas ut på den egna försäljningen. Till den del pristillägget motsvaras av mervärdesskatten på företagets egna inköp så sker således en övervältring av mervärdesskatten på den slutliga konsumenten genom s.k. dold moms. Av detta följer att en basbreddning kan förväntas belasta den slutliga konsumenten, antingen direkt eller indirekt, och att den offentligfinansiella effekten kan antas motsvara värdet av den breddade basen multiplicerat med den aktuella skattesatsen.

Det finns dock situationer där dold moms även medför en dubbelbeskattning eller s.k. kumulativ effekt. Så kan ske i situationer där ett företag som inte är skattskyldigt för mervärdesskatt säljer till ett annat företag som är skattskyldigt. Om det företag som inte är skattskyldigt tar ut dold moms på sin egen försäljning kommer den dolda momsen att utgöra en kostnad för det köpande företaget. Om det köpande företaget i sin tur tar ut kompensation för den dolda momsen på sin egen försäljning kommer den att utgöra en del av underlaget för det företagets mervärdesskattepliktiga försäljning. Följden av detta är att mervärdesskatt kommer att tas ut på den dolda momsen, dvs. det kommer att ske en dubbelbeskattning. Förekomsten av sådana s.k. kumulativa effekter kan innebära att den offentligfinansiella effekten av en basbreddning behöver delas upp i deffekter, där vissa deffekter är negativa.

Nedan visas genom olika exempel på mervärdesskattekedjor olika effekter med och utan undantag från beskattning.

Mervärdesskatteplikten när inga undantag finns

Diagram 8.1 visar hur utgående och ingående mervärdesskatt ser ut i en hypotetisk produktions- och distributionskedja (fortsättningsvis uttryckt försäljningskedja) där inga undantag från mervärdesskatt förekommer. De smala pilarna visar hur företagens inbetalning respektive avdrag av mervärdesskatt ser ut i en sådan försäljningskedja. De tjocka pilarna visar företagens försäljningspris inklusive mervärdesskatt. Alla företag i försäljningskedjan debiterar utgående mervärdesskatt på försäljning samtidigt som de får göra avdrag för ingående mervärdesskatt på inköp. Därigenom betalar varje företag mervärdesskatt på det mervärde som skapats i företaget. Staten erhåller mervärdesskatten på det samlade mervärdet från hela kedjan vid försäljningen till slutkonsumenten eftersom denna saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Sammantaget innebär denna försäljningskedja mervärdesskatteintäkter till staten på 10 kronor.

Diagram 8.1 In- och utgående mervärdesskatt i en försäljningskedja utan undantag från mervärdesskatt, kr

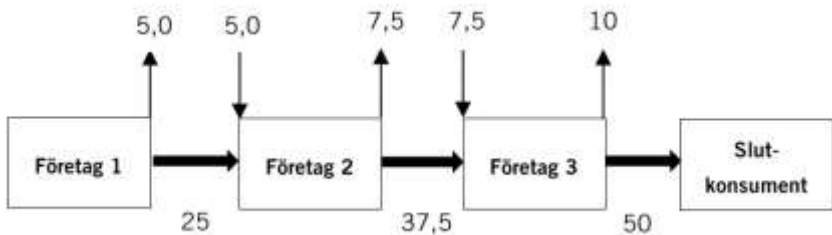
*Mervärdesskatteplikten för ett företag som i huvudsak säljer till andra företag*

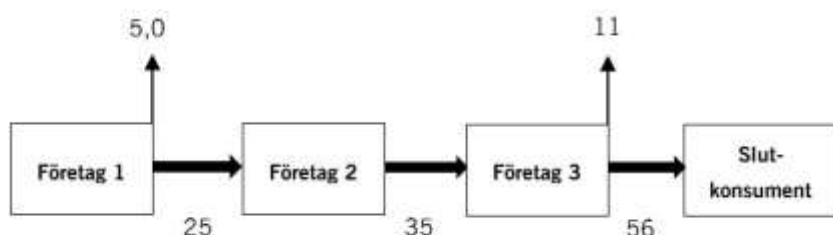
Diagram 8.2 skiljer sig från diagram 8.1 genom att företag 2 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. Skillnaden innebär att staten även erhåller mervärdesskatteintäkter på 5 kronor från företag 1, då företag 2 saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på motsvarande 5 kronor.

Den ingående mervärdesskatten, som inte får dras av, utgör en kostnad för företag 2. Denna kostnad övervältras framåt i

försäljningskedjan via högre priser. Staten erhåller därmed även större mervärdesskatteintäkter från företag 3 som betalar utgående mervärdesskatt på ett högre pris (jämför med 11 kronor i utgående mervärdesskatt med 10 kronor i utgående mervärdesskatt i diagram 8.1). Undantaget innebär att slutkonsumenten i diagram 8.2 betalar ett pris på 56 kronor. Utan undantag hade slutkonsumenten i stället betalat ett pris på 50 kronor (se diagram 8.1).

Sammanlagt medför försäljningskedjan i diagram 8.2 mervärdesskatteintäkter till staten på 16 kronor ($5 + 11 = 16$) vilket är mer än vid en försäljningskedja utan undantag (jämför med 10 kronor i mervärdesskatteintäkter i diagram 8.1). Ett införande av mervärdesskatteplikt för företag 2, som framförallt säljer till andra företag, skulle därmed leda till minskade mervärdesskatteintäkter för staten, allt annat lika.

Diagram 8.2 Mervärdesskatteinbetalningar i en försäljningskedja där företag 2 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, kr



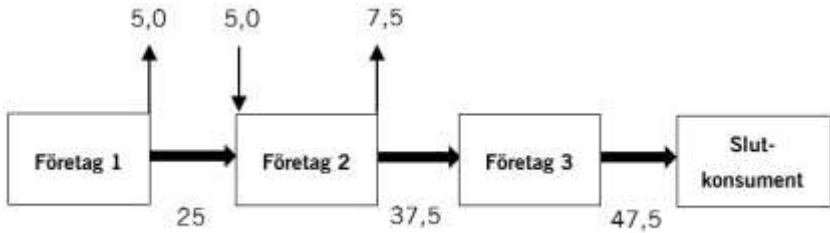
Mervärdesskatteplikten för ett företag som i huvudsak säljer till slutkonsumenter

Diagram 8.3 visar hur mervärdesskatteinbetalningarna till staten ser ut i en försäljningskedja där det sista företaget som säljer till slutkonsumenter bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. I jämförelse med en försäljningskedja där samtliga företag bedriver verksamhet som mervärdesskattepliktig (se diagram 8.1) erhåller staten lägre mervärdesskatteintäkter till följd av att företag 3 inte betalar någon mervärdesskatt på sitt mervärde. Därigenom möter även slutkonsumenterna ett lägre pris.

Sammanlagt medför försäljningskedjan beskriven i diagram 8.3 mervärdesskatteintäkter till staten på 7,5 kronor vilket är mindre än om alla företag i försäljningskedjan hade varit mervärdesskatte-

pliktiga (jämför med 10 kronor i mervärdesskatteintäkter i diagram 8.1). Ett införande av mervärdesskatteplikt för företag 3 skulle därmed öka mervärdesskatteintäkterna till staten. Diagram 8.1 och 8.3 beaktar inte andra avdrag bolagen eventuellt gör vid inköp för att skapa mervärdet, utan speglar en förenklad verklighet.

Diagram 8.3 Mervärdesskatteinbetalningar i en försäljningskedja där företag 3 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, kr



Breddad skattebas för mervärdesskatt

Exempel 8.2 beskriver hur den offentligfinansiella effekten beräknas när basen för mervärdesskatt breddas genom att ett område där företagen framförallt säljer till slutkonsumenter blir mervärdesskattepliktigt. Den offentligfinansiella bruttoeffekten av en breddad bas består av den mervärdesskatt som inte är avdragsgill i senare produktions- och distributionsled, dvs. den mervärdesskatt som betalas av privatkonsumenter, ideella föreningar och av företag vars verksamhet inte är mervärdesskattepliktig.

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

En mervärdesskattebeläggning innebär att den ingående mervärdesskatten blir avdragsgill. Priset exklusive mervärdesskatt på de aktuella varorna och tjänsterna antas minska med ett belopp mot-

svarande 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 8.2 Breddad skattebas för mervärdesskatt

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

Mervärdet i branschen beräknas som omsättningen före mervärdesskattebeläggning minus kostnader för insatsvaror, dvs. 20 miljarder kronor ($100-80$). Med antagande om oförändrad vinstmarginal uppgår omsättningen exklusive ingående och utgående mervärdesskatt till 84 miljarder kronor ($100-16=64+20$). Den offentligfinansiella effekten motsvaras av den utgående mervärdesskatten minus den ingående mervärdesskatten och uppgår till 5 miljarder kronor ($(84 \cdot 0,25) - 16$). De offentligfinansiella effekterna redovisas i tabell 8.3.

Tabell 8.3 Breddad skattebas för mervärdesskatt

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2023	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0

8.2 Hantering av mervärdesskatten mellan stat och kommunsektor

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

Detta särskilda ersättningssystem kompenserar kommunsektorn för ingående mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet med syfte att säkerställa konkurrensneutraliteten i valet mellan att bedriva verksamhet i egen eller annan regi (se prop. 2001/02:112 s. 17 och prop. 2005/06:7 avsnitt 6.2.). Kommuner och regioner får kompensation för den ingående mervärdesskatt de inte har avdragsrätt för, dvs. ingående skatt hänförlig till den icke skattepliktiga verksamheten. De får också kompensation vid upphandling av en verksamhet från en privat utförare som bedriver icke skattepliktig verksamhet. Den ingående mervärdesskatten som inte får dras av hos den privata utföraren blir en s.k. dold mervärdesskattekostnad som övervältras i upphandlingskostnaden. Kommuner och regioner ersätts för den s.k. dolda mervärdesskatten genom en schablonersättning vid upphandlingen.

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

8.3 Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar

I beräkningar av offentligfinansiella effekter tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av förändrade skattesatser (se avsnitt 1.2). Som beslutsunderlag är det dock intressant att uppskatta en skatteförändrings offentligfinansiella effekt på lång sikt, när ekonomin nått ett nytt jämviktsläge.

Vid beräkning av den långsiktiga effekten av selektiva mervärdesskatteförändringar är det framför allt viktigt att ta hänsyn till hur sysselsättningen påverkas, dels inom den sektor som erhåller en förändrad mervärdesskattesats, dels inom andra sektorer – eftersom en omfördelning av konsumtionsutgifter mellan sektorer kan påverka den relativa sysselsättningen i sektorerna. Vidare bör hänsyn tas till eventuella sysselsättningseffekter till följd av förändrat arbetsutbud hos dem som konsumerar varan eller tjänsten med förändrad mervärdesskattesats. En omfördelning av konsumtionsutgifter till den varu- eller tjänstegrupp som erhåller sänkt mervärdesskatt innebär även att mervärdesskatteintäkterna påverkas i de fall skattesatserna skiljer sig åt mellan de grupper som omfördelningen sker emellan. Även det bör då beaktas i beräkningen av den långsiktiga effekten.

Nedan följer ett exempel från utredningen *Sänkt restaurang- och cateringmoms* (SOU 2011:24) på hur långsiktiga effekter har beräknats för en sänkning av mervärdesskatten på just restaurang- och cateringtjänster. Den statiska offentligfinansiella nettoeffekten av sänkt mervärdesskatt för restaurang- och cateringtjänster från 25 till 12 procent beräknades till -5,4 miljarder kronor för år 2012. Vid beräkning av de långsiktiga effekterna antas att mervärdesskattesänkningen övervältras fullt ut på priset (för en redogörelse kring detta antagande, se SOU 2011:24 avsnitt 6.1.4). Vidare antas att egenpriselasticiteten för restaurang- och cateringtjänster är -0,8 (dvs. om priset sänks med 1 procent ökar efterfrågad kvantitet med 0,8 procent)⁴².

Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster antas öka sysselsättningen varaktigt till följd av (1) ökat arbetskraftsutbud

⁴² Assarsson, B, 2004, "Consumer Demand and Labour Supply in Sweden." *Bilaga 6 till Mervärdesskatteutredningen SOU 2005:57*.

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

Sammantaget beräknades den sänkta mervärdesskatten långsiktigt öka sysselsättningen med ca 6 000 helårsarbetskrafter. De positiva sysselsättningseffekterna påverkar i sin tur de offentliga finanserna genom ökade inkomstskatteintäkter och minskad utbetalning av ersättningar.

Den långsiktiga offentligfinansiella kostnaden beräknades uppgå till ca 3,6 miljarder kronor 2012. Det innebär att den långsiktiga offentligfinansiella effekten utgör knappt 70 procent av den statistiskt beräknade nettoeffekten för denna skatteförändring ($5,4/3,6=0,67$). Åtgärdens självfinansieringsgrad är därmed drygt 30 procent.

Bilaga 1 Konventioner för omräkning av punktskatter enligt allmän prisutveckling och reala inkomstökningar (indexering)

Flera punktskatter omräknas årligen med förändringen av konsumentprisindex, KPI. Utöver förändringen av KPI omräknas vissa punktskatter även med ett schabloniserat tillägg med två procentenheter för att även ta hänsyn till reala inkomstökningar (utveckling av bruttonationalprodukten, BNP). Vilka punktskatter som omräknas framgår av tabell B.1.

Tabell B.1 Punktskatter som indexeras

Skatt	KPI-omräkning	BNP-omräkning	Indexeras från och med
Tobak	Ja	Nej	1/1 2011 ¹
Energi och koldioxid – bensin och diesel	Ja	Ja	1/1 1994 ²
Energi och koldioxid – övriga bränslen	Ja	Nej	1/1 1994
Energi – el	Ja	Nej	1/1 1994
Naturgrus	Ja	Ja	1/1 2019
Avfall – deponi	Ja	Ja	1/1 2019
Avfall - förbränning ³	Ja	Nej ⁴	1/1 2023
Flygresor	Ja	Nej	1/1 2019
Kemikalier	Ja	Nej ⁴	1/1 2019

¹ Tillsammans med alkoholskatten indexomräknades tobaksskatten även 1994–1998.

² KPI-omräkning fr.o.m. 1994, BNP-omräkning fr.o.m. 2017.

³ I budgetpropositionen för 2023 föreslås att skatten på förbränning av avfall slopas fr.o.m. den 1 januari 2023

⁴ I propositionen 2021/22:240 föreslogs att skatten på avfallsförbränning och skatten på kemikalier BNP-indexeras fr.o.m. den 1/1 2023. Riksdagen röstade nej till förslagen den 26/10 2022.

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

Även vissa direkta skatter är knutna till KPI genom basbelopp och index. Skiktgräns för statlig inkomstskatt utgår från historisk förändring av KPI, mellan juni andra året före och juni året närmast före aktuellt år. Även för punktskatter utgår omräkningen från historiskt KPI-utveckling, men omräkningsförfarandet skiljer sig något åt jämfört med hur omräkningen görs för skiktgräns för statlig inkomstskatt. Underlaget för omräkningen av punktskatter är de skattesatser som anges i respektive lag – t.ex. lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE), eller i lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS) och inte de skattesatser som anges i den senaste förordningen. Det innebär att omräkningen tillämpas på den skattesats som anges i LSE eller LTS och i stället har som utgångspunkt utvecklingen av KPI från juni året före det år då skattesatsen senast ändrades i lagen (det s.k. basåret).

I budgetpropositionen för 2023 föreslår regeringen att indexeringen för skatten på kemikalier i viss elektronik ändras så att omräkningen knyts direkt till gällande skattebelopp, snarare än till ett basår.

Senast i november varje år ska regeringen, inom lagstiftning med indexreglering, i förordning fastslå det kommande årets skattesatser. Då nya skattesatser aktivt föreslås är det brukligt att indexomräkningen även ingår i de föreslagna skattesatserna. Vid riksdagsbeslut om skattesatser för det kommande året tillämpas i så fall inte förordningen där regeringen fastslår det årets omräknade skattesatser.

Vid indexomräkning använder regeringen s.k. fastställda indextal som beräknas av SCB.⁴³

⁴³ se www.scb.se, tabell "KPI fastställda tal (1980 = 100)".

Exempel B.1 Omräkning av punktskatter enligt index 2023

Nedan ges exempel på hur omräkningen och avrundningen görs:

För skattesatsen på el (normalnivån) skedde den senaste lagändringen 2019. Skattesatsen för 2022 framgår av förordning. Skattesatsen för 2023 bestäms genom att de i LSE angivna skattebeloppet omräknas med förhållandet mellan KPI i juni 2018 och KPI i juni 2022. Beräkningen utgår alltså från 2019 års skattesats. Index har mellan juni 2018 och juni 2022 ökat med 12,88 % ($370,95/328,62-1$), uttryckt i % och avrundat med två decimaler). Omräkningen görs enligt: $34,7 \text{ öre/kWh} \cdot 1,1288 = 39,2 \text{ öre kWh}$, avrundat till hela tiondels ören.

För skattesatsen på avfall (deponi) skedde den senaste lagändringen 2018. Skattesatsen för 2022 framgår av förordning. Skattesatsen för 2023 bestäms genom att det i lagen (1999:673) om skatt på avfall angivna skattebeloppet omräknas med förhållandet mellan KPI i juni 2017 och KPI i juni 2022 med ett årligt tillägg av två procentenheter till KPI-omräkningen. Beräkningen utgår alltså från 2018 års skattesats.

Utifrån årlig indexförändring med tillägget om två procentenheter räknas 2018 års skattesats upp med 26,86 % = $(328,62/321,97+0,02) \cdot (334,47/328,62+0,02) \cdot (336,84/334,47+0,02) \cdot (341,32/336,84+0,02) \cdot (370,95/341,32+0,02)-1$, uttryckt i % och avrundat med två decimaler. Omräkning av skattesatsen på avfall görs enligt: $500 \text{ kr/ton} \cdot 1,2686 = 634 \text{ kr/ton}$, avrundat till hela kronor.