

# Beräknings- konventioner 2012

ISBN 978-91-977873-2-1  
ISSN 1650-0741

# Förord

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

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

På uppdrag av skatteekonomiska enheten har Professor Henry Ohlsson vid Uppsala universitet granskat beräkningskonventionerna. Granskningen syftar till att förbättra kvaliteten på beräkningskonventionerna och därmed det skattepolitiska beslutsunderlaget. Granskningen har i första hand inriktat sig på principerna bakom beräkningskonventionerna samt beräkningar av indirekta effekter av ändrade skatteregler. Slutsatserna från granskningen har beaktas i Beräkningskonventioner 2012, främst i avsnitt 1.2 Centrala ekonomiska utgångspunkter. Nytt i beräkningskonventionerna för 2012 är även att ett register har lagts till för att underlätta för läsaren.

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

inte användas som referenskälla när det gäller skatte- och avgiftssystemets mer exakta juridiska innebörd.

Det skattestatistiska grundmaterialet, de olika räkneexemplen och nyckeltalen har uppdaterats så att de avser budgetåret 2012. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2012, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i Budgetpropositionen för 2012 antas av riksdagen. I en bilaga i Beräkningskonventioner 2012 finns en sammanställning av aktuella skattebaser och skattesatser.

Beräkningskonventioner 2012 har skrivits av handläggarna vid skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet. Vi tar tacksamt emot synpunkter på rapporten. Dessa lämnas till ansvarig handläggare enligt förteckningen på kontaktpersoner.

Stockholm den 6 oktober 2012

Bo Stoltz

/Mats-Olof Hansson

# Kontaktpersoner

<b>Direkt skatt på arbete</b>	Martin Kjellqvist	08-405 53 58
	Jenny von Greiff	08-405 29 22
	Khaled Saibi	08-405 53 78
	Lars Lindvall	08-405 21 12
<b>Skatt på kapital</b>	Johan Almenberg	08-405 12 52
	Nina Öhrn	08-405 36 47
<b>Företagsbeskattning</b>	Peter Brose	08-405 13 52
	Rickard Eriksson	08-405 17 68
	Johan Almenberg	08-405 12 52
	Nina Öhrn	08-405 36 47
<b>Socialavgifter och löneskatter</b>	Martin Kjellqvist	08-405 53 58
	Jenny von Greiff	08-405 29 22
	Khaled Saibi	08-405 53 78
	Lars Lindvall	08-405 21 12
<b>Mervärdesskatt</b>	Kristin Gunnarsson	08-405 35 17
	Elly-Ann Lindström	08-405 36 41
	Raisa Svensson	08-405 29 67
<b>Punktskatter</b>		
<i>Alkohol- och tobaksskatt</i>	Kristin Gunnarsson	08-405 35 17
	Raisa Svensson	08-405 29 67
<i>Energi-, miljö- och fordonsskatter</i>	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
	Fredrik Odelram	08-405 38 86
	Elly-Ann Lindström	08-405 36 41
	Mats-Olof Hansson	08-405 29 77
<b>Finansdepartementet, växel</b>		08-405 10 00



# Innehåll

<b>Ordlista</b> .....	<b>17</b>
<b>1 Principer bakom beräkningskonventionerna</b> .....	<b>21</b>
1.1 Offentlig sektor och dess olika delar.....	22
1.2 Centrala ekonomiska utgångspunkter.....	23
1.3 Bruttoeffekt, indirekt effekt och nettoeffekt.....	28
1.4 Varaktig effekt.....	29
1.5 Långsiktig offentligfinansiell effekt och beräkning av självfinansieringsgrad.....	33
1.6 Val av diskonteringsränta m.m.....	34
1.7 Att använda och tolka beräkningskonventionerna .....	38
<b>2 Beräkning av indirekta effekter och mått på skatteuttag</b> .....	<b>41</b>
2.1 Övervältring .....	42
2.2 KPI-effekten: offentligfinansiella effekter av en förändrad prisnivå .....	46
2.3 Allmänt om olika mått på skatteuttag .....	52
2.4 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2012.....	54
<b>3 Direkt skatt på arbete</b> .....	<b>57</b>
3.1 Fysiska personers inkomstskatt.....	58

3.2	Skattereduktion för arbetsinkomster – jobbskatteavdraget .....	64
3.3	Långsiktiga offentligfinansiella effekter av ändrad skatt på arbete: beräkning av självfinansieringsgraden.....	68
3.4	Den allmänna pensionsavgiften .....	72
3.5	Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats .....	73
<b>4</b>	<b>Skatt på kapital .....</b>	<b>75</b>
4.1	Beskattning av kapitalinkomst .....	76
4.2	Inkomster från fåmansföretag .....	80
4.3	Investmentföretag och investeringsfonder.....	81
4.4	Avkastningsskatt .....	83
4.5	Investeringssparkonto.....	88
4.6	Fastighetsavgift och fastighetsskatt .....	89
<b>5</b>	<b>Företagsbeskattning .....</b>	<b>97</b>
5.1	Kort beskrivning av databasen FRIDA.....	98
5.2	Allmänna principer.....	98
5.3	Aktiebolag.....	99
5.4	Fåmansföretag .....	105
5.5	Ekonomiska föreningar.....	106
5.6	Bostadsrättsföreningar .....	107
5.7	Enskild näringsverksamhet .....	109
5.8	Handelsbolag och kommanditbolag .....	113
5.9	EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar och EGTS.....	116
5.10	Enkelt bolag och partrederi .....	118
5.11	Koncerner .....	119



5.12	Investmentföretag och investeringsfonder .....	120
5.13	Internationell företagsbeskattning.....	121
<b>6</b>	<b>Socialavgifter och löneskatter .....</b>	<b>123</b>
6.1	Arbetsgivaravgifter .....	124
6.2	Egenavgifter.....	132
6.3	Särskild löneskatt .....	135
<b>7</b>	<b>Mervärdesskatt.....</b>	<b>141</b>
7.1	Mervärdesskattebeläggning av ett tidigare undantaget område .....	147
7.2	Kommunsektorn .....	150
7.3	Långsiktiga offentligfinansiella effekter av selektiva mervärdesskatteförändringar.....	151
<b>8</b>	<b>Punktskatter .....</b>	<b>153</b>
8.1	Alkoholskatt.....	154
8.2	Tobaksskatt .....	158
8.3	Energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter.....	161
8.4	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten.....	174
Bilaga	Skattebasprognoser och skattesatser för inkomståret 2012.....	177
<b>Register</b>	<b>.....</b>	<b>179</b>



# Tabeller

Tabell 1.1	Mall för redovisning av periodiserade offentligfinansiella effekter av regeländringar .....	39
Tabell 2.1	Övervärtringsprofil vid förändrade arbetsgivaravgifter .....	45
Tabell 2.2	Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2012 .....	49
Tabell 2.3	Vägda genomsnittliga marginalskatter för olika slags inkomster 2012 .....	55
Tabell 3.1	Skiktgränser (beskattningsbar inkomst) och brytpunkter (taxerad inkomst) i kronor.....	60
Tabell 3.2	Grundavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.....	61
Tabell 3.3	Grundavdraget för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.....	62
Tabell 3.4	Tillägg till grundavdrag och förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 65 år vid årets ingång .....	62
Tabell 3.5	Förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 65 år vid årets ingång.....	63
Tabell 3.6	Skatteunderlag och skatteintäkter från förvärvsinkomster för fysiska personer 2008-2012.....	64

Tabell 3.7	Jobbskatteavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång .....	66
Tabell 3.8	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år .....	67
Tabell 3.9	Höjt jobbskatteavdrag med 1 000 kronor per år för alla.....	68
Tabell 3.10	Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften .....	72
Tabell 4.1	Intäkter från kapitalinkomstskatt och skattebasens sammansättning .....	79
Tabell 4.2	Investmentföretags och investeringsfonders innehav av aktier noterade på svensk marknadsplats .....	82
Tabell 4.3	Underlag för avkastningsskatt samt skatteintäkter .....	84
Tabell 4.4	Övervältring på lönesumma, vinster och priser som andel av bruttoeffekten vid en ändring av avkastningsskatten.....	85
Tabell 4.5	Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet – privat pensionssparande .....	87
Tabell 4.6	Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet - tjänstepensioner .....	88
Tabell 4.7	Fastighetsavgift och fastighetsskatt: Avgiftssats, skattesats och intäkter.....	93
Tabell 5.1	Inkomst av näringsverksamhet och betald skatt för aktiebolag 2006–2009 .....	103
Tabell 5.2	Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från ekonomiska föreningar (exkl. bostadsrättsföreningar) 2006–2009 .....	107

Tabell 5.3	Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från bostadsrättsföreningar 2006–2009.....	109
Tabell 5.4	Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet 2006–2009.....	112
Tabell 5.5	Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet i handelsbolag 2006–2009.....	116
Tabell 6.1	Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2012 .....	124
Tabell 6.2	Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift.....	126
Tabell 6.3	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter. Ingen övervältring. ....	130
Tabell 6.4	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter. Övervältring enligt profil.....	131
Tabell 6.5	Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift .....	133
Tabell 6.6	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter .....	134
Tabell 6.7	Skattesats och skattebaser för särskild löneskatt fördelat på juridiska och fysiska personer .....	136
Tabell 6.8	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer.....	138
Tabell 6.9	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer.....	139
Tabell 7.1	Baser för mervärdesskatt 2008-2012 <sup>1)</sup> .....	144
Tabell 7.2	Höjd mervärdesskatt på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet.....	147

Tabell 7.3	Breddad skattebas för mervärdesskatt.....	149
Tabell 8.1	Skattesatser för alkoholdrycker 2008-2012.....	154
Tabell 8.2	Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter 2008-2012.....	155
Tabell 8.3	Höjd punktskatt på öl från 1,66 till 1,83 kronor per volymprocent alkohol och liter .....	158
Tabell 8.4	Skattesatser tobak 2008-2012 .....	159
Tabell 8.5	Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter 2008-2012 .....	160
Tabell 8.6	Punktskattesatser energi 2008-2012 .....	165
Tabell 8.7	Intäkter från energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter 2008-2012 .....	166
Tabell 8.8	Vissa skattebaser för energi 2008-2012.....	167
Tabell 8.9	Vissa skattebaser för bilar och motorcyklar 2008- 2012, antal .....	167
Tabell 8.10	Förbrukning av olika energislag: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn 2011.....	168
Tabell 8.11	Övervältring på lönesumman, vinster och priser som andel av bruttoeffekten vid en höjning av en energi- eller miljöskatt.....	169
Tabell 8.12	Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensin .....	173

# Exempel

Exempel 1.1	Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (utan indirekta effekter).....	31
Exempel 1.2	Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (med indirekta effekter).....	32
Exempel 1.3	Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad.....	37
Exempel 3.1	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som inte har fyllt 65 år.....	66
Exempel 3.2	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år.....	67
Exempel 3.3	Höjt jobbskatteavdrag med 1 000 kronor per år för alla.....	68
Exempel 4.1	Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet.....	86
Exempel 5.1	Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet.....	104
Exempel 6.1	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter.....	128
Exempel 6.2	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter.....	134
Exempel 6.3	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer.....	137

Exempel 6.4	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer .....	137
Exempel 7.1	Höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet .....	145
Exempel 7.2	Breddad skattebas för mervärdesskatt.....	148
Exempel 8.1	Höjd punktskatt på öl med 10 procent, från 1,66 till 1,83 kronor per volymprocent alkohol och liter ...	156
Exempel 8.2	Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensin .....	171



# Ordlista

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

Indirekt effekt:	Indirekta effekter kan uppstå när en skatteåtgärd påverkar andra skattebaser som utgör underlag för en viss skatt eller avgift och till följd av att inkomst-transfereringar ändras när den allmänna prisnivån påverkas (s.k. KPI-effekt).
Indirekta skatter:	Sådana skatter där skatteobjektet kan antas avvika från skattesubjektet.
Kassamässig redovisning:	Inkomsten redovisas det år skatten betalas in.
KPI-effekt:	Många offentliga utgifter och intäkter är kopplade till den rådande eller historiska prisnivån. KPI-effekten fångar den offentligfinansiella effekten av en ändrad allmän prisnivå ikraftträdandeåret till följd av skatteförändringen.
Långsiktig offentlig-finansiell effekt:	Den långsiktiga offentligfinansiella effekten avser den effekt som uppkommer när efterfrågad och erbjuden kvantitet anpassats till ett nytt långsiktigt läge i ekonomin.
Marginalskatt:	Andel av en viss inkomstökning som betalas i skatt, givet den inkomstnivå som ökningen utgår ifrån. Relevant för individers beslut om antal arbetade timmar.
Nettoeffekt:	Den offentligfinansiella effekten när hänsyn tagits till indirekta effekter. Visar effekten på det finansiella sparandet ett visst år.
Periodiserad redovisning:	Skattebetalningen hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffar oavsett när i tiden skatten faktiskt betalats in.
Prisbasbelopp:	Avspeglar prisutvecklingen i samhället och återger det allmänna prisläget i juni året före det år som prisbasbeloppet avser.

Priskänslighet (priselasticitet):	Mått på förändrad efterfrågan eller utbud vid en prisförändring.
Självfinansieringsgrad:	En åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i förhållande till den kortsiktiga effekten.
Skatteincidens:	En skattekostnads slutliga fördelning på olika skatteobjekt. I beräkningskonventionerna görs antaganden om hur skatteincidensen förändras över tid genom s.k. övervältringsprofiler. Se övervältring.
Skatteinkomst:	Inkomsten är kassamässig, dvs. den redovisas det år skatten faktiskt betalas in.
Skatteintäkt:	Intäkten är en periodiserad inkomst, dvs. den hänförs till det år då den skattepliktiga händelsen äger rum.
Skattekil:	Skattekiln utgör den andel av priset på en vara eller tjänst som går till skatter och avgifter (inkomstskatter, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt etc.). P.g.a. skattekiln uppkommer en skillnad mellan vad köparen av en vara eller tjänst betalar och vad den som utför tjänsten får behålla efter skatt.
Skattekvot:	De totala skatteintäkterna i förhållande till bruttonationalprodukten (BNP).
Skatteobjekt:	Den som faktiskt betalar skatten.
Skattesubjekt:	Den som är skattskyldig och formellt betalar in skatten.
Skiktgräns:	Den nedre och övre skiktgränsen avser gränserna för uttag av statlig inkomstskatt på 20 respektive 25 procent i termer av den beskattningsbara inkomsten, dvs. den taxerade förvärvsinkomsten minskat med grundavdrag och sjöinkomstavdrag, jämför brytpunkt.

Varaktig effekt:	Beskriver offentligfinansiella effekten utan koppling till de offentliga finanserna ett visst år. Relevant mått om den offentligfinansiella effekten varierar över tiden eller är bestående.
Övervältring:	Den som formellt betalar en skatt (skatte- subjektet) kan i många fall helt eller delvis vältra över skattekostnaden på andra aktörer (skatteobjektet). I Beräkningskonventionerna tillämpas en viss tidsprofil för hur viss övervältringen sker. Se även Skatteincidens .

# 1 Principer bakom beräkningskonventionerna

I denna rapport beskrivs ett antal konventioner för beräkning och redovisning av offentligfinansiella effekter vid förändrade skatte- och avgiftsregler. Rapporten innehåller också kortfattade beskrivningar av de mest centrala delarna i regelverken för olika skatter och avgifter samt uppgifter om skattebasernas storlek<sup>1</sup>. För tjänstemän i Regeringskansliet kan rapporten betraktas som en handbok för hur olika typer av offentligfinansiella effekter av ändrade skatte- och avgiftsregler ska beräknas och hur beräkningarna ska redovisas. Syftet med rapporten är dels att öppet redovisa de metoder som tillämpas vid beräkning och redovisning av olika åtgärders offentligfinansiella effekter, dels att skapa förutsättningar för konsistenta och konsekventa beräkningar över tiden.

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

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

Beräkningskonventioner 2012 har följande innehåll. I kapitel 1 beskrivs centrala ekonomiska utgångspunkter och redovisningsbegrepp. Kapitel 2 preciserar hur förändrade arbetsgivaravgifter

---

<sup>1</sup> För mer detaljerade uppgifter avseende de totala skatteintäkternas storlek och fördelning, se Skatteverkets Skattestatistiska årsbok Skatter i Sverige, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se).

<sup>2</sup> Inkomstliggaren finns tillgänglig på Ekonomistyrningsverkets hemsida, [www.esv.se](http://www.esv.se).

antas övervältras på löner, vinster och priser. Vidare beskrivs den s.k. KPI-effekten, dvs. att skatteförändringar som påverkar den allmänna prisnivån som via exempelvis transfereringar som är indexerade till prisnivå, även påverkar de offentliga finanserna. I kapitlet redovisas också olika mått på skatteuttag och de marginalsatser för 2012 som används vid olika beräkningar. I de därpå följande kapitlen, kapitel 3-8, tillämpas konventionerna på enskilda skatter och avgifter.

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

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

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

## 1.1 Offentlig sektor och dess olika delar

Den offentliga sektorn kan delas in i tre delar: staten, ålderspensionssystemet samt kommunsektorn (kommuner och landsting). När man studerar resursfördelning mellan den offentliga och den privata sektorn är den samlade effekten för de tre delarna, den konsoliderade offentliga sektorn, av störst betydelse, dvs. den offentligfinansiella nettoeffekten. Effekterna på de olika delarna är också av intresse. Effekterna för *staten* är av intresse för riksdagen.

*Ålderspensionssystemet* är av betydelse främst av finansiella skäl, dvs. i hur stor utsträckning den ska finansieras vid sidan av statsbudgeten. Redovisningen av effekten för *kommunsektorn* är viktig för relationen mellan stat och kommun och ger bl.a. underlag för beslut om eventuell reglering mellan dessa.

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

Genom olika regleringar är det i princip alltid möjligt att göra överföringar mellan de tre delarna av den offentliga sektorn. Sådana överföringar påverkar dock inte den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande. Den offentliga sektorns finansiella sparande är resultatet av samtliga transaktioner som påverkar den offentliga sektorns finansiella förmögenhet. För den offentliga sektorn har riksdagen beslutat om ett överskottsmål som innebär att det finansiella sparandet ska uppgå till 1 procent av BNP i genomsnitt över en konjunkturcykel.

## 1.2 Centrala ekonomiska utgångspunkter

### *Sammanfattning av utgångspunkterna*

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

Vidare antas att Sverige utgör en liten öppen ekonomi, där räntan och det avkastningskrav som ställs på investeringar i Sverige bestäms på den internationella kapitalmarknaden. Innebörden av detta antagande är att förändringar i mervärdesskatt och punktskatter (skatter på varor och tjänster som används för slutlig konsumtion) helt och hållet övervältras på konsumentpriserna. Antagandet om givna producentpriser och fria kapitalrörelser innebär på lång sikt att företagsskatter och skatter på andra produktionsfaktorer, t.ex. arbete och energi, bärs av arbetskraften genom sänkta löner efter skatt. För effekter på kort- och medelfristig sikt, såsom det fyraårsperspektiv som redovisningen av offentligfinansiella effekter avser, blir det nödvändigt att precisera hur snabbt och på vilket sätt anpassningen sker, t.ex. vilka andra skatteunderlag som påverkas. Initialt antas att skatteförändringen övervältras med 50 procent på lönerna och resterande 50 procent antas fördelas lika mellan vinster och priser.

Oavsett om en skatteförändring bärs av skattesubjektet eller övervältras bortser vi generellt sett från eventuella beteendeeffekter som påverkar efterfrågade och utbudna kvantiteter i beräkningarna. Om efterfrågan och utbud förväntas ändras i betydande utsträckning till följd av regeländringar kan undantag från de statiska beräkningarna göras. Syftet med redovisningen av offentligfinansiella effekter är att den ska vara så enkel och tydlig som möjligt. Beräkningarna ska även utgöra en god approximation av åtgärdens effekter. Huvudsyftet är alltså att fånga åtgärders effekter på de offentliga finanserna. Därför kan avsteg göras från de statiska beräkningarna. I Finansdepartementet pågår ett utvecklingsarbete med att ta fram konventioner för beräkningar av långsiktiga offentligfinansiella effekter. Sådana effekter uppkommer när skattebaser och offentliga utgifter anpassats till ett nytt långsiktigt läge i ekonomin efter det att efterfrågade och utbudna kvantiteter ändrat sig fullt ut till följd av skatteförändringen.

### *Partiell analys*

Utgångspunkten är att de offentligfinansiella effekterna beräknas separat för varje enskild åtgärd, analyserna är partiella. Beräkningen bortser generellt från samspelet mellan olika marknader. I de flesta fallen antas åtgärden inte påverka efterfrågad eller utbudna kvantitet av varor (inklusive insatsvaror), tjänster och arbetskraft.



Vidare antas även att aggregerade efterfrågade och utbudna kvantiteter är konstant i ekonomin oavsett effekterna av den aktuella skatteåtgärden. Utgångspunkten för beräkningen är således att den totala efterfrågan och utbudet i ekonomin inte påverkas av förändrade skatteförhållanden. Därmed beaktas inte heller eventuella effekter på aktivitetsnivån i ekonomin. Sådana förändringar i ekonomin beaktas i stället i Finansdepartementets makroekonomiska analyser och prognoser. I de makroekonomiska analyserna och prognoserna görs en samlad bedömning av den aktuella skattepolitikens effekt på ekonomin, såsom sysselsättning och sparande.

### *En liten öppen ekonomi*

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

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

Skatter på insatsfaktorer för företag fungerar därmed som implicita skatter på arbete. Anpassningstiderna kan dock vara långa. För effekter på kort- och medelfristig sikt, såsom det fyraårs-perspektiv som redovisningen av offentligfinansiella effekter i

allmänhet avser, blir det därför nödvändigt att precisera hur snabbt och på vilket sätt anpassningen sker, t.ex. vilka andra skatteunderlag som påverkas. I avsnitt 2.1 redogörs för de övervältringsantaganden som används vid beräkningar av ändrade arbetsgivaravgifter. I huvudsak innebär antagandena att avgiftsförändringar initialt övervältras med 50 procent på lönerna och resterande 50 procent fördelas lika mellan vinster och priser. På lång sikt övervältras avgiftsförändringen i sin helhet på lönerna.

#### *Övervältring – fördelning av skatteförändringen*

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

#### *Beteendeeffekter - Effekter på efterfrågade och utbudna kvantiteter*

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

resursfördelningen finns större anledning att frångå de statiska beräkningarna.

Ett sådant undantag gäller effekterna av förändringar i punkt-skatterna på alkohol och tobak. Beräkningen av förändringar i alkoholskatterna tar hänsyn till beteendeförändringar i form av substitution mellan privatinförsel och inhemsk försäljning samtidigt som den totala konsumtionen hålls konstant. Beräkningen av förändringar i tobaksskatten tar däremot hänsyn till beteendeförändringar i konsumtionen till följd av förändrat pris. Dock antas att den generella efterfrågan i övrigt inte påverkas. Vid beräkningen av en åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt inkluderas, utöver vad som ingår i de statiska effekterna, effekten av ändrad efterfrågan och utbud som följer av skatteförändringen. Den långsiktiga offentligfinansiella effekten av en skatteförändring bör beräknas för större reformer och för reformer där man kan förvänta sig att den långsiktiga effekten avviker väsentligt från den kortsiktiga effekten, se vidare avsnitt 1.5.

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

### *Statligt ägande*

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

### *Regeländringar som avser att motverka s.k. skatteplanering*

Vid förändrade skatteregler, t.ex. i skattesats eller skattebas, redovisas offentligfinansiella effekter i enlighet med de metoder som beskrivs i beräkningskonventionerna. Det kan t.ex. vara förändringar i bolagsskattesatsen eller i företagens avskrivningsregler, dvs. åtgärder där det ofta finns bra underlag för offentligfinansiella beräkningar. I andra fall, som när åtgärden syftar till att motverka avancerad skatteplanering, är det mer komplicerat. Ofta är underlaget bristfälligt vilket gör beräkningarna osäkra. För de fall underlaget och övrig information om en viss åtgärd är bristfälligt är konventionen att göra en försiktig bedömning av den offentligfinansiella effekten, för att inte överskatta effekten. Om underlag finns och informationen i övrigt bedöms som tillfredsställande görs en konventionell beräkning av den offentligfinansiella effekten. Åtgärderna bedöms från fall till fall, där tillgången till statistiskt underlag och tillförlitligheten i materialet avgör hur en bedömning eller beräkning av den offentligfinansiella effekten ska göras. När det statistiska underlaget är osäkert är det särskilt viktigt att redovisa motiven till bedömningen.

### *Avsteg från beräkningskonventionerna*

Det bör avslutningsvis påpekas att det i vissa fall, beroende på frågeställning och tillgänglig information, kan finnas skäl att göra avsteg från konventionerna om hur skatte- och avgiftsförändringar bör analyseras. Det är då särskilt viktigt att avstegen motiveras och beskrivs på ett tydligt sätt.

## **1.3 Bruttoeffekt, indirekt effekt och nettoeffekt**

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

Utöver den direkta effekten på intäkterna från skatten eller avgiften ifråga kan en regeländring ge upphov till indirekta effekter av olika slag. En första *indirekt effekt* uppkommer när underlaget för en viss skatt eller avgift, kan förändras genom den tänkta

åtgärden. Om t.ex. arbetsgivaravgifterna sänks förväntas sänkningen övervältras på lönerna så att den totala lönesumman ökar. Den totala lönesumman utgör i sin tur underlaget vid beräkning av arbetsgivaravgifterna. Ett ytterligare exempel på en sådan indirekt effekt är när en höjning av skatten på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer ger upphov till lägre vinster för företagen och därmed lägre intäkter från skatt på företagsvinst (bolagsskatten). En andra indirekt effekt är att inkomsttransfereringar ändras när skatteåtgärden förändrar den allmänna prisnivån (KPI-effekten). Detta genererar förändringar i skatte- och transfereringssystemen vilket påverkar de offentliga finanserna.

När dessa indirekta effekter beaktas erhålls åtgärdens *nettoeffekt*. Att enbart redovisa bruttoeffekten kan således innebära en felbedömning av åtgärdens inverkan på de offentliga finanserna. Åtgärdens nettoeffekt speglar mer korrekt hur de offentliga finanserna förändras. Beräkningen av de indirekta effekterna utgår dels från olika övervältringsantaganden, dels från olika nyckeltal, t.ex. KPI-effekten och olika marginalskattesatser. Nyckeltalen uppdateras regelbundet och bygger dels på aggregerade data, dels på beräkningar baserade på mikrodata (se kapitel 2).

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

## 1.4 Varaktig effekt

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

Eftersom åtgärder kan ha offentligfinansiella effekter som varierar över tiden redovisas även en *varaktig effekt*, utöver de nettoeffekter som har redogjorts för i avsnitt 1.3. Redovisningen av de två måtten fyller olika syften. Nettoeffekten visar hur det finansiella sparandet påverkas ett visst år medan den varaktiga effekten ger ett mått på den bestående årliga kostnaden eller intäkten utan koppling till de offentliga finanserna ett visst år. På så vis möjliggörs jämförelser mellan regelförändringar vars netto-

effekter är olika fördelade över tiden. Sådan jämförelse är således speciellt motiverad vid temporära åtgärder.

Beräkning av den varaktiga effekten baseras på nuvärdet av en åtgärds framtida nettoeffekter. För beräkning av den varaktiga effekten antas att statens upplåning ökar till följd av skattesänkningar och minskar till följd av skatthöjningar. Det finns inget krav på att den sammanlagda offentliga sektorns finansiella sparande ska vara i balans varje enskilt år utan riksdagen har beslutat om ett överskottsmål för den offentliga sektorn. Målet innebär att det finansiella sparandet ska uppgå till 1 procent av BNP i genomsnitt över en konjunkturcykel. Motivet är: vid ett årligt krav i stället för ett genomsnitt kan finanspolitiken bli procyklisk om konjunkturen försvagas. Den varaktiga effekten motsvarar räntekostnaden eller ränteintäkten av ett nuvärde av skattens effekter. Enligt konventionen är diskonteringsräntan konstant (se avsnitt 1.6) och lika med statens upplåningsränta.

Enligt beräkningskonventionerna blir nettoeffekten av en åtgärd tids nog konstant. För permanenta åtgärder stabiliseras nettoeffekten fr.o.m. att eventuella indirekta effekter har slagit igenom fullt ut och antas därefter vara konstant. För temporära åtgärder stabiliseras visserligen nettoeffekten fr.o.m. att eventuella indirekta effekter har slagit igenom fullt ut, men kan sägas vara konstant först då åtgärden inte längre är i kraft (och nettoeffekten uppgår då till noll).

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

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

och nuvärdet av samtliga sådana avvikelser kan skrivas som

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Temporär åtgärd (utan indirekta effekter)

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

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

Permanent åtgärd (utan indirekta effekter)

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

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

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

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

Temporär åtgärd (med indirekta effekter)

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

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

Permanent åtgärd (med indirekta effekter)

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

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



Vid permanenta regeländringar där  $S_t$  antas förändras över tid men där kunskapen om anpassningen är liten bortses från termen  $rB$ . Den varaktiga nettoeffekten redovisas då som  $\bar{S}$ , dvs. den konstanta nettoeffekt som tids nog uppnås. Denna förenklade redovisning används vid förändringar av t.ex. socialavgifter och vissa punktskatter, där vi har bättre kunskap om nettoeffekten på lång sikt än om vägen dit. I båda fallen beror det på antagandet om övervältring. Det finns starkt stöd för antagandet att skatte- och avgiftsförändringar inom dessa områden på lång sikt fullständigt övervältras på lönerna. Hur lång tid anpassningen tar är dock mer svårbedömt.<sup>3</sup>

## 1.5 Långsiktig offentligfinansiell effekt och beräkning av självfinansieringsgrad

I Finansdepartementet pågår ett arbete med att ta fram konventioner för beräkningar av långsiktiga offentligfinansiella effekter. Den långsiktiga offentligfinansiella effekten och beräkningar av självfinansieringsgrad utgör ett kompletterande beslutsunderlag till de konventionella statistiskt beräknade offentligfinansiella effekterna.

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

Med hjälp av den långsiktiga offentligfinansiella effekten kan en åtgärds självfinansieringsgrad enkelt beräknas. Med självfinansieringsgrad avses en åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i förhållande till den kortsiktiga nettoeffekten. Måttet avser att ge ett bredare underlag vid bedömning av olika åtgärder. Om

<sup>3</sup> I avsnitt 2.1 diskuteras mer ingående övervältring på löner och den övervältringsprofil som tillämpas i beräkningskonventionerna.

den långsiktiga effekten exempelvis är 30 procent lägre än den kortsiktiga så är självfinansieringsgraden 30 procent.

Ofta är det uttalade syftet med en regeländring att påverka till exempel antalet arbetade timmar eller mängden koldioxidutsläpp. Även offentliga utgifter påverkas om efterfrågade och utbudna kvantiteter ändras till följd av ändrade skatteregler. För att göra jämförelsen mellan olika alternativa skatteförslag mer rättvisande är det önskvärt att ta fram en beräkning av vilka offentligfinansiella effekter en regeländring får på lång sikt. Den långsiktiga effekten av en skatteförändring kommer i första hand att beräknas för större reformer och för reformer där man kan förvänta sig att den långsiktiga effekten avviker väsentligt från den kortsiktiga effekten.

I Beräkningskonventioner 2012 redovisas den långsiktiga offentligfinansiella effekten av ändrat arbetskraftsutbud, selektiv mervärdesskatt och ändrad koldioxidskatt.

## 1.6 Val av diskonteringsränta m.m.

Vid nuvärdesberäkningar måste en diskonteringsränta fastställas. I beräkningskonventionerna för 2012 används de räntor som redovisas i Budgetpropositionen för 2012. Dessa räntor är uppskattade årsgenomsnitt. I samband med vårpropositionen gör Finansdepartementet nya ränteprognoser. Om prognosen har reviderats jämfört med budgetpropositionen används därefter istället de räntor som redovisas i vårpropositionen. Finansdepartementets konventioner är enligt följande:

1. Om nuvärdesberäkningen ska beakta effekterna av en *temporär* förändring – i vilket fall diskonteringen endast kommer att omfatta ett fåtal år – ska den inflationsjusterade dagsnoterade räntan på femåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta. Den prognostiserade femåriga räntan för 2012 är 2,31 procent.
2. Om nuvärdesberäkningen ska beakta effekterna av en *permanent* åtgärd – i vilket fall diskonteringen avser en mycket lång (egentligen evig) tidsperiod – ska den inflationsjusterade dagsnoterade räntan på tioåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta. Den prognostiserade tioåriga räntan för 2012 är 2,77 procent.

3. Om betalningsströmmarna (de årliga effekterna) är uttryckta i ikraftträdandeårets volym ska en real diskonteringsränta användas. Om betalningsströmmarna är uttryckta i löpande priser ska en nominell diskonteringsränta användas. Oavsett vilket av dessa två förfaranden som används blir resultatet detsamma.
4. Den inflationsjusterade räntan, dvs. realräntan, fås genom att korrigera den nominella räntan med en förväntad inflation på 2 procent vilket är liktydigt med Riksbankens inflationsmål. Att använda Riksbankens inflationsmål i stället för en prognostiserad inflation vid beräkningen av realräntan kan motiveras med följande argument: Om den faktiska inflationen tenderar att ligga över eller under inflationsmålet på 2 procent förväntas Riksbanken föra en sådan penningpolitik att den faktiska inflationen åtminstone i genomsnitt över tiden överensstämmer med inflationsmålet. Följande ekvation används för att korrigera den nominella räntan till realräntan:

$$(4) \quad r = \frac{1+i}{1+p} - 1$$

där  $r$  är realräntan,  $p$  förväntad inflation och  $i$  är den nominella räntan. Om exempelvis räntan på femåriga statsobligationer är 2,31 procent ska en real diskonteringsränta på 0,30 procent användas om nuvärdesberäkningen sträcker sig över ett fåtal år.

#### *Offentligfinansiella effekter vid förändrade regler för uppbörd m.m.*

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

Förändrade regler för uppbörd, betalningsförskjutningar eller anstånd kan medföra kostnader eller intäkter på grund av kassamässiga effekter. Den offentligfinansiella brutto- och nettoeffekten redovisas även i dessa fall periodiserat.

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

Den offentligfinansiella bruttoeffekten motsvarar skillnaden mellan nuvärdet av den betalningsström som avser intäkten för ett visst inkomstår om betalningarna sker i enlighet med de föreslagna reglerna, minskat med nuvärdet om betalningarna sker i enlighet med de befintliga reglerna. Den periodvisa diskonteringsränta som används vid nuvärdesberäkningarna ska på årsbasis motsvara statens diskonteringsränta (för val av diskonteringsränta, se punkterna 1 och 2 ovan i detta avsnittet).

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

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

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

**Exempel 1.3 Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad**

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

Om åtgärden är temporär motsvaras statens diskonteringsränta av den prognostiserade räntan på femåriga statsobligationer, vilken för år 2012 uppgår till 2,31 procent per år. (För en permanent åtgärd ska istället den prognostiserade räntan på tioåriga statsobligationer användas.) Den inflationsjusterade räntan, dvs. realräntan, uppgår då till 0,30 procent på årsbasis eller ca 0,03 procent per månad. Vid denna diskonteringsränta uppgår nuvärdet av ett års månatliga inbetalningar på 10 mdkr till ca 119,83 mdkr. Nuvärdet av samma betalningsström men framskjutet i tiden med en månad beräknas utifrån den nominella räntan, delat med 12 och uppgår till ca 119,80 mdkr.

Differensen mellan de två nuvärdena, ca -0,03 mdkr, utgör den offentligfinansiella bruttoeffekten. Vid beräkning av nettoeffekten beaktas att en kostnadsminskning uppkommer för de berörda företagen, vilket kan antas resultera i ökade bolagsskatteintäkter. Företagens kostnader minskar med lika mycket som bruttominskningen av statens intäkter, dvs. de minskar med 0,03 mdkr. Vid en bolagsskatt på 26,3 procent blir nettoeffekten för staten  $(1-0,263) \cdot -0,03 = \text{ca } -0,02$  mdkr, vilket motsvarar den offentligfinansiella effekten av själva skatte-krediten, sett ur statens perspektiv.

Den varaktiga effekten beror på hur länge åtgärden är i kraft. Om åtgärden endast är i kraft under ett år så uppgår den varaktiga effekten till det årets nettoeffekt multiplicerat med den inflationsjusterade ränta som staten betalar på statsskulden. I exemplet ovan blir den varaktiga effekten försumbar. Om åtgärden istället är permanent så blir den varaktiga effekten istället densamma som nettoeffekten, dvs. ca -0,02 mdkr.

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

## 1.7 Att använda och tolka beräkningskonventionerna

Som framkommit i avsnitt 1.3 kan en åtgärds nettoeffekt införandeåret avvika från nettoeffekten några år senare till följd av s.k. indirekta effekter. Indirekta effekter kan uppkomma med viss fördröjning. Även det förhållandet att vissa åtgärder fasas in successivt medför att nettoeffekten kan variera över tiden. Redovisningen av offentligfinansiella effekter görs för fyra år och i periodiserade termer (dvs. effekten hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffade oavsett när uppbörden av skatten sker).

Redovisningen av offentligfinansiella effekter tar sin utgångspunkt i bruttoeffekten. Bruttoeffekten anger den omedelbara effekten på intäkterna från den skatt eller avgift som regeländringen avser, utan hänsyn tagen till indirekta effekter. Därefter beräknas nettoeffekten i periodiserade termer för fyra år från och med ikraftträdandeåret. Referensalternativet vid tolkning av brutto- och nettoeffekter utgörs av förväntade offentliga inkomster och utgifter under ikraftträdandeåret i frånvaro av regeländringar. För att möjliggöra jämförelser av skatteförslag vars nettoeffekter är olika fördelade över tiden presenteras, utöver brutto- och nettoeffekten, den varaktiga effekten för olika åtgärder.

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

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

För att effekterna av olika åtgärder ska kunna jämföras är det viktigt att beräkningarna har sin utgångspunkt i fasta priser och volymer. Med fasta priser menas prisnivån det år när skatten förändras, vilket innebär att skatteförändringens påverkan på prisnivån ingår. Med fasta volymer menas ikraftträdandeårets efter-

frågade och utbudna kvantiteter av, arbetskraft, varor och tjänster. I normalfallet innebär detta att man använder ikraftträdandeårets prisnivå och volymer för samtliga år och för den varaktiga effekten. Även vid beräkningar av den långsiktiga offentligfinansiella effekten är utgångspunkten ikraftträdandeårets prisnivå. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2012, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i Budgetpropositionen för 2012 antas av riksdagen.

En mall för hur beräkningarna redovisas återfinns i Tabell 1.1 nedan.

**Tabell 1.1** Mall för redovisning av periodiserade offentligfinansiella effekter av regeländringar

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt

Nettoeffekter, År	2012	2013	2014	2015	Varaktig
-------------------	------	------	------	------	----------

**A. Kommunsektorn**

Summa intäkter

Summa kostnader

**B. Ålderspensionssystemet**

Summa intäkter

Summa kostnader

**C. Staten**

Direkta skatter på arbete

Indirekta skatter på arbete

Skatt på kapital

Skatt på konsumtion och insatsvaror

Summa intäkter

Utgiftsområde

Summa kostnader

**Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)**





## 2 Beräkning av indirekta effekter och mått på skatteuttag

För att erhålla en skatteåtgärds nettoeffekt, d.v.s. åtgärdens påverkan på det finansiella sparandet, behöver indirekta effekter beaktas. Den indirekta effekten utgör skillnaden mellan bruttoeffekt och nettoeffekt, se avsnitt 1.3. För att indirekta effekter ska kunna beräknas görs antagande om och i förekommande fall hur skattekostnaden övervältras. Gränsdragningen när övervältring uppkommer eller inte är svår. Av förenklingsskäl använder vi i beräkningskonventionerna de formella och gängse definitionerna om direkta och indirekta skatter som t. ex. OECD använder.<sup>4</sup> *Direkta* skatter utgörs i princip av skatter för vilka skattesubjektet kan antas sammanfalla med skatteobjektet, dvs. skatter som inte övervältras på andra aktörer än den skattskyldige<sup>5</sup>. Till de direkta skatterna hör inkomstskatter, dvs. skatter på arbetsinkomster, kapitalinkomster och näringsinkomster. *Indirekta* skatter är sådana skatter där skatteobjektet kan antas avvika från skattesubjektet. I allmänhet handlar det om skatter där företag är skattskyldiga, men där skatten genom övervältring faktiskt betalas av andra aktörer, såsom konsumenter, löntagare, pensionärer och företagens ägare. Till de indirekta skatterna hör mervärdesskatt, punktskatter och en del socialavgifter. Förekomsten av övervältring medför att beräkningskonventionerna för indirekta skatter blir mer komplicerade än med de som gäller för direkta skatter.

---

<sup>4</sup> Hur olika skatter faktiskt övervältras är en empirisk fråga och beror på elasticiteter för utbud och efterfrågan.

<sup>5</sup> Här bortses från uppborädsförfarandet, dvs. det förhållandet att stora delar av inkomstskatten på förvärvsinkomster, men även skatten på personliga kapitalinkomster, upp bärs genom ett system med preliminärskatter vilket innebär att företag och banker tekniskt sett betalar in skatten för den skattskyldige. Förutom förenklingsvinster bidrar detta förfarande till att säkerställa uppboräden av debiterade skatter. För skattebördans fördelning i ekonomisk mening betyder emellertid inte detta någonting.

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

I huvudsak beräknas de indirekta offentligfinansiella effekterna:

- När skatteändringen övervältras på löner, vinster och priser.
- När en punktskatteändring medför en mervärdesskatteeffekt.
- När skatteändringen påverkar konsumentprisindex.

## 2.1 Övervältring

### *Övervältring av skattekostnad för företag*

I avsnittet redovisas för en förändring av arbetsgivaravgifterna de antaganden som leder till den övervältringsprofil som används för beräkningar av offentligfinansiella effekter de fem första åren. Samma profil används vid förändringar av vissa energi- och miljöskatter för företagen samt vid förändrad avkastningsskatt. Som en förutsättning för beräkningen av denna profil antas en skatte- eller avgiftsförändring på längre sikt helt och hållet övervältras på lönerna.

Vårt inledande antagande om att efterfrågade och utbudna kvantiteter inte ändras vid en skatteförändring innefattar även ett antagande om fullständigt oelastiskt arbetsutbud. Antagandet om oelastiskt arbetsutbud leder till att sysselsättningsnivån inte förändras om lönekostnaden ökar eller minskar. Således leder höjda arbetsgivaravgifter till en ökad lönekostnad för företagen, vilket de kompenserar sig för genom en lägre lönenivå för löntagarna. Av dessa antaganden följer att en förändring av lönekostnaden för företagen, genom en förändrad arbetsgivaravgift, långsiktigt inte kan påverka företagets resultat. Till stöd för detta hänvisas till empiriska studier av Gruber och Krueger (1991) och Tyrväinen

(1995)<sup>6</sup>. Dessa studier drar slutsatsen att avgiftsförändringar slutligen fullständigt övervältras på företagens lönekostnader, vilket även får stöd av Fullerton och Metcalf (2002)<sup>7</sup>.

För beräkningen av offentligfinansiella effekter för enskilda år krävs en profil över anpassningen till fullständig övervältring på lönekostnaden. I ett första steg behöver man beskriva hur den förändrade avgiften påverkar lönekostnaderna (företagens lönesumma plus arbetsgivaravgifter), vinster och priser. En enkel vinstfunktion för ett företag kan skrivas som:

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

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

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

vilket med hjälp av symbolen  $\Delta$  kan skrivas om till

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

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

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

där  $\tau_1$  anger den nya nivån för avgiftssatsen.

Om vi sätter in detta uttryck i (3) och förenklar så får vi följande uttryck:

---

<sup>6</sup> Gruber and Krueger (1991), "The Incidence of Mandated Employer-Provided Insurance: Lessons for Workers Compensation Insurance", *Tax Policy and the Economy* vol 5; Tyrväinen (1995) "Real Wage Resistance and Unemployment: Multivariate Analysis of Cointegrating Relations in 10 OECD Countries", *OECD Jobs Study Working Papers* nr 10.

<sup>7</sup> Fullerton and Metcalf (2002), "Tax Incidence", *Handbook of Public Economics* vol 4.

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

Vänsterledet i uttryck (5) visar den ökade kostnad som höjda arbetsgivaravgifter medför för företaget om lönesumman inte förändras. Högerledet visar att den ökade kostnaden kan reduceras helt eller delvis genom att sänka lönesumman eller höja priserna. Eftersom en utgångspunkt i beräkningskonventionerna är att kvantiteter inte påverkas av förändrade skatteregler (se avsnitt 1.2) är det priserna i intäktsfunktionen,  $R=pq$ , som justeras då arbetsgivaravgifterna förändras. Om inte lönesumman och priser justeras tillräckligt resulterar den ökade arbetsgivaravgiftskostnaden i lägre vinster. Divideras uttryck (5) med  $W_0 \Delta \tau$  erhålls:

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

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

$\alpha_w$  är andelen av en förändrad arbetsgivaravgift som övervältras på arbetsgivarens lönekostnad,  $\alpha_R$  är andelen som övervältras på priserna (och därmed intäkterna), och  $\alpha_\Pi$  är andelen som övervältras på vinsten. Frågan är hur stora de olika andelarna är och hur de utvecklas över tiden.

I Tyrväinens studie beräknas en förändrad arbetsgivaravgift i Sverige nästan omedelbart övervältras på arbetskraftskostnaden. Detta beror, enligt Tyrväinen, på den centraliserade lönebildningen. Dock har den svenska lönebildningen under senare år gått mot att bli mer decentraliserad. Holmlund (1983)<sup>8</sup> estimerar  $\alpha_w$  med data från perioden 1955 till 1979 till 50 procent redan under det första året. Med utgångspunkt från detta antas i beräkningskonventionerna att en 50-procentig övervältring på lönekostnaden sker under det första året. Därefter antas en snabb anpassning till fullständig övervältring på lönekostnaderna.

Den del av avgiftsförändringen som inte övervältras på lönekostnaden antas, i brist på relevanta empiriska studier, fördelas lika

<sup>8</sup> Holmlund (1983) "Payroll Taxes and Wage Inflation: The Swedish Experience", *Scandinavian Journal of Economics* vol 85.

mellan priser och vinster. De andelar av arbetsgivaravgifterna som under ikraftträdandeåret för avgiftsförändringen (år t) och fyra år framåt antas övervältras på lönekostnader, priser respektive vinster redovisas i Tabell 2.1.

**Tabell 2.1 Övervältringsprofil vid förändrade arbetsgivaravgifter**

Procent

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

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

#### *Fullständig övervältring på priser för hushållen*

För hushållens konsumtion antas ingen övervältringsprofil enligt ovan. Beräkningskonventionerna utgår från att hushållens reala efterfrågan, på en aggregerad nivå, är konstant. Vid denna partiella analys antas implicit att konsumtion av andra varor och tjänster inte påverkas av förändringen. Priset före skatt antas även vara oförändrat. Detta innebär att en förändring av punktskatter på olika varor och tjänster och mervärdesskatter antas helt övervältras på priser efter skatt. Således kommer exempelvis en höjning av en viss punktskatt eller mervärdesskatt att resultera i högre pris för varan eller varorna och därmed ökade skatteintäkter. Till följd av detta antagande medför en höjning av punktskatten även högre mervärdesskatteintäkter.

Ett exempel på en sådan effekt är när en höjd energiskatt på bensin medför ökade intäkter från mervärdesskatt. Denna effekt uppstår vid antagande om att priset på bensin ökar i motsvarande mån som energiskatten på bensin och köparen är en privatperson.

För företagen som har rätt att dra av ingående mervärdesskatt uppstår inte denna mervärdesskatteeffekt (se vidare avsnitt 8.3). Ett undantag från denna utgångspunkt är alkohol- och tobaksskatterna (se avsnitt 1.2).

## 2.2 KPI-effekten: offentligfinansiella effekter av en förändrad prisnivå

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

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

### *Effekten på prisnivån av ändrade skatteregler*

Beräkningen av skatteförändringens inverkan på KPI bygger på antagandet om att hela skatteförändringen övervältras på konsumentpriserna. All anpassning till skatteförändringen sker således via priserna medan konsumtionsvolymen, den reala privata konsumtionen, antas vara oförändrad. Förändringen i nominell konsumtion motsvarar under detta antagande bruttoskatte-

förändringen. Den procentuella förändringen av prisnivån kan således beräknas som bruttoskatteförändringen dividerat med total nominell konsumtion. Om den totala konsumtionen uppgår till, exempelvis, 1 500 miljarder kronor och bruttoskatteförändringen uppgår till 5 miljarder kronor blir prisetförändringen en tredjedels procent ( $=5/1500$ ).

### *Offentliga finansiella effekter av en KPI-förändring*

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

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

förändringen. Det tredje året efter KPI-förändringen befinner sig inkomstindex på samma nivå som om KPI-förändringen aldrig inträffat. Effekten av en KPI-förändring når en konstant nivå tre år efter förändringen. I Tabell 2.2 redovisas hur olika offentliga intäkter och kostnader påverkas vid en höjning av konsumentpriserna med en procent 2012. Beräkning av KPI-effekten sker med hjälp av mikrosimuleringsmodellen FASIT och använder SCBs årliga inkomstfördelningsundersökning – Hushållens ekonomi, HEK. Först beräknas intäkter och kostnader för det år skatteförändringen sker. Detta görs i den skatte- och utgiftsmiljö som förväntas råda. Därefter görs beräkningar där KPI-förändringen tillåts att påverka skatte- och transfereringssystemet genom att prisbasbelopp, inkomstbasbelopp, skiktgränser, inkomstindex och följsamhetsindex skrivs om. Alla andra värden förblir i ikraftträdandeårets nivåer. Eftersom effekten på inkomstindex och därmed intäkterna och kostnaderna är avtagande görs tre ytterligare beräkningar: två där inkomstindex skrivs upp med två tredjedelar respektive en tredjedel och en där inkomstindex är oförändrat. Skillnaden mellan beräkningen där KPI-förändringen inte tillåts påverka och var och en av de andra beräkningarna utgör KPI-effekten på de offentliga finanserna för respektive år. Till beräkningarna läggs effekten av att energi- och koldioxidskatten samt tobaksskatten följer KPI genom indexerings<sup>9</sup>.

Totalt medför en ökning av prisnivån med en procent 2012 en offentligfinansiell budgetförsvagning på 3,06 miljarder kronor år 2013. Privat konsumtion beräknas uppgå till 1 657 miljarder kronor 2012. En procent höjning av prisnivån motsvarar en ökad privat konsumtion i nominella belopp motsvarande 16,57 miljarder kronor. Som andel av förändringen i privat konsumtion till följd av prisökningen motsvarar budgetförsvagningen 18,47 procent ( $=3,06/16,57$ ). Genom användning av denna andel kan nettoeffekten beräknas utan att behöva använda FASIT. Nettoeffekten uppgår till 81,53 procent ( $=1-0,1847$ ) av bruttoeffekten. De två följande åren efter 2013 minskar effekten på de offentliga finanserna till följd av att KPI-förändringens effekt på inkomstindex är avtagande. 2014 och 2015 uppgår den offentligfinansiella effekten till -2,56 respektive -2,04 miljarder kronor eller som andel av förändringen i privat konsumtion till -15,43

---

<sup>9</sup> En höjning av KPI leder till höjda energiskatter och tobaksskatter, vilket i sin tur påverkar KPI. Denna effekt på KPI är emellertid så marginell att vi bortser från den.



respektive -12,32 procent. Detta motsvarar en nettoeffekt på 84,57 procent respektive 87,68 procent av bruttoeffekten.

**Tabell 2.2 Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2012**

År	Mdkr			Som andel av förändringen i privat konsumtion <sup>(1)</sup> (%)		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
<b>A. Kommunerna</b>	<b>0,18</b>	<b>-0,13</b>	<b>-0,44</b>	<b>1,06</b>	<b>-0,78</b>	<b>-2,64</b>
Direkta skatter på arbete	0,35	0,08	-0,21	2,13	0,45	-1,25
Kommunal fastighetsavgift	0,05	0,03	0,00	0,31	0,15	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,41</i>	<i>0,10</i>	<i>-0,21</i>	<i>2,44</i>	<i>0,60</i>	<i>-1,25</i>
Lönekostnad	-0,16	-0,16	-0,16	-0,95	-0,95	-0,95
Försörjningsstöd	-0,07	-0,07	-0,07	-0,44	-0,44	-0,44
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,23</i>	<i>-0,23</i>	<i>-0,23</i>	<i>-1,39</i>	<i>-1,39</i>	<i>-1,39</i>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>-1,56</b>	<b>-0,73</b>	<b>0,04</b>	<b>-9,40</b>	<b>-4,39</b>	<b>0,26</b>
Allmän pensionsavgift	0,23	0,15	0,00	1,36	0,92	0,02
Ålderspensionsavgift på transfereringar	0,10	0,10	0,10	0,62	0,62	0,62
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,33</i>	<i>0,25</i>	<i>0,11</i>	<i>1,98</i>	<i>1,54</i>	<i>0,64</i>
Ålderspension	-1,89	-0,98	-0,06	-11,38	-5,93	-0,37
<i>Summa kostnader</i>	<i>-1,89</i>	<i>-0,98</i>	<i>-0,06</i>	<i>-11,38</i>	<i>-5,93</i>	<i>-0,37</i>
<b>C. Staten</b>	<b>-1,68</b>	<b>-1,70</b>	<b>-1,65</b>	<b>-10,12</b>	<b>-10,26</b>	<b>-9,95</b>
Direkta skatter på arbete	-1,38	-1,33	-1,20	-8,35	-8,01	-7,22
Skatt på konsumtion och insatsvaror	0,83	0,83	0,83	4,99	4,99	4,99
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,70</i>	<i>-0,64</i>	<i>-0,51</i>	<i>-4,20</i>	<i>-3,86</i>	<i>-3,07</i>
Ekonomisk trygghet vid sjukdom m.m.,	-0,83	-0,91	-0,99	-5,04	-5,51	-6,00
Ekonomisk trygghet för familjer och barn	-0,07	-0,07	-0,07	-0,41	-0,41	-0,41
Studiestöd	-0,22	-0,22	-0,22	-1,33	-1,33	-1,33
Samhällsplanering m.m.	0,00	0,00	0,00	0,02	0,02	0,02
<i>Summa kostnader</i>	<i>-1,12</i>	<i>-1,20</i>	<i>-1,28</i>	<i>-6,76</i>	<i>-7,23</i>	<i>-7,72</i>
<b>Offentligfinansiell effekt (A+B+C)</b>	<b>-3,06</b>	<b>-2,56</b>	<b>-2,04</b>	<b>-18,47</b>	<b>-15,43</b>	<b>-12,32</b>

<sup>(1)</sup> Privat konsumtion beräknas uppgå till 1 657 miljarder kronor 2012.

### *KPI-effektens inverkan på den offentliga sektorns olika sektorer*

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

För *kommunsektorn* medför en höjd prisnivå såväl ökade intäkter som ökade kostnader. Lönekostnaderna ökar till följd av att utgiften för kommunal tjänstepension ökar vilket försvagar kommunsektorn med 0,16 miljarder kronor 2013 och där på följande år. När det gäller kostnaden för försörjningsstöd finns två motverkande effekter. KPI-förändringen antas i beräkningarna öka riksnormen för försörjningsstöd i motsvarande mån.<sup>10</sup> Detta leder till, allt annat lika, att utbetalningen av försörjningsstöd ökar. Samtidigt motverkas denna ökning av inkomst- och transfereringsökningar till följd av KPI-förändringen. Dessa ökningsleder till, allt annat lika, att utbetalningarna minskar. Normökningen dominerar emellertid den senare effekten och sammantaget försvagas kommunsektorn med 0,07 miljarder kronor. Samtidigt får kommunerna en större skattebas till följd av ökade transfereringar från staten som beskattas i mottagarens hemkommun. Förändringen i skattebasen är till en början större än effekten av KPI-förändringens genomslag på grundavdragen som bestäms utifrån prisbasbeloppet. Således stiger kommunalskatteintäkterna med 0,35 miljarder kronor 2013. Där på följande år krymper skattebasen då inkomstindex återgår mot sitt ursprungsvärde och 2014 ökar kommunalskatteintäkterna med endast 0,08 miljarder kronor. 2015 minskar kommunalskatteintäkterna med 0,21 miljarder kronor. Även intäkterna från den kommunala fastighetsavgiften ökar. Då fastighetsavgiften är indexerad med inkomstbasbeloppet återgår dock intäkterna till den ursprungliga nivån 3 år efter KPI-förändringen. Netto innebär KPI-effekten en förstärkning för kommunsektorn på 0,18 miljarder kronor 2013 och en försvagning med 0,13 och 0,44 miljarder kronor 2014 respektive 2015.

KPI-förändringen påverkar även *ålderspensionssystemet*. Den största posten är utbetalningar av ålderspension, bestående av inkomstpension och tilläggspension. Inkomstpensionen är indexerad via följsamhetsindexeringen med inkomstindex. Tilläggspensionen är knuten till prisbasbeloppet. Tillsammans innebär

---

<sup>10</sup> Den 1 januari 1998 ändrades socialtjänstlagen (1980:620), vilket innebar införandet av en riksnorm. Regeringen beslutar sedan dess årligen om *riksnormen för försörjningsstöd*. Riksnormen är en obligatorisk lägsta nivå för kommunernas försörjningsstöd. Underlaget för riksnormen framställs av Konsumentverket i samverkan med Socialstyrelsen, Statistiska centralbyrån och Konjunkturinstitutet genom analyser, prismätningar, konsumtionsundersökningar och prognoser. Detta innebär att normen bara delvis är knuten till prisnivån. Sambandet mellan normen och prisnivån försvagas ytterligare i och med att regeringen kan frångå rekommendationer till förändrad norm. Att räkna upp normen till följd av KPI-förändringar med den samma fångar inte in alla aspekter av normuppdateringen, men kan antas ge en god approximation av förändringen.

detta att effekten kommer att vara störst första året efter KPI-förändringen för att sedan avta och tredje året bli konstant. Ålderspensionssystemet får även ett tillskott i form av pensionsavgifter på transfereringar som ökar till följd av KPI-förändringen. Även inbetalningarna av den allmänna pensionsavgiften ökar. Detta beror på att pensionsgrundande transfereringar ökar då taket för den sjukpenninggrundande inkomsten höjs med prisbasbeloppet. Merparten av ökningen i den allmänna pensionsavgiften är dock temporär då den beror på att taket för den inkomst som beläggs med allmän pensionsavgift påverkas av inkomstbasbeloppet. De ökade intäkterna är emellertid små i jämförelse med de ökade kostnaderna de två första åren. Tredje året är de ungefär lika stora. I Tabell 2.2 framgår det att KPI-effekten uppgår till -1,56, -0,73 och 0,04 miljarder kronor år 2013, 2014 respektive 2015.

För *staten* innebär en höjd prisnivå att kostnaderna för de ekonomiska trygghetssystemen kommer att öka. Kostnaderna för ekonomisk trygghet vid sjukdom, ålderdom och handikapp ökar med 0,83 miljarder kronor 2013 till följd av KPI-effekten. Kostnaden stiger något de två följande åren. Detta beror på att utbetalningarna av garantipension och bostadstillägg för pensionärer ökar när ålderspensionerna återgår till ursprungsnivån. Ökningen gäller också kostnaderna för studiestöd. Samtidigt kommer kostnaderna för bostadsbidrag att minska något (inom utgiftsområdet samhällsplanering m.m.). På inkomstsidan minskar intäkterna av direkta skatter på arbete med 1,38 miljarder kronor år 2013. Följande år är minskningen något lägre, 1,33 miljarder kronor. 2015 är minskningen 1,20 miljarder kronor. Minskningen av intäkterna beror på att den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster minskar då skiktgränser räknas upp. Dessutom ökar skattereduktionerna för arbetsinkomster (jobbskatteavdraget) och allmän pensionsavgift. Det är den senare som bidrar till den avtagande effekten (se effekten på ålderspensionssystemet ovan). Intäkterna från skatter på konsumtion och insatsvaror ökar med 0,83 miljarder kronor per år. Sammantaget innebär KPI-förändringen en offentligfinansiell försämring för staten med ca 1,7 miljarder kronor varje år.

## 2.3 Allmänt om olika mått på skatteuttag

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

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

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

### *Formell skatt*

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

### *Effektiv skatt*

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

### *Genomsnittlig skatt*

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

### *Marginalskatt*

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

### *Implicit skatt*

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

### *Skattekvot*

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

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

### *Skattekil*

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

## **2.4 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2012**

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

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

**Tabell 2.3 Vägda genomsnittliga marginalskatter för olika slags inkomster 2012**

Procent

Typ av inkomst	Kommunal skatt	Statlig skatt	Skattered. arb.ink.	Allmän pens.avg.	Skattered. pens.avg.	Summa
Taxerad förvärvsinkomst	32,50	7,35	-2,03	3,60	-3,60	37,81
Arbetsinkomst	32,69	8,63	-2,62	4,73	-4,73	38,70
Inkomst av tjänst och näringsverksamhet	32,49	7,35	-2,04	3,58	-3,58	37,80
Inkomst av tjänst	32,50	7,33	-2,00	3,54	-3,54	37,82
Inkomst av näringsverksamhet	32,46	8,13	-3,30	4,96	-4,96	37,29
Aktiv näringsverksamhet	32,49	7,81	-3,45	5,20	-5,20	36,85
Passiv näringsverksamhet	31,98	14,74	-0,23	0,00	0,00	46,50
Skattepliktiga pensioner	32,04	3,27	-0,08	0,00	0,00	35,22
Löneförmåner	31,57	17,21	-1,20	2,24	-2,24	47,57
Taxerad förvärvsinkomst, <65 år	32,62	8,32	-2,44	4,44	-4,44	38,49
Taxerad förvärvsinkomst, >65 år	31,97	3,27	-0,41	0,30	-0,30	34,83

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





### 3 Direkt skatt på arbete

Direkta skatter utgörs i princip av sådana skatter där skatte- subjektet kan antas sammanfalla med skatteobjektet, dvs. skatter som inte övervältras på andra aktörer utan bördan bärs av den som är formellt skattskyldig. Arbetsinkomster beskattas dels direkt genom skatt på fysiska personers förvärvsinkomster och uttag av allmän pensionsavgift<sup>11</sup>, dels indirekt genom socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. I detta kapitel redovisas konventioner för beräkning av effekter av ändrade regler för direkta skatter på arbete, dvs. kommunal och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster, allmän pensionsavgift samt skattefria förmåner som arbetsgivaren erbjuder den anställde. De direkta skatterna på arbete svarar för ca 32 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Konventioner för beräkning av effekter vid ändrade nivåer för socialavgifter och löneskatter presenteras i kapitel 6.

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

---

<sup>11</sup> Den allmänna pensionsavgiften är endast delvis att betrakta som skatt då den till stor del är direkt kopplad till en förmån. Se avsnitt 3.4 för en genomgång av allmän pensionsavgift.

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

### 3.1 Fysiska personers inkomstskatt

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

#### *Skatterättsliga regler*

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

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

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

<p>Löner, skattepliktiga förmåner, sjukpenning m.m.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>+ kostnadsersättning</li> <li>+ allmän pension, tjänstepension</li> <li>+ privat pension, livränta</li> <li>+ skattepliktiga ersättningar som ej är pensionsgrundande</li> <li>+ ersättningar från fåmansföretag/handelsbolag</li> <li>+ övrig inkomst</li> <li>– avdrag för resor till och från arbetet</li> <li>– avdrag för tjänsteresor</li> <li>– avdrag för tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor</li> <li>– avdrag för övriga utgifter</li> <li>= Sammanräknad förvärvsinkomst</li> <li>– allmänt avdrag för privat pensionsparande och pensionsförsäkringar</li> <li>= Taxerad förvärvsinkomst</li> <li>– grundavdrag</li> <li>– sjöinkomstavdrag</li> <li>= Beskattningsbar förvärvsinkomst</li> </ul>
---

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

Kommunal inkomstskatt betalas av alla som har en positiv beskattningsbar förvärvsinkomst. Den kommunala inkomstskatten är proportionell mot inkomsten men skattesatsen varierar mellan kommunerna. De kommunala inkomstskattesatserna blir kända först i december året innan beskattningsåret. I beräkningarna för 2012 används därför de kommunalskattesatser som gällde för 2011. Under 2011 hade Ragunda kommun den högsta skattesatsen på 34,17 procent, medan Vellinge kommun hade den lägsta på 28,89 procent (båda angivna exklusive kyrkoavgift och den obligatoriska begravningsavgiften). Den med skatteunderlaget i respektive kommun vägda medelskattesatsen i riket uppgår till 31,55 procent varav 10,82 procentenheter avser landstingens skatteuttag.<sup>12</sup>

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

<sup>12</sup> För personer som inte är medlemmar i Svenska kyrkan och följaktligen inte betalar kyrkoavgift tillkommer en obligatorisk begravningsavgift på i genomsnitt 0,22 procentenheter. Personer som är medlemmar i Svenska kyrkan betalar kyrkoavgift inklusive begravningsavgift på i genomsnitt 1,21 procentenheter.

ningsbara förvärsinkomster som 2012 överstiger den nedre skiktgränsen på 401 100 kronor tas statlig inkomstskatt ut med en skattesats om 20 procent. På inkomster som överstiger den övre skiktgränsen på 574 300 kronor tas ytterligare 5 procent ut i statlig inkomstskatt.<sup>13</sup> Skiktgränsen avser den beskattningsbara förvärsinkomsten. För att få motsvarande gräns i termer av taxerad förvärsinkomst, den s.k. brytpunkten, måste hänsyn tas till grundavdraget och sjöinkomstavdraget. Den nedre brytpunkten uppgår 2012 till 414 000 kronor och den övre brytpunkten till 587 200 kronor för den som är under 65 år och som har fullt grundavdrag men inget sjöinkomstavdrag. I Tabell 3.1 redovisas skiktgränser och brytpunkter för inkomståren 2008–2012.

**Tabell 3.1 Skiktgränser (beskattningsbar inkomst) och brytpunkter (taxerad inkomst) i kronor**

År	2008	2009	2010	2011	2012
Skiktgränser					
Nedre skiktgräns	328 800	367 600	372 100	383 000	401 100
Övre skiktgräns	495 000	526 200	532 700	548 300	574 300
Brytpunkter					
Nedre brytpunkt	340 900	380 200	384 600	395 600	414 000
Övre brytpunkt	507 100	538 800	545 200	560 900	587 200
Brytpunkter 65 år eller äldre (se anm.)					
Nedre brytpunkt			390 500	418 200	436 600
Övre brytpunkt			551 100	574 000	600 700

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

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

<sup>13</sup> Skiktgränserna bygger på gällande prognoser vid publiceringsdatum av denna rapport.

- Grundavdrag: varierar med inkomst.
- Kommunal inkomstskatt: varierande procentsats, igenomsnitt 31,55 procent.
- Statlig inkomstskatt: 0, 20 eller 25 procent.
- Skattereduktioner.

Ändringar i skatteskalen kan ske antingen genom förändringar av skiktgränserna, de statliga eller de kommunala skattesatserna, eller genom förändringar av grundavdraget. Grundavdraget påverkar basen för beskattningen, den beskattningsbara förvärvsinkomsten, och därmed den genomsnittliga skatten. Genom sin konstruktion i de lägre inkomstskikten påverkar det även marginalskatten. Grundavdragets nivå påverkas av konsumentprisindex via prisbasbeloppet. 2012 uppgår prisbasbeloppet till 44 000 kronor.

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

I Tabell 3.3 visas grundavdraget i kronor för beskattningsåret 2012. Noteras bör att avrundningsregler medför att de formella gränserna inte kan översättas direkt till krontalen i tabellen.

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

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

Anm.: TI=Taxerad inkomst, PBB=prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring

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

Taxerad förvärvsinkomst	Grundavdrag
– 44 000	18 700
44 100 – 119 500	18 800 upp till 33 800
119 600 – 137 600	33 900
137 700 – 346 600	33 800 ner till 13 000
346 700 –	12 900

Anm.: På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna i Tabell 3.2 översättas direkt till ovanstående kronor. Prisbasbelopp 2012: 44 000 kr

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

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

Tabell 3.5 visar det förhöjda grundavdraget i kronor.

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

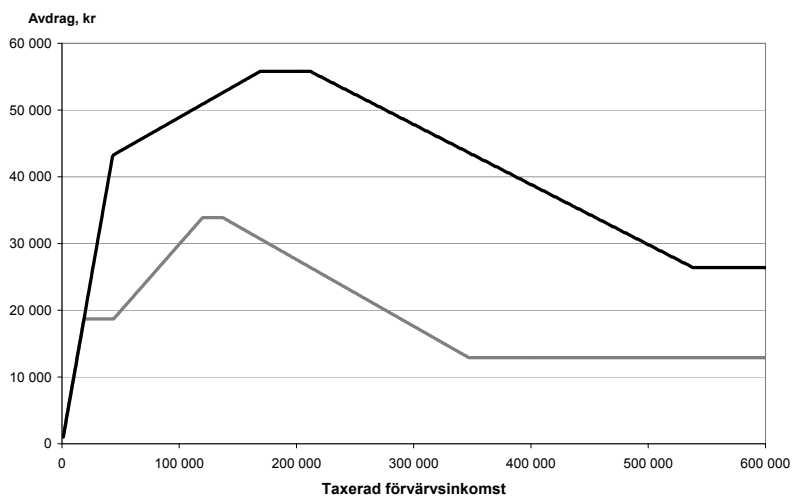
Taxerad förvärvsinkomst	Tillägg till grundavdrag (steg 1, 2 och 3)	Förhöjt grundavdrag
– 0,98 PBB	0,557 PBB	0,980 PBB
0,98 PBB – 0,99 PBB	0,459 PBB+0,1 TI	0,882 PBB+0,1 TI
0,99 PBB – 2,72 PBB	0,657 PBB–0,1 TI	0,882 PBB+0,1 TI
2,72 PBB – 3,11 PBB	0,112 PBB+0,1 TI	0,882 PBB+0,1 TI
3,11 PBB – 3,85 PBB	0,2 TI–0,199 PBB	0,882 PBB+0,1 TI
3,85 PBB – 4,80 PBB	0,186 PBB+0,1 TI	1,267 PBB
4,80 PBB – 7,88 PBB	0,619 PBB+0,01 TI	1,700 PBB–0,09 TI
7,88 PBB – 12,21 PBB	1,407 PBB–0,09 TI	1,700 PBB–0,09 TI
12,21 PBB –	0,307 PBB	0,600 PBB

Anm.:TI=Taxerad inkomst, PBB=prisbasbelopp.

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

Taxerad förvärvsinkomst	Förhöjt grundavdrag
– 43 900	43 200
44 000 – 168 900	43 300 upp till 55 700
169 000 – 212 200	55 800
212 300 – 537 200	55 700 ner till 26 500
537 300 –	26 400

2012 års grundavdrag och förhöjda grundavdrag illustreras i Diagram 3.1.

**Diagram 3.1 Grundavdrag (ljus linje) och förhöjt grundavdrag för personer som är 65 år eller äldre (mörk linje) enligt 2012 års regler**

### Statistik

I Tabell 3.6 redovisas underlaget och intäkter från inkomstskatten år 2008–2012. För 2012 beräknas underlaget uppgå till 1 754 miljarder kronor.

**Tabell 3.6 Skatteunderlag och skatteintäkter från förvärvsinkomster för fysiska personer 2008-2012**

Mdkr, löpande priser

År	2008	2009	2010*	2011*	2012*
Beskattningsbar förvärvsinkomst	1 602	1 623	1 659	1 698	1 754
Kommunalskatt	503	511	523	536	553
Statlig inkomstskatt	48	40	43	45	44

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

### *Beräkningskonvention*

För att bedöma effekterna av olika förändringar i skatteskalen krävs i allmänhet beräkningar baserade på individdatamaterial, eftersom resultatet till stor del beror på inkomstfördelningen före skatt. För att utföra denna typ av beräkningar används den s.k. FASIT-modellen. FASIT är en mikrosimuleringsmodell där man bl.a. har möjlighet att simulera effekter av regeländringar i skatte- och transfereringssystemen. Dataunderlaget som används vid beräkningar av offentligfinansiella effekter vid regeländringar i skattesystemet är det s.k. STAR-urvalet. STAR-urvalet bygger på registeruppgifter som kommer från bl.a. Skatteverket och Försäkringskassan. I STAR-urvalet ingår ca 1,6 miljoner individer. Beräkningarna i FASIT-modellen är statiska. Modellen tar således inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan följa av förändringar i regelverket.<sup>14</sup>

## **3.2 Skattereduktion för arbetsinkomster – jobbskatteavdraget**

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

<sup>14</sup> För en utförligare beskrivning av FASIT-modellen se [www.scb.se](http://www.scb.se).



För att kunna beräkna jobbskatteavdraget behövs information om arbetsinkomstens storlek. I rutan nedan visas en uppställning av hur arbetsinkomsten<sup>15</sup>, som ska ingå i beräkningen av underlaget för skattereduktionen, tas fram.

Inkomster av anställning (se fotnot 15)
+ Inkomst av annat förvärvsarbete (se fotnot 15)
= Arbetsinkomst före avdrag
– kostnader som dragits av i inkomstlagen tjänst- och närings- verksamhet
– sjukpenning och dylikt hänförligt till inkomst av närings- verksamhet
– allmänna avdrag
– sjöinkomstavdrag
= Arbetsinkomst i underlaget för beräkning av skattereduktion

I det följande beskrivs metodiken för att bestämma jobbskatteavdraget.

#### *Jobbskatteavdraget för personer som inte har fyllt 65 år*

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

För beräkningen av jobbskatteavdraget behövs information om taxerad förvärvsinkomst, arbetsinkomstens storlek, skattesats för kommunal inkomstskatt och grundavdrag. Beräkningen av grundavdraget utgår från den taxerade förvärvsinkomsten och görs enligt beskrivningen i avsnitt 3.1.

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

<sup>15</sup> De inkomster som omfattas av jobbskatteavdraget framgår av 67 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229).

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

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

Anm.: PBB = prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring, AI = Arbetsinkomst, GA = Grundavdrag, KI = Skattesatsen för kommunal inkomstskatt.

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

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

I detta exempel är den taxerade inkomsten 200 000 kronor, varav 100 000 kronor är arbetsinkomst och 100 000 kronor är annan inkomst. Inkomstagaren är under 65 år och bor i en kommun med en kommunal inkomstskattesats på 30 procent. Prisbasbeloppet för 2012 är 44 000 kronor. Grundavdraget för taxerad inkomst på 200 000 kronor uppgår till 27 600 kronor.

Då arbetsinkomsten på 100 000 kronor motsvarar 2,27 prisbasbelopp ( $100\,000/44\,000$ ), beräknas jobbskatteavdraget utifrån andra raden i Tabell 3.7. Skattereduktionen blir då 9 200 kronor

$$[=(0,91 * 44\,000 + 0,304 * (100\,000 - 0,91 * 44\,000) - 27\,600) * 0,30].$$

Eftersom jobbskatteavdraget är en skattereduktion krävs det att det finns skatt att reducera för att den helt eller delvis ska kunna tillgodoräknas. I vissa fall kan, på grund av andra skattereduktioner än jobbskatteavdraget, skatten redan ha reducerats till noll, varvid jobbskatteavdrag inte kan fås. Jobbskatteavdraget kan dessutom endast bli aktuellt om arbetsinkomsten överstiger grundavdraget. Om exempelvis den totala taxerade förvärvsinkomsten är 100 000 kronor, varav arbetsinkomsten utgör 20 000 kronor, kommer grundavdraget (29 900 kronor) att vara större än arbetsinkomsten. I det fallet kommer skattereduktionen att bli noll kronor.

*Jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år*

Den 1 januari 2009 förenklades beräkningen av jobbskatteavdraget för personer som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år. Förändringen innebär att jobbskatteavdragets storlek endast bestäms utifrån arbetsinkomstens storlek. Därmed bryts kopplingen till grundavdraget och den kommunala inkomstkattesatsen. Efter förändringen uppgår jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år till 20 procent av arbetsinkomsten för den del av arbetsinkomsten som inte överstiger 100 000 kronor och till 5 procent av arbetsinkomsten för den del av arbetsinkomsten som överstiger 100 000 men inte 300 000 kronor. Tabell 3.8 visar beräkningen av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år.

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

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

Anm.: AI = Arbetsinkomst.

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

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

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

*Kostnad för att höja jobbskatteavdraget*

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

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

För personer under 65 år medför en höjning av jobbskatteavdraget en skattesänkning om arbetsinkomsterna överstiger grundavdraget. För personer över 65 år sänks skatten för alla som har arbetsinkomster. Jobbskatteavdraget är en skattereduktion som enbart påverkar statens skatteintäkter. En höjning av jobbskatteavdraget med 1 000 kronor beräknas leda till att statens skatteintäkter minskar med 4,58 mdkr.

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

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					-4,58
<b>Nettoeffekt, År</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>Varaktig</b>
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>C. Staten</b>	<b>-4,58</b>	<b>-4,58</b>	<b>-4,58</b>	<b>-4,58</b>	<b>-4,58</b>
Skattereduktion för arbetsinkomster	-4,58	-4,58	-4,58	-4,58	-4,58
Summa intäkter	-4,58	-4,58	-4,58	-4,58	-4,58
Summa kostnader	0	0	0	0	0
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt</b>	<b>-4,58</b>	<b>-4,58</b>	<b>-4,58</b>	<b>-4,58</b>	<b>-4,58</b>

Anm.: Beräkningarna är utförda i FASIT-modellen på 2009 års STAR-urval med framskrivningar.

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

Inkomster av arbete är den viktigaste basen för beskattning. Arbetsinkomster beskattas direkt med inkomstskatt, indirekt med socialavgifter och med moms och punktskatter när arbetsinkomsterna konsumeras. Offentliga utgifter påverkas också av arbetsinkomster. Framför allt är många transfereringsutgifter inkomstrelaterade. Här väger pensionsutbetalningar tungt, men även t.ex. utbetalningar från föräldraförsäkringen, sjukförsäkringen och arbetslöshetsförsäkringen påverkas av arbetsinkomsten.

Arbetsutbudet påverkas av förändrade skatter på arbete. De offentliga finanserna påverkas både av förändrat arbetsutbud bland arbetande och av förändringar i antalet arbetande. I det senare fallet, dvs. när antalet arbetande förändras, påverkas ofta olika

transfereringsutgifter, som arbetslöshetsunderstöd eller sjukpenning. Nedan följer en beskrivning av hur de långsiktiga offentligfinansiella effekterna av ändrat arbetsutbud beräknas.

*Långsiktiga offentligfinansiella effekter av förändrat arbetsutbud bland redan arbetande*

För redan arbetande kan effekterna på offentliga finanser av förändrad arbetstid beräknas med hjälp av den s.k. margineffekten, dvs. hur mycket av en lönekostnadsökning som betalas i skatt. Här tas också hänsyn till hur förmåner i olika socialförsäkringssystem förändras när löneinkomsten förändras. Margineffekten varierar med inkomstnivån. Följande faktorer beaktas:

1. *Intäkter från inkomstskatter och socialavgifter*: Hänsyn tas till storleken på den marginella skatten på arbetsinkomster och nivån på socialavgifterna. Både marginalsikten och nivån på socialavgiften varierar med inkomstnivån, vilket beaktas i beräkningarna.

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

För övriga socialavgifter gäller att individen på marginalen inte får några förmåner över olika inkomsttak, och beträffande a-kasseersättningen även under ett inkomstgolv. Under dessa tak sker dock en viss överkompensation på grund av socialavgifternas konstruktion. Beräkningarna sker i mikrosimuleringsmodellen FASIT. Motsvarande beräkningar görs för andra socialförsäkringsförmåner. Efterlevandepensionsavgiften ger bl.a. förmåner till personer som var gifta före 1990 och ger därför inte förmåner för stora grupper på arbetsmarknaden. I och med att utnyttjandet av olika förmåner skiljer sig åt mellan olika grupper så skiljer sig i praktiken även förmånsvärdet mellan olika grupper. Om en reform

påverkar samtliga grupper på arbetsmarknaden på ett likartat sätt tas ingen hänsyn till det. Om en åtgärd riktar sig till en särskild grupp, till exempel en åldersgrupp, kan det vara befogat att justera förmånsvärdet. Till exempel är förmånsvärdet av föräldraförsäkringen begränsat för personer över 65 år.

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

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

#### *Marginaleffekter*

Marginaleffekten utan konsumtionsskatt beräknas som:  
(Inkomstskatt - Förmåner + Skatt på förmåner)/(100 + socialavgifter).

Marginaleffekten med konsumtionsskatt beräknas som:  
Marginaleffekten utan konsumtionsskatt + (100 - margineffekten utan konsumtionsskatter)\*(Konsumtionsskattesatsen/100)

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

Beskattningen av arbete har också betydelse för beslutet att delta på arbetsmarknaden. Deltagande på arbetsmarknaden påverkar den offentliga ekonomin genom ökade skatteintäkter och i många fall genom minskade transfereringsutgifter. Med hjälp av Finansdepartementets mikrosimuleringsmodell för arbetsutbud skattas antalet personer som byter status mellan arbete och icke-arbete. Icke-arbetande kan i sin tur delas upp på arbetslösa, sjukskrivna, personer med sjuk- och aktivitetsersättning och övriga. För de fall uppgift om arbetsinkomst saknas sker en uppskattning bland annat med hjälp av den sjukpenninggrundande inkomsten. Förändringar i

skatteintäkter och offentliga utgifter kan därefter beräknas vid in- och utträde ur arbete.

*Exempel på beräkning av självfinansieringsgraden: förstärkt jobbskatteavdrag*

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

År 2010 förstärktes jobbskatteavdraget med 10 miljarder kronor. Ett förstärkt jobbskatteavdrag påverkar marginalsatterna och individens sammanlagda inkomster. Detta påverkar i sin tur arbetsutbudet. Ökat arbetsutbud bland redan arbetande leder till ökade skatteintäkter, men även till ökade förmåner i socialförsäkringsystemen. Storleken på denna effekt varierar i olika inkomstlagen, vilket beaktas i beräkningarna.

När fler går från icke-arbete till arbete ökar inkomstskatteintäkterna eftersom arbetsinkomsterna generellt är högre än de transfereringsinkomster som erhålls vid icke-arbete. Inkomstökningen leder också till ökade konsumtionskatteintäkter. Eftersom löneinkomsterna ökar, ökar intäkterna från socialavgifterna. En viss ökning av framtida pensionsförmåner tillkommer eftersom arbete leder till högre inkomster än icke-arbete. Statens transfereringsutgifter minskar. Denna effekt är olika stor beroende på vilka transfereringsinkomster som påverkas, dvs. om ökningen av arbetsutbudet kommer från gruppen sjukskrivna, arbetslösa, sjuk- och aktivitetsersatta eller övriga. Även detta beaktas i beräkningarna. Sammantaget beräknas ovanstående effekter att på lång sikt stärka de offentliga finanserna med ca 3 miljarder kronor. Detta ger en självfinansieringsgrad på ca 30 procent ( $=3/10$ ).

### 3.4 Den allmänna pensionsavgiften

#### *Skatterättsliga regler*

Den allmänna pensionsavgiften är en form av socialavgift som tas ut på förvärvsinkomster. Underlaget för avgiften utgörs av pensionsgrundande ersättningar, dvs. löneersättningar och beskattade förmåner såsom sjukpenning, föräldrapenning och arbetslöshetsersättning. För enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag utgörs underlaget av överskottet av aktiv näringsverksamhet. Sammantaget beräknas underlaget för den allmänna pensionsavgiften uppgå till 1 378 miljarder kronor 2012.

Avgiften uppgår till 7 procent och tas ut på den del av summan av inkomsterna som inte överstiger 8,07 gånger inkomstbasbeloppet.<sup>16</sup> Den allmänna pensionsavgiften ska inte betalas om inkomsten understiger 42,3 procent av prisbasbeloppet. Avgiften tillförs Första, Andra, Tredje och Fjärde AP-fonderna för förvaltning. Tillsammans med ålderspensionsavgiften, som tas ut som en arbetsgivaravgift, finansierar den allmänna pensionsavgiften ålders- och premiepensionen.

#### *Statistik*

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

I Tabell 3.10 redovisas avgiftsunderlaget och intäkterna från den allmänna pensionsavgiften för perioden 2008–2012.

**Tabell 3.10 Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften**

Mdkr, löpande priser

År	2008	2009	2010*	2011*	2012*
Pensionsgrundande inkomster	1 217	1 241	1 276	1 331	1 378
Inbetalda allmänna pensionsavgifter <sup>1</sup>	85,2	86,8	89,3	93,1	96,4

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

<sup>16</sup> Pensionsgrundande inkomst upp till 7,5 inkomstbasbelopp ger rätt till pension. Eftersom avgiften inte ingår i den pensionsgrundande inkomsten beräknas taket för avgifterna fram enligt följande:  $[7,5/(1-0,07)]$ . Avrundat uppåt med två decimaler blir detta 8,07; år 2012 motsvarar det 440 600 kronor.



Inkomster från den allmänna pensionsavgiften förs vidare till ålderspensionssystemet under samma år. Därför redovisas inte den allmänna pensionsavgiften under staten i dessa beräkningskonventioner. Slutreglering av avgiften sker två år efter inkomståret. Redovisning i dessa beräkningskonventioner sker däremot endast som en del av Första–Fjärde AP-fonden på inkomstiteln Allmän pensionsavgift under ålderspensionssystemet.

### 3.5 Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats

#### *Skatterättsliga regler*

Resor mellan bostad och arbetsplats ses som en privat levnads-kostnad. En grundläggande princip inom inkomstbeskattningen är att avdrag inte ges för sådana kostnader.<sup>17</sup> Avsteg från denna princip görs dock till den del utgiften överstiger 9 000 kronor 2011. För 2012 föreslår regeringen att beloppet höjs till 10 000 kronor. Avsteget motiveras främst med att avdraget är av stor ekonomisk betydelse för många skattskyldiga och att ett visst samband finns med intäkternas förvärvande.<sup>18</sup>

Huvudregeln är att avdragsgilla kostnader i inkomstslaget tjänst ska göras med belopp som motsvarar de faktiska kostnaderna. När det gäller kostnader för arbetsresor med bil har man av förenklings-skäl infört en schablon. Den innebär att avdrag för arbetsresor med bil ges med ett och samma belopp per mil. För förmånsbilar utgör avdraget för arbetsresor en schabloniserad milersättning avseende drivmedelskostnaden. I beräkningsunderlaget för de kostnader som ligger till grund för avdraget när egen bil används ska enbart rörliga kostnader, dvs. milbundna kostnader beaktas.<sup>19</sup> Av prop. 1969:29 och 1983/84:68 framgår att följande milbundna poster ingår:

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

---

<sup>17</sup> Se 9 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

<sup>18</sup> Se bl.a. prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 21.

<sup>19</sup> Se bl.a. prop. 1997/98:1 s. 171.

*Statistik*

Vid beräkningen av de milbundna kostnaderna används Konsumentverkets bilkalkyl. Antaganden som görs i beräkningskonventionen, men som inte ligger till grund för Konsumentverkets bilkalkyl, baseras på information från olika källor. Uppgifter om bilens medianålder och årliga körsträcka baseras på information från Statens institut för kommunikationsanalys (SIKA). Uppgifter om bensinpriset hämtas från Svenska petroleuminstitutet (SPI).

*Beräkningskonventioner*

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

- Bilens ålder: 8 år, medianen för bilparken.
- Bränsle: Bensin.
- Bränslepris: Månadsgenomsnittet vid pump för april innevarande år.
- Årlig körsträcka: 1 500 mil.
- Ägandetid: 1 år.
- Värdeminskning: Den milberoende delen av värdeminskningen utgör 50 procent av den framräknade värdeminskningen.

För att bedöma den offentligfinansiella effekten av en förändrad ersättningsnivå används mikrosimuleringsmodellen FASTT.<sup>20</sup> En höjning av milersättningen med 1 krona, från 18,50 kronor/mil till 19,50 kronor/mil, innebär att skatteintäkterna minskar med ca 270 miljoner kronor.

---

<sup>20</sup> För mer information om denna modell se avsnitt 3.1.

## 4 Skatt på kapital

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

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

Skatt på kapitalinkomster är en statlig skatt som kan ses som en skatt på ägande av kapital. Ägande av kapital delas upp i finansiella och reala tillgångar och kan ägas direkt eller indirekt. Exempel på indirekt ägande är ägande via investeringsfonder<sup>21</sup> eller investmentföretag. Kapitalbeskattningen består av skatt på kapitalinkomster, avkastningsskatt, fastighetsavgift och fastighetsskatt. Avkastningen på fysiska personers kapital beskattas i inkomstslaget kapital. År 2012 beräknas inkomsterna från beskattningen av kapital, exklusive skatt på företagsvinster, uppgå till ca 83 miljarder kronor, vilket

---

<sup>21</sup> Sedan den 1 april 2004 används begreppet investeringsfonder som samlingsnamn för värdepappers- och specialfonder.

motsvarar omkring 5,2 procent av den offentliga sektorns skatteintäkterna eller 10,2 procent av statens skatteintäkter.

## 4.1 Beskattning av kapitalinkomst

### *Skatterättsliga regler*

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

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

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

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

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

### *Statistik*

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

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

En nettokapitalförlust på exempelvis aktier, som är avdragsgill till 70 procent, reducerar skatten med 14,7 procent ( $=0,7*0,7*0,3$ ) av förlustens storlek när personens nettounderskott av kapital överstiger 143 000 kronor ( $= 100\ 000/0,70$ ).

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

Skattebaser i inkomstslaget kapital:

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

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

**Tabell 4.1 Intäkter från kapitalinkomstskatt och skattebasens sammansättning**

Mdkr, löpande priser

År	2008	2009	2010*	2011*	2012*
Överskott av kapital	170,78	149,03	173,66	166,21	181,71
Underskott av kapital	88,47	68,05	59,05	69,14	80,48
Skatt på positiva kapitalinkomster	50,89	44,54	51,93	49,70	54,16
Skattereduktion underskott av kapital	24,80	19,37	17,54	19,65	22,87
Nettoskatt på kapitalinkomster	26,08	25,17	34,40	30,05	31,29
Inkomstränta, utdelning etc.	89,49	68,59	62,26	81,79	89,42
<i>varav schablonintäkt på uppskovsbelopp</i>	3,39	3,89	3,92	3,96	4,00
Positiv räntefördelning	7,48	5,95	6,47	6,66	6,74
Kapitalvinst	101,80	93,45	122,44	100,00	110,00
Uthyrning av privatbostad	1,58	1,42	1,46	1,38	1,34
Utgiftsränta m.m.	105,54	80,29	71,90	86,36	99,88
Kapitalförlust	11,30	7,10	5,57	5,00	5,00
Avdrag för förvaltningskostnader	0,35	0,35	0,36	0,37	0,37
Negativ räntefördelning	0,84	0,67	0,68	0,70	0,71

Källa: Skatteverkets taxeringsutfall inkomstären 2008-2009. En \* markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna.

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

### *Beräkningskonventioner*

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

## 4.2 Inkomster från fåmansföretag

### *Skatterättsliga regler*

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

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



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

Även en kapitalvinst som uppkommer när andelar i ett fåmansföretag avyttras fördelas på inkomstslagen tjänst och kapital. Kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital så att skattesatsen blir 20 procent. Kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst. En takregel medför att kapitalvinster som beskattas i inkomstslaget tjänst maximalt kan uppgå till 100 inkomstbasbelopp över en sexårsperiod. Regeln omfattar även närståendes avyttringar. Kapitalvinst utöver detta belopp beskattas som kapitalinkomst med 30 procent.

#### *Beräkningskonventioner*

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

### **4.3 Investmentföretag och investeringsfonder**

#### *Skatterättsliga regler*

Investmentföretag påförs en schablonintäkt som uppgår till 1,5 procent av värdet på de aktier och övriga delägarätter som innehas vid beskattningsårets ingång. Från och med inkomståret 2004 ska

dock i underlaget för schablonintäkt för investmentföretag inte räknas in onoterade delägaraktier eller delägaraktier i noterade företag där investmentföretaget innehar mer än 10 procent av röststyrkan. Schablonintäkten beskattas som inkomst av näringsverksamhet med 26,3 procent.

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

För investeringsfonder gällde till och med 2011 i stort sett samma regler som för investeringsföretag, men i Budgetpropositionen för 2012 har regeringen föreslagit att skattskyldigheten för investeringsfonder ska slopas och ersättas med en schablonintäkt som ska tas upp av den som äger andelar i en svensk eller utländsk investeringsfond. Förslaget har ännu inte beslutats av riksdagen. Schablonintäkten uppgår till 0,4 procent av innehavets värde vid årets början och tas upp som inkomst av kapital för fysiska personer och inkomst av näringsverksamhet för juridiska personer.

### Statistik

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

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

Mdkr, löpande priser

År	2008	2009	2010	2011
Investmentföretag	226,0	124,0	186,1	233,2
Investeringsfonder	442,6	263,0	443,4	534,6

Källa: SCB:s aktieägarstatistik.

## 4.4 Avkastningsskatt

### *Skatterättsliga regler*

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

Underlag för avkastningsskatt:

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

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

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

*Statistik*

Det totala kapitalunderlaget uppskattas vid ingången av 2012 uppgå till 2 324 miljarder kronor. Av detta underlag beräknas pensionskapitalet svara för 2 103 miljarder kronor och kapitalförsäkringskapitalet för 221 miljarder kronor. En uppskattning av fördelningen av pensionskapitalet på privat pensionskapital och tjänstepensionskapital visar att det privata pensionskapitalet står för runt en femtedel och tjänstepensionskapitalet för ca fyra femtedelar av det samlade pensionskapitalet.

Den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret, dvs. 2011, prognostiseras till 2,84 procent. Detta ger att intäkterna från avkastningsskatten beräknas uppgå till 10,15 miljarder kronor inkomståret 2012. I Tabell 4.3 redovisas skatteunderlag för avkastningsskatt och skatteintäkter avseende inkomståren 2008–2012.

**Tabell 4.3 Underlag för avkastningsskatt samt skatteintäkter**

Procent och mdkr, löpande priser

År	2008	2009	2010*	2011*	2012*
Genomsnittlig statslåneränta året före beskattningsåret, procent	4,13	3,88	3,11	2,77	2,84
Underlag i mdkr för avkastningsskatt 15 procent	91,01	76,45	69,55	68,25	59,76
Underlag i mdkr för avkastningsskatt 27 procent	8,03	6,16	7,57	7,42	6,28
Avkastningsskatteintäkter, mdkr	15,23	12,32	11,78	11,55	10,15

Anm.:\* Uppgiften är en prognos.

*Beräkningskonventioner*

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

Det kollektiva pensionskapitalet bildas genom avsättningar på lönesumman. En förändring av avkastningsskatten antas få liknande effekter som en arbetsgivaravgiftshöjning (se kapitel 6). En höjning antas framkalla ökade premieinbetalningar för tryggnad av utfästelser vilket reducerar utrymmet för löne-

ökningar. Därmed uppkommer en indirekt effekt på underlaget för socialavgifter och för inkomstskatten.

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

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

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

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

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

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

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

**Exempel 4.1 Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet**

Avkastningsskatten höjs i exemplet med en procentenhet från år 2012. Den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningssåret, dvs. 2011, prognostiseras till 2,77 procent. Pensionssparandet består av två delar, det privata pensionssparandet och trygghandlet av arbetsgivarnas tjänstepensionsutfästelser. En höjning av avkastningsskatten får olika effekter för dessa kategorier.

Basen för det individuella pensionssparandet uppgår till ca 421 mdkr. En höjning av avkastningsskatten med en procentenhet innebär en bruttoförstärkning av inkomsterna om 0,12 mdkr. Eftersom ändringen inte antas ge upphov till några indirekta effekter är den varaktiga nettoeffekten lika stor som bruttoeffekten. Den periodiserade effekten är därmed lika med bruttoeffekten från och med år 2012. Redovisning avseende det privata pensionssparandet sker nedan.

För tjänstepensionskapitalet, där basen uppskattningsvis uppgår till 1 682 mdkr, uppkommer delvis andra effekter. Eftersom den höjda avkastningsskatten antas leda till ökade premieinbetalningar höjs företagets lönekostnader. Därmed kommer en höjd avkastningsskatt att innebära ett varaktigt minskat löneutrymme. Dock kommer anpassningen till en ny avkastningsskatt att ta tid. Övervaltringsmönstret redovisas på föregående sida. Bruttoeffekten på 0,47 mdkr motverkas av sänkta intäkter från inkomstskatter och socialavgifter och, på kort sikt, av sänkta bolagsskatter. Fullständiga beräkningar av effekterna av höjd avkastningsskatt på pensionskapitalet redovisas nedan i Tabell 4.5 (privat pensionssparande) och Tabell 4.6 (tjänstepensioner).

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

Mdkr

<hr/>						
Bruttoeffekt						0,12
<hr/>						
Nettoeffekter, År	2012	2013	2014	2015	Varaktig	
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<b>C. Staten</b>	<b>0,12</b>	<b>0,12</b>	<b>0,12</b>	<b>0,12</b>	<b>0,12</b>	
Skatt på kapital	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,12</i>	<i>0,12</i>	<i>0,12</i>	<i>0,12</i>	<i>0,12</i>	
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt(A+B+C)</b>	<b>0,12</b>	<b>0,12</b>	<b>0,12</b>	<b>0,12</b>	<b>0,12</b>	

**Tabell 4.6 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet - tjänstepensioner**

Mdkr

Bruttoeffekt					
					0,47
Nettoeffekter, År	2012	2013	2014	2015	Varaktig
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-0,14</b>
Direkta skatter på arbete	-0,06	-0,09	-0,11	-0,12	-0,14
<i>Summa intäkter</i>	-0,06	-0,09	-0,11	-0,12	-0,14
Lönekostnad	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal konsumtion	0,06	0,09	0,11	0,12	0,00
<i>Summa kostnader</i>	0,06	0,09	0,11	0,12	0,00
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>-0,02</b>	<b>-0,03</b>	<b>-0,03</b>	<b>-0,04</b>	<b>0,00</b>
Ålderspensionsavgift	-0,01	-0,02	-0,02	-0,02	-0,03
Allmän pensionsavgift	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
<i>Summa intäkter</i>	-0,02	-0,03	-0,03	-0,04	-0,04
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04
<b>C. Staten</b>	<b>0,41</b>	<b>0,41</b>	<b>0,41</b>	<b>0,41</b>	<b>0,40</b>
Direkta skatter på arbete	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,01
Indirekta skatter på arbete	-0,04	-0,06	-0,07	-0,07	-0,08
Skatt på kapital	0,44	0,45	0,46	0,46	0,47
<i>Summa intäkter</i>	0,40	0,39	0,39	0,39	0,38
Ek. trygghet vid sjukdom, handikapp	0,01	0,01	0,01	0,01	0,02
Ek. trygghet för familjer och barn	0,00	0,00	0,00	0,01	0,01
Ek. trygghet vid arbetslöshet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa kostnader</i>	0,01	0,02	0,02	0,02	0,02
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>0,39</b>	<b>0,38</b>	<b>0,37</b>	<b>0,37</b>	<b>0,27</b>

## 4.5 Investeringsparkonto

I Budgetpropositionen för 2012 föreslår regeringen att en ny, schablonbeskattad sparform, benämnd investeringssparkonto, införs. Inom ramen för ett investeringssparkonto får privatpersoner spara i aktier, fondandelar och andra finansiella instrument. Sparandet är direktägt, vilket t.ex. innebär att den som sparar i aktier på ett investeringssparkonto kan utnyttja sin rösträtt på bolagsstämmor. Fysiska personer och dödsbon kan öppna



investeringsparkonton. Kreditinstitut och värdepappersbolag får tillhandahålla investeringsparkonton.

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

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

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

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

Om man för över aktier och andra finansiella instrument som man redan äger till ett investeringsparkonto ses det som en försäljning vilket betyder att personen ifråga blir beskattad som om instrumenten sålts för marknadsvärdet vid överföringen. Överföringen till kontot ses också som en inbetalning som läggs till kapitalunderlaget.

## 4.6 Fastighetsavgift och fastighetsskatt

### *Fastställande av taxeringsvärde*

Fastighetsavgift och fastighetsskatt tas ut på olika typer av fastigheter. Fram till och med 2007 har skatteunderlaget i huvudsak

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

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

#### *Uttag av fastighetsavgift och fastighetsskatt*

Från och med år 2008 är den statliga fastighetsskatten för bostadshus<sup>22</sup> slopad och ersatt med en kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften är knuten till inkomstbasbeloppet och indexeras årligen med hänsyn till den allmänna inkomstutvecklingen.

För år 2012 förväntas fastighetsavgiften uppgå till 6 825 kronor per småhus, dock ej högre än 0,75 procent av taxeringsvärdet, och

---

<sup>22</sup> Bostadshus kan vara antingen småhusenheter ("egnahem"), småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenheter ("mangårdsbyggnad") eller hyreshusenheter ("hyres- och bostadsrätter").

1 365 kronor per lägenhet i flerbostadshus (bostadsdel i hyreshus), dock ej högre än 0,4 procent av taxeringsvärdet.<sup>23</sup>

Takbeloppen för den kommunala fastighetsavgiften beräknas genom att 2008 års takbelopp, 6 000 kr för småhus och 1 200 kr för hyreshus, räknas upp med den procentuella förändringen av inkomstbasbeloppet uttryckt med två decimaler.<sup>24</sup> Takbeloppet avrundas nedåt till närmaste hela krontal. Indexeringen kan illustreras med ett exempel. Inkomstbasbeloppet har fastställts till 48 000 kr för år 2008 och 50 900 kronor för år 2009 vilket uttryckt med två decimaler motsvarar en procentuell förändring på 6,04 procent. Takbeloppet för kommunal fastighetsavgift för 2009 uppgår därmed till  $6\,000 \cdot 1,0604 = 6\,362$  kronor för småhus respektive  $1\,200 \cdot 1,0604 = 1\,272$  kronor för lägenhet i flerbostadshus.

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

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

Avgiften kan dock genom reduktionen inte bli lägre än ett spärrbelopp som år 2012 förväntas uppgå till 3 005 kronor. Spärrbeloppet beräknas genom att 2008 års spärrbelopp, 2 800 kr, räknas upp med den procentuella förändringen av prisbasbeloppet uttryckt med två decimaler. Spärrbeloppet avrundas nedåt till närmaste hela krontal.

Kommersiella lokaler och industrifastigheter (s.k. industrienheter) är fastighetsskattepliktiga sedan inkomståret 1996. Inkomståret 1999 frikopplades elproduktionsenheter från industri-

<sup>23</sup> Dessa uppgifter bygger på prognoser avseende inkomstbasbeloppet för 2012. De definitiva avgiftsnivåerna för 2012 fastställs under hösten 2011.

<sup>24</sup> 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.

enheter och blev en egen taxeringsenhet. Skattesatsen för kommersiella lokaler är 1,0 procent. För industrienheter och elproduktionsenheter är skattesatsen 0,5 procent. Från och med 2008 höjdes fastighetsskatten för vattenkraftverk från 1,2 procent till 1,7 procent. Skattesatsen höjdes även temporärt med 0,5 procentenheter 2006–2010. Från och med 2011 höjdes skattesatsen från 1,7 till 2,8 procent.

## Statistik

I Tabell 4.7 sammanfattas avgiftssatser, skattesatser och skatteintäkter för de olika fastighetstyperna år 2008–2012.

**Tabell 4.7 Fastighetsavgift och fastighetsskatt: Avgiftssats, skattesats och intäkter**

Procent och mdkr, löpande priser

År	2008	2009	2010*	2011*	2012*
<b>Avgifts- och skattesatser</b>					
Bostadshus					
Småhus <sup>1</sup>	1,00	0,75	0,75	0,75	0,75
Hyreshus (hyresrätter) <sup>1</sup>	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40
Hyreshus (bostadsrättsföreningar) <sup>1</sup>	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40
Kommersiella lokaler	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Industri- och elproduktionsenheter	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
Vattenkraftverk	1,70	2,20	2,20	2,80	2,80
<b>Intäkter<sup>2</sup></b>					
Bostadshus					
Småhus	10,52	12,24	12,13	12,28	13,26
Hyreshus (hyresrätter) <sup>2</sup>	1,72	1,64	1,67	1,67	1,67
Hyreshus (bostadsrättsföreningar) <sup>2</sup>	1,14	1,09	1,11	1,11	1,11
Kommersiella lokaler	5,97	5,81	6,72	6,82	6,93
Industri- och elproduktionsenheter	4,57	4,33	4,44	5,23	5,24

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

\* Uppgiften är en prognos.

<sup>1)</sup> Från och med 2008 är den statliga fastighetsskatten på bostäder slopad och ersatt med en kommunal fastighetsavgift. År 2012 beräknas avgiften uppgå till 6 825 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 365 kronor per lägenhet i flerbostadshus, dock högst 0,4 procent av taxeringsvärdet.

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

*Beräkningskonventioner*

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

För bostadshus gäller följande gemensamma konventioner: En höjd fastighetsavgift på småhus höjer KPI eftersom den kommunala fastighetsavgiften ingår i KPI-korgen via brukarkostnaden. En höjd fastighetsavgift på övriga bostadshus antas påverka hyror och avgifter, vilket också ger en KPI-effekt. Därmed uppkommer en indirekt KPI-effekt liknande den vid exempelvis en höjning av mervärdesskatten eller vid en höjning av en punktskatt. Däremot bortses i detta sammanhang från eventuella inkomstskatteeffekter vilket motiveras på följande sätt. För närvarande är inslagen av hyresreglering förhållandevis starka på den svenska bostadsmarknaden. Denna innebär att hyressättningen i allmännyttiga bostadsföretag påverkar hyrorna i övriga bostadshyreshus. En höjd fastighetsavgift kan antas höja hyresnivån i de allmännyttiga företagen. Dessa företag antas redovisa nollresultat i inkomstskattehänseende, varför hyreshöjningen ej dämpas av att fastighetsavgiften är avdragsgill mot inkomstskatten.<sup>25</sup> De höjda hyrorna i allmännyttans bostäder antas sprida sig till de privatägda hyresfastigheterna, där hyreshöjningen fullt ut antas balansera den höjda fastighetsavgiften. Följaktligen uppkommer inte heller här någon inkomstskatteeffekt.

Förändringar i fastighetsavgiften kan medföra s.k. kapitaliseringseffekter. Med detta avses pris- och förmögenhetsförändringar som en fastighetsavgiftsförändring kan ge upphov till. Mätproblem gör emellertid att kapitaliseringseffekter är svåra att uppskatta varför dessa inte beaktas i de offentligfinansiella beräkningarna. Att inte ta hänsyn till kapitaliseringseffekter innebär att man sannolikt överskattar intäktsökningen vid en avgiftshöjning och överskattar intäktsbortfallet vid en avgiftssänkning.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Eventuellt kan de skattemässiga underskotten stiga men dessa får betydelse först i en framtid med inkomstskattemässiga överskott.

<sup>26</sup> Se bilaga 4 i betänkandet Begränsad fastighetsskatt (SOU 1999:59) för en diskussion om kapitaliseringseffekters potentiella inverkan på skatteintäkterna.

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





## 5 Företagsbeskattning

Företagsbeskattningen, som utgör en del av inkomstbeskattningen, består av regler som styr den skattemässiga inkomstberäkningen för juridiska personer, främst aktiebolag, samt för enskilda näringsidkare. Juridiska personer, förutom handelsbolag, dödsbon och skattebefriade institutioner, är skattskyldiga till bolagsskatt. I övriga fall är det den enskilde näringsidkaren eller delägaren i ett handelsbolag som är skattskyldig för vinster som uppkommer i näringsverksamheten. Skatt på företagsvinster utgör ungefär sju procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Dock varierar den taxerade inkomsten för företagen med konjunkturen, vilket leder till att även skatteintäkterna från företagsvinster varierar. Detta föranleder att vi redovisar utfallssiffror av baserna i tabellerna. Framräkning sker med prognoser rörande utvecklingen inom näringslivet. Då dessa påverkas av konjunkturen ger en redovisning av baserna baserat på nuvarande prognos liten vägledning som beräkningsunderlag inför kommande beräkningar. Uppdaterade baser är dagsaktuell information och beror på senaste prognoserna för näringslivet.

Inom företagsbeskattningsområdet förekommer numera endast ett fåtal beräkningskonventioner. Istället för konventioner används nästan uteslutande mikrobaserade beräkningar på databasen FöretagsRegister och IndividDAtabas (FRIDA). Då det är centralt att ha kännedom om FRIDA för att kunna förstå hur effektberäkningar genomförs så ges inledningsvis, i avsnitt 5.1, en kort presentation av FRIDA.<sup>27</sup> I avsnitt 5.2 beskrivs översiktligt de allmänna principerna för företagsbeskattningen och därefter, i avsnitten 5.3–5.8, ges en introduktion till regelverken för de olika organisationsformerna. Kapitlet avslutas med översiktliga beskrivningar av

---

<sup>27</sup> För en utförlig beskrivning av databasen FRIDA och variabelbeskrivning m.m. hänvisas till SCB:s skrift *Dokumentation av FRIDA, inkomståret 2007*.

europabolag, investeringsföretag och investeringsfonder, koncerner och internationell företagsbeskattning (se avsnitten 5.9–5.13).

## 5.1 Kort beskrivning av databasen FRIDA

Databasen FRIDA består av ett flertal avidentifierade databaser för olika företagsformer. Här ingår databaser för enskild näringsverksamhet (för näringsidkare med och utan årsbokslut), handelsbolag, aktiebolag (inklusive fåmansaktiebolag), ekonomiska föreningar samt ideella föreningar. Databaserna innehåller taxerings- och SRU-data (Standardiserade RäkenskapsUtdrag) från Skatteverket, bokföringsstatistik för banker och försäkringsbolag från Finansinspektionen, SCB:s finansstatistik, uppgifter om utdelningar, fondemissioner och information om status gällande konkurs, ackord, likvidation, fusion, avregistrering och företagsrekonstruktion, där de sistnämnda uppgifterna är hämtade från Bolagsverket. För enskild näringsverksamhet, handelsbolag och fåmansaktiebolag finns kopplingar till företagens ägare. Uppgifter om ägarna är hämtade från SCB:s inkomst- och förmögenhetsregister.

Informationen i databaserna för enskild näringsverksamhet, handelsbolag, aktiebolag och ekonomiska föreningar avser inkomståren 1995-2009.

Från och med år 2005 omfattar FRIDA den totala populationen av företag. FRIDA 2009 består av ca 334 000 aktiebolag, ca 75 000 handelsbolag, ca 16 000 ekonomiska föreningar, inklusive bostadsrättsföreningar och ca 740 000 enskilda näringsidkare.

## 5.2 Allmänna principer

Ett av syftena med 1990- och 1993-års inkomstskattereformer var att skapa skattemässig neutralitet mellan olika företagsformer. Utgångspunkten för bolagsbeskattningen är att vinster ska beskattas med den nominella skattesatsen som fr.o.m. inkomståret 2009 motsvarar 26,3 procent. Ett visst utrymme för konsolidering med obeskattade reserver finns dock. Denna konsolidering sker framförallt genom avsättning till periodiseringsfond – som efter räntebeläggningen från och med 2005 inte längre påverkar den effektiva bolagsskattesatsen – och genom överavskrivningar på anläggningstillgångar.

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

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

Företagsformer som inte är skattesubjekt är följande:

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

### 5.3 Aktiebolag

- Skattebas – inkomst av näringsverksamhet som i princip utgörs av bolagens resultat efter bokslutsdispositioner. Bolagen kan dock göra vissa skattemässiga justeringar innan beskattningsbar inkomst av näringsverksamhet föreligger.
- Skattesats – bolagsskattesatsen är 26,3 procent från och med inkomståret 2009.

#### *Civilrättsliga regler*

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

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

### *Skatterättsliga regler*

En viktig princip inom bolagsbeskattningen är att varje aktiebolag är ett skattesubjekt, oberoende av om bolaget ingår i en koncern eller ej. I de fall då aktiebolaget endast har en eller ett fåtal ägare brukar man tala om fåmansföretag. Ägaren styr i de fallen mer direkt över bolagets handlande, vilket ansetts kunna ge upphov till skattefördelar.<sup>28</sup>

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

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

Inkomst av näringsverksamhet för ett aktiebolag beräknas genom att intäkter reduceras med kostnader och avskrivningar med tillägg eller avdrag för bokslutmässiga dispositioner och skattemässiga justeringar. Skattesatsen för aktiebolag sänktes inkomståret 2009 från 28,0 till 26,3 procent.

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

---

<sup>28</sup> Se vidare avsnitt 5.4 Fåmansföretag.

### *Intäkter*

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

### *Kostnader*

Utgångspunkten är att alla kostnader för att förvärva och bibehålla inkomster i verksamheten är avdragsgilla. Det finns ett flertal undantag från avdragsrätten, t.ex. för böter och administrativa avgifter, vissa skadestånd och vissa kostnader för processer. Även när det gäller finansiella kostnader följer skatterätten de regler som utvecklats inom civilrätten. Det bör dock påpekas att det skatterättsliga kostnadsbegreppet är något mera vidsträckt då även poster som inte är bokförda som kostnader får dras av. Det viktigaste av dessa avdrag är underskottsavdraget.

### *Avskrivningar*

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

Enligt huvudregeln får en tillgång årligen skrivas av med maximalt 30 procent av tillgångens restvärde. Enligt kompletteringsregeln får avskrivning istället ske med maximalt 20 procent av anskaffningsvärdet. Det är fritt att skifta mellan dessa avskriv-

ningsmetoder mellan olika år. Däremot måste samma regel tillämpas på samtliga tillgångar för ett specifikt år. Ofta medför räkenskapsenlig avskrivning en snabbare skattemässig avskrivning än vad som är företagsekonomiskt motiverat, vilket innebär att en obeskattad reserv i form av överavskrivningar uppkommer.

Byggnader skrivs av med mellan två och fem procent per år och markanläggningar med fem procent per år<sup>29</sup>. Mark får inte skrivas av. Även anskaffningsutgiften för grustäkt och annan naturtillgång samt skog får skrivas av, fast då i takt med utvinningen och för skog inte med hela anskaffningsvärdet.

### *Bokslutsdispositioner*

Bokslutsdispositionerna är knutna till beskattningen och har som främsta funktion att utjämna resultaten mellan olika år, varigenom skattebetalningarna omperiodiseras. De s.k. periodiseringsfonderna innebär att företagen kan sätta av upp till 25 procent av sin vinst i upp till sex år. Varje års avsättning ska utgöra en särskild fond i företagets bokslut, dvs. företaget kan maximalt ha sex stycken periodiseringsfonder vid ett och samma tillfälle. Från och med inkomståret 2005 är medel avsatta till periodiseringsfond räntebelagda. I praktiken innebär detta att företagen påförs en schablonintäkt, motsvarande 72 procent av statslåneräntan, som multipliceras med totala stocken av avsättningar i fonderna. Som en följd uppkommer inte längre någon skattefri kredit för företagen vilket i sin tur innebär att den nominella och effektiva bolagsskattesatsen är densamma, dvs. 26,3 procent från och med 2009. Värdering av varulager liksom pågående arbete ska som huvudregel följa den redovisning som gjorts i räkenskaperna. Bland övriga reserveringsmöjligheter kan nämnas pensionsavsättningar, ersättningsfond, garantiriskavsättning och avsättning till vinstandelsstiftelse.

### *Pensioner*

Det finns i huvudsak fyra olika system för pensioner till anställda. Dessa är tjänstepensionsförsäkring, avsättning till konto, avsättning till pensionsstiftelse eller direkt pension. Grundprincipen är att arbetsgivarens kostnad för pension ses som en uppskjuten lön.

---

<sup>29</sup> Täckdiken och skogsvägar skrivs dock av med tio procent per år.

Vissa begränsningar gäller dock för arbetsgivarens avdragsrätt. Eftersom pensionen ses som uppskjuten lön utgår också särskild löneskatt, antingen vid avsättningen eller vid utbetalningen, beroende på vilken typ av pension som avses. Skattesatsen är 24,26 procent. Vid avsättning till konto gäller särskilda regler. Dessutom tas det ut avkastningsskatt med 15 procent på schablonberäknad avkastning hos försäkringsföretagen.<sup>30</sup>

### Statistik

Företagsvinsterna, och därmed inkomst av näringsverksamhet i aktiebolag och ekonomiska föreningar, varierar kraftigt mellan olika år. Skattebasen varierar i princip med konjunkturen, men betydelsefulla korrigeringar kan ske genom att företagen förändrar sina reserver (exempelvis periodiseringsfonden) och genom avdrag för gamla underskott. I Tabell 5.1 redovisas inkomst av näringsverksamhet för aktiebolag. Där redovisas även den bolagsskatt som aktiebolagen har betalat in till staten.

**Tabell 5.1 Inkomst av näringsverksamhet och betald skatt för aktiebolag 2006–2009**

Mdkr, löpande priser

År	2006	2007	2008	2009
Inkomst av näringsverksamhet	358,8	380,8	308,4	347,2
Slutlig skatt	129,6	138,7	124,8	125,5
varav särskild löneskatt <sup>1</sup>	15,6	17,4	19,1	18,9
varav avkastningsskatt	9,1	10,2	12,7	10,1
varav fastighetsskatt	8,1	8,8	10,1	9,8
varav bolagsskatt	96,8	102,3	83,0	86,6

Källa: FRIDA

<sup>1)</sup> Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.

### Beräkningskonventioner

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

<sup>30</sup> För ytterligare information om pensioner, se kapitel 4, avsnittet om avkastningsskatt.

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

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

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

#### Exempel 5.1 Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet

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

*Mikrobaserad statistisk beräkning av bruttoeffekten:* I ett första steg skrivs varje enskilt aktiebolags inkomst av näringsverksamhet för 2009 fram med en uppräkningsfaktor (vilken dels beaktar tidigare års inkomster, dels det förväntade konjunkturläget). Därefter undersöks hur statens skatteintäkter från varje bolag minskar då bolagsskatten sänks med 1,0 procentenheter. Slutligen justeras beräkningen för statligt ägda företags andel av bolagsskattebetalningar.

*Makrobaserad statistisk beräkning av bruttoeffekten:* Antag en prognostiserad skattebas på 400 mdkr för år 2012. Då kommer statens skatteinkomster att sjunka med 4,0 mdkr ( $=0,01 \times 400$ ), dvs. vinsten efter skatt i bolagen kommer att öka med 4,0 mdkr. Slutligen justeras beräkningen för statligt ägda företags andel av bolagsskattebetalningar.



## 5.4 Fåmansföretag

Som fåmansföretag räknas aktiebolag eller ekonomisk föreningar<sup>31</sup> där fyra eller färre fysiska personer äger andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt, har den reella bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat. Med delägare i ett fåmansföretag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag ska en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövning ska göras med utgångspunkt från den äldsta personen och därefter i fallande åldersordning. Om en person har inräknats i någon krets ska denne inte medräknas i någon ytterligare krets.

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

Reglerna syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, ska beskattas som arbetsinkomster och inte som kapitalinkomster. Utdelning från fåmansföretag (i stället för lön) kan medföra skattefordelar genom den lägre skattesatsen i inkomst av kapital (jämfört med inkomst av tjänst). Detsamma kan gälla vid försäljning av andelar i fåmansföretag. För att förhindra skattefordelar begränsas möjlig-

---

<sup>31</sup> Ekonomiska föreningar behandlas närmare i nästa avsnitt.

heterna för aktiva delägare, inklusive närstående, att få utdelning behandlad som inkomst av kapital.<sup>32</sup>

#### *Beräkningskonventioner*

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

## **5.5 Ekonomiska föreningar**

### *Civilrättsliga regler*

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

---

<sup>32</sup> En mer detaljerad beskrivning av dessa regler återfinns i kapitel 4.

*Skatterättsliga regler*

Ekonomiska föreningar är skattesubjekt. I stort gäller samma beskattningsregler som för aktiebolag. Den redovisning som har gjorts i avsnitt 5.3 avseende aktiebolagens beskattning gäller därför även ekonomisk förening, dock med vissa undantag. För en kooperativ förening, dvs. en ekonomisk förening som uppfyller vissa krav på öppenhet, gäller att avdragsrätt föreligger för utbetalning av vinst i form av återbäring eller efterlikvider, s.k. kooperativ utdelning. En kooperativ förening har vidare avdragsrätt för utdelning som har lämnats i förhållande till inbetalda medlemsinsatser och förlagsinsatser. I praktiken innebär detta att utdelningen endast beskattas hos medlemmen. Skattesatsen för ekonomisk förening är liksom för aktiebolag 26,3 procent.

*Statistik*

Inkomst av näringsverksamhet i ekonomiska föreningar och den inkomstskatt dessa betalar redovisas i Tabell 5.2.

**Tabell 5.2** Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från ekonomiska föreningar (exkl. bostadsrättsföreningar) 2006–2009

Mdkr, löpande priser

År	2006	2007	2008	2009
Inkomst av näringsverksamhet	1,4	1,7	1,0	1,3
Slutlig skatt	0,7	0,8	0,6	0,7

Källa: FRIDA

*Beräkningskonventioner*

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

## 5.6 Bostadsrättsföreningar

*Civilrättsliga regler*

En bostadsrättsförening är en ekonomisk förening. Bostadsrättsföreningens särart har emellertid motiverat en särskild reglering i

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

### *Skatterättsliga regler*

En bostadsrättsförening beskattas antingen som ett privatbostadsföretag (äkta bostadsrättsförening) eller som ett oäkta bostadsföretag (oäkta bostadsrättsförening). Med privatbostadsföretag avses en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, eller uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget. En äkta bostadsrättsförening är från och med den 1 januari 2007 skattebefriad för sina fastighetsinkomster. Det innebär samtidigt att den inte heller ska ta upp erhållna statliga räntebidrag för bostadsändamål till beskattning. Avdrag får inte göras för ränta på lånat kapital som lagts ned i fastigheten, återbetalning av statliga räntebidrag för bostadsändamål och tomträttsavgäld. Om en äkta bostadsrättsförening har andra inkomster som inte ingår i själva fastighetsförvaltningen, ska sådana inkomster beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Är föreningen i stället ett oäkta bostadsföretag beskattas den konventionellt på samma sätt som andra ekonomiska föreningar och aktiebolag, dvs. i princip ska samtliga intäkter och kostnader tas med vid inkomstberäkningen. Avdrag görs för driftkostnader, värdeminskning m.m. Därtill kommer fastighetsskatt.

Fastighetsskatten är dock avdragsgill endast för oäkta bostadsföretag. På bostadsdelen i hyreshus har den statliga fastighets-skatten från och med inkomstår 2008 ersatts av en kommunal fastighetsavgift. För 2012 beräknas den kommunala fastighetsavgiften uppgå till 1 365 kr per lägenhet, dock högst 0,4 procent av taxeringsvärdet. För lokaldelen i hyreshus utgår statlig fastighets-skatt motsvarande 1,0 procent av taxeringsvärdet.

*Statistik*

Inkomst av näringsverksamhet i bostadsrättsföreningar och den skatt dessa betalar redovisas i Tabell 5.3.

**Tabell 5.3 Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från bostadsrättsföreningar 2006–2009**

Mdkr, löpande priser

År	2006	2007	2008	2009
Inkomst av näringsverksamhet	3,8	1,1	0,2	0,1
Slutlig skatt	3,1	1,4	0,4	0,4

Källa: FRIDA

*Beräkningskonventioner*

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

## 5.7 Enskild näringsverksamhet

- Skattebas – inkomst av näringsverksamhet.
- Skattesats – beskattas som inkomst av tjänst.
- Räntefördelning.
- Expansionsfond.

*Civilrättsliga regler*

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

*Skatterättsliga regler*

Näringsidkaren beskattas för inkomsten av den enskilda näringsverksamheten. Sociala avgifter tas ut på aktiv verksamhet i form av egenavgifter och på passiv verksamhet i form av särskild löneskatt. Avgifterna är dock avdragsgilla vid beräkningen av skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet.<sup>33</sup> En näringsverksamhet är aktiv om den skattskyldige har arbetat i inte oansenlig omfattning i verksamheten, i annat fall är näringsverksamheten passiv. Inkomstberäkningen ska göras enligt bokföringsmässiga grunder. Om underskott uppkommer är dessa avdragsgilla endast mot framtida överskott.<sup>34</sup>

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

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

Inkomst av näringsverksamhet från den enskilda verksamheten beskattas hos näringsidkaren tillsammans med andra inkomster (t.ex. inkomst av tjänst). Det innebär att enskilda näringsidkare betalar kommunal skatt och när inkomster överstiger skiktgränsen även statlig skatt. Därtill kommer allmänna egenavgifter på inkomsten, egenavgifter på aktiv näringsverksamhet och särskild löneskatt på passiv näringsverksamhet. På avsättning till expensionsfond utgår expensionsfondsskatt om 26,3 procent. Kapitalvinst på fastighet beskattas dock som inkomst av kapital om

---

<sup>33</sup> Om näringsidkaren bedriver självständig näringsverksamhet utomlands räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

<sup>34</sup> I fråga om nystartad aktiv näringsverksamhet får underskott dras av som allmänt avdrag.

delägaren är en fysisk person. Positiv räntefördelning får göras och negativ räntefördelning ska göras. För enskild näringsverksamhet ska inkomstberäkningen alltid ske för beskattningsår som sammanfaller med räkenskapsår (dvs. kalenderår).

### *Räntefördelning*

Negativ räntefördelning ska göras om kapitalunderlaget (i princip det beskattade egna kapitalet), beloppsmässigt understiger minus 50 000 kronor. I detta fall påförs näringsverksamheten en intäkt motsvarande statslåneräntan plus en procentenhet multiplicerad med det negativa underlaget. Detta belopp får sedan dras av hos näringsidkaren i inkomstslaget kapital. Reglerna om negativ räntefördelning syftar till att förhindra att näringsidkaren drar av privata ränteutgifter i näringsverksamheten. Om kapitalunderlaget är positivt och överstiger gränsvärdet 50 000 kronor får positiv räntefördelning ske. Det innebär att avdrag får göras från inkomster av näringsverksamhet med ett belopp motsvarande statslåneräntan plus fem procentenheter multiplicerad med det positiva kapitalunderlaget. I Budgetpropositionen för 2012 föreslår regeringen att en höjning av denna räntefaktor, från statslåneräntan ökat med fem procentenheter till statslåneräntan ökat med fem och en halv procentenhet. Beloppet beskattas sedan hos näringsidkaren i inkomstslaget kapital. Genom reglerna om positiv räntefördelning har enskilda näringsidkare möjlighet att erhålla en del av avkastningen på det beskattade egna kapitalet i näringsverksamheten som inkomst av kapital.

### *Expansionsfonder*

Reglerna om expansionsfonder syftar till att uppnå en beskattning av enskild näringsverksamhet som är neutral jämfört med aktiebolagens beskattning. Vinster som avsätts till expansionsfond beskattas endast med expansionsfondsskatt som motsvarar bolagsskatten på 26,3 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 är avdragsgill vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Det finns en beloppsgräns för hur stor avsätt-

ning man får göra. För enskilda näringsidkare får fonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 135,69 procent av kapitalunderlaget för expansionsfonden, dvs. skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten (efter vissa justeringar). Avsättningar till expansionsfonden räknas inte som skuld.

### Statistik

I enskild näringsverksamhet beskattas således flera olika baser. Den primära basen är emellertid inkomst av näringsverksamhet. Denna samt räntefördelning och avsättningar till expansionsfond framgår av Tabell 5.4 nedan.

**Tabell 5.4 Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet 2006–2009**

Mdkr, löpande priser

År	2006	2007	2008	2009
Positiv räntefördelning	6,2	6,7	6,6	4,3
Negativ räntefördelning	0,6	0,6	0,7	0,5
Avsättning till expansionsfond	2,0	2,4	2,3	1,5
Återföring från expansionsfond	1,1	1,2	1,5	1,5
Nettoavsättning till expansionsfond	0,9	1,2	0,7	0,0
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	10,3	9,8	10,6	10,0
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	34,0	36,8	38,1	35,2

Källa: FRIDA

Den positiva räntefördelningen för enskilda näringsidkare uppgick 2009 till 4,3 miljarder kronor. Avsättningar till expansionsfond uppgick till 1,5 miljarder kronor.

### Beräkningskonventioner

Vid beskattningen av enskild näringsverksamhet förekommer olika skatte- och avgiftsparametrar. Dessa utgör integrerade delar vilket innebär att ändringar i en skattesats eller i en av baserna kan påverka andra baser. Hur detta samspel ser ut beror på hur företagaren prioriterar med hänsyn till önskemål om disponibel in-



komst för privat bruk, ersättningsnivån från socialförsäkrings-systemet, verksamhetens soliditet och framtida investeringar.

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

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

## 5.8 Handelsbolag och kommanditbolag

### *Civilrättsliga regler*

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

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

*Skatterättsliga regler*

Den skattemässiga behandlingen av handelsbolag och kommanditbolag är i princip densamma. Handelsbolag är inte skattesubjekt, i stället beskattas delägarna för sina andelar i handelsbolagets resultat. I princip all inkomst från handelsbolag utgör inkomst av näringsverksamhet för delägaren. Det innebär att en delägare som är fysisk person betalar kommunal skatt och om inkomsterna överstiger skiktgränsen även statlig skatt. Därtill kommer allmänna egenavgifter på inkomsten, egenavgifter på aktiv näringsverksamhet och särskild löneskatt på passiv näringsverksamhet. På avsättning till expansionsfond utgår expansionsfondsskatt om 26,3 procent. Kapitalvinst på fastighet beskattas dock som inkomst av kapital om delägaren är en fysisk person.

För fysiska personer kan underskott av ett handelsbolags verksamhet endast kvittas mot överskott från samma handelsbolag. Principer för beräkning av inkomster från handelsbolag följer samma grunder som för aktiebolag. Inkomsten beräknas för bolaget som sådant och därefter fördelas den samlade inkomsten på delägarna. Inkomsten måste beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Handelsbolag har rätt till resultatreglering genom avsättning till periodiseringsfond. Sådan avsättning görs dock av delägarna. Underskott av ett handelsbolags verksamhet fördelas på delägarna.

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

beräkning av varje delägares andel. I Budgetpropositionen för 2012 föreslår regeringen en höjning av räntefaktorn, från statslåneräntan ökat med fem procentenheter till statslåneräntan ökat med fem och en halv procentenhet.

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

#### *Justerad anskaffningsutgift/skattemässigt värde*

Justerad anskaffningsutgift beräknas numera bara av delägare som är fysiska personer. Ingångsvärdet erhålles genom att den ursprungliga anskaffningsutgiften (köpeskillingen, tillskott vid bolagets bildande etc.) ökas med senare tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Anskaffningsutgiften ska vidare ökas med de skattepliktiga inkomsterna och minskas med de avdragna underskott som belöpt sig på delägaren under innehavstiden. Den på detta sätt beräknade anskaffningsutgiften är den justerade anskaffningsutgiften. Vidare ska anskaffningsutgiften ökas med 26,3 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond och minskas med 26,3 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond. Anskaffningsutgiften ska dessutom ökas med 73,7 procent av expansionsfond som förs över från enskild firma till andel i handelsbolag. Räntefördelning påverkar inte ingångsvärdet, utom i den utsträckning negativ räntefördelning minskar ett underskott av näringsverksamhet.

*Statistik*

Inkomst från handelsbolag samt räntefördelning och avsättning till expansionsfond för dessa framgår i Tabell 5.5.

**Tabell 5.5 Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet i handelsbolag 2006–2009**

Mdkr, löpande priser

År	2006	2007	2008	2009
Positiv räntefördelning	0,6	0,7	0,7	0,7
Negativ räntefördelning	0,1	0,1	0,1	0,1
Avsättning till expansionsfond	0,4	0,5	0,4	0,3
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	2,1	1,9	2,0	1,9
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	6,7	7,0	6,8	6,6

Källa: FRIDA

*Beräkningskonventioner*

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

## 5.9 EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar och EGTS

*Civilrättsliga regler*

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

Sverige ska vara bokföringsskyldig här i landet. Reglerna som gäller för handelsbolag, t.ex. om årsredovisning, redovisning i koncerner och om revision ska även gälla för EEIG.

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

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

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

### *Skatterättsliga regler*

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

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

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

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

*Beräkningskonventioner*

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

**5.10 Enkelt bolag och partrederi***Civilrättsliga regler*

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

*Skatterättsliga regler*

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

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

#### *Beräkningskonventioner*

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

### **5.11 Koncerner**

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

#### *Civilrättsliga regler*

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

### *Skatterättsliga regler*

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

### *Beräkningskonventioner*

Beräkningskonventionerna följer konventionerna utarbetade för aktiebolag när det gäller koncernbidragsreglerna. För övriga regeländringar görs endast kvalitativa bedömningar.

## **5.12 Investmentföretag och investeringsfonder**

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

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

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



laget som utgörs av beskattningsårets ingående marknadsvärde på aktie- och övriga delägarätter (se kapitel 4)<sup>35</sup>.

### *Beräkningskonventioner*

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

## **5.13 Internationell företagsbeskattning**

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

För företagens del måste man skilja mellan olika etableringsformer. I den följande framställningen bortses från vad som gäller enligt skatteavtal. Vid etablering i utlandet genom filial<sup>36</sup> beskattas filialinkomsterna i Sverige som en del av det svenska företagens inkomster. När dotterbolag etableras får man skilja mellan utländskt bolag och utländsk juridisk person.<sup>37</sup> Ett utländskt bolag beskattas inte i Sverige, men i vissa fall kan en utländsk juridisk persons delägare beskattas här. En svensk delägare i en utländsk

<sup>35</sup> För investmentföretag ingår inte näringsbetingade delägarätter i underlaget.

<sup>36</sup> En utländsk filial innebär att företaget inte bildar ett självständigt rättssubjekt i utlandet, vilket enligt svenska skatteregler faller utanför den svenska beskattningsrätten.

<sup>37</sup> Ett utländskt bolag omfattar sådana utländska juridiska personer, där någon löpande beskattning av delägarna inte kommer ifråga. Med andra ord måste ett utländskt bolag själv vara skattesubjekt i hemstaten. En utländsk juridisk person föreligger, om den utländska associationen har egen rättskapacitet enligt hemstatens lagstiftning och om det har en egen förmögenhetsmassa, som de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över.

juridisk person, som inte är utländskt bolag, ska beskattas i Sverige för sin andel i den löpande vinsten, om den utländska associationen inte är skattesubjekt.

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

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

#### *Beräkningskonventioner*

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

## 6 Socialavgifter och löneskatter

Indirekt beskattning av förvärvsinkomster sker i form av socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. Dessa utgör tillsammans ca 27 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter.

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

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

Arbetsgivaravgiften såväl som egenavgiften består av sex delavgifter, se Tabell 6.1. De enskilda delavgifterna i arbetsgivaravgiften, förutom ålderspensionsavgiften, bestäms varje år genom en så kallad kalibrering där nivån sätts för att motsvara prognosen för de utgifter som avgiften ska finansiera. När kalibreringen av arbetsgivaravgiften är klar bestäms egenavgiften genom att sjukförsäkringsavgiften ökas med 0,09 procentenheter och arbetsmarknadsavgiften minskas med 2,54 procentenheter. 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 små

förändringar i socialavgifterna. Avgiften tas ut på samma avgiftsunderlag som arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Avgiften kan i sin helhet ses som en skatt eftersom den inte är direkt kopplad till någon förmån för individen.

Lagtekniskt ingår inte den allmänna löneavgiften i socialavgifterna men eftersom den inte särskiljs i debiteringsförfarandet menas i dessa beräkningskonventioner i fortsättningen med arbetsgivaravgifterna (egenavgifterna) summan av arbetsgivaravgifter (egenavgifter) och allmän löneavgift. Avgiftsnivåerna för 2012 sammanfattas i Tabell 6.1.

**Tabell 6.1 Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2012**

Procent

Socialavgifter och allmän löneavgift	Arbetsgivaravgifter	Egenavgifter
Ålderspensionsavgift	10,21	10,21
Sjukförsäkringsavgift	5,02	5,11
Arbetsskadeavgift	0,30	0,30
Arbetsmarknadsavgift	2,91	0,37
Efterlevandepensionsavgift	1,17	1,17
Föräldraförsäkringsavgift	2,60	2,60
Allmän löneavgift	9,21	9,21
<b>Summa socialavgifter och allmän löneavgift</b>	<b>31,42</b>	<b>28,97</b>

## 6.1 Arbetsgivaravgifter

### *Skatterättsliga regler*

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

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

tag inom sektorerna jordbruk, fiske eller transport omfattas av nedsättningen, till följd av EU:s statsstödsregler.

Den 1 juli 2007 infördes en nedsättning av det samlade uttaget av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som vid årets ingång har fyllt 18 men inte 25 år. Nedsättningen innebar att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, halverades. Nedsättningen för unga utvidgades den 1 januari 2009. Nedsättningen kom då att, dels omfatta ytterligare åldersgrupper, dels innebära en större nedsättning. Från och med 1 januari 2009 omfattas alla som vid årets ingång inte har fyllt 26 år av nedsättningen. De nedsatta avgifterna uppgår till hela ålderspensionsavgiften samt en fjärdedel av de övriga avgifterna. För 2012 motsvarar nedsättningen 15,93 procentenheter. Arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften för unga upp till 26 år uppgår därmed till 15,49 procent.

Lön och annan ersättning till dem som vid årets ingång fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare, dvs. personer som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet, är pensionsgrundande men endast i begränsad omfattning förmånsgrundande i övriga socialförsäkringar. Av denna anledning är deras förvärvsinkomster endast belagda med ålderspensionsavgift. På lön och annan ersättning till dem som är födda 1937 eller tidigare betalas inga socialavgifter.

*Statistik*

I Tabell 6.2 redovisas avgiftssatser, underlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2008–2012. Underlaget för arbetsgivaravgifter för 2012 beräknas uppgå till 1 383 miljarder kronor. Nedsättningarna beräknas till 21,1 miljarder kronor och intäkterna till 415 miljarder kronor.

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

Procent och mdkr, löpande priser

År	2008	2009	2010*	2011*	2012*
Avgiftssats	32,42	31,42	31,42	31,42	31,42
Avgiftsunderlag	1 241	1 244	1 280	1 343	1 383
Intäkter efter nedsättningar	394	376	386	402	415
Summa nedsättningar	10,43	16,79	17,73	20,44	21,06
Regional nedsättning	0,53	0,51	0,52	0,54	0,55
Nedsättning för unga	9,90	16,28	17,21	19,90	20,51

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

*Beräkningskonventioner*

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

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

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

Vid sänkta arbetsgivaravgifter är bruttoeffekten på de offentliga finanserna negativ. Om ingen övervältring på löner eller priser skulle ske får avgiftssänkningen följande indirekta effekter på de offentliga finanserna: Företagens vinster ökar, vilket ökar intäkterna från bolagsskatten, och kommunernas och statens lönekostnader minskar. De indirekta effekterna medför alltså att nettoeffekten av avgiftssänkningen är mindre än bruttoeffekten.

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

En stor del av de ovan beskrivna indirekta effekterna påverkar kommunernas och även de statliga myndigheternas finansiella situation. Därmed uppkommer frågan hur offentliga utgifter och övriga skatteinkomster – och därmed de offentliga finanserna – påverkas av sådana förändringar. Situationen kan jämföras med när statliga myndigheter ges ökade anslag eller när statsbidragen till kommunerna ökar. I dessa fall antas statlig och kommunal konsumtion öka och därmed påverkas också den offentliga sektorns finansiella sparande negativt. Denna jämförelse har fått

vara styrande för effektberäkningarna i denna konvention. I beräkningarna av den offentligfinansiella effekten av en förändring av socialavgifterna antas alltså kommunerna och de statliga myndigheterna anpassa sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den ekonomiska utrymmesförändring som uppkommer p.g.a. ändrade kommunalskatteintäkter och sänkta lönekostnader.<sup>38</sup> I Exempel 6.1 nedan blir därmed den offentligfinansiella nettokostnaden för en enprocentig sänkning av arbetsgivaravgifterna 11,06 miljarder kronor. Om kommunerna och myndigheterna i stället skulle antas spara resultatförbättringen skulle den totala nettokostnaden bli 7,64 miljarder kronor. För att en socialavgiftsförändring ska kunna genomföras med den lägre offentligfinansiella effekten krävs att de generella statsbidragen och myndighetsanslagen justeras med motsvarande belopp som socialavgiftsförändringen påverkar kommunerna och myndigheterna. Om så inte görs måste den påverkan regeländringen har på kommunernas och myndigheternas ekonomi behandlas likvärdigt med en höjning eller sänkning av statsbidragen och anslagen.

Beräkningen av de indirekta effekterna kräver information om lönesummans fördelning mellan olika sektorer. År 2012 förväntas den offentliga sektorns andel av lönesumman uppgå till 25,8 procent. Av detta svarar kommunerna och landstingen för 19,9 procentenheter och staten för 5,9 procentenheter. Resterande del av lönesumman, 74,2 procent, står den privata sektorn för. I Exempel 6.1 illustreras beräkningskonventionen för en sänkning av den allmänna löneavgiften med en procentenhet.

**Exempel 6.1 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter**

Underlaget för arbetsgivaravgifterna efter nedsättningar uppgår till 1 316 mdkr. Bruttoeffekten av avgiftssänkningen är därmed -13,16 mdkr ( $= -0,01 * 1\,316$ ). Lönekostnaden uppgår före sänkningen till 1 729 mdkr ( $= 1\,316 * 1,3142$ ). Antas ingen övervärtning på löner och priser så resulterar hela avgiftssänkningen i högre vinster. En indirekt effekt som följer av högre vinster är att vid en bolagsskattesats på 26,30 procent ökar statens intäkter från bolagsskatten med 2,57 mdkr ( $= 0,263 * 13,16 * 0,742$ ). En annan indirekt effekt är att den offentliga sektorns löne-

<sup>38</sup> Den beräknade offentligfinansiella effekten påverkas inte av om man antar att kommunerna anpassar kommunalskattesatsen istället för konsumtionsutgifterna.



kostnader minskar med 3,40 mdkr ( $= -13,16 \cdot 0,258$ ). Den offentliga sektorns minskade lönekostnader leder dock enligt antagandet beskrivit ovan samtidigt till högre offentlig konsumtion. Nettoeffekten av avgiftssänkningen blir sammantaget  $-10,59$  mdkr. I Tabell 6.3 redovisas exemplet då ingen övervältring på löner och priser antas, inklusive fördelningen på olika sektorer och på olika inkomstitlar på statsbudgeten.

Om övervältring på löner och priser antas följa profilen i kapitel 2 leder avgiftssänkningen till att vinsterna 2012 ökar med 3,29 mdkr ( $= 13,16 \cdot 0,25$ ), att företagets intäkter minskar med 3,29 mdkr och att lönesumman ökar med 5,04 mdkr ( $= 13,16 \cdot 0,5/1,3042$ ).

Ökningen av lönesumman leder till flera indirekta effekter: Intäkterna från kommunal inkomstskatt ökar på grund av löneökningar och till det kopplade ökningarna av förmånsgrundade socialförsäkringsinkomster med 1,72 mdkr och intäkterna från fysiska personers statliga inkomstskatt ökar med 0,10 mdkr. Att ökningen för den statliga inkomstskatten är så liten beror på att de statliga skattereduktionerna, jobbskatteavdrag och skattereduktion för allmän pensionsavgift, också ökar. Intäkterna från avgifterna i arbetsgivaravgifterna ökar med 0,66 mdkr (exklusive allmän löneavgift), och kostnaderna i de statliga trygghetssystemen ökar med 0,25 mdkr. De ökade utbetalningarna från trygghetssystemen bidrar också till att inkomstskatterna ökar något mer, som nämndes ovan. Ålderspensionssystemet (Första–Fjärde AP-fonderna) påverkas av den ökade lönesumman genom att intäkterna från ålderspensionsavgiften ökar, samtidigt som kostnaden för framtida pensioner ökar. Ökningen i framtida pensioner slår dock igenom först på sikt. Den sammanlagda effekten på ålderspensionssystemet 2012 beräknas till 0,54 mdkr. Den ökade lönesumman innebär dessutom att den offentliga sektorns lönekostnader blir högre än då ingen övervältring på lönerna antas; den minskar med 1,70 mdkr i stället för med 3,40 mdkr utan övervältring. Övervältringen från vinster till löner och priser leder även till att intäkterna från bolagsskatten blir 75 procent lägre jämfört med då ingen övervältring antas och bolagsskatten ökar med 0,64 mdkr i stället för med 2,57 mdkr. Även i detta fall gäller att de statliga myndigheternas och kommunernas

minskade lönekostnad, liksom kommunernas ökade skatteintäkter, motsvaras av ökade utgifter av samma storlek. Med hänsyn tagen till dessa indirekta effekter blir nettoeffekten av sänkt allmän löneavgift i arbetsgivaravgifterna med en procentenhet -11,06 mdkr 2012.

På lång sikt antas att hela avgiftssänkningen övervältras på lönerna, vilket innebär att lönesumman ökar med 10,09 mdkr ( $=13,16/1,3042$ ) till 1 326 mdkr ( $=1\,316+10,07$ ). Lönekostnaden kommer på lång sikt att uppgå till 1 729 mdkr ( $=1\,326*1,3042$ ). Den successiva överväringen på lönesumman innebär att samtliga poster i redovisningen som beror på de indirekta effekterna av sänkt allmän löneavgift förstärks över tiden. På lång sikt slår dock även ökade pensionsutbetalningar igenom. Den långsiktiga nettoeffekten uppgår till -11,08 mdkr.

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

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

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					-13,16
<b>Nettoeffekt, År</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>Varaktig</b>
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Lönekostnad	2,62	2,62	2,62	2,62	2,62
Kommunal konsumtion	-2,62	-2,62	-2,62	-2,62	2,62
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>C. Staten</b>	<b>-10,59</b>	<b>-10,59</b>	<b>-10,59</b>	<b>-10,59</b>	<b>-10,59</b>
Allmän löneavgift	-13,16	-13,16	-13,16	-13,16	-13,16
Skatt på företagsvinster	2,57	2,57	2,57	2,57	2,57
<i>Summa intäkter</i>	<i>-10,59</i>	<i>-10,59</i>	<i>-10,59</i>	<i>-10,59</i>	<i>-10,59</i>
Lönekostnad	0,78	0,78	0,78	0,78	0,78
Myndigheternas konsumtion	-0,78	-0,78	-0,78	-0,78	-0,78
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>-10,59</b>	<b>-10,59</b>	<b>-10,59</b>	<b>-10,59</b>	<b>-10,59</b>

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

Mdkr, fasta priser och volymer

Mdkr, fasta priser och volymer					
Bruttoeffekt	-13,16				
Nettoeffekt, År	2012	2013	2014	2015	Varaktig
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Kommunal inkomstskatt	1,72	2,58	3,01	3,23	3,95
<i>Summa intäkter</i>	<i>1,72</i>	<i>2,58</i>	<i>3,01</i>	<i>3,23</i>	<i>3,95</i>
Lönekostnad	1,31	0,65	0,33	0,16	0,00
Kommunal konsumtion	-3,03	-3,24	-3,34	-3,39	-3,95
<i>Summa kostnader</i>	<i>-1,72</i>	<i>-2,58</i>	<i>-3,01</i>	<i>-3,23</i>	<i>-3,95</i>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,54</b>	<b>0,80</b>	<b>0,94</b>	<b>1,01</b>	<b>0,14</b>
Ålderspensionsavgift	0,36	0,54	0,63	0,67	0,72
Allmän pensionsavgift	0,18	0,27	0,31	0,33	0,36
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,54</i>	<i>0,80</i>	<i>0,94</i>	<i>1,01</i>	<i>1,07</i>
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,93
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,93</i>
<b>C. Staten</b>	<b>-11,59</b>	<b>-11,45</b>	<b>-11,38</b>	<b>-11,35</b>	<b>-11,23</b>
Direkta skatter på arbete	0,10	0,16	0,18	0,19	0,29
Indirekta skatter på arbete					
Ålderspensionsavgift	0,05	0,08	0,10	0,10	0,11
Sjukförsäkringsavgift	0,25	0,38	0,44	0,47	0,51
Arbets-skadeavgift	0,02	0,02	0,03	0,03	0,03
Arbetsmarknadsavgift	0,15	0,22	0,26	0,28	0,29
Efterlevandepensionsavgift	0,06	0,09	0,10	0,11	0,12
Föräldraförsäkringsavgift	0,13	0,20	0,23	0,25	0,26
Allmän löneavgift	-12,74	-12,54	-12,43	-12,38	-12,33
Skatt på företagsvinster	0,64	0,32	0,16	0,08	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-11,34</i>	<i>-11,07</i>	<i>-10,94</i>	<i>-10,87</i>	<i>-10,72</i>
Ek. trygghet vid sjukdom, handikapp	-0,13	-0,20	-0,23	-0,25	-0,26
Ek. trygghet för familjer och barn	-0,08	-0,12	-0,14	-0,15	-0,16
Ek. trygghet vid arbetslöshet	-0,04	-0,07	-0,08	-0,08	-0,09
Lönekostnad	0,39	0,19	0,10	0,05	0,00
Myndigheternas konsumtion	-0,39	-0,19	-0,10	-0,05	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,25</i>	<i>-0,38</i>	<i>-0,45</i>	<i>-0,48</i>	<i>-0,51</i>
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>-11,06</b>	<b>-10,65</b>	<b>-10,44</b>	<b>-10,34</b>	<b>-11,08</b>

## 6.2 Egenavgifter

### *Skatterättsliga regler*

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

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

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

Den 1 juli 2007 infördes en nedsättning av det samlade uttaget av egenavgifter och allmän löneavgift för personer som vid årets ingång fyllt 18 men inte 25 år. Nedsättningen innebar att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, halverades. Nedsättningen för unga utvidgades den 1 januari 2009 till dels att omfatta ytterligare åldersgrupper, dels en större nedsättning. Från och med 1 januari 2009 omfattas alla som vid årets ingång inte har fyllt 26 år av nedsättningen och avgifterna uppgår till hela ålderspensionsavgiften samt en fjärdedel av de övriga avgifterna. 2012 motsvarar nedsättningen 14,09 procentenheter. Egenavgifterna och den allmänna löneavgiften för unga upp till 26 år uppgår därmed till maximala 14,88 procent.

2010 trädde två nya bestämmelser gällande egenavgifter i kraft. Dels förlängdes karenstiden i sjukförsäkringen för den som betalar egenavgifter från en dag till sju dagar vilket medför att sjukförsäkringsavgiften sänktes med 0,74 procentenheter, dels infördes en nedsättning av egenavgifterna med fem procentenheter för enskilda näringsidkare och delägare av handelsbolag som har ett underlag för egenavgifter på minst 40 000 kronor och som vid årets ingång är mellan 26 och 64 år. Nedsättningen uppgår till som mest

10 000 kronor och ska vara förenlig med kommissionens regelverk för stöd av mindre betydelse.

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

### Statistik

I Tabell 6.5 redovisas inbetalda egenavgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2008–2012. Avgiftsunderlaget för 2012 beräknas uppgå till 49,05 miljarder kronor, nedsättningarna till 1,78 miljarder kronor och intäkterna efter nedsättningarna till 9,84 miljarder kronor.

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

År	2008	2009	2010*	2011*	2012*
Avgiftssats	30,71	29,71	28,97 <sup>1</sup>	28,97	28,97
Avgiftsunderlag	42,42	41,60	44,64	47,37	49,05
Intäkter efter nedsättningar	11,82	11,32	8,96	9,50	9,84
Summa nedsättningar	0,14	0,15	1,63	1,72	1,78
Generell nedsättning <sup>2</sup>	0	0	1,47	1,56	1,62
Regional nedsättning	0,09	0,08	0,09	0,09	0,09
Nedsättning för unga	0,05	0,07	0,07	0,07	0,08

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

<sup>1)</sup> Gäller från den 1 juli 2010.

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

### Beräkningskonventioner

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

sker av utnyttjandet av den positiva räntefördelningen beskattas inkomstförändringen i inkomstslaget kapital. På lång sikt antas det ske en fullständig överföring till inkomst av kapital.

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

#### Exempel 6.2 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Med hänsyn tagen till nedsättningar uppgår beräkningsunderlaget för den allmänna löneavgiften i aktiv enskild näringsverksamhet och hos aktiva delägare i handelsbolag till 43,03 mdkr. Detta ger en bruttoeffekt på -0,43 mdkr ( $= -0,01 * 43,03$ ).

Sänkningen leder till att inkomst av näringsverksamhet ökar med 0,43 mdkr. Genom den positiva räntefördelningen gör näringsidkarna avdrag för inkomstökningen och beskattar den som inkomst av kapital. Detta motverkar skattebortfallet. På lång sikt uppgår den motverkande effekten till 0,13 mdkr ( $= 0,30 * 0,43$ ) vid en kapitalinkomstskatt på 30 procent. Åren 2012–2014 beskattas emellertid endast två tredjedelar av bruttoeffekten i inkomst av kapital, vilket ger en förstärkning på 0,09 mdkr ( $= 2/3 * 0,30 * 0,43$ ). Nettoeffekten för åren 2012–2014 uppgår till -0,34 mdkr och varaktigt till -0,30 mdkr. Exemplet redovisas i Tabell 6.6.

Tabell 6.6 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt	-0,43				
Nettoeffekt, År	2012	2013	2014	2015	Varaktig
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>C. Staten</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,30</b>
Allmän löneavgift	-0,43	-0,43	-0,43	-0,43	-0,43
Skatt på kapital	0,09	0,09	0,09	0,09	0,13
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,34</i>	<i>-0,34</i>	<i>-0,34</i>	<i>-0,34</i>	<i>-0,30</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,30</b>

### 6.3 Särskild löneskatt

#### *Skatterättsliga regler*

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

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

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

Av förenklingskäl är den särskilda löneskatten densamma för arbetsgivare som för egenföretagare. Anledningen till att egenavgifterna, och inte arbetsgivaravgifterna, ligger till grund för skatten är att egenavgifterna har en något mer försäkringsmässig karaktär och att de är lägre än arbetsgivaravgifterna. Nivån på den särskilda löneskatten följer inte automatiskt förändringar i egenavgifterna

utan justeras endast när väsentliga förändringar i socialavgiftsuttaget har skett.

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

### Statistik

I Tabell 6.7 redovisas underlag och skatteintäkter från särskild löneskatt, uppdelat på juridiska och fysiska personer, under perioden 2008–2012. Beräkningsunderlaget för den särskilda löneskatten för juridiska personer utgörs i huvudsak av avsättningar till tjänstepensioner och omfattar såväl fonderade avsättningar som direktutbetalad pension, varav de fonderade avsättningarna står för drygt hälften.

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

Procent och mdkr, löpande priser

År	2008	2009	2010*	2011*	2012*
Skattesats	24,26	24,26	24,26	24,26	24,26
Juridiska personer	107,93	108,43	110,48	115,91	119,45
Fysiska personer	4,27	4,13	3,98	4,29	4,50

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



**Exempel 6.3 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer**

Beräkningsunderlaget för särskild löneskatt för juridiska personer beräknas uppgå till 119,45 mdkr 2012. En procentenhets sänkning av särskilda löneskatten ger en bruttoeffekt på -1,19 mdkr ( $= -0,01 * 119,45$ ). Varaktigt övervältras denna på löner. Samma övervältringsprofil som för arbetsgivaravgifter tillämpas (se kapitel 2). Exemplet redovisas i Tabell 6.8.

**Exempel 6.4 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer**

Beräkningsunderlaget för särskild löneskatt för fysiska personer beräknas uppgå till 4,50 mdkr 2012. Bruttoeffekten kommer därmed att uppgå till -0,04 mdkr ( $= -0,01 * 4,50$ ). En motverkande effekt uppkommer genom att näringsidkaren antas ta ut inkomstförstärkningen som inkomst av kapital som beskattas med 30 procent. Samma övervältringsprofil som för egenavgifter tillämpas: Åren 2012–2015 beskattas två tredjedelar av bruttoeffekten i inkomst av kapital, och på lång sikt beskattas hela bruttoeffekten som inkomst av kapital. Exemplet redovisas i Tabell 6.9.

**Tabell 6.8 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer**

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					
	-1,19				
Nettoeffekt, År	2012	2013	2014	2015	Varaktig
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,37</b>
Kommunal inkomstskatt	0,17	0,25	0,29	0,31	0,37
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,17</i>	<i>0,25</i>	<i>0,29</i>	<i>0,31</i>	<i>0,37</i>
Lönekostnad	0,12	0,06	0,03	0,01	0,00
Kommunal konsumtion	-0,29	-0,31	-0,32	-0,33	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,17</i>	<i>-0,25</i>	<i>-0,29</i>	<i>-0,31</i>	<i>0,00</i>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,05</b>	<b>0,08</b>	<b>0,09</b>	<b>0,10</b>	<b>-0,01</b>
Ålderspensionsavgift	0,03	0,05	0,06	0,06	0,07
Allmän pensionsavgift	0,02	0,03	0,03	0,03	0,03
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,05</i>	<i>0,08</i>	<i>0,09</i>	<i>0,10</i>	<i>0,10</i>
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,12
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,12</i>
<b>C. Staten</b>	<b>-0,95</b>	<b>-0,89</b>	<b>-0,86</b>	<b>-0,84</b>	<b>-0,82</b>
Direkta skatter på arbete	0,01	0,02	0,02	0,02	0,03
Indirekta skatter på arbete					
Ålderspensionsavgift	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Sjukförsäkringsavgift	0,02	0,04	0,04	0,05	0,05
Arbetskadavgift	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Arbetsmarknadsavgift	0,01	0,02	0,02	0,03	0,03
Efterlevandepensionsavgift	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Föräldraförsäkringsavgift	0,01	0,02	0,02	0,02	0,03
Allmän löneavgift	0,03	0,04	0,05	0,05	0,06
Särskild löneskatt	-1,08	-1,03	-1,00	-0,98	-0,97
Skatt på företagsvinster	0,06	0,03	0,01	0,01	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,92</i>	<i>-0,84</i>	<i>-0,80</i>	<i>-0,78</i>	<i>-0,76</i>
Ek. trygghet vid sjukdom	-0,02	-0,03	-0,04	-0,04	-0,04
Ek. trygghet för familjer och barn	-0,01	-0,01	-0,02	-0,02	-0,02
Ek. trygghet vid arbetslöshet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad	0,04	0,02	0,01	0,00	0,00
Myndigheternas konsumtion	-0,04	-0,02	-0,01	0,00	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,06</i>
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>-0,90</b>	<b>-0,81</b>	<b>-0,77</b>	<b>-0,75</b>	<b>-0,46</b>

**Tabell 6.9 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer**

Mdkr, fasta priser och volymer

<hr/>					
Bruttoeffekt	-0,04				
Nettoeffekt, År	2012	2013	2014	2015	Varaktig
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>C. Staten</b>	<b>-0,04</b>	<b>-0,04</b>	<b>-0,04</b>	<b>-0,04</b>	<b>-0,03</b>
Särskild löneskatt	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04
Skatt på kapital	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,03</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>-0,04</b>	<b>-0,04</b>	<b>-0,04</b>	<b>-0,04</b>	<b>-0,03</b>



## 7 Mervärdesskatt

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

Mervärdesskatten utgör ca en femtedel av offentliga sektorns skatteintäkter eller ca 40 procent av statens skatteintäkter. Mervärdesskatt tas ut på privat och offentlig konsumtion av varor och tjänster. Den tas ut i samtliga led i produktions- och distributionskedjan. Det mervärde som har tillförts varan respektive tjänsten i varje led beskattas. Praktiskt går det till så att mervärdesskattepliktiga företag i produktions- och distributionskedjan tar ut mervärdesskatt från efterföljande led (utgående skatt) och drar av mervärdesskatt från föregående led (ingående skatt). Mellanskillnaden betalas in till staten om den utgående mervärdesskatten är större än den ingående mervärdesskatten. Är istället den ingående skatten större än den utgående skatten får företagen tillbaka mellanskillnaden från staten. Genom denna konstruktion undviker man dubbelbeskattning av det mervärde som skapats i föregående led. Staten erhåller i normalfallet endast mervärdesskatteintäkter till följd av inköp som görs av grupper som inte har rätt att dra av den ingående mervärdesskatten. Dessa grupper är hushållen, allmännyttiga ideella föreningar och företag vars verksamhet inte är skattepliktig.

### *Skatterättsliga regler*

Mervärdesskatt tas ut med en viss procent av beskattningsunderlaget, som utgörs av varans eller tjänstens pris, inklusive skatter och avgifter, före mervärdesskatt. I EU:s mervärdess-

skattedirektiv (2006/112/EG) finns regler om mervärdesbeskattning som alla medlemsstater i EU måste följa. Vad gäller skattesatser framgår bl.a. att varje medlemsstat måste ha en normalnivå för mervärdesskatt (normalskattesats). Medlemsstaterna får själva bestämma nivån på normalskattesatsen. Den får dock inte understiga 15 procent. Enligt mervärdesskattedirektivet är det vidare tillåtet med högst två skattesatser som är lägre än normalskattesatsen (reducerad skattesats). En reducerad skattesats får ej understiga 5 procent. Av direktivet framgår också vilka varor och tjänster som tillåts beskattas med en reducerad skattesats respektive ska vara undantagna från mervärdesbeskattning. Efter en ändring av mervärdesskattedirektivet som trädde i kraft den 1 juni 2009 kan reducerad skattesats tillämpas i större utsträckning i tjänstesektorn än vad som tidigare var möjligt. Det är bl.a. möjligt att införa reducerad skattesats på restaurang- och frisörtjänster

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

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

omsorg och finansiella tjänster är exempel på områden som är undantagna från mervärdesbeskattning och där erlagd mervärdesskatt således utgör en kostnad i produktionen. Knappt 40 procent av hushållens konsumtion utgörs av utgifter för varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt. År 2012 förväntas hushållens utgifter för dessa typer av konsumtionsvaror och tjänster att uppgå till ca 550 miljarder kronor.

I Budgetpropositionen för 2012 föreslår regeringen att mervärdesskattesatsen för restaurang- och cateringtjänster ska sänkas från 25 till 12 procent från 1 januari 2012.

### *Statistik*

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

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

Tabell 7.1 Baser för mervärdesskatt 2008-2012<sup>1)</sup>

Mdkr, löpande priser

Mervärdesskattesatser	2008	2009	2010	2011*	2012*
25%	882	856	918	966	1001
12%	179	186	190	196	203
6%	75	77	79	82	85
0%	8	9	9	9	9

Anm.1: En \* markerar att baserna är prognoser. Baserna motsvarar det underlag som mervärdesskatten beräknas på och redovisas därmed exklusive mervärdesskatt. Hushållens konsumtion fördelas utifrån data från SCB. Förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt fördelas utifrån den fördelning som används av Skatteverket vid beräkningen av Sveriges EU-avgift, den så kallade W.A.R-sammanställningen (Weighted Average Rate). Denna fördelning grundar sig på data från 2008 varför mervärdesskatteintäkterna, beräknade utifrån denna uppdelning, kan komma att skilja något från det totala utfallet.

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

<sup>1)</sup> Varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt redovisas inte i tabellen. Hushållens konsumtion av dessa varor och tjänster tillsammans med insatsvaror och investeringar gjorda i företag som omsätter dessa varor och tjänster, uppskattas till totalt omkring 774 miljarder kronor för år 2012. Det är dock endast mervärdet i det sista ledet som undantas beskattning. Mervärdet som skapats i tidigare led inkluderas i basen för motsvarande skattesats.

### Beräkningskonvention

Vid beräkningar av de offentligfinansiella effekterna till följd av en förändrad mervärdesskattesats bortses generellt från eventuella beteendeffekter som påverkar efterfrågade och utbudna kvantiteter i beräkningarna, se vidare avsnitt 1.2. Vid långsiktiga offentligfinansiella effektberäkningar av förändrade mervärdesskattesatser kan det däremot vara motiverat att ta hänsyn till beteendeförändringar, se ett exempel för när det är motiverat i avsnitt 7.3.

I beräkningar av de offentligfinansiella effekterna antas utöver oförändrat beteende även att priset före skatt är oförändrat. En höjning av en mervärdesskattesats resulterar således i högre pris för varan och därmed ökade skatteintäkter, se vidare avsnitt 2.1. Därutöver tas det i beräkningarna hänsyn till att de faktiska mervärdesskatteintäkterna på grund av skatteundandragande, uppborrdsluster m.m. är ca 2 procent lägre än vad de egentligen borde vara. Vid budgetberäkningar avseende förändringar av mervärdesskattesatser där alla varor och tjänster inom skattesatsens område omfattas beaktas detta genom att skattebasen minskas med 2 procent. Om förändringen av mervärdesskatten endast avser en enstaka vara eller tjänst beaktas dock inte detta i normalfallet,



eftersom kunskap saknas om storleken på skatteundandragande m.m. för enskilda varor och tjänster. Finns däremot misstanke om att en bas innehåller mycket svart försäljning bör skatteundandragandets storlek beaktas.

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

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

#### Exempel 7.1 Höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet

I exemplet redovisas offentligfinansiella effekter av en höjd mervärdesskattesats på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet från 12 till 13 procent. Hushållens konsumtion av livsmedel, inklusive alkoholfria drycker och öl klass 1 och 2, (skattebasen) beräknas uppgå till 185 mdkr exklusive mervärdesskatt år 2012.

Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn blir 1,82 mdkr ( $0,01 \cdot 185 \cdot 0,98$ ) när hänsyn tas till skatteundandragande på 2 procent.

Skattesatshöjningen från 12 till 13 procent kan förväntas höja livsmedelspriserna med ca 0,89 procent ( $1,13/1,12 - 1 = 0,0089$ ) under antagande att efterfrågan på livsmedel är helt oelastisk, utbudet är fullständigt elastiskt och att skattesatshöjningen får fullt genomslag på konsumentpriserna. Eftersom konsumtionen av livsmedel utgör ca 12 procent av den totala privata konsumtionen i Sverige blir genomslaget på prisnivån ca 0,1 procent

(0,0089\*0,12). Den högre prisnivån som skattesatshöjningen ger upphov till under år 2012 påverkar bl.a. basbelopp och inkomstskatteskalorna för år 2013 (KPI-effekten). Eftersom KPI-effekten är en motverkande effekt blir budgetförstärkningen mindre fr.o.m. år 2013 jämfört med år 2012.

Den årliga nettoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn minskar till 1,46 mdkr år 2013. För år 2014 uppgår nettoeffekten till 1,55 mdkr, för år 2015 till 1,64 mdkr för att sedan varaktigt uppgå till 1,59 mdkr.

För kommunsektorn ger KPI-förändringen effekter på kommunalskatten, kommunernas lönekostnader, försörjningsstödet och den kommunala fastighetsavgiften. Med avseende på dessa förstärks kommunsektorns budget från 2013 och framåt men kommunerna antas öka sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den resultatförbättring som uppkommer p.g.a. KPI-förbättringen. På lång sikt förväntas den kommunala konsumtionen vara oförändrad och kommunsektorns budget förstärks, dvs. den varaktiga effekten för kommunsektorn blir positiv. För en utförlig förklaring se avsnitt 7.2.

För staten uppkommer motverkande KPI-effekter via bl.a. sjukpenning, garantipensioner, föräldrarpennning, studiestöd och bostadsbidrag. Nettoeffekten för staten blir därför 1,82 mdkr ( $0,01*185*0,98$ ) år 2012 och 1,63 mdkr de efterföljande två åren, och därefter 1,64 mdkr. Offentligfinansiella effekterna för 2012 till 2015 samt varaktig effekt presenteras nedan i Tabell 7.2. En utförligare redovisning av hur KPI-effekterna beräknas finns i avsnitt 2.2.

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

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt						1,82
Nettoeffekter, År	2012	2013	2014	2015	Varaktig	
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-0,05</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,04</i>	<i>0,01</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>
Kommunal konsumtion	0,00	-0,02	0,01	0,05	0,00	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,01</i>	<i>0,02</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,03</i>
<b>B Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>-0,17</b>	<b>-0,08</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,02</i>	<i>0,02</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,21</i>	<i>-0,11</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
<b>C. Staten</b>	<b>1,82</b>	<b>1,63</b>	<b>1,63</b>	<b>1,64</b>	<b>1,64</b>	<b>1,64</b>
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,15	-0,15	-0,13	-0,13	-0,13
Skatt på konsumtion och insatsvaror						
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,09	0,09	0,09	0,09	0,09
Mervärdesskatt	1,82	1,82	1,82	1,82	1,82	1,82
<i>Summa intäkter</i>	<i>1,82</i>	<i>1,76</i>	<i>1,76</i>	<i>1,78</i>	<i>1,78</i>	<i>1,78</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,12</i>	<i>-0,13</i>	<i>-0,14</i>	<i>-0,14</i>	<i>-0,14</i>
<b>Offentligfinansiell effekt (A+B+C)</b>	<b>1,82</b>	<b>1,46</b>	<b>1,55</b>	<b>1,64</b>	<b>1,64</b>	<b>1,59</b>

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid

## 7.1 Mervärdesskattebeläggning av ett tidigare undantaget område

Exempel 7.2 nedan beskriver hur den offentligfinansiella effekten av en breddad bas för mervärdesskatt beräknas. Den offentligfinansiella bruttoeffekten av en breddad bas består av den mervärdesskatt som inte är avdragsgill i senare produktions- och distributionsled, dvs. den mervärdesskatt som betalas av hushåll, ideella föreningar och av företag vars verksamhet inte är mervärdesskattepliktiga.

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

mervärdesskatt i samband med mervärdesskattebeläggningen kommer denna intäkt den offentliga sektorn till del först i ett senare led. Kostnader för företagen i form av icke avdragsgill ingående mervärdesskatt antas övervältras framåt genom en ökning av varan eller tjänstens pris. Här antas att företagen övervältrar momsens fullt ut i priset så att deras marginaler inte förändras. En mervärdesskattebeläggning innebär att kostnaden för den ingående mervärdesskatten blir avdragsgill. Priset exklusive mervärdesskatt på de aktuella varorna och tjänsterna antas falla i proportion till kostnadsminskningen som den avdragsgilla mervärdesskatten ger upphov till. Beskattningsunderlaget för den utgående mervärdesskatten blir därför lägre än det skulle ha varit vid ett oförändrat producentpris.

#### Exempel 7.2 Breddad skattebas för mervärdesskatt

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

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

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

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

Beräkningen av nettoeffekter sker med hjälp av samma parametrar som i exemplet med höjd mervärdesskatt på livsmedel ovan (se kapitel 2 samt Tabell 7.1 ovan). Detta innebär att den varaktiga effekten för staten uppgår till 4,50 mdkr, medan den varaktiga effekten för den offentlig sektor uppgår till 4,41 mdkr.

**Tabell 7.3 Breddad skattebas för mervärdesskatt**

Mdkr, fasta priser och volymer

Mdkr, fasta priser och volymer					
Bruttoeffekt	5,00				
Nettoeffekter, År	2012	2013	2014	2015	Varaktig
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-0,11</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,12</i>	<i>0,03</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,06</i>
Kommunal konsumtion	0,00	-0,05	0,04	0,13	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,12</i>	<i>-0,03</i>	<i>0,06</i>	<i>-0,05</i>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>-0,47</b>	<b>-0,22</b>	<b>0,01</b>	<b>0,01</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,07</i>	<i>0,05</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,57</i>	<i>-0,30</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>
<b>C. Staten</b>	<b>5,00</b>	<b>4,49</b>	<b>4,49</b>	<b>4,50</b>	<b>4,50</b>
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,42	-0,40	-0,36	-0,36
Skatt på konsumtion och insatsvaror					
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,25	0,25	0,25	0,25
Mervärdesskatt	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>5,00</i>	<i>4,83</i>	<i>4,85</i>	<i>4,89</i>	<i>4,89</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,34</i>	<i>-0,36</i>	<i>-0,39</i>	<i>-0,39</i>
<b>Offentligfinansiell effekt (A+B+C)</b>	<b>5,00</b>	<b>4,02</b>	<b>4,27</b>	<b>4,52</b>	<b>4,41</b>

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid

## 7.2 Kommunsektorn

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

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

Tidigare finansierades detta system genom att kommunsektorn betalade avgifter till systemet. Dessa avgifter skulle täcka uttagen ur systemet. Från och med den 1 januari 2003 är finansieringen dock statlig och uttagen från systemet sker över statsbudgeten. Avsikten är dock inte att staten ska stå för kostnaden för kompensationen, utan det ska fortfarande kommunsektorn göra. För att uppnå denna effekt har statsbidragen till kommunsektorn därför sänkts i motsvarande grad. Till följd av rätten till ersättning för ingående mervärdesskatt samt sloandet av avgiften till kommunkontona, har beräkningskonventionerna anpassats så att en ändrad mervärdesbeskattning av en vara eller tjänst inte längre ger någon direkt effekt på kommunsektorns budget. Däremot påverkas vissa poster indirekt via förändringar i konsumentpriser. Statens budget påverkas främst genom intäkterna från mervärdesskatt samt genom att ett antal övriga poster påverkas av ändrade konsumentpriser.

### 7.3 Långsiktiga offentligfinansiella effekter av selektiva mervärdesskatteförändringar

I beräkningar av offentligfinansiella effekter tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av ändrad mervärdesskatt, se vidare resonemang i avsnitt 1.2.

Som beslutsunderlag är det dock intressant att uppskatta en skatteförändrings offentligfinansiella effekt på lång sikt när effekterna av förändringen nått ett nytt läge i ekonomin. En metod har tagits fram för att beräkna långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar, se vidare avsnitt 1.5. Vid beräkning av den långsiktiga effekten och självfinansieringsgraden av selektiva mervärdesskatteförändringar är det framförallt av intresse att beakta förändringar i varaktig sysselsättning. Även omfördelningen av konsumtionsutgifter till den varugrupp som erhåller sänkt mervärdesskatt beaktas. Detta påverkar mervärdesskatteintäkterna, eftersom skattesatsen skiljer sig mellan olika varugrupper. Vidare beaktas även att en sådan omfördelning av konsumtionen kan påverka sysselsättningen i andra branscher.

Som ett exempel på hur metoden kan tillämpas följer här en kort redogörelse för beräkningar som har gjorts för en sänkning av mervärdesskatten för restaurang- och cateringtjänster i SOU 2011:24. Beräkningarna följer skatteekonomiska enhetens beräkningskonventioner. Den statiska offentligfinansiella nettoeffekten av sänkt mervärdesskatt för restaurang- och cateringtjänster från 25 till 12 procent har beräknats till -5,4 miljarder kronor för år 2012. När den långsiktiga offentligfinansiella effekten beräknas tas även hänsyn till att momsreduceringen leder till beteendeförändringar vilka påverkar sysselsättning och konsumtion.

De positiva sysselsättningseffekterna påverkar de offentliga finanserna på lång sikt genom ökade inkomstskatteintäkter och minskad utbetalning av ersättningar. Vid beräkning av sysselsättningseffekter vid sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster tas hänsyn till att efterfrågan på tjänsterna ökar och att incitamenten att köpa tjänsten istället för att utföra den själv ökar. I beräkningarna antas att momssänkningen övervältras fullt ut i priset, för en redogörelse kring detta antagande se SOU 2011:24 avsnitt 6.1.4. Sysselsättningen ökar då varaktigt till följd av (1) minskat hemarbete och ökat arbetsutbud samt (2) en ökad efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster som leder till ökad efterfrågan på arbetskraft. Effekt (1) uppkommer till följd av att

hemarbetet minskar och individerna istället ägnar sig åt marknadsarbete och därigenom ökar den disponibla inkomsten. Effekt (2) bedöms bli bestående till följd av att arbetsmarknaden karakteriseras av ojämvikter. Storleken på denna sysselsättnings-effekt beräknas genom att använda skattade elasticiteter<sup>39</sup>. Vid en sammanvägning av samtliga skattade elasticiteter i litteraturen används i sysselsättningsberäkningarna en elasticitet på -0,8.

I och med att den disponibla inkomsten bedöms öka till följd av ökat arbetsutbud förväntas efterfrågan på restaurang- och catering-tjänster kunna öka utan att konsumtionsutgifter i någon större utsträckning omfördelas från andra varugrupper. Detta innebär att statens intäkter från mervärdesskatt inte påverkas nämnvärt på lång sikt samt att inga betydande negativa sysselsättningseffekter kan förväntas uppkomma i andra branscher.

Sammantaget beräknas de två effekterna av en sänkning av momsens på restaurang- och cateringtjänster på lång sikt leda till en varaktig sysselsättningseffekt på i storleksordningen 6 000 helårsarbetskrafter.

Den långsiktiga offentligfinansiella effekten beräknas uppgå till ca -3,6 miljarder kronor. Detta innebär att den långsiktiga offentligfinansiella effekten utgör ca 80 procent av den statistiskt beräknade nettoeffekten för denna skatteförändring. Åtgärdens självfinansieringsgrad är därmed ca 20 procent.

---

<sup>39</sup> Assarsson, B., 2004. Consumer Demand and Labour Supply in Sweden. Bilaga 6 till Mervärdesskatteutredningen SOU 2005:57.



## 8 Punktskatter

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

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

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

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

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

## 8.1 Alkoholskatt

### *Skatterättsliga regler*

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

**Tabell 8.1 Skattesatser för alkoholdrycker 2008-2012**

År	2008	2009	2010	2011	2012*
Etylalkohol (spritdrycker)					
(per liter ren alkohol)	501,41	501,41	501,41	501,41	501,41
Vin och andra jästa drycker (per liter)					
Över 1,2 men högst 2,25 volymprocent	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Över 2,25 men högst 4,5 volymprocent	7,58	7,58	7,58	7,58	7,58
Över 4,5 men högst 7,0 volymprocent	11,20	11,20	11,20	11,20	11,20
Över 7,0 men högst 8,5 volymprocent	15,41	15,41	15,41	15,41	15,41
Över 8,5 men högst 15,0 volymprocent	21,58	21,58	21,58	21,58	21,58
Över 15,0 men högst 18,0 volymprocent (endast vin)	45,17	45,17	45,17	45,17	45,17
Mellanklassprodukter (per liter)					
Över 1,2 men högst 15,0 volymprocent	27,20	27,20	27,20	27,20	27,20
Över 15,0 men högst 22,0 volymprocent	45,17	45,17	45,17	45,17	45,17
Öl (per volymprocent och liter)					
Över 0,5 men högst 2,8 volymprocent	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Över 2,8 volymprocent	1,66	1,66	1,66	1,66	1,66

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

*Statistik*

I Tabell 8.2 redovisas statens periodiserade intäkter från alkoholskatten samt Systembolagets och restaurangernas försäljning av alkoholdrycker. Intäkterna från punktskatter på alkoholhaltiga drycker beräknas för 2012 uppgå till omkring 12,1 miljarder kronor.

**Tabell 8.2 Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter 2008-2012**

År	2008	2009	2010	2011*	2012*
<b>Intäkter</b> Mnkr, löpande priser					
Etylalkohol <sup>1)</sup> (spritdrycker)	4 163	4 436	4 324	4 280	4 238
Vin och andra jästa drycker	3 902	4 255	4 411	4 465	4 510
Mellanklassprodukter	192	194	177	184	184
Öl	3 131	3 271	3 219	3 219	3 219
<b>Summa intäkter</b>	<b>11 387</b>	<b>12 156</b>	<b>12 131</b>	<b>12 148</b>	<b>12 151</b>
<b>Förbrukad kvantitet</b> Tusen liter					
Etylalkohol <sup>1)</sup> (spritdrycker)	20 865	22 478	20 945	20 735	20 528
Vin och andra jästa drycker	192 536	213 731	215 410	218 038	220 218
Mellanklassprodukter	5 625	5 645	4 569	4 752	4 752
Öl	389 874	407 301	400 784	400 784	400 784

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

<sup>1)</sup> Kvantiteten är beräknad utifrån en alkoholhalt på 40 procent.

*Beräkningskonvention*

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

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

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

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

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

Vid beräkning av hur mycket privatinförseln påverkas av förändrade priser i Sverige använder vi oss av en s.k. korspriselasticitet. Den korspriselasticitet som används har beräknats genom att använda information om minskad inhemsk försäljning till följd av sänkt spritskatt i Danmark i oktober 2003. Sänkningen av den danska spritskatten gav upphov till en korsprismetodeffekt genom att den svenska inhemska konsumtionen påverkades av prisförändringen i Danmark. Korspriselasticiteten som utgörs av kvoten mellan den procentuella förändringen av svensk inhemsk konsumtion och den procentuella prisförändringen i Danmark uppskattades till mellan 0,25 och 0,5. I beräkningskonventionerna används en korspriselasticitet på 0,5.<sup>40</sup>

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

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

Skattehöjningen för en burk öl, 50 cl, med en alkoholhalt på 5,2 volymprocent blir 55 öre inklusive moms. Vid skattehöjningen kommer lönsamheten i att substituera inhemskt konsumerad alkohol mot oregistrerad konsumtion att öka, samtidigt som den totala konsumtionen antas vara konstant. Konsumtionen av inhemsk öl minskar därför från 20 841 tusen liter ren alkohol till 20 757.

Antag att det genomsnittliga priset på öl, exklusive skatter, per liter ren alkohol är 170 kr. Punktskatten på öl höjs i detta exempel från 166 till 183 kr per liter ren alkohol. Konsumerad kvantitet före höjningen utgörs av en prognos för 2012.

<sup>40</sup> I delbetänkandet från Alkoholinförselutredningen (SOU 2004:86) anses antagandet om en korspriselasticitet på 0,5 vara det mest realistiska.

Förändring i punktskatteintäkter

- (+) Högre punktskatteintäkter:  
 Konsumtion i miljoner liter ren alkohol \*  
 punktskattehöjning  
 $20\,841 * (183 - 166) = 354$  mnkr
- (-) Lägre punktskatteintäkter pga. substitution av inhemsk  
 konsumtion mot oregistrerad konsumtion:  
 Ökad införsel \* skattesats före höjning  
 $(20\,841 - 20\,757) * 166 = 14$  mnkr

Förändring i mervärdesskatteintäkter

- (+) Högre mervärdesskatteintäkter pga. högre pris på öl:  
 Konsumtion i miljoner liter ren alkohol \* högre  
 mervärdesskatt  
 $20\,757 * ((183 - 166) * 0,25) = 88$  mnkr
- (-) Lägre mervärdesskatteintäkter pga. substitution av  
 inhemsk konsumtion mot oregistrerad konsumtion:  
 Ökad införsel \* förlorad mervärdesskatt  
 $(20\,841 - 20\,757) * ((170 + 166) * 0,25) = 7$  mnkr

Sammanlagd effekt

(=) Sammanlagt erhålls en bruttoeffekt på  
 $354 - 14 = 340$  mnkr och en nettoeffekt på  
 $354 - 14 + 88 - 7 = 421$  mnkr år 2012. I Tabell 8.3 framgår att  
 för staten och den konsoliderade offentliga sektorn blir  
 nettoeffekten ikraftträdandeåret (2012) 0,42 mdkr medan  
 bruttoeffekten för åtgärden uppgår till 0,34 mdkr. Då  
 prisökningen påverkar KPI blir inkomstökningen mindre  
 efterföljande år.

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

Bruttoeffekt						0,34
<b>Nettoeffekter, År</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>Varaktig</b>	
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,00</i>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>-0,03</b>	<b>-0,01</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,00</i>
<b>C. Staten</b>	<b>0,42</b>	<b>0,39</b>	<b>0,39</b>	<b>0,39</b>	<b>0,39</b>	<b>0,39</b>
Direkta skatter på arbete	-0,00	-0,03	-0,03	-0,02	-0,02	-0,02
Skatt på konsumtion och insatsvaror						
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Skatt på öl	0,34	0,34	0,34	0,34	0,34	0,34
Mervärdesskatt	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,42</i>	<i>0,41</i>	<i>0,41</i>	<i>0,41</i>	<i>0,41</i>	<i>0,41</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,00</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,03</i>
<b>Offentligfinansiell effekt (A+B+C)</b>	<b>0,42</b>	<b>0,35</b>	<b>0,37</b>	<b>0,39</b>	<b>0,38</b>	<b>0,38</b>

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid. Nollorna i kolumnen för 2012 visar att ingen KPI-effekt erhålls det år som åtgärden genomförs. Övriga nollor är avrundade vilket inte utesluter att de har effekt på de offentliga finanserna. Effekten är dock liten.

## 8.2 Tobaksskatt

### *Skatterättsliga regler*

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

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

För ett land som Sverige med hög mervärdesskatt har det nya direktivet inneburit en större flexibilitet vad gäller relationen mellan styckeskatt och värderelaterad skatt. En stor andel styckeskatt kan nu tas ut på cigaretter utan att skattetrycket förändras. I samband med genomförandet av direktivet slopades den nationella minimipunktskatten samtidigt som en indexering infördes av samtliga tobaksprodukter motsvarande den allmänna prisutvecklingen (KPI) från och med 2012. Regeringen har i Budgetpropositionen för 2012 därutöver föreslagit en höjning av tobaksskatten. Tillsammans med indexeringen innebär föreslagen skattehöjning att styckeskatten på cigaretter år 2012 blir 1,40 kronor per styck och 1 procent av detaljhandelspriset. Den totala punktskatten på ett paket med 19 cigaretter blir då 27,20 kronor<sup>41</sup>.

För övriga tobaksslag innebär indexeringen tillsammans med den föreslagna tobaksskattehöjningen att cigarrer och cigariller beskattas med 1,24 kronor per styck, rulltobak med 1 718 kronor per kg, snus med 382 kronor per kg och tuggtobak med 444 kronor per kg. Skattesatserna för de olika tobaksvarorna redovisas i Tabell 8.4. Notera att skattesatserna för 2012 ännu inte är beslutade.

**Tabell 8.4 Skattesatser tobak 2008–2012**

Kr/styck, procent och kr/kg

År	2008	2009	2010	2011	2012*
Cigaretter					
Styckeskatt, kr/styck	0,31	0,31	0,31	1,27	1,40
Värderelaterad skatt på detaljhandelspriset, procent	39,2	39,2	39,2	1,00	1,00
Minimivå, procent av punktskatten på mest sålda priskategorin	100	100	100	-	-
Cigariller och cigarrer, kr/styck	0,12	1,12	1,12	1,12	1,24
Tobak, kr/kg	1560	1560	1560	1560	1718
Snus, kr/kg	336	336	336	336	382
Tuggtobak, kr/kg	402	402	402	402	444

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

<sup>41</sup> Denna punktskatt har beräknats på ett paket Marlboro, innehållandes 19 cigaretter, som under största delen av 2011 kostade 48 kr.

*Statistik*

I Tabell 8.5 presenteras skatteintäkter och förbrukad kvantitet för år 2008–2010 samt prognoser för år 2011 och 2012. Tobaksskatten förväntas ge omkring 11,1 miljarder kronor i intäkter år 2012. I prognosen över tobaksskatteintäkterna för 2012 ingår inte de tobaksskattehöjningar som föreslås i Budgetpropositionen för 2012.

**Tabell 8.5 Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter 2008–2012**

År	2008	2009	2010	2011*	2012*
<b>Intäkter Mnkr, löpande priser</b>					
Cigaretter	7 628	8 115	8 108	8 412	8 597
Cigarrer/cigariller	49	52	50	48	49
Tobak	395	473	469	419	409
Snus	1 849	1 960	1 956	2 020	2 075
Tuggtobak	4	4	5	4	4
<b>Summa intäkter</b>	<b>9 926</b>	<b>10 604</b>	<b>10 588</b>	<b>10 903</b>	<b>11 135</b>
<b>Förbrukad kvantitet</b>					
Cigaretter, miljoner styck	6 071	6 311	6 240	6 427	6 395
Cigarrer/cigariller, miljoner styck	43	45	45	43	43
Tobak, tusen kg	250	300	299	269	255
Snus, tusen kg	5 436	5 763	5 780	6 011	6 011
Tuggtobak, tusen kg	10	11	13	10	10

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

Källa: ESV, Ludvikakontoret (SKV) samt egna beräkningar.

*Beräkningskonvention*

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

I beräkningarna av hur inhemsk efterfrågan på tobaksvaror påverkas av förändrade priser används s.k. priselasticiteter. Den priselasticitet som används vid beräkningar av förändrade cigarett-



priser ligger på  $-0,4$  och är uppskattad av Världsbanken<sup>42</sup>. Vid beräkningar av förändrat pris på rulltobak används priselasticiteten  $-0,8$ . Beträffande priselasticiteten på snus finns ingen tillförlitlig uppskattning att tillgå.

### 8.3 Energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter

#### *Skatterättsliga regler*

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

Riksdagen beslutade den 9 december 2009 enligt prop. 2009/10:41 om ett antal förändringar av reglerna för koldioxidskatt, energiskatt och fordonsskatt som träder i kraft 2010, 2011, 2013 och 2015. Nedan beskrivs vad som gäller för 2012.

*Koldioxidskatten* är proportionell mot de koldioxidutsläpp som uppstår vid förbränning av bränslet och motsvarar 108 öre per kg koldioxid år 2012.

*Energiskatten* tas från och med 2011 ut proportionellt efter energiinnehåll för uppvärmningsbränslen. Den generella energiskattenivån för 2012 uppgår till 8,2 öre per kWh. Energiskatten på fossila bränslen och elkraft utgår med ett visst belopp per volym-, vikt- eller energienhet. Energiskatten för bränslen som används som drivmedel tas inte ut proportionellt efter energiinnehåll. Skattesatserna för bensin och dieselolja som drivmedel är differentierade ur miljösynpunkt beroende på innehållet av bl.a. bly, bensen, svavel, aromatiska kolväten m.m.

För fossila bränslen som används som drivmedel utgår de generella skattesatserna för koldioxidskatt och energiskatt i hushållssektorn och näringslivet. Den första januari 2011 höjdes energiskatten på dieselolja med 20 öre per liter. För dieselolja som används i jord- och skogsbruksmaskiner återbetalas koldioxidskatt med 2,10 kronor per liter år 2012.

Skatteuttaget är differentierat för fossila bränslen som används till drift av stationära motorer och uppvärmning. För hushålls- och

---

<sup>42</sup> World Bank. 1999. *Curbing the Epidemic: Governments and the Economics of Tobacco Control*. Washington, D.C. The World Bank.

tjänstesektorerna utgår full koldioxidskatt (108 öre per kg) och full energiskatt (8,2 öre per kWh). För industri utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter samt inom jord-, skogs- och vattenbruk är koldioxidskatten nedsatt till 30 procent av hushålls- och tjänstesektornivån och även energiskatten är nedsatt till 30 procent av denna nivå. Dessa skattenivåer tillämpas även för dieselolja som används för drift av fordon i viss gruvindustriell verksamhet. För industri inom EU:s system för handel med utsläppsrätter, förkortat handelssystemet, slopas koldioxidskatten 2011 och energiskatten är 30 procent av den generella nivån. År 2012 medges nedsättning för energięntensiva företag inom industrin eller inom jord-, skogs- och vattenbruk där koldioxidskatten för bränslen som används som uppvärmning eller för drift av stationära motorer överstiger 1,2 procent av försäljningsvärdet (omsättningen). Nedsättningen innebär att det överskjutande beloppet sätts ned till 24 procent av den skatt som annars skulle ha betalats. Nedsättningarna får aldrig understiga de minimiskattenivåer som anges i energiskattedirektivet.

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

*Energiskatten på el* för hushålls- och tjänstesektorerna i mellersta och södra Sverige är 29,0 öre per kWh år 2012. Energiskatten på el för hushålls- och tjänstesektorerna i norra Sverige är 19,2 öre per kWh, dvs. nedsatt med 9,8 öre per kWh. Energiskatten på el som används i industrin samt i jord-, skogs- och vattenbruk uppgår till 0,5 öre per kWh. Företag som deltar i programmet för energieffektivisering befrias från energiskatten på el under programperioden.

Energiskattesatserna på el, koldioxid- och energiskatterna räknas årligen upp med förändringen i konsumentprisindex (KPI). De nya energiskattesatserna på bränslen som gäller under 2012

baseras på förändringen i KPI mellan juni 2010 och juni 2011. KPI har under den perioden ökat med 2,74 procent. För 2012 har en sådan omräkning redan innefattats i de ovan angivna koldioxid- och energiskattesatserna.

Till de energirelaterade skatterna räknas även *svavelskatten*. På torv, kol, petroleumkoks och andra fasta eller gasformiga fossila bränslen uppgår den till 30 kronor per kg svavel i bränslet. Svavelskatten på flytande bränslen, t.ex. eldningsolja, utgör 27 kronor per m<sup>3</sup> för varje tiondels viktprocent svavel i bränslet. Ingen skatt utgår dock för flytande bränslen med en svavelhalt på högst 0,05 viktprocent.

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

*Fordonsskatten* är en årlig skatt som utgår på personbilar, bussar, lastbilar, motorcyklar, trafiktraktorer, motorredskap och vissa släpvagnar. Skatten varierar främst med slag av fordon, drivmedel och vikt. I syfte att öka miljöstyrningen har fordonsskatten för personbilar lagts om till att vara baserad på specifika koldioxidutsläpp från och med den 1 oktober 2006. Personbilar av modellår 2006 eller senare samt äldre personbilar som uppfyller miljöklass 2005, miljöklass El eller miljöklass Hybrid ingick inledningsvis i den koldioxidrelaterade fordonsskatten. Dieseldrivna personbilar har högre fordonskatt än motsvarande bensindrivna personbil för att beakta dieselbilens högre specifika kväveoxid- och partikelutsläpp, samt den lägre energiskatten på dieselbränsle. För dieseldrivna personbilar i den koldioxidrelaterade fordonsskatten används ett fast miljö tillägg för att kompensera för de högre specifika kväveoxid- och partikelutsläppen. För bilar i den koldioxidrelaterade fordonsskatten tagna i bruk före den 1 januari 2008 tas miljö tillägg ut med 500 kronor och för bilar tagna i bruk från och med den 1 januari 2008 tas miljö tillägg ut med 250 kronor. För dieseldrivna personbilar används den s.k. bränslefaktorn för att beakta den lägre energiskatten på dieselbränsle. Bränslefaktorn för dieselbilar sänktes till 2,55 den 1 januari 2011 som en följd av att faktorn kalibreras om och att energiskatten på dieselolja höjdes med 20 öre per liter. Från och med den 1 januari 2011 inordnades lätta lastbilar, lätta bussar och husbilar som tas i bruk för första gången efter 2010 i den koldioxidrelaterade fordonsskatten. Övriga fordon kvarstår i det viktbaserade systemet.

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

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

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

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

En *skatt på deponerat avfall* infördes den 1 januari 2000 och tas ut både på hushålls- och industriavfall. Den 1 juli 2006 infördes en skatt på förbränning av den fossila delen av hushållsavfall som en del av energibeskattningen. Skatten på förbränning av hushållsavfall slopades från och med den 1 oktober 2010.

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

Tabell 8.6 Punktskattesatser energi 2008–2012

År		2008	2009	2010	2011	2012
<b>Energiskatt</b>						
Bensin	kr/liter					
Miljöklass 1		2,95	3,08	3,06	3,06	3,14
Alkylatbensin <sup>1)</sup>		1,32	1,38	1,37	1,37	1,41
Miljöklass 2		2,98	3,11	3,09	3,09	3,17
Övrigt		3,68	3,84	3,81	3,81	3,91
Dieselolja	kr/m <sup>3</sup>					
Miljöklass 1		1 277	1 332	1 322	1 524	1 566
Miljöklass 2		1 530	1 596	1 584	1 786	1 835
Miljöklass 3		1 663	1 735	1 722	1 924	1 977
Eldningsolja	kr/m <sup>3</sup>	764	797	791	797	819
<b>Koldioxidskatt</b>						
Bensin	kr/liter	2,34	2,44	2,44	2,44	2,51
Dieselolja och eldningsolja	kr/m <sup>3</sup>	2 883	3 007	3 013	3 017	3 100
<b>Energiskatt på el</b>						
	öre/kWh					
Tillv.industri, jord- och skogsbruk		0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
Vissa kommuner i norra Sverige <sup>2)</sup>		17,8	18,6	18,5	18,7	19,2
Kommuner i övriga Sverige		27,0	28,2	28,0	28,3	29,0
Skatt på kväve i handelsgödsel	kr/kg	1,8	1,8	-	-	-
Skatt på kadmium i handelsgödsel	kr/gram	30	30	-	-	-
Skatt på bekämpningsmedel, aktiv substans	kr/kg	30	30	30	30	30
Skatt på avfall, deponi	kr/ton	435	435	435	435	435
Skatt på naturgrus	kr/ton	13	13	13	13	13

<sup>1)</sup> Alkylatbensin är avsedd för tvåtaktsmotorer, främst till båtar.

<sup>2)</sup> Samtliga kommuner i Västerbottens, Norrbottens, och Jämtlands län, Sollefteå, Ånge och Örnsköldsvik i Västernorrlands län, Ljusdal i Gävleborgs län, Torsby i Värmlands län, och Malung-Sälen, Mora, Orsa, och Älvdalen i Dalarnas län.

### Statistik

Intäkterna från de olika energi-, miljö- och fordonsrelaterade punktskatterna beräknas 2012 till ca 89 miljarder kronor, vilket motsvarar ca en femtedel av de totala intäkterna från skatter på konsumtion och insatsvaror.

Energiskatten på fossila bränslen och elkraft svarar för ca 42 miljarder kronor av intäkterna, medan koldioxidskatten beräknas svara för ca 27 miljarder kronor av intäkterna. Fordonsskatt

som tas ut på innehav av motorfordon svarar för ca 11,6 miljarder kronor av intäkterna.

**Tabell 8.7 Intäkter från energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter 2008–2012**

Mdkr, löpande priser

År	2008	2009	2010	2011*	2012*
<b>Energiskatt</b>					
El	19,08	19,87	21,06	20,75	20,62
Bensin	13,78	14,18	13,48	12,63	12,33
Fossila bränslen utom bensin	5,92	6,00	6,60	8,14	8,60
Avfall	0,01	0,01	0,01	-	-
<b>Koldioxidskatt</b>					
Bensin	10,95	11,25	10,67	10,00	9,76
Fossila bränslen utom bensin	14,41	14,46	16,35	15,97	16,92
Avfall	0,38	0,38	0,31	-	-
Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer	3,98	3,39	4,00	3,99	4,23
Svavelskatt på bränslen	0,02	0,04	0,05	0,04	0,04
Särskild skatt mot förurning	0,05	0,04	0,06	0,05	0,05
Skatt på råttallolja	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Summa energirelaterade skatter</b>	<b>68,58</b>	<b>69,62</b>	<b>72,59</b>	<b>71,58</b>	<b>72,56</b>
<b>Fordonskatt</b>					
Fordonskatt	11,29	11,68	11,88	11,31	11,60
Vägavgift på tunga fordon	0,78	0,89	0,78	0,81	0,80
Trängselskatt	0,69	0,78	0,80	0,79	0,79
Skatt på försäkringspremier	3,27	3,02	2,95	2,96	2,99
<b>Summa fordonsrelaterade skatter</b>	<b>16,03</b>	<b>16,37</b>	<b>16,40</b>	<b>15,86</b>	<b>16,18</b>
Skatt på bekämpningsmedel och gödsel	0,46	0,25	0,09	0,08	0,08
Avfallsskatt, deponi	0,33	0,19	0,29	0,24	0,25
Skatt på naturgrus	0,26	0,19	0,17	0,20	0,20
<b>Totalsumma</b>	<b>85,66</b>	<b>86,61</b>	<b>89,53</b>	<b>87,96</b>	<b>89,27</b>

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

Tabell 8.8 Vissa skattebaser för energi 2008–2012

År	Enhet	2008	2009	2010	2011*	2012*
Bensin, Miljöklass 1 <sup>1)</sup>	1 000 m <sup>3</sup>	4 724	4 613	4 364	4 153	3 945
Dieselloolja, Miljöklass 1 <sup>2)</sup>	1 000 m <sup>3</sup>	4 505	4 463	4 864	4 961	5 060
varav arbetsmaskiner, jord- och skogsbruk	1 000 m <sup>3</sup>	420	451	451	448	448
Naturgas, drivmedel	milj. m <sup>3</sup>	24	23	34	38	41
Biogas, drivmedel	milj. m <sup>3</sup>	34	42	59	70	76
Etanol, drivmedel	1 000 m <sup>3</sup>	422	391	400	418	502
FAME, drivmedel	1 000 m <sup>3</sup>	165	205	225	300	372
Eldningsolja, hushåll och service <sup>3)</sup>	1 000 m <sup>3</sup>	696	725	776	607	566
Naturgas, hushåll och service, uppvärmning	milj. m <sup>3</sup>	123	136	159	161	162
El, hushåll och service <sup>4)</sup>	GWh	69 083	71 317	75 174	71 880	72 193
varav norra Sverige	GWh	9 111	9 405	9 914	9 479	9 521

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. Baserna baseras på Energimyndighetens kortsiktsprognos över energianvändningen 2010-2012, samt EN 20 SM 0904 resp. EN 20 SM 1004. Egna beräkningar för dieselanvändningen från arbetsmaskiner och för elanvändningen i norra Sverige.

<sup>1)</sup> Exklusive låginblandad etanol.

<sup>2)</sup> Exklusive låginblandad FAME.

<sup>3)</sup> Eldningsolja som normalbeskattas.

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

Tabell 8.9 Vissa skattebaser för bilar och motorcyklar 2008–2012, antal

År	2008	2009	2010	2011*	2012*
<b>Koldioxidrelaterade systemet för fordonsskatt</b>					
Bensindrivna personbilar	1 392 000	1 479 000	1 557 000	1 634 000	1 712 000
Dieseldrivna personbilar	196 000	271 000	363 000	528 000	657 000
Alternativbränsledrivna personbilar	105 000	158 000	201 000	235 000	273 000
<b>Viktrelaterade systemet för fordonsskatt</b>					
Bensindrivna personbilar	2 294 000	2 111 000	1 937 000	1 750 000	1 570 000
Dieseldrivna personbilar	163 000	153 000	141 000	129 000	117 000
Lätta lastbilar och lätta bussar <sup>1)</sup>	422 000	431 000	443 000	449 000	457 000
Tunga lastbilar	79 000	79 000	79 000	79 000	79 000
Tunga bussar	13 000	14 000	14 000	14 000	15 000
Motorcyklar	237 000	244 000	251 000	248 000	244 000
<b>Totalt</b>	<b>4 901 000</b>	<b>4 939 000</b>	<b>4 987 000</b>	<b>5 066 000</b>	<b>5 124 000</b>

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

<sup>1)</sup> Lätta lastbilar och lätta bussar som tas i bruk fr.o.m. 1 januari 2011 ingår i det koldioxidrelaterade systemet för fordonsskatt. Dessa ingår här i posten för lätta lastbilar och lätta bussar i det viktrelaterade systemet för fordonsskatt.

*Beräkningskonvention*

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

**Tabell 8.10 Förbrukning av olika energislag: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn 2011**

Procent			
Energislag	Hushåll	Företag	Offentlig sektor
<i>Transporter, inkl arbetsmaskiner<sup>1)</sup></i>			
Bensin (koldioxid- och energiskatt)	68%	30%	2%
Dieselolja (koldioxid- och energiskatt)	20%	78%	2%
Naturgas (koldioxidskatt)	22%	56%	22%
<i>Uppvärmning<sup>2)</sup></i>			
Eldningsolja (koldioxid- och energiskatt)	55%	29%	16%
Naturgas (koldioxid- och energiskatt)	46%	43%	11%
<i>El (energiskatt)<sup>3)</sup></i>	<i>60%</i>	<i>27%</i>	<i>13%</i>

Anm.: Fördelningen baseras på SCB statistik; EN 20 SM 1004. För dieselolja och naturgas för transporter är källan Finansdepartementet.

<sup>1)</sup> Andelar för normalbeskattad användning. Dieselolja till jord- och skogsbrukets arbetsmaskiner samt gruvfordon ingår sålunda inte.

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

<sup>3)</sup> Hushåll och service.

Vid förändringar i beskattningen beräknas först bruttoeffekterna som förändrade förbrukningskostnader för hushåll, företag och den offentliga sektorn enligt fördelningen som ges i Tabell 8.10. Den offentligfinansiella nettoeffekten räknas därefter ut genom att hänsyn tas till olika indirekta effekter. För den del av skatteförändringen som påverkar hushållen beräknas nettoeffekten på samma sätt som vid en förändring av mervärdesskatten (se kapitel 7). Prisförändringar för hushåll (inkl. mervärdesskatt)



resulterar i förändrade konsumentpriser och därmed förändringar i den allmänna prisnivån (KPI) ikraftträdandeåret. Indirekta effekter uppkommer genom att inkomstskatteskalen och olika offentliga utgifter är knutna till förändringar i KPI (se avsnitt 2.2). Nettoeffekten beräknas med hänsyn till den indirekta KPI-effekten som normalt ger utslag med ett års fördröjning.

Vad gäller företagets andel av bruttoeffekten (*volym \* skatte-satsförändring \* procentandel företag*) beräknas den offentligfinansiella nettoeffekten på ett liknande sätt som vid en förändring av arbetsgivaravgiften (se avsnitt 6.1). (Det gäller dock inte förändringar i skatten på termisk effekt i kärnkraftverk och bekämpningsmedel eller för fordonsskatten, se vidare nedan). Om skatten höjs för en insatsfaktor antas de ökade kostnaderna reducera vinsterna, höja varans pris samt minska löneutrymmet. Övervältringsmekanismen och de antaganden som görs beskrivs närmare i avsnitt 2.1. Övervältringsprofilen redovisas i Tabell 8.11 som procentandel av den bruttoeffekt som hör till företagen.

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

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

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

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

På lång sikt antas hela skattehöjningen övervältras på lönerna via lägre lönesumma, och av detta följer att vinsterna förblir oförändrade. Kapitalägarnas (internationellt givna) avkastningsnivå<sup>43</sup> bibehålls därmed på lång sikt. Vid beräkning av den varaktiga effekten antas hela skatteförändringen övervältras på lönekostnaderna. Det innebär att lönesumman har sjunkit med 76,09 procent av bruttoeffekten efter att en anpassning till en nytt läge i ekonomin.

Effekten av en förändrad skatt på termisk effekt i ett kärnkraftverk beräknas inte på det sätt som anges ovan. I stället antas att skatteförändringen enbart påverkar kraftbolagens vinster, vilket ger upphov till indirekta effekter i form av förändrade intäkter från skatt på företagsvinster. Den indirekta effekten ges av bruttoskatteförändringen multiplicerad med den effektiva skatten på företagsvinster. Nettoeffekten beräknas således som bruttoskatteförändringen multiplicerad med  $(1 - \text{skatt på företagsvinster})$ . I beräkningen ingår en justering av nettoeffekten för skatteåtgärdens förväntade påverkan på det statligt ägda företags resultat. För den del av skatteförändringen som påverkar ett statligt ägt företags resultat bedöms den offentligfinansiella effekten vara noll. Skatteförändringar på bekämpningsmedel och dieselolja som används i jord- och skogsbrukets arbetsmaskiner antas enbart påverka näringsinkomster och beräknas på samma sätt som för termisk effekt i ett kärnkraftverk.

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

I beräkningskonventionerna bortser vi 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. omfördel-

---

<sup>43</sup> Antagandet om en given kapitalavkastningsnivå avser alla sektorer. Ingen skillnad görs således mellan konkurrensutsatta och skyddade sektorer.

ning av trafik mellan olika tidpunkter samt trafikminskning till följd av skatten. Nettoeffekten beräknas därefter på samma sätt som för fordonsskatten och skatt på trafikförsäkringspremier.

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

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

En skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid innebär att bensinskatten höjs med 0,23 kronor per liter ( $0,10 \text{ kr per kg koldioxid} \cdot 2,323 \text{ kg koldioxid per liter bensen} \approx 0,23 \text{ kr per liter}$ ).

Den offentligfinansiella nettoeffekten av en sådan höjning år 2012 beräknas till 1,03 mdkr ( $=0,80 \text{ från hushåll} + 0,23 \text{ från företag, se Tabell 8.12}$ ).

Den totala bensinförbrukningen år 2012 beräknas uppgå till ca 3,95 miljoner  $\text{m}^3$  och fördelas enligt Tabell 8.10. Det innebär att 2,68 miljoner  $\text{m}^3$  förbrukas av hushållen, 0,08 miljoner  $\text{m}^3$  av offentliga sektorn och resterande 1,18 miljoner  $\text{m}^3$  av företagen. Med antagande om en oförändrad bensinvolymer ger skattehöjningen en bruttoeffekt på 0,62 mdkr ( $=2,68 \cdot 0,232$ ) från **hushållssektorn**. Eftersom skattehöjningen, inklusive mervärdesskatt, påverkar KPI, uppkommer en KPI-effekt året efter ikraftträdandet. Med KPI-effekten beräknas den varaktiga effekten från skattehöjningen för den konsoliderade offentliga sektorn till 0,68 mdkr ( $=0,62 \cdot 1,25 \text{ mdkr} \cdot (1-0,1232)$ )<sup>44</sup>.

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

För den del av förbrukningen som sker i **företagssektorn**, blir bruttoeffekten av höjningen 0,27 mdkr. Bruttoeffekten övervältras enligt Tabell 8.11. På kort sikt ger övervältringen på

<sup>44</sup> Siffran 0,1232 utgör den sammanlagda indirekta varaktiga KPI-effekten, se tabell 2.2 för KPI-effekter övriga år.

vinsten lägre intäkter från skatt på företagsvinster. Effekter av övervältringen på priset redovisas inte, eftersom det i beräkningen förutsätts att KPI-effekten och mervärdesskatteeffekten tar ut varandra. Övriga effekter på kort sikt beror på övervältringen relaterade till lönerna. På lång sikt antas hela skattehöjningen övervältras på lönerna. Detta påverkar såväl den kommunala skattebasen som kommunernas lönekostnader och ger en varaktig nettoförsämring av den kommunala ekonomin med 0,03 mdkr. De sänkta lönekostnaderna medför att intäkterna från den statliga inkomstskatten och från sociala avgifter minskar. Den samlade ökningen av statens intäkter uppgår varaktigt till 0,22 mdkr. Samtidigt reduceras dock statens utgifter för löner och de intjänade förmånerna med 0,03 mdkr. Den varaktiga nettoökningen för staten av skattehöjningen på företagssidan blir 0,25 mdkr. Övervältringen av skattehöjningen på lönerna ger likartade varaktiga effekter för ålderspensionssystemet; lägre inbetalda avgifter men även lägre förmåner. Netto innebär detta en intäktsförsvagning på 0,02 mdkr. Den varaktiga nettoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn från företagets bensinförbrukning uppgår till 0,23 mdkr.

**Den totala (statiska) varaktiga effekten** för den konsoliderade offentliga sektorn av en skattehöjning med 0,232 kronor per liter bensin blir 0,91 mdkr ( $=0,68+0,23$ ).

Det bör betonas att exemplet endast redovisar de offentligfinansiella effekterna för bensin, och att en generell höjning av koldioxidskatten också medför skatteintäkter från andra fossila bränslen. Om koldioxidskattehöjningen är generell blir den offentligfinansiella nettoeffekten 2012 av en skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid 2,61 mdkr. Bensinförbrukningen står därmed för ca 39 % ( $=1,03/2,61$ ) av intäkterna från koldioxidskattehöjningen. Utifrån ovanstående går det att beräkna effekten av t.ex. en 5 öres höjning av koldioxidskatten, vilket ger hälften så stora offentligfinansiella effekter.

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

Mdkr, fasta priser och volymer

<b>Hushåll</b>					
Bruttoeffekt					0,64
<b>Nettoeffekter, År</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>Varaktig</b>
<b>A<sub>H</sub> Kommunsektorn</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,04
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,02</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,02</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>-0,03</i>
<b>B<sub>H</sub> Ålderspensionssystemet</b>	0,00	-0,07	-0,04	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,02</i>	<i>0,01</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,09</i>	<i>-0,05</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<b>C<sub>H</sub> Staten</b>	0,80	0,72	0,71	0,72	0,72
Direkta skatter på arbete	0,00	-0,06	-0,06	-0,06	-0,06
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,64	0,68	0,68	0,68	0,68
Mervärdesskatt	0,16	0,16	0,16	0,16	0,16
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,80</i>	<i>0,77</i>	<i>0,77</i>	<i>0,78</i>	<i>0,78</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,06</i>
<b>Företag</b>					
Bruttoeffekt					0,27
<b>Nettoeffekter, År</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>Varaktig</b>
<b>A<sub>F</sub> Kommunsektorn</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,03
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,07</i>	<i>-0,08</i>	<i>-0,08</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,04</i>	<i>0,06</i>	<i>0,07</i>	<i>0,08</i>	<i>0,05</i>
<b>B<sub>F</sub> Ålderspensionssystemet</b>	-0,01	-0,02	-0,02	-0,02	0,01
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,03</i>
<b>C<sub>F</sub> Staten</b>	0,24	0,24	0,24	0,23	0,25
Direkta skatter på arbete	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Skatt på företagsvinster	-0,02	-0,01	0,00	0,00	0,00
Indirekta skatter på arbete	-0,02	-0,03	-0,04	-0,04	-0,05
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,27	0,27	0,27	0,27	0,27
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,23</i>	<i>0,23</i>	<i>0,23</i>	<i>0,22</i>	<i>0,22</i>
Transfereringar, förmåner	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Lönekostnad	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02
Myndigheternas konsumtion	-0,01	-0,01	-0,01	-0,02	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,03</i>
<b>Offentligfinansiell effekt (A<sub>HF</sub>+B<sub>HF</sub>+C<sub>HF</sub>)</b>	<b>1,03</b>	<b>0,87</b>	<b>0,89</b>	<b>0,93</b>	<b>0,91</b>

## 8.4 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten

I beräkningar av offentligfinansiella effekter tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av ändrad energi-, miljö- och fordonsbeskattning, se vidare resonemanget i avsnitt 1.2. Från och med Beräkningskonventioner 2011 beräknas dock den långsiktiga offentligfinansiella effekten för ändringar av koldioxidskatten. Den långsiktiga effekten inkluderar, utöver vad som ingår i de statiska effekterna, effekten av ändrat beteende som följer av skattehöjningen. Därav skiljer sig den långsiktiga effekten bl.a. från den statistiskt beräknade varaktiga effekten.

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

Intäkterna från koldioxidskatten härrör i huvudsak från beskattningen av drivmedel. En grov uppskattning indikerar att upp mot 90 procent av intäkterna från koldioxidskatten kommer från konsumtionen av bensin och dieselolja. Detta innebär att de offentligfinansiella effekterna som följer av ändrad beskattning av koldioxid i huvudsak kommer att vara relaterade till konsumtionen av drivmedel. Den priselasticitet som används vid beräkningar av ändrade bensinpriser är -0,7 för hushåll och -0,2 för företag. Samma priselasticiteter används vid beräkningar av förändrat pris på dieselolja. Vid beräkningar av förändrat pris för andra bränslen och användningsområden används priselasticiteter på mellan -0,5 och -1,0.<sup>45</sup> Den långsiktiga offentligfinansiella effekten till följd av en

---

<sup>45</sup> För mer detaljer kring de priselasticiteter som används i beräkningen se: Hammar, H. och M. Sjöström, 2011, "Accounting for behavioural effects of increases in the carbon dioxide (CO<sub>2</sub>) tax in revenue estimation in Sweden", *Energy Policy*, 39 (10), s. 6672-6676.

skattehökning på 10 öre per kg koldioxid, som i Exempel 8.2, uppgår till 2,09 miljarder kronor ( $=2,61 \cdot 0,8$ ).





## Bilaga Skattebasprognoser och skattesatser för inkomståret 2012

Mdkr och procent

År	Skattebas Skattesats	
	2012	2012
<b>Direkta skatter</b>		
Direkta skatter på arbete		
Kommunal inkomstskatt (vägd genomsnittlig skatt) <sup>1</sup>	1754	31,55
Statlig inkomstskatt skikt 1	102	20,00
Statlig inkomstskatt skikt 2	92	25,00
Allmän pensionsavgift	1378	7,00
Skatt på kapital		
Skatt på kapital, hushåll		30,00
Överskott av kapital	182	
Underskott av kapital	80	
Avkastningsskatt pensionskapital	60	15,00
Avkastningsskatt kapitalförsäkringar	6	30,00
Kommunal fastighetsavgift <sup>2</sup>		
Småhus		0,75
Hyreshus		0,40
Skatt på företagsvinster	417	26,30
<b>Indirekta skatter</b>		
Indirekta skatter på arbete		
Arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift	1383	31,42
Egenavgifter inklusive allmän löneavgift	45	28,97
Särskild löneskatt		
Juridiska personer	119	24,26
Fysiska personer	4	24,26
Skatt på konsumtion och insatsvaror		
Mervärdesskatt		
25-procentområdet	1001	25
12-procentområdet	203	12
6-procentområdet	85	6
0-procentområdet	9	0

<sup>1)</sup> Skattebaserna och skattesatserna för vägd kommunal inkomstskatt är prognoser för 2012.

<sup>2)</sup> För 2012 förväntas den kommunala fastighetsavgiften uppgå till 6 825 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 365 kronor per lägenhet i flerbostadshus, dock högst 0,4 procent av taxeringsvärdet.



# Register

## A

Administrativa avgifter, 101  
Aktiebolag, 97, 98, 99, 100, 103, 104,  
105, 107, 108, 110, 113, 114, 117,  
118, 119, 120  
Aktiekapital, 99  
Aktier, 76, 77, 78, 81, 82, 88, 89, 104  
Alkohol, 27, 46, 70, 153, 155  
Alkoholskatt, 27, 155  
Allmän löneavgift, 57, 123, 124, 125,  
126, 128, 130, 131, 132, 133, 134,  
135, 177  
Allmän pensionsavgift, 51, 57  
Allmän löneavgift, 54  
Allmännyttig ideell förening, 141  
Anläggningstillgång, 101  
Anskaffningsvärde, 101, 102  
Anstånd, 35  
Arbetsgivaravgift, 19, 21, 26, 29, 42,  
43, 44, 45, 54, 72, 80, 85, 123,  
124, 125, 126, 127, 128, 130, 131,  
133, 135, 169  
Arbetslöshetsunderstöd, 69  
Arbetsutbud, 42, 68  
Avdrag, 65  
resor mellan bostad och  
arbetsplats, 73  
resor till och från arbete, 59  
tillfälligt arbete, dubbel bosättning  
och hemresor, 59  
tjänsteresor, 59  
övriga utgifter, 59  
Avkastningsskatt, 42, 75, 83, 84, 86,  
87, 88, 103  
Avskrivning, 100, 101, 102

Avsättning till vinstandelsstiftelse,  
102

## B

Begränsningsregel, 91  
Bensin, 45, 70, 153, 161, 171, 173,  
174  
Betalningsförskjutningar, 35  
Beteendeeffekter, 23  
Bokslutsdisposition, 99, 102, 104,  
110  
Bokslutmässiga dispositioner, 100  
Bolagsskatt, 28, 29, 31, 80, 85, 97,  
98, 99, 102, 103, 104, 111, 127,  
169  
Borgenär, 99  
Bostadsbidrag, 51  
Bostadshyror, 142  
Bostadsrättsförening, 107, 108  
Bostadstillägg, 51  
Bruttoeffekt, 17, 22, 28, 29, 36, 38,  
41, 46, 48, 49, 81, 85, 104, 106,  
109, 126, 127, 145, 147, 168, 169,  
170  
Brytpunkt, 17, 60  
Bränslefaktor, 163  
Böcker, 142

## D

Dieselolja, 161, 162, 163, 168, 170,  
174  
Direkt skatt, 17, 25, 41, 57, 75  
Direktägande, 76, 120

Diskonteringsränta, 17, 30, 31, 34,  
35, 36  
Dotterbolag  
svenskägda, 122  
utländska, 122  
Dämpningsregel, 91  
Dödsbon, 76, 88, 97, 135

## E

EEIG, 116, 117, 118  
Effektiv skatt, 52  
Efterlikvider, 106, 107  
Egenavgift, 132  
Egenavgifter, 110, 114, 123, 124,  
132, 133, 134  
EGTS, 116, 117  
Ekonomisk förening, 78, 106, 107,  
108, 117, 119  
El, 161, 162  
Energiskatt, 24, 25, 42, 45, 48, 153,  
161, 162, 165, 167, 169, 174  
Energiskattedirektivet, 162  
Enkelt bolag, 99, 118, 119  
Enskild firma, 99, 115  
Enskild näringsidkare, 72, 97, 98,  
110, 111, 112, 123, 132, 133  
Enskild näringsverksamhet, 99, 109  
Enskilda personer, 135  
Entréavgifter, 142  
Ersättningsfond, 102, 118  
EU:s mervärdesskattedirektiv  
(2006/112/EG), 142  
EU:s statsstödsregler, 125  
EU:s system för handel med  
utsläppsrätter, 162  
Europabolag, 98, 116, 117, 118  
Europakooperativ, 117  
Europeisk ekonomisk  
intressegruppering (EEIG), 116

Europeiska kooperativa föreningar,  
116, 117, 118  
Expansionsfond, 110, 111, 112, 113,  
114, 115, 116, 117, 118, 119  
Expansionsfondsskatt, 110, 111, 114,  
115

## F

FASIT, 48, 64, 69, 74, 81  
Fasta priser, 17, 38  
Fasta volymer, 38  
Fastighetsavgift, 75, 89, 90, 91, 93,  
94, 108  
kommunal, 91  
Fastighetsskatt, 75, 89, 90, 91, 92, 93,  
95, 108  
Fastighetstaxeringslagen  
(1979:1152), FTL, 90  
Filialinkomster, 121  
Finansiella tjänster, 143  
Finansiellt sparande, 17, 18, 23, 29,  
30, 41, 127  
Flygbensin, 142  
Flygfotogen, 142  
Fondandelar, 77, 78, 88  
Fordonsskatt, 161, 163, 165, 169,  
170, 171  
Formell skatt, 17, 52  
FRIDA, 81, 97, 98, 103, 104, 106,  
109  
F-skatt, 132  
Fysisk person, 100, 105, 111, 114  
Fåmansföretag, 59, 80, 81, 100, 105,  
106  
Företagsbeskattning, 97–122  
Förmåner  
pension, 71  
socialförsäkringssystemet, 71  
Förmånsbil, 73  
Försäkringskapital, 83

Försörjningsstöd, 50  
Förvärvsinkomst, 41, 51, 54, 55, 57,  
58, 59, 60, 64, 72, 80, 123, 125

## G

Garantipension, 51  
Garantiriskavsättning, 102  
Generell energiskattenivå, 161  
Genomsnittlig skatt, 17, 53, 61  
Grundavdrag, 47, 55, 59, 60, 61, 62,  
65, 66, 67  
Guld, 142

## H

Handelsbolag, 59, 72, 97, 98, 99, 113,  
114, 115, 116, 117, 118, 132  
HEK, 48  
Huvudregeln (30-procentsregeln),  
101

## I

Ideella föreningar, 143  
Idrottsområdet, 142  
Implicit skatt, 53  
Indirekt effekt, 18, 21, 22, 23, 28, 29,  
30, 31, 32, 38, 41, 42, 46, 54, 55,  
57, 75, 85, 94, 104, 126, 127, 128,  
145, 154, 168, 169, 170  
Indirekt skatt, 18, 41, 46  
Inflationsjusterade räntan, 35  
Inkomst av näringsverksamhet, 65  
Inkomstbasbelopp, 47, 48, 50, 51, 69,  
72, 80, 81, 90, 91, 135  
Inkomstgolv, 69  
Inkomstliggaren, 21  
Inkomstskatt  
kommunal, 57, 59, 61, 65  
statlig, 57, 59, 61  
Inkomsttak, 69  
Inkomsttitel, 21

Insatskapital, 106  
Internationell dubbelbeskattning, 121  
Investeringsfonder, 75, 76, 77, 81, 82,  
98, 120  
Investeringsparkonto, 78, 88, 89  
Investmentföretag, 75, 76, 81, 82, 120

## J

Jobbskatteavdrag, 51, 58, 64–68, 71  
Juridiska personer, 77, 82, 97, 99,  
110, 113, 116, 136, 137, 138  
Justerad anskaffningsutgift, 115

## K

Kapitalandelsfond, 99  
Kapitalförlust, 76, 77, 78, 79, 82, 100  
Kapitalförsäkringar, 83  
Kapitalmarknad, 24  
Kapitalunderlag, 83, 84, 89, 114  
Kapitalvinst, 76, 77, 78, 79, 81, 82,  
89, 100, 105, 120  
Kassamässig redovisning, 18  
Kassamässiga effekter, 35  
Koldioxidrelaterad fordonsskatt, 163  
Koldioxidskatt, 33, 34, 48, 153, 161,  
162, 165, 171, 173, 174  
Kommanditbolag, 99, 113, 114  
Kommunal fastighetsavgift. *Se*  
Fastighetsavgift  
Kommunkonton, 150  
Kommunsektor, 22, 23, 38, 50, 150  
Kompletteringsregeln (20-  
procentsregeln), 101  
Koncerner, 100, 119, 120  
Konstverk, 142  
Kooperativ, 106, 107, 117  
Korspriselasticitet, 156  
KPI-effekt, 18, 22, 29, 46–51, 94, 95,  
126, 127, 145, 153, 154, 169, 170  
Kraftvärmeverk, 162

Kreditinstitut, 89  
Kvalificerat undantagna, 142  
Källskatt, 122

## L

Lagen (2005:811) om ersättning för  
viss mervärdesskatt, 150  
Livförsäkringsföretag, 83  
Livränta, 59  
Livsmedel, 142  
Långsiktig effekt, 18  
Långsiktig offentligfinansiell effekt,  
18, 24, 27, 33, 34, 39, 68, 69, 70,  
71, 144, 151, 152, 174  
Lönekostnad, 42  
Lönesumma, 44

## M

Marginaleffekter, 70  
Marginalskatt, 18, 22, 53, 54, 55, 61,  
69, 71, 80  
Marginalskattesats, 29, 42, 53, 54, 55  
Mervärdesskatt, 23, 46, 94, 127, 141–  
52, 153, 159, 168  
Mervärdesskattepliktiga företag, 141  
Milbundna kostnader, 74  
Milersättning, 73  
Miljötillägg, 163  
Minimikapital, 106  
Myndighetsanslag, 128

## N

Nationalräkenskaper, 143  
Nettoeffekt, 18, 22, 29, 30, 31, 33, 36,  
38, 41, 46, 48, 49, 54, 104, 127,  
145, 151, 152, 168, 169, 170, 171,  
174  
Nuvärdesberäkningar, 34  
Nyhetstidningar, 142  
Näringsfastighet, 76

Näringsverksamhet, 54, 58, 64, 65,  
72, 76, 77, 78, 82, 94, 98, 99, 100,  
103, 107, 108, 109, 110, 111, 112,  
113, 114, 115, 116, 118, 119, 123,  
132, 133, 135, 136

## O

Obeskattad reserv, 102  
Oregistrerad konsumtion, 156

## P

Partrederi, 99, 118, 119  
Pension  
allmän, 59  
privat, 59  
Pensionsavgift, 51  
allmän, 72  
Pensionsavsättningar, 102  
Pensionsförsäkringar, 59  
Pensionsgrundande transfereringar,  
51  
Periodiserad redovisning, 18, 35  
Periodiseringsfond, 98, 101, 102, 110,  
114, 119  
Personbefordran, 142  
Prisbasbelopp, 18, 23, 46, 47, 48, 50,  
51, 61, 66, 72, 91, 132  
Priselasticitet, 19, 160, 161, 174  
Priskänslighet, 19  
Privat pensionskapital, 83  
Privat pensionssparande, 59  
Privatbostadsfastighet, 76  
Privatinförsel, 156  
Punktskatt, 23, 24, 25, 27, 33, 41, 45,  
68, 70, 85, 94, 153–75

## R

Realränta, 35  
Receptbelagda läkemedel, 142  
Registrerade trossamfund, 124

- Reservfond, 99, 106  
 Restaurang- och cateringtjänster, 143, 151, 152  
 Restvärdesmetod, 101  
 Rumsuthyrning, 142  
 Rådets direktiv 2010/12/EU, 158  
 Ränta, 24  
 Räntebidrag, 108  
 Räntefaktor, 89, 111  
 Räntefördelning  
   negativ, 78, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119  
   positiv, 111
- S**
- Samlarföremål och antikviteter, 142  
 Schablonintäkt, 76, 77, 81, 82, 89, 102, 120  
 Sedlar och mynt, 142  
 Sjukpenning, 65, 69  
 Sjukpenninggrundande inkomst, 51  
 Självfinansieringsgrad, 19, 33, 34, 68, 71, 151, 152  
 Sjöinkomstavdrag, 59, 60, 65  
 Skadestånd, 101  
 Skatt på arbete, 57–74  
 Skatt på deponerat avfall, 164  
 Skatt på förbränning av hushållsavfall, 164  
 Skatt på handelsgödsel och bekämpningsmedel, 164  
 Skatt på kapital, 75–95  
 Skatt på kapitalinkomster, 75  
 Skatt på naturgrus, 164  
 Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, 163  
 Skatt på trafikförsäkringspremier, 164  
 Skatteavtal, 121  
 Skattebas, 21, 24, 26, 28, 29, 33, 50, 52, 77, 78, 79, 103, 104, 126, 136, 143, 144, 167, 174  
 Skattebefriade institutioner, 97  
 Skattefri kredit, 102  
 Skattefria förmåner, 57  
 Skatteincidens, 19  
 Skatteinkomst, 19, 35, 53, 127  
 Skatteintäkt, 19, 35, 42, 45, 55, 57, 64, 70, 71, 74, 76, 84, 93, 97, 104, 123, 127, 136, 141, 153, 156, 160  
 Skattekil, 19, 54, 75  
 Skattekvot, 19, 53, 54  
 Skattemässiga justeringar, 99, 100  
 Skatteobjekt, 17, 18, 19, 20, 41, 57, 75, 141, 153  
 Skatteplanering, 28  
 Skatteplikt, 143  
 Skattereduktion, 59, 61, 65, 66  
 Skattesubjekt, 17, 18, 19, 20, 24, 26, 41, 57, 75, 76, 99, 100, 107, 114, 116, 118, 119, 120, 122, 141, 153  
 Skattskyldighet, 121  
 Skiktgräns, 19, 47, 48, 51, 60, 61, 110, 114  
   nedre, 59  
   övre, 60  
 Skogskonto, 110  
 Socialavgift, 33, 41, 54, 57, 68, 69, 70, 71, 72, 85, 123–39, 154  
 Spärrbelopp, 91  
 SRU-data, 98  
 STAR, 64  
 Staten, 22  
 Statens upplåningsränta, 31  
 Statligt ägande, 27  
 Statsbidrag, 127, 128, 150  
 Statslåneränta, 81, 83, 84, 89, 102, 111, 114, 115  
 Styckeskatt, 158, 159  
 Stödområde A, 124, 132

Svavelskatt, 163  
Särskild löneskatt, 57, 103, 110, 114,  
123, 135, 136, 137, 138, 139

## T

Takbelopp, 91  
Taxeringsvärde, 89, 90  
Tjänstepension, 50, 59, 83, 135  
Tjänstepensionsavsättningar, 83  
Tjänstepensionskapital, 75, 83  
Tobak, 27, 153  
Tobaksskatt, 27, 158, 159, 160  
Trängselskatt, 164, 170

## U

Undantagna från  
mervärdesbeskattning, 142, 143  
Undantagna varorna, 142  
Underskottsavdrag, 101  
Uppbörd, 35  
Uppbördsförskjutning, 37  
Upphovsmannakonto, 110  
Uppskrivningsfond, 99  
Utdelning, 76, 80, 82, 105, 106, 107,  
120  
Utgående skatt, 141  
Utländsk juridisk person, 121, 122  
Utländskt bolag, 121, 122

## V,W

WAP, Weighted Average retail  
selling Price, 158  
Varaktig effekt, 20, 29, 36  
Vård och omsorg, 143  
Värdeminskingsavdrag, 101  
Värdepappersbolag, 89  
Värderelaterad skatt, 153, 158, 159  
Värdeår, 91  
Värmeverk, 162

## Y

Yrkesmässig sjöfart, 142

## Å

Ålderspensionssystemet, 22, 23  
Återbäring, 106, 107

## Ö

Överavskrivningar, 98, 102  
Övervärtring, 17, 20, 22, 24, 25, 26,  
27, 29, 33, 41, 42–46, 46, 57, 75,  
85, 126, 127, 133, 141, 148, 151,  
153, 154, 170  
Övervärtringsmekanismer, 26