

Beräknings- konventioner 2015

ISBN 978-91-977873-5-2
ISSN 1650-0741

Förord

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

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

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

Det skattestatistiska grundmaterialet, de olika räkneexemplen och nyckeltalen har uppdaterats så att de avser år 2015. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2015, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i Budgetpropositionen för 2015 antas av riksdagen. I en bilaga i Beräkningskonventioner 2015 finns en sammanställning av aktuella skattebaser och skattesatser.

Beräkningskonventioner 2015 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 3 november 2014

Bo Stoltz

Mats-Olof Hansson

Kontaktpersoner

Direkt skatt på förvärvsinkomster	Maria Gustafsson	08-405 32 16
	Jenny von Greiff	08-405 29 22
	Peter Höglund	08-405 17 11
	Martin Kjellqvist	08-405 53 58
Skatt på kapital	Nina Öhrn Karlsson	08-405 36 47
	Andreas Högberg	08-405 90 88
	Peter Höglund	08-405 17 11
Företagsbeskattning	Peter Brose	08-405 13 52
	Nina Öhrn Karlsson	08-405 36 47
	Christian Thomann	08-405 13 36
Socialavgifter och löneskatter	Jenny von Greiff	08-405 29 22
	Maria Gustafsson	08-405 32 16
	Peter Höglund	08-405 17 11
	Martin Kjellqvist	08-405 53 58
Mervärdesskatt	Jan-Olof Lidström	08-405 17 60
	Paul Elger	08-405 42 89

Punktskatter

<i>Alkohol- och tobaksskatt</i>	Paul Elger	08-405 42 89
	Jan-Olof Lidström	08-405 17 60
<i>Energi-, miljö- och fordonskatter</i>	Viktor Gunnarsson	08-405 41 57
	Elly-Ann Lindström	08-405 36 41
	Fredrik Odelram	08-405 38 86
	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
	Mats-Olof Hansson	08-405 29 77
<i>Övriga punktskatter</i>	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
Långsiktiga effektberäkningar	Damián Migueles	08-405 44 87
Finansdepartementet, växel		08-405 10 00

Innehåll

Ordlista	19
1 Principer bakom beräkningskonventionerna	23
1.1 Konsoliderad offentlig sektor och dess olika delar.....	24
1.2 Redovisning enligt beräkningskonventionerna och den offentliga sektorns finansiella sparande.....	25
1.3 Centrala ekonomiska utgångspunkter.....	26
1.4 Bruttoeffekt, indirekt effekt och nettoeffekt.....	31
1.5 Varaktig effekt.....	32
1.6 Långsiktig offentligfinansiell effekt och beräkning av självfinansieringsgrad.....	36
1.7 Val av diskonteringsränta m.m.....	36
1.8 Att använda och tolka beräkningskonventionerna	41
2 Beräkning av indirekta effekter och mått på skatteuttag	43
2.1 Övervältring	44
2.2 KPI-effekten: offentligfinansiella effekter av en förändrad prisnivå	48
2.3 Allmänt om olika mått på skatteuttag	55
2.4 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2015.....	57

3	Direkt skatt på förvärvsinkomster	59
3.1	Beskattningsbar förvärvsinkomst.....	61
3.2	Kommunal inkomstskatt	62
3.3	Statlig inkomstskatt	63
3.4	Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre.....	65
3.5	Den allmänna pensionsavgiften.....	67
3.6	Skattereduktioner.....	68
3.6.1	Skattereduktion för arbetsinkomster – jobbskatteavdraget	69
3.6.2	Husavdraget.....	73
3.6.3	Övriga skattereduktioner	74
3.7	Avdrag för kostnader i tjänst.....	75
3.7.1	Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats.....	75
3.8	Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad skatt på arbete: beräkning av självfinansieringsgraden.....	77
4	Skatt på kapital	81
4.1	Beskattning av kapitalinkomst	82
4.2	Inkomster från fåmansföretag.....	87
4.3	Investmentföretag, värdepappers- och specialfonder	89
4.4	Avkastningsskatt	90
4.5	Investeringsparkonto.....	95
4.6	Investeraravdrag	96
4.7	Fastighetsavgift och fastighetsskatt	97
5	Företagsbeskattning	103
5.1	Kort beskrivning av databasen FRIDA.....	104
5.2	Allmänna principer.....	105
5.3	Aktiebolag.....	106

5.4	Fåmansföretag.....	113
5.5	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen: beräkning av självfinansieringsgraden.....	114
5.6	Ekonomiska föreningar	119
5.7	Bostadsrättsföreningar.....	121
5.8	Enskild näringsverksamhet.....	123
5.9	Handelsbolag och kommanditbolag	128
5.10	EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar, EGTS och Eric-konsortier	131
5.11	Enkelt bolag och partrederi.....	133
5.12	Koncerner	134
5.13	Investmentföretag och investeringsfonder	135
5.14	Internationell företagsbeskattning.....	137
6	Socialavgifter och löneskatter	139
6.1	Arbetsgivaravgifter	141
6.2	Egenavgifter.....	149
6.3	Särskild löneskatt	153
7	Mervärdesskatt.....	159
7.1	Breddad skattebas för mervärdesskatt	166
7.2	Kommunsektorn.....	172
7.3	Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar: beräkning av självfinansieringsgraden.....	173
8	Punktskatter	175
8.1	Alkoholskatt.....	176
8.2	Tobaksskatt	181

8.3	Energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter	184
8.4	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten.....	200
8.5	Övriga punktskatter.....	201
	Bilaga Prognoser på skattebaser och skattesatser för inkomståret 2015.....	205
	Register	207

Tabeller

Tabell 1.1	Svenska räntor och inflation, årsgenomsnitt	38
Tabell 1.2	Mall för redovisning av periodiserade offentligfinansiella effekter av regeländringar	42
Tabell 2.1	Övervärtringsprofil vid förändrade arbetsgivaravgifter	47
Tabell 2.2	Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2015	52
Tabell 2.3	Vägda genomsnittliga marginalskatter för olika slags inkomster 2015	58
Tabell 3.1	Skatteunderlag och skatteintäkter från kommunal inkomstskatt 2011-2015	63
Tabell 3.2	Skiktgränser (beskattningsbar inkomst) och brytpunkter (fastställd inkomst) i kronor	64
Tabell 3.3	Skatteunderlag och skatteintäkter från statlig inkomstskatt 2011-2015	64
Tabell 3.4	Grundavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång	65

Tabell 3.5	Grundavdraget 2015 för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång i kronor per år.....	65
Tabell 3.6	Tillägg till grundavdrag och förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 65 år vid årets ingång.....	66
Tabell 3.7	Förhöjt grundavdrag 2015 för personer som fyllt 65 år vid årets ingång i kronor per år.....	66
Tabell 3.8	Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften 2011-2015.....	68
Tabell 3.9	Skattereduktioner 2011-2015	69
Tabell 3.10	Jobbskatteavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång	71
Tabell 3.11	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång, kronor per år.....	73
Tabell 4.1	Intäkter från kapitalinkomstskatt och skattebasens sammansättning	86
Tabell 4.2	Investmentföretags, värdepappers- och specialfonder innehav av aktier noterade på svensk marknadsplats.....	89
Tabell 4.3	Underlag för avkastningsskatt samt skatteintäkter	91
Tabell 4.4	Antagen övervärtringsprofil vid en höjning av avkastningsskatten (andelar i procent av bruttoeffekten).	92
Tabell 4.5	Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet — privat pensionssparande	94
Tabell 4.6	Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet — tjänstepensioner.....	95

Tabell 4.7	Fastighetsavgift och fastighetsskatt: Avgiftssats, skattesats och intäkter	101
Tabell 5.1	Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer 2011–2015	106
Tabell 5.2	Inkomst av näringsverksamhet och betald skatt för aktiebolag 2009–2012.....	111
Tabell 5.3	Offentligfinansiell kostnad av sänkt bolagsskatt med en procentenhet.....	113
Tabell 5.4	Långsiktig effekt på bolagsskattebasen vid en procentenhets förändring av bolagsskattesatsen.....	118
Tabell 5.5	Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från ekonomiska föreningar (exkl. bostadsrättsföreningar) 2009–2012.....	121
Tabell 5.6	Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från bostadsrättsföreningar 2009–2012.....	122
Tabell 5.7	Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet 2009–2012	126
Tabell 5.8	Offentligfinansiell effekt för sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet	127
Tabell 5.9	Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet i handelsbolag 2009–2012	131
Tabell 6.1	Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2015.....	140
Tabell 6.2	Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift 2011-2015.....	143

Tabell 6.3	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter. Ingen övervältring.....	147
Tabell 6.4	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter. Övervältring enligt profil.	148
Tabell 6.5	Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift 2011-2015	151
Tabell 6.6	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter.....	152
Tabell 6.7	Skattesats och skattebaser för särskild löneskatt fördelat på juridiska och fysiska personer 2011-2015.....	154
Tabell 6.8	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer	156
Tabell 6.9	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer	157
Tabell 7.1	Baser för mervärdesskatt 2011–2015	162
Tabell 7.2	Vissa skattebaser för privat konsumtion uppdelade på mervärdesskattesatserna 25, 12 och 6 procent 2015	163
Tabell 7.3	Höjd mervärdesskatt på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet	166
Tabell 7.4	Breddad skattebas för mervärdesskatt	171
Tabell 8.1	Skattesatser för alkoholdrycker 2011–2015	177
Tabell 8.2	Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter 2011–2015	178

Tabell 8.3	Höjd punktskatt på öl från 1,78 till 1,94 kronor per volymprocent alkohol och liter.	181
Tabell 8.4	Skattesatser tobak 2011–2015.....	182
Tabell 8.5	Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter 2011–2015.....	183
Tabell 8.6	Punktskattesatser energi- och miljörelaterade skatter 2011–2015.....	190
Tabell 8.7	Intäkter från energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter 2011–2015	191
Tabell 8.8	Vissa skattebaser för energi 2011–2015.....	192
Tabell 8.9	Vissa skattebaser för bilar och motorcyklar 2011–2015.....	193
Tabell 8.10	Förbrukning av olika energislag: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn 2014	194
Tabell 8.11	Övervältring på lönesumman, vinster och priser som andel av bruttoeffekten vid en höjning av en energi eller miljöskatt.....	195
Tabell 8.12	Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensin.....	199
Tabell 8.13	Intäkter från övriga punktskatter 2011–2015	202

Exempel

Exempel 1.1	Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (utan indirekta effekter)	34
Exempel 1.2	Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (med indirekta effekter)	35
Exempel 1.3	Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad.....	40
Exempel 3.1	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.....	72
Exempel 3.2	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång	73
Exempel 3.3	Beräkning av husavdraget när utförare är godkänd för F-skatt.....	74
Exempel 3.4	Beräkning av husavdraget när utförare är privatperson.....	74
Exempel 4.1	Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet	93
Exempel 5.1	Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet.....	112
Exempel 5.2	Sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet	126

Exempel 6.1	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter	145
Exempel 6.2	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter	152
Exempel 6.3	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer	155
Exempel 6.4	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer	155
Exempel 7.1	Höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet	165
Exempel 7.2	Breddad skattebas för mervärdesskatt	170
Exempel 8.1	Höjd punktskatt på öl med 9 procent, från 1,78 till 1,94 kronor per volymprocent alkohol och liter.....	179
Exempel 8.2	Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensin	197

Ordlista

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

Genomsnittlig skatt:	Andelen av den totala inkomsten som betalas i skatt. Relevant för individers beslut om arbetsmarknadsdeltagande och företags etableringsbeslut.
Indirekt effekt:	Den effekt som kan uppstå när en skatteåtgärd påverkar andra skattebaser eller utgifter än den som regeländringen initialt var avsedd att påverka.
Indirekta skatter:	Sådana skatter där skatteobjektet kan antas avvika från skattesubjektet.
Kassamässig redovisning:	Inkomsten redovisas det år skatten betalas in.
KPI-effekt:	Många offentliga utgifter och intäkter är kopplade till den rådande eller historiska prisnivån. KPI-effekten fångar den offentligfinansiella effekten av en ändrad allmän prisnivå ikraftträdandeåret till följd av skatteförändringen.
Långsiktig offentligfinansiell effekt:	Den långsiktiga offentligfinansiella effekten avser den effekt som uppkommer när de olika skattebaserna och offentliga utgifterna anpassats till ett nytt långsiktigt läge i ekonomin.
Marginalskatt:	Andel av en viss inkomstökning som betalas i skatt, givet den inkomstnivå som ökningen utgår ifrån. Relevant för t.ex. individers beslut om antal arbetade timmar.
Nettoeffekt:	Den offentligfinansiella effekten när hänsyn tagits till indirekta effekter. Visar effekten på det finansiella sparandet ett visst år.
Offentligfinansiell effekt:	Avser finansiell effekt för hela offentliga sektorn dvs. staten, ålderspensionssystemet och kommunsektorn

Periodiserad redovisning:	Skatteinbetalningen hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffar oavsett när i tiden skatten faktiskt betalats in.
Prisbasbelopp:	Avspeglar prisutvecklingen i samhället och återger det allmänna prisläget i juni året före det år som prisbasbeloppet avser.
Priskänslighet: (priselasticitet):	Mått på förändrad efterfrågan eller utbud vid en prisförändring.
Självfinansieringsgrad:	En åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i förhållande till den kortsiktiga nettoeffekten.
Skatteincidens:	En skattekostnads slutliga fördelning på olika skatteobjekt. I beräkningskonventionerna görs antaganden om hur skatteincidensen förändras över tid genom s.k. övervältringsprofiler. Se övervältring.
Skatteinkomst:	Inkomsten är kassamässig, dvs. den redovisas det år skatten faktiskt betalas in.
Skatteintäkt:	Intäkten är en periodiserad inkomst, dvs. den hänförs till det år då den skattepliktiga händelsen äger rum.
Skattekil:	Skattekillen utgör den andel av priset på en vara eller tjänst som går till skatter och avgifter (inkomstskatter, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt etc.). P.g.a. skattekillen uppkommer en skillnad mellan vad köparen av en vara eller tjänst betalar och vad den som utför tjänsten får behålla efter skatt.
Skattekvot:	De totala skatteintäkterna i förhållande till bruttonationalprodukten (BNP).
Skatteobjekt:	Den som faktiskt betalar skatten.
Skattesubjekt:	Den som är skattskyldig och formellt betalar in skatten.

Skiktgräns:	Den nedre och övre skiktgränsen avser gränserna för uttag av statlig inkomstskatt på 20 respektive 25 procent i termer av den beskattningsbara inkomsten, dvs. den fastställda förvärvsinkomsten minskat med grundavdrag och sjöinkomstavdrag, jämför med brytpunkt.
Uppbörd:	Skatter, avgifter och andra inkomster som överförs till respektive inkomstitel på statsbudgetens inkomstsida
Varaktig effekt:	Beskriver offentligfinansiella effekten utan koppling till de offentliga finanserna ett visst år. Relevant mått om den offentligfinansiella effekten varierar över tiden eller är tillfällig.
Övervältring:	En ändrad skattekostnad för den som formellt betalar en skatt (skattesubjektet) kan i många fall helt eller delvis vältras över på andra aktörer (skatteobjektet). I beräkningskonventionerna tillämpas en viss tidsprofil för hur vissa skatter övervältras. Se även skatteincidens.

1 Principer bakom beräkningskonventionerna

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

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

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

Beräkningskonventioner 2015 har följande innehåll. I kapitel 1 beskrivs centrala ekonomiska utgångspunkter och redovisnings-

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

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

begrepp. Kapitel 2 preciserar hur förändrade arbetsgivaravgifter antas övervältra på löner, vinster och priser. Vidare beskrivs den s.k. KPI-effekten, dvs. att skatteförändringar som påverkar den allmänna prisnivån via exempelvis transfereringar som är indexerade till prisnivå, även påverkar de offentliga finanserna. I kapitel 2 redovisas också olika mått på skatteuttag och de marginalskatter för 2015 som används vid olika beräkningar. I kapitel 3-8 tillämpas konventionerna på enskilda skatter och avgifter.

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

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

- För staten, ålderspensionssystemet och kommunsektorn, dvs. för hela den offentliga sektorn.
- Med utgångspunkt i en analys där varje åtgärd beräknas separat och inte påverkar beteenden och därmed erbjudna eller efterfrågade kvantiteter.
- I vissa fall för långsiktiga effekter. Där tillåts beteenden och därmed erbjudna och efterfrågade kvantiteter att ändras.
- I en liten, öppen ekonomi med fri rörlighet av kapital, varor och tjänster.
- För den initiala bruttoeffekten utan hänsyn tagen till indirekta effekter, för nettoeffekten under de fyra första åren från och med året för ikraftträdande, samt för den varaktiga effekten.
- I ikraftträdandeårets prisnivå och volymer.
- Periodiserat.

1.1 Konsoliderad offentlig sektor och dess olika delar

Den konsoliderade offentliga sektorn³ kan delas in i tre delar: staten, ålderspensionssystemet samt kommunsektorn (kommuner och landsting). Vid ändrade skatte- och avgiftsregler är den samlade effekten för de tre delarna av störst betydelse, dvs. den *offentligfinansiella effekten*. Effekterna på de olika delarna är också av

³ I beräkningskonventionerna används ibland uttrycket "offentlig sektor" som synonymt till "konsoliderad offentlig sektor", om inget annat anges.

intresse. Effekterna för *staten* är bland annat av intresse för riksdagen. Dessa effekter inkluderas i beräkning av inkomsterna i statens budget som riksdagen beslutar om. *Ålderspensionssystemet* är av betydelse främst av finansiella skäl, dvs. i hur stor utsträckning den ska finansieras vid sidan av statsbudgeten. Redovisningen av effekten för *kommunsektorn* är viktig för relationen mellan stat och kommun och ger bl.a. underlag för beslut om eventuell reglering mellan dessa.

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

1.2 Redovisning enligt beräkningskonventionerna och den offentliga sektorns finansiella sparande

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

Den offentligfinansiella nettoeffekten visar hur det finansiella sparandet påverkas. Redovisningen av offentligfinansiella effekter görs i beräkningskonventionerna för fyra år och i periodiserade termer. Med periodiserade termer avses effekten som hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffade oavsett när upp-
börden av skatten sker. Av störst vikt blir nettoeffekten kommande budgetår eftersom riksdagen beslutar om inkomstberäkningen för detta budgetår. Nettoeffekterna som redovisas för åren därefter är informativa för att bedöma hur den offentliga sektorns finansiella sparande påverkas.

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

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

1.3 Centrala ekonomiska utgångspunkter

Sammanfattning av utgångspunkterna

Den statiska analysen av de offentligfinansiella effekterna av en åtgärd bortser från beteendeeffekter 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 generellt att något överskatta de offentligfinansiella effekterna vid olika regeländringar. I den mån beteendeeffekterna motsvaras av substitution mellan olika varor och tjänster med liknande beskattning torde fel-skattningen vara begränsad. Eventuella effekter på aktivitetsnivån i ekonomin, såsom effekt på sysselsättning och sparande, beaktas i stället i Finansdepartementets makroekonomiska analyser och prognoser.

De långsiktiga analyserna av de offentligfinansiella effekterna av en åtgärd beaktar däremot beteendeeffekter.

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 t.ex. höjda företagskatter eller skatter på andra produktionsfaktorer, t.ex. arbete och energi, bärs av arbetskraften

genom sänkta löner efter skatt. För effekter på kort- och medelfristig sikt, såsom det fyraårsperspektiv som redovisningen av offentligfinansiella effekter avser, blir det nödvändigt att precisera hur snabbt och på vilket sätt anpassningen sker, t.ex. vilka andra skatteunderlag som påverkas.

Redovisningen av offentligfinansiella effekter ska vara så enkel och tydlig som möjligt. Huvudsyftet är dock att fånga åtgärders effekter på de offentliga finanserna, varför avsteg kan göras från de statiska beräkningarna om nödvändigt.

Partiella beräkningar

Utgångspunkten är att de offentligfinansiella effekterna beräknas separat för varje enskild åtgärd, dvs. beräkningarna är partiella och antas inte påverka efterfrågad eller utbudens kvantitet av varor (inklusive insatsvaror), tjänster och arbetskraft. Därmed beaktas inte heller eventuella effekter på aktivitetsnivån i ekonomin. Sådana förändringar i ekonomin beaktas i stället i Finansdepartementets makroekonomiska analyser och prognoser. I de makroekonomiska analyserna och prognoserna görs en samlad bedömning av den aktuella skattepolitikens effekt på ekonomin, såsom sysselsättning och sparande.

En liten öppen ekonomi

Att den svenska ekonomin är öppen gentemot omvärlden innebär att varor, tjänster och kapital rör sig mer eller mindre fritt över gränserna. Antagandet om en liten öppen ekonomi kan därför vara en god approximation av verkliga förhållanden. Följaktligen antas räntan och det avkastningskrav som ställs på investeringar i Sverige bestämmas på den internationella kapitalmarknaden. För varor och tjänster som handlas internationellt antas att producentpriserna, dvs. priserna före mervärdesskatt och eventuella punktskatter, är givna. På områden där det inte kan antas sådan fullständig internationell konkurrens är det snarare bristen på mer detaljerad empirisk information om hur skatter övervältras som motiverar det förenklande 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 och insatsvaror, t.ex. arbete och energi, inte kan övervältras på kapitalet. Direkta skatter på produktionsfaktorn arbete bärs på lång sikt av arbetskraften genom lägre löner efter skatt. Detta gäller också skatter på övriga insatsfaktorer som används i produktionen av varor och tjänster som handlas internationellt.

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

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 ekonomin 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 bortse från beteendeffekterna tenderar beräkningarna generellt att överskatta de offentligfinansiella effekterna vid olika regeländringar. Avseende konsumtionsskatter tenderar överskattningen (underskattningen) vara högre (lägre) ju högre skatteinnehållet är på den vara eller tjänst skatteförändringen avser. I den mån beteendeffekterna motsvaras av substitution mellan olika varor och tjänster med liknande beskattning torde felskattningen vara begränsad. Undantag från de statiska beräkningarna kan göras exempelvis om efterfrågad och utbudens kvantitet förväntas ändras i betydande utsträckning eller om substitution mot utländsk konsumtion förväntas ske i betydande utsträckning. När skatteåtgärder i första hand inte har fiskala motiv utan i stället primärt syftar till att påverka beteenden finns större anledning att frångå de statiska beräkningarna.⁴

Ett sådant undantag gäller effekterna av förändringar i punktskatterna på alkohol och tobak. Beräkningen av förändringar i alkohol- och tobaksskatterna tar hänsyn till beteendeförändringar i form av substitution mellan privatinförsel och inhemsk försäljning samtidigt som den totala konsumtionen av de respektive varorna hålls konstant. Vid beräkningen av en åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt inkluderas, utöver vad som ingår i de statiska effekterna, effekten av ändrad efterfrågan och utbud som följer av skatteförändringen. Den långsiktiga offentligfinansiella effekten av en skatteförändring bör i första hand beräknas för större reformer och för reformer där man kan förvänta sig att den långsiktiga effekten avviker väsentligt från den kortsiktiga effekten, se vidare avsnitt 1.6.

Även om effekter på utbud och efterfrågan normalt sett inte beaktas i den offentligfinansiella beräkningen, speciellt inte på kort sikt, kan dessa effekter i stället uppmärksammas i den allmänna ekonomiska konsekvensanalys som genomförs som en del av beredningen av olika skatteåtgärder.

⁴ Auerbach (2005) diskuterar beteendeffekter och deras konsekvenser för intäktsberäkningar. Auerbach, Alan (2005), "Dynamic Scoring: An Introduction to the Issues", *American Economic Review*, 95, 421–425.

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

För flera regeländringar (t.ex. förändringar i bolagsskattesatsen eller i företagens avskrivningsregler) finns bra underlag för att göra offentligfinansiella beräkningar enligt beräkningskonventionerna. I andra fall är underlaget mer bristfälligt, vilket gör beräkningarna osäkra. Detta är t.ex. vanligt när åtgärden syftar till att motverka avancerad skatteplanering.

Om underlag finns och informationen i övrigt bedöms som tillfredsställande görs en konventionell beräkning av den offentligfinansiella effekten. 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. Bl.a. tas hänsyn till om det är möjligt för de som använder sig av den metod för skatteplanering som stoppas att hitta andra sätt att kringgå regelverket för att minska skattebetalningarna, och vilka effekter detta får på skatteintäkterna.⁵

Åtgärderna bedöms från fall till fall, där tillgången till statistiskt underlag och tillförlitligheten i materialet avgör hur en bedömning

⁵ Ny forskning avseende skatteplanering i bolagssektorn visar att skatteplanering är kostsam. Forskningen tyder på att åtgärder som motverkar skatteplanering kan förväntas leda till basbreddningar. Se t. ex. Kim, J. B., Li, Y., och Zhang, L. (2011), "Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis", *Journal of Financial Economics*, 100(3), 639–662, Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T., och Shroff, N. (2013), "Incentives for tax planning and avoidance: Evidence from the field" *The Accounting Review*, 89(3), 991–1023, Hasan, I., Hoi, C. K. S., Wu, Q., och Zhang, H. (2014), "Beauty is in the eye of the beholder: The effect of corporate tax avoidance on the cost of bank loans", *Journal of Financial Economics*, 113(1), 109–130.

eller beräkning av den offentligfinansiella effekten ska göras. När det statistiska underlaget är osäkert är det särskilt viktigt att redovisa motiven till bedömningen.

1.4 Bruttoeffekt, indirekt effekt och nettoeffekt

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

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

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

När de indirekta effekterna beaktas erhålls åtgärdens *nettoeffekt*. Nettoeffekten utgör således skillnaden mellan bruttoeffekten och de indirekta effekterna. Att enbart redovisa bruttoeffekten kan 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 marginalsattesatser. Nyckeltalen uppdateras regelbundet och bygger på aggregerade data och på beräkningar baserade på mikrodata, se kapitel 2.

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

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

1.5 Varaktig effekt

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

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

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

Enligt beräkningskonventionerna blir nettoeffekten av en åtgärd tids nog konstant. För permanenta åtgärder stabiliseras nettoeffekten fr.o.m. att eventuella indirekta effekter har slagit igenom fullt ut och antas därefter vara konstant. För temporära åtgärder stabiliseras visserligen nettoeffekten fr.o.m. att eventuella indirekta effekter har slagit igenom fullt ut, men kan sägas vara konstant

först då åtgärden inte längre är i kraft och nettoeffekten uppgår då till noll.

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

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

och nuvärdet av summan av dessa avvikelser definieras som

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

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

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

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

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

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

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

Den varaktiga effekten av en temporär åtgärd ges därför enbart av termen rB .

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)

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

Temporär åtgärd (utan indirekta effekter)

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

$$\text{Varaktig effekt} = rB = 0,02 * [(4-0) + 0,98 * (4-0)] = 0,16 \text{ mdkr}$$

Permanent åtgärd (utan indirekta effekter)

S_t avviker inte från \bar{S} under något år, vilket medför att $B \approx 0$. 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)

Anta att en åtgärd ger 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 $1/1,02 \approx 0,98$).

Temporär åtgärd (med indirekta effekter)

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

$$\text{Varaktig effekt} = rB = 0,02 * [(2-0) + 0,98 * (3-0)] \approx 0,10 \text{ mdkr}$$

Permanent åtgärd (med indirekta effekter)

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

$$\text{Varaktig effekt} = \bar{S} + rB = 4 + 0,02 * [(2-4) + 0,98 * (3-4)] = 3,94 \text{ mdkr}$$

Vid permanenta regeländringar där S_t antas förändras över tid, men där kunskapen om anpassningen är liten, bortses från termen rB . Den varaktiga nettoeffekten redovisas då som \bar{S} , dvs. den konstanta nettoeffekt som tids nog uppnås. Denna förenklade redovisning används vid förändringar av t.ex. socialavgifter och vissa punktskatter, där det finns bättre kunskap om nettoeffekten på lång sikt än om vägen dit. I båda fallen beror det på antagandet om övervältring. Det finns starkt stöd för antagandet att skatte- och avgiftsförändringar inom dessa områden på lång sikt fullständigt övervältras på lönerna. Hur lång tid anpassningen tar är dock mer svårbedömt.⁶

⁶ I avsnitt 2.1 diskuteras mer ingående övervältring på löner och den övervältringsprofil som tillämpas i beräkningskonventionerna.

1.6 Långsiktig offentligfinansiell effekt och beräkning av självfinansieringsgrad

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

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

Med hjälp av den långsiktiga offentligfinansiella effekten kan en åtgärds självfinansieringsgrad beräknas. Med självfinansieringsgrad avses en åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i förhållande till nettoeffekten. Måttet avser att ge ett bredare underlag vid bedömning av olika åtgärder. Ett exempel: Om en reform netto kostar 100 kronor införandeåret, men långsiktigt bedöms kosta 70 kronor (skatteintäkterna kan t.ex. ha ökat med 30 kronor på lång sikt p.g.a. reformen) så är självfinansieringsgraden 30 procent ($30 \text{ procent} = 100 * (100 - 70 / 100)$).

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.

1.7 Val av diskonteringsränta m.m.

Vid nuvärdesberäkningar måste en diskonteringsränta fastställas. I Beräkningskonventioner 2015 används de räntor som även används i Budgetpropositionen för 2015. Dessa räntor är uppskattade årsgenomsnitt. Diskonteringsräntan fastställs för reformens ikraftträdandeår och antas vara konstant, enligt principen att offentlig-

finansiella effekter redovisas i ikraftträdandeårets prisnivå och skattebas. I samband med vårpropositionen gör Finansdepartementet nya ränteprognoiser. Om prognosen har reviderats jämfört med budgetpropositionen används därefter i stället de räntor som används i vårpropositionen. Finansdepartementets konventioner är följande:

1. Om nuvärdesberäkningen ska beakta effekterna av en *temporär* förändring – i vilket fall diskonteringen endast kommer att omfatta ett fåtal år – ska räntan på femåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta.
2. Om nuvärdesberäkningen ska beakta effekterna av en *permanent* åtgärd – i vilket fall diskonteringen avser en mycket lång tidsperiod – ska räntan på tioåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta.
3. Om betalningsströmmarna (de årliga effekterna) är uttryckta i fasta priser 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. Realräntan, beräknas genom att korrigera den nominella räntan med en förväntad inflation. För temporära åtgärder används budgetpropositionens inflationsprognos, se tabell 1.1. För permanenta åtgärder antas den förväntade inflationen vara 2 procent, vilket är lika med Riksbankens inflationsmål. Om den faktiska inflationen tenderar att ligga över eller under inflationsmålet på 2 procent förväntas Riksbanken föra en sådan penningpolitik att den faktiska inflationen åtminstone i genomsnitt över tiden överensstämmer med inflationsmålet. Den så kallade Fisher-ekvationen⁷ används för att korrigera den nominella räntan till realräntan:

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

⁷ Barro, R, 1997, "Macroeconomics", femte upplagan. MIT press

där r_t^e är den förväntade realräntan, π_t^e är förväntad inflation och i_t är den nominella räntan, alla vid tidpunkt t . Exempelvis är räntan på femåriga statsobligationer 1,05 procent för 2015 och den förväntade inflationen är 0,94 procent. Då ska en real diskonteringsränta på 0,11 procent användas om nuvärdesberäkningen görs för en temporär åtgärd som träder i kraft 2015 ($0,11 \text{ procent} \approx (1+0,0105)/(1+0,0094)-1$).

Tabell 1.1 Svenska räntor och inflation, årsgenomsnitt

Prognoser i procentenheter

	2014	2015	2016	2017	2018
5-årig statsobl.	1,03	1,05	2,11	3,34	4,04
10-årig statsobl.	1,85	1,95	2,85	3,78	4,45
Inflation ¹⁾	-0,03	0,94	2,16	3,05	3,24

Källa: Finansdepartementet

¹⁾ Avser KPI.

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 uppskov med inbetalning av skatt 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 betydelse för beräkning av den offentligfinansiella effekten.

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

används vid nuvärdesberäkningarna ska på årsbasis motsvara statens diskonteringsränta.

Anta att ett kalenderår består av N perioder och att en intäkt från ett visst inkomstår betalas in över T perioder. Den offentligfinansiella bruttoeffekten av en uppbördsförändring ges då av en jämförelse av nuvärdet av dessa två betalningsströmmar. Låt inbetalningen i period t i det första fallet uppgå till x_t och i det andra fallet till y_t . Låt r vara statens årliga diskonteringsränta och r_N den periodvisa diskonteringsräntan, där $(1+r_N) = (1+r)^{1/N}$. Eftersom uppbördsförändringar innebär en tidsförskjutning av en inbetalning som är bestämd i nominella termer ska den nominella diskonteringsräntan användas. 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 avsnitt 1.4 och 1.5).

Exempel 1.3 Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad

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

Om åtgärden är temporär motsvaras statens diskonteringsränta av den prognostiserade räntan på femåriga statsobligationer, vilken för år 2015 uppgår till 1,05 procent per år, eller ca 0,09 procent per månad. (För en permanent åtgärd ska i stället den prognostiserade räntan på tioåriga statsobligationer användas.) Vid denna diskonteringsränta uppgår nuvärdet av ett års månatliga inbetalningar på 10 mdkr till ca 119,43 mdkr (en summering från $t=0$ till $T=11$ i ekvation (5)). Nuvärdet av samma betalningsström men framskjutet i tiden med en månad beräknas till ca 119,32 mdkr (en summering från $t=1$ till $T=12$ i ekvation (5), alternativt genom att diskontera det tidigare nuvärdet ytterligare en period med den månatliga räntan, dvs. $119,42/1,0009$).

Differensen mellan de två nuvärdena, ca 104 mnkr, utgör den offentligfinansiella bruttoeffekten. Vid beräkning av nettoeffekten beaktas att en kostnadsminskning uppkommer för de berörda företagen, vilket kan antas resultera i ökade bolagsskatteintäkter. Företagens kostnader minskar med lika mycket som bruttominskningen av statens intäkter, dvs. de minskar med 104 mnkr, vilket medför en lika stor vinstökning. Vid en bolagsskattesats på 22 procent ökar statens skatteintäkter med $0,22 \cdot 104 \approx 23$ mnkr. Nettoeffekten blir då $-104 + 23 \approx -81$ mnkr, vilket motsvarar den offentligfinansiella effekten av själva skattekrediten, sett ur statens perspektiv.

Den varaktiga effekten beror på hur länge åtgärden är i kraft. Om åtgärden endast är i kraft under ett år så uppgår den varaktiga effekten till det årets nettoeffekt multiplicerat med den ränta som staten betalar på statsskulden. I exemplet ovan blir den varaktiga effekten försumbar. Om åtgärden i stället är permanent så blir den varaktiga effekten i stället densamma som nettoeffekten, dvs. ca 81 mnkr.

Förändrade regler för uppbörd, betalningsförskjutningar eller uppskov med inbetalning av skatt får ofta en offentligfinansiell effekt som är liten i förhållande till den intäkt eller kostnad som berörs av förändringen.

1.8 Att använda och tolka beräkningskonventionerna

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

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

För att effekterna av olika åtgärder ska kunna jämföras är det viktigt att beräkningarna har sin utgångspunkt i fasta priser och volymer. Med fasta priser menas prisnivån det år när skatten förändras, vilket innebär att skatteförändringens påverkan på prisnivån beaktas. Med fasta volymer avses ikraftträdandeårets efterfrågade och utbudna kvantiteter av arbetskraft, varor och tjänster. I normalfallet innebär detta att ikraftträdandeårets prisnivå och volymer används för samtliga fyra år för vilka periodiserade nettoeffekter redovisas och för den varaktiga effekten. Även vid beräkningar av den långsiktiga offentligfinansiella effekten är utgångspunkten ikraftträdandeårets prisnivå. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2015, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i Budgetpropositionen för 2015 antas av riksdagen.

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

Tabell 1.2 Mall för redovisning av periodiserade offentligfinansiella effekter av regeländringar

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					
Nettoeffekter, År	2015	2016	2017	2018	Varaktig
A. Kommunsektorn					
<i>Summa intäkter</i>					
<i>Summa kostnader</i>					
B. Ålderspensionssystemet					
<i>Summa intäkter</i>					
<i>Summa kostnader</i>					
C. Staten					
Direkta skatter på arbete					
Indirekta skatter på arbete					
Skatt på kapital					
Skatt på konsumtion och insatsvaror					
<i>Summa intäkter</i>					
Utgiftsområde					
<i>Summa kostnader</i>					
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)					

2 Beräkning av indirekta effekter och mått på skatteuttag

För att erhålla en skatteåtgärds nettoeffekt, dvs. åtgärdens påverkan på det finansiella sparandet, behöver indirekta effekter beaktas. Bruttoeffekten beskriver den beräknade förändringen i intäkterna från den skatt regeländringen avser. Till följd av regeländringen kan, utöver bruttoeffekten, indirekta effekter på andra skattebaser eller offentliga utgifter uppstå. De indirekta effekterna utgör skillnaden mellan bruttoeffekt och nettoeffekt, se avsnitt 1.4. För att indirekta effekter ska kunna beräknas görs antaganden om hur skattekostnaden övervältras. Gränsdragningen när övervältring uppkommer eller inte är svår⁸. I beräkningskonventionerna antas övervältring förekomma för indirekta skatter, för vilka skatteobjektet kan antas avvika från den skattskyldige. Till de indirekta skatterna hör mervärdesskatt, punktskatter och en del socialavgifter. För direkta skatter, där skatteobjektet kan antas sammanfalla med den skattskyldige⁹, är huvudprincipen att skatten inte övervältras. Till de direkta skatterna hör skatter på arbetsinkomster, kapitalinkomster och näringsinkomster.¹⁰ Vissa undantag från denna huvudprincip görs dock, exempelvis beräknas indirekta effekter för egenavgifter och förändrad fastighetsavgift på lägenheter.

I detta kapitel redovisas de generella antaganden som ligger till grund för beräkningar av indirekta effekter. Till denna redogörelse

⁸ Hur olika skatter faktiskt övervältras är en empirisk fråga och beror på elasticiteter för utbud och efterfrågan.

⁹ Här bortses från uppbördsförfarandet, dvs. det förhållandet att stora delar av inkomstskatten på förvärvsinkomster, men även skatten på personliga kapitalinkomster, uppbärs genom ett system med "preliminärskatter". Detta innebär att företag och banker tekniskt sett betalar in skatten för den skattskyldige. Förutom förenklingsvinster bidrar detta förfarande till att säkerställa uppbörden av debiterade skatter. För skattebördans fördelning i ekonomisk mening betyder emellertid inte detta någonting.

¹⁰ Indelningen i direkta och indirekta skatter är i linje med den som t.ex. OECD använder.

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

I huvudsak beräknas de indirekta offentligfinansiella effekterna när:

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

2.1 Övervältring

Övervältring av skattekostnad för företag

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

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

Krueger (1991) och Tyrväinen (1995)¹¹. Dessa studier drar slutsatsen att socialavgiftsförändringar slutligen fullständigt övervältras på företagets lönekostnader. Detta får även stöd av Fullerton och Metcalf (2002)¹².

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

En enkel vinstfunktion för ett företag kan skrivas som:

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

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

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

vilket med hjälp av symbolen Δ kan skrivas om till

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

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

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

där τ_1 anger den nya nivån för avgiftssatsen.

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

¹¹ 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.

¹² Fullerton and Metcalf, 2002, "Tax Incidence", *Handbook of Public Economics* vol 4.

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

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

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

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

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

I Tyrväinens studie beräknas en förändrad arbetsgivaravgift i Sverige nästan omedelbart övervältras på arbetskraftskostnaden. Detta beror enligt Tyrväinen på den centraliserade lönebildningen. Dock har den svenska lönebildningen under senare år gått mot att bli mer decentraliserad. Holmlund (1983)¹³ estimerar α_w med data från perioden 1955 till 1979 till 50 procent redan under det första året. Med utgångspunkt från detta antas i beräkningskonventionerna att en 50-procentig övervältring på lönekostnaden sker under det första året efter en förändring av arbetsgivaravgifterna. Därefter antas en snabb anpassning till fullständig övervältring på lönekostnaderna.

¹³ Holmlund, B, 1983, "Payroll Taxes and Wage Inflation: The Swedish Experience", *Scandinavian Journal of Economics* vol 85.

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

Tabell 2.1 Övervältringsprofil vid förändrade arbetsgivaravgifter

Procent

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

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

Fullständig övervältring på priser för hushållen

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

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

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

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

2.2 KPI-effekten: offentligfinansiella effekter av en förändrad prisnivå

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

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

Effekten på prisnivån av ändrade skatteregler

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

via priserna medan konsumtionsvolymen, den reala privata konsumtionen, antas vara oförändrad. Förändringen i nominell konsumtion motsvarar under detta antagande bruttoskatteförändringen. Den procentuella förändringen av prisnivån kan således beräknas som bruttoskatteförändringen dividerat med total nominell konsumtion. Om den totala konsumtionen uppgår till exempelvis 1 800 miljarder kronor och bruttoskatteförändringen uppgår till 6 miljarder kronor blir prisförändringen en tredjedels procent ($=6/1800$).

Offentligfinansiella effekter av en KPI-förändring

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

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

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

I tabell 2.2 redovisas hur olika offentliga intäkter och kostnader påverkas vid en höjning av KPI med en procent 2015. Beräkningen av KPI-effekten sker med hjälp av mikrosimuleringsmodellen FASIT och använder SCBs årliga inkomstfördelningsundersökning – Hushållens ekonomi, HEK. Först beräknas intäkter och kostnader för det år skatteförändringen sker. Detta görs i den skatte- och utgiftsmiljö som förväntas råda. Därefter görs beräkningar där KPI-förändringen tillåts att påverka skatte- och transfereringssystemet genom att prisbasbelopp, inkomstbasbelopp, skiktgränser, inkomstindex och balansindex justeras för KPI-förändringen. Alla andra värden förblir i ikraftträdandeårets nivåer. Eftersom effekten på inkomstindex är avtagande över tre år redovisas effekterna över de tre följande åren. I beräkningen för 2016 skrivs inkomstindex upp med två tredjedelar, för 2017 med en tredjedel och för 2018 är inkomstindex på samma nivå som 2015. Skillnaden mellan beräkningen utan KPI-effekt och var och en av de tre beräkningarna utgör KPI-effekten på de offentliga finanserna för respektive år. Till beräkningarna läggs effekten av att energi- och koldioxidskatten samt tobaksskatten följer KPI genom indexering¹⁴.

Totalt medför en ökning av KPI med en procent 2015 en offentligfinansiell budgetförsvagning på 3,65 miljarder kronor år 2016. Privat konsumtion beräknas uppgå till 1 916 miljarder kronor 2015. En procents höjning av prisnivån motsvarar en ökad nominell privat konsumtion med 19,16 miljarder kronor. Som andel av förändringen i privat konsumtion till följd av prisökningen motsvarar budgetförsvagningen 19,05 procent ($=3,65/19,16$). Genom användning av denna andel kan nettoeffekten beräknas till 80,95 procent ($=1-0,1905$) av bruttoeffekten. De två följande åren efter 2016 minskar effekten på de offentliga finanserna till följd av att KPI-förändringens effekt på inkomstindex är avtagande. År

¹⁴ En höjning av KPI leder till höjda energiskatter och tobaksskatter, vilket i sin tur påverkar KPI. Denna effekt på KPI är emellertid så marginell att den bortses ifrån.

2017 och 2018 uppgår den offentligfinansiella effekten till -3,06 respektive -2,45 miljarder kronor eller som andel av förändringen i privat konsumtion till -15,96 respektive -12,79 procent. Detta motsvarar en nettoeffekt på 84,04 procent respektive 87,21 procent av bruttoeffekten. Vid beräkning av den varaktiga effekten används KPI-effekterna för det senaste redovisade året, dvs. 2018.

I vissa beräkningar av offentligfinansiella effekter av förändrade skatteregler görs dock ett antagande om att kommunernas ekonomi är i balans. Detta medför att eventuell påverkan på den kommunala sektorns ekonomi via KPI exakt motverkas av en förändring i kommunernas konsumtion (om KPI-effekten försvagar kommunernas ekonomi med 1 krona antas den kommunala konsumtionen samtidigt falla med 1 krona och vice versa). Det medför att ingen hänsyn tas till de KPI-effekter som hänförs till kommunerna vid beräkning av offentligfinansiella nettoeffekter. Under antagandet att kommunerna ökar eller minskar sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den resultatförbättring eller resultatförsämring som sker kommer en ökning av KPI med en procent 2015 att medföra en offentligfinansiell budgetförsvagning på 3,94 miljarder kronor år 2016. Nettoeffekten år 2016 uppgår till 79,44 procent ($=1-0,2056$) av bruttoeffekten. Övriga år beräknas nettoeffekten på motsvarande sätt till 84,57 procent (2017) respektive 89,77 procent (2018 samt varaktigt), jämför nedersta raden i tabell 2.2.

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

Tabell 2.2 Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2015

År	Mdkr			Som andel av förändringen i privat konsumtion ¹⁾ (%)		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
A. Kommunerna	0,29	-0,10	-0,49	1,51	-0,53	-2,56
Direkta skatter på arbete	0,52	0,16	-0,20	2,72	0,83	-1,05
Kommunal fastighetsavgift	0,06	0,03	0,00	0,29	0,14	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,58</i>	<i>0,19</i>	<i>-0,20</i>	<i>3,01</i>	<i>0,97</i>	<i>-1,05</i>
Lönekostnad	-0,19	-0,19	-0,19	-0,98	-0,98	-0,98
Försörjningsstöd	-0,10	-0,10	-0,10	-0,52	-0,52	-0,52
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,29</i>	<i>-0,29</i>	<i>-0,29</i>	<i>-1,50</i>	<i>-1,50</i>	<i>-1,50</i>
B. Ålderspensionssystemet	-1,98	-0,95	0,08	-10,36	-4,97	0,42
Allmän pensionsavgift	0,18	0,09	0,01	0,92	0,47	0,03
Ålderspensionsavgift på transfereringar	0,10	0,10	0,10	0,53	0,53	0,53
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,28</i>	<i>0,19</i>	<i>0,11</i>	<i>1,45</i>	<i>1,01</i>	<i>0,57</i>
Ålderspension	-2,26	-1,15	-0,03	-11,81	-5,98	-0,15
<i>Summa kostnader</i>	<i>-2,26</i>	<i>-1,15</i>	<i>-0,03</i>	<i>-11,81</i>	<i>-5,98</i>	<i>-0,15</i>
C. Staten	-1,95	-2,00	-2,04	-10,20	-10,46	-10,65
Direkta skatter på arbete	-1,67	-1,60	-1,54	-8,69	-8,36	-8,03
Skatt på konsumtion och insatsvaror	0,79	0,79	0,79	4,10	4,10	4,10
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,88</i>	<i>-0,82</i>	<i>-0,75</i>	<i>-4,59</i>	<i>-4,26</i>	<i>-3,94</i>
Ekonomisk trygghet vid sjukdom m.m.,	-0,75	-0,86	-0,96	-3,90	-4,49	-5,01
Ekonomisk trygghet för familjer och barn	-0,09	-0,09	-0,09	-0,48	-0,48	-0,48
Studiestöd	-0,24	-0,24	-0,24	-1,25	-1,25	-1,25
Samhällsplanering m.m.	0,00	0,00	0,00	0,02	0,02	0,02
<i>Summa kostnader</i>	<i>-1,07</i>	<i>-1,19</i>	<i>-1,29</i>	<i>-5,61</i>	<i>-6,20</i>	<i>-6,72</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	-3,65	-3,06	-2,45	-19,05	-15,96	-12,79
Offentligfinansiell effekt vid antagande om anpassad kommunal konsumtion (B+C)	-3,94	-2,96	-1,96	-20,56	-15,43	-10,23

¹⁾ Privat konsumtion beräknas uppgå till 1 916 miljarder kronor 2015.

Anm.: Effekterna är avrundade till två decimaler och summerar därför inte nödvändigtvis till angivna totaler. Vissa reformer för 2015 genomförs senare på året. I beräkningarna antas helårseffekter eftersom de reglerna får antas gälla för hela året 2016.

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, ålders-*

pensionssystemet 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 0,19 miljarder kronor 2016 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.¹⁵ Detta leder till ökade utbetalningar av försörjningsstöd. Samtidigt motverkas denna ökning av inkomst- och transfereringsökningar till följd av KPI-förändringen. Dessa ökningarna leder till minskade utbetalningar av försörjningsstöd. Normökningen dominerar emellertid den senare effekten och sammantaget försvagas kommunsektorn med 0,10 miljarder kronor. Samtidigt får kommunerna en större skattebas till följd av ökade transfereringar från staten, vilka beskattas i mottagarens hemkommun. Förändringen i skattebasen är till en början större än effekten av KPI-förändringens genomslag på grundavdragen, som bestäms utifrån prisbasbeloppet som i sin tur är indexerat till KPI. Således stiger kommunalskatteintäkterna med 0,52 miljarder kronor 2016. Följande år krymper skattebasen då inkomstindex återgår mot sitt ursprungsvärde och 2017 ökar kommunalskatteintäkterna med endast 0,16 miljarder kronor. 2018 minskar kommunalskatteintäkterna med 0,20 miljarder kronor. Även den kommunala fastighetsavgiften är indexerad med inkomstbasbeloppet, varför även intäkterna från denna ökar. Intäkterna återgår dock till den ursprungliga nivån 3 år efter KPI-förändringen. Netto innebär KPI-effekten en förstärkning för kommunsektorn på 0,29 miljarder kronor 2016 och en försvagning med 0,10 och 0,49 miljarder kronor 2017 respektive 2018.

KPI-förändringen påverkar även *ålderspensionssystemet*. Den största posten är utbetalningar av ålderspension, bestående av

¹⁵ Den 1 januari 1998 ändrades socialtjänstlagen (1980:620), vilket innebar införandet av en riksnorm. Regeringen beslutar sedan dess årligen om *riksnormen för försörjningsstöd*. Riksnormen är en obligatorisk lägsta nivå för kommunernas försörjningsstöd. Underlaget för riksnormen framställs av Konsumentverket i samverkan med Socialstyrelsen, Statistiska centralbyrån och Konjunkturinstitutet genom analyser, prismätningar, konsumtionsundersökningar och prognoser. Detta innebär att normen bara delvis är knuten till prisnivån. Sambandet mellan normen och prisnivån försvagas ytterligare i och med att regeringen kan frångå rekommendationer till förändrad norm. Att räkna upp normen med KPI-förändringar fångar inte in alla aspekter av den faktiska normuppdateringen, men kan antas ge en god approximation av förändringen.

inkomstpension och tilläggspension. Inkomstpensionen är indexerad via balansindex med inkomstindex. Tilläggspensionen är knuten till prisbasbeloppet. Tillsammans innebär 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 -1,98, -0,95 och 0,08 miljarder kronor år 2016, 2017 respektive 2018.

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 0,75 miljarder kronor 2016 till följd av KPI-effekten. Kostnaden stiger något de två följande åren. Detta beror på att utbetalningarna av garantipension och bostadstillägg för pensionärer ökar när ålderspensionerna återgår till ursprungsnivån. KPI-effekten medför också ökade kostnader för föräldrapenning (utgiftsområde ekonomisk trygghet för familjer och barn) och studiestöd. Samtidigt kommer kostnaderna för bostadsbidrag att minska något (inom utgiftsområdet samhällsplanering m.m.). På inkomstsidan minskar intäkterna av direkta skatter på arbete med 1,67 miljarder kronor år 2016. Följande år är minskningen något lägre, 1,60 miljarder kronor. 2018 är minskningen 1,54 miljarder kronor. Minskningen av intäkterna beror på att den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster minskar då skiktgränserna räknas upp. Dessutom ökar skattereduktionerna för arbetsinkomster (jobbskatteavdraget) och allmän pensionsavgift. Det är den senare som bidrar till den avtagande effekten (se effekten på ålderspensionssystemet ovan). Intäkterna från skatter på konsumtion och insatsvaror ökar med 0,79 miljarder kronor per år. Sammantaget innebär KPI-förändringen en offentligfinansiell försämring för staten med ca 2 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 skattesatsernivåerna förekommer det uppgifter om nivåer på effektiva, implicita och marginella skatter. De ekonomiska verkningarna av skatter beror i stor utsträckning på de effektiva skattesatserna. De effektiva skattesatser bestäms av såväl de formella skattesatserna som de regler som definierar skattebasen. En hög formell skattesats kan likväl innebära en låg effektiv skattesats om det beskattningsbara underlaget är mindre än den i ekonomisk mening verkliga inkomsten, konsumtionen eller förmögenheten.

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

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

Formell skatt

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

Effektiv skatt

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

Genomsnittlig skatt

Den genomsnittliga skatten anger hur stor andel av den totala inkomsten som betalas i skatt. Således inverkar den genomsnittliga skatten på fördelningen av nettoinkomsterna i samhället. Därtill är den genomsnittliga skatten avgörande för den offentliga sektorns samlade skatteinkomster. Slutligen är den genomsnittliga skatten också av betydelse för aktörernas beteenden, såsom individernas arbetsmarknadsdeltagande och 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 BNP. Då olika länder har olika utformade skattesystem blir jämförelserna ofta svårtolkade. Ett vanligt förekommande exempel är att länder som beskattar transfereringar till hushållen får jämförelsevis höga skattekvoter. Exempel på beskattade 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 ($125/(1-0,30)=179$). En löneökning på 179 kronor förutsätter i sin tur en ökning av arbetsgivarens lönekostnad med 235 kronor ($179*(1+0,3142)=235$). Därmed följer att av de 235 kronorna i ökad lönekostnad kommer 135 kronor att gå till skatter och avgifter och resterande 100 kronor till ökad köpkraft. Den totala skattekil är således 57 procent ($135/235=0,57$).

2.4 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2015

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

ceras 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 2015

Procent

Typ av inkomst	Kommunal skatt	Statlig skatt	Skattered. arb.ink.	Allmän pens.avg.	Skattered. pens.avg.	Summa
Fastställd förvärvs-inkomst	32,85	7,96	-1,85	3,55	-3,55	38,97
Arbetsinkomst	32,82	9,19	-2,38	4,62	-4,62	39,63
Inkomst av tjänst och näringsverksamhet	32,86	7,95	-1,86	3,54	-3,54	38,96
Inkomst av tjänst	32,86	7,93	-1,82	3,51	-3,51	38,98
Inkomst av näringsverksamhet	32,80	8,65	-3,32	4,77	-4,77	38,14
Aktiv näringsverksamhet	32,82	8,47	-3,44	4,94	-4,94	37,85
Passiv näringsverksamhet	32,50	13,87	-0,16	0,00	0,00	46,22
Skattepliktiga pensioner	33,36	3,34	-0,06	0,00	0,00	36,65
Löneförmåner	31,65	18,35	0,00	1,93	-1,93	50,00
Fastställd förvärvs-inkomst, <66 år	32,72	8,99	-2,19	4,31	-4,31	39,51
Fastställd förvärvs-inkomst, >65 år	33,42	3,71	-0,43	0,42	-0,42	36,70

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

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

3 Direkt skatt på förvärvsinkomster

Direkta skatter utgörs i princip av sådana skatter där skatte- subjektet kan antas sammanfalla med skatteobjektet, dvs. skatterna övervältras inte på andra aktörer och bördan av skatten bärs av den som är formellt skattskyldig. Förvärvsinkomster beskattas dels direkt genom skatt på fysiska personers förvärvsinkomster och uttag av allmän pensionsavgift¹⁶, 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 och andra förvärvsinkomster. Den direkta beskattningen av fysiska personers förvärvsinkomster styrs i huvudsak av fyra komponenter: de kommunala och statliga inkomstskatterna, grundavdraget samt skattereduktioner. I nedanstående ruta redovisas en översikt av de olika komponenterna som styr den direkta beskattningen av fysiska personers förvärvsinkomster.

- Grundavdrag: varierar med inkomst och ålder.
- Kommunal inkomstskatt: varierande procentsats, i genomsnitt 31,86 procent (vägt genomsnitt 2014).
- Statlig inkomstskatt: 20 eller 25 procent.
- Allmän pensionsavgift: 7 procent
- Skattereduktioner (t.ex. jobbskatteavdrag och reduktionen för den allmänna pensionsavgiften).

År 2015 beräknas intäkterna från de direkta skatterna på arbete uppgå till 566 miljarder kronor, vilket svarar för ca 32 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Konventioner för beräkning

¹⁶ Den allmänna pensionsavgiften är endast delvis att betrakta som skatt då den till stor del är direkt kopplad till en förmån. Se avsnitt 3.5 för en genomgång av allmän pensionsavgift.

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 dessa skatter och avgifter inte övervältras 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 förändringarna inte leder till anpassningar i beteendet hos skattesubjektet, dvs. beräkningen är statisk. Ändrade skatter antas med andra ord inte påverka arbetsutbudet. Anledningen till att beteendeförändringar inte beaktas i normalfallet är att de empiriska resultaten på området inte är helt samstämmiga, vilket innebär att det är svårt att formulera allmängiltiga konventioner. Vid vissa större reformer, som förändrat jobbskatteavdrag, kan dock Finansdepartementet göra bedömningar av de långsiktiga effekterna på arbetsutbudet. Dessa effekter beaktas även i Finansdepartementets makroprognoser där en samlad bedömning av aktuella reformer görs.

Beräkningskonvention

För att beräkna den offentligfinansiella effekten av förändringar i den direkta skatten på arbete och andra förvärsinkomster används den s.k. FASIT-modellen.¹⁷ FASIT-modellen består dels av en individdatabas och dels av ett dataprogram som beskriver det svenska skatte- och transfereringssystemet. Med modellen är det möjligt att simulera effekter av regeländringar i skatte- och transfereringssystemen. Dataunderlaget som används vid beräkningar av offentligfinansiella effekter vid regeländringar i skattesystemet är det s.k. STAR-urvalet. STAR-urvalet bygger på registeruppgifter från bl.a. Skatteverket och Försäkringskassan. I STAR-urvalet ingår ca 1,6 miljoner individer. Beräkningarna i FASIT-modellens grundmodul är statiska. Modellen tar således

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

inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan följa av förändringar i regelverket.

3.1 Beskattningsbar förvärsinkomst

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

Skatterättsliga regler

Enligt 1 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) beräknas den beskattningsbara förvärsinkomsten på följande sätt. Summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till närmaste hundratal kronor och utgör den fastställda förvärsinkomsten¹⁸. Från den fastställda förvärsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet utgör den beskattningsbara förvärsinkomsten.

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. Avdraget får inte överstiga 12 000 kronor per år. I budgetpropositionen för 2015 föreslår regeringen att avdraget för privat pensionssparande sänks till 1 800 kronor per år. Förslaget berör inte personer som saknar pensionsrätt i anställningen eller enskilda näringsidkare, vilka har ett högre tak för avdrag. Pensionssparavdrag får inte göras för försäkring som ägs av arbetsgivare.

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

¹⁸ Den 1 januari 2012 trädde skatteförändringen (2011:1244) i kraft. I och med detta togs begreppet "taxering" bort. Taxerad förvärsinkomst heter numera fastställd förvärsinkomst.

<p>Inkomst av tjänst</p> <ul style="list-style-type: none"> + lön, förmåner, sjukpenning mm + allmän pension och tjänstepension mm + privat pension och livränta + andra inkomster som inte är pensionsgrundande + inkomster som den skattskyldige själv ska betala egenavgifter för + inkomst från kvalificerade andelar mm som ska beskattas i tjänst <p>Avdrag i tjänst</p> <ul style="list-style-type: none"> - resor till och från arbetet - tjänsteresor - tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor - övriga utgifter <p>Inkomst av Näringsverksamhet</p> <ul style="list-style-type: none"> + överskott av aktiv näringsverksamhet + överskott av passiv näringsverksamhet <p>= Sammanräknad förvärsinkomst</p> <ul style="list-style-type: none"> - allmänna avdrag <p>= Fastställd förvärsinkomst</p> <ul style="list-style-type: none"> - grundavdrag - sjöinkomstavdrag <p>= Beskattningsbar förvärsinkomst</p>

3.2 Kommunal inkomstskatt

Kommunal inkomstskatt betalas av alla som har en positiv beskattningsbar förvärsinkomst och består av en primärkommunal och en landstingskommunal del. 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 2015 används därför de kommunalskattesatser som gällde för 2014. Under 2014 hade Dorotea kommun den högsta skattesatsen på 34,70 procent, medan Vellinge kommun hade den lägsta på 29,19 procent (båda angivna exklusive kyrkoavgift och den obligatoriska begravningsavgiften). Den, med skatteunderlaget i respektive kommun, vägda medelskattesatsen i riket uppgår till

31,86 procent varav 11,26 procentenheter avser landstingens skatteuttag.¹⁹

Statistik

I tabell 3.1 redovisas underlaget och intäkter från kommunalskatten år 2011–2015. För 2015 beräknas underlaget uppgå till 1 990 miljarder kronor.

Tabell 3.1 Skatteunderlag och skatteintäkter från kommunal inkomstskatt 2011-2015

Mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Beskattningsbar förvärsinkomst	1 707	1 776	1 842	1 902	1 990
Kommunalskatt	538	561	584	606	634

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna. För 2015 inkluderas de i budgetpropositionen för 2015 föreslagna åtgärderna.

3.3 Statlig inkomstskatt

Statlig inkomstskatt betalas av personer som har en beskattningsbar förvärsinkomst överstigande en nedre skiktgräns. Statlig inkomstskatt tas ut med en skattesats på 20 procent på beskattningsbara förvärsinkomster som överstiger den nedre skiktgränsen, vilken 2015 är 421 800 kronor, men som inte överstiger den övre skiktgränsen. På beskattningsbara förvärsinkomster som överstiger den övre skiktgränsen, 616 100 kronor 2015, tas ytterligare 5 procent ut i statlig inkomstskatt.²⁰ För att få motsvarande gräns i termer av fastställd förvärsinkomst, den s.k. brytpunkten, måste hänsyn tas till grundavdraget och sjöinkomstavrdraget. Den nedre brytpunkten uppgår 2015 till 434 900 kronor och den övre brytpunkten till 629 200 kronor för den som är under 65 år och som har fullt grundavdrag men inget

¹⁹ 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 1,23 procentenheter.

²⁰ Skiktgränserna bygger på att den i budgetpropositionen för 2015 föreslagna begränsningen av uppräkningsen av den nedre skiktgränsen träder i kraft.

sjöinkomstavdrag. I tabell 3.2 redovisas skiktgränser och brytpunkter för inkomståren 2011–2015.

Tabell 3.2 Skiktgränser (beskattningsbar inkomst) och brytpunkter (fastställd inkomst) i kronor

År	2011	2012	2013	2014	2015
Skiktgränser					
Nedre skiktgräns	383 000	401 100	413 200	420 800	421 800 ¹⁾
Övre skiktgräns	548 300	574 300	591 600	602 600	616 100
Brytpunkter					
Nedre brytpunkt	395 600	414 000	426 300	433 900	434 900 ¹⁾
Övre brytpunkt	560 900	587 200	604 700	615 700	629 200
Brytpunkter 65 år eller äldre (se anm.)					
Nedre brytpunkt	418 200	436 600	450 200	460 800	461 200 ¹⁾
Övre brytpunkt	574 000	600 700	620 600	634 400	648 000

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

¹⁾ Skiktgränser och brytpunkter för 2015 är beräknade utifrån att den i budgetpropositionen för 2015 föreslagna begränsningen av uppräkningsgränsen av den nedre skiktgränsen träder i kraft som föreslaget.

Statistik

I tabell 3.3 redovisas underlaget och intäkter från statlig inkomstskatt år 2011–2015. Underlaget är detsamma som för kommunal inkomstskatt och beräknas 2015 uppgå till 1 990 miljarder kronor 2015.

Tabell 3.3 Skatteunderlag och skatteintäkter från statlig inkomstskatt 2011-2015

Mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Beskattningsbar förvärsinkomst	1 707	1 776	1 842	1 902	1 990
Statlig inkomstskatt	45	44	45	47	53

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna. För 2015 inkluderas de i budgetpropositionen för 2015 föreslagna åtgärderna.

3.4 Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre

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

Grundavdragets nivå påverkas av konsumentprisindex via prisbasbeloppet. För 2015 uppgår prisbasbeloppet till 44 500 kronor. Grundavdragets konstruktion för personer som vid årets ingång inte har fyllt 65 år redovisas i termer av prisbasbelopp och fastställd förvärvsinkomst i tabell 3.4.

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

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

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

I tabell 3.5 visas grundavdraget i kronor för beskattningsåret 2015. Noteras bör att avrundningsregler medför att de formella gränserna inte kan översättas direkt till krontalen i tabellen.

Tabell 3.5 Grundavdraget 2015 för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång i kronor per år

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

Anm.: På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna i tabell 3.4 översättas direkt till ovanstående krontal. Prisbasbelopp 2015: 44 500 kr

Personer som vid årets ingång har fyllt 65 år får ett förhöjt grundavdrag, vilket infördes inför beskattningsåret 2009 (steg 1) och utökades 2010 (steg 2), 2011 (steg 3), 2013 (steg 4) och 2014 (steg 5). I budgetpropositionen för 2015 föreslås en ytterligare förstärkning av det förhöjda grundavdraget för äldre. Det förhöjda grundavdraget består av det vanliga grundavdraget plus ett tillägg (särskilt belopp).

I tabell 3.6 redovisas tillägget och det sammanlagda förhöjda grundavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång. Tabell 3.7 visar det förhöjda grundavdraget i kronor.

Tabell 3.6 Tillägg till grundavdrag och förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 65 år vid årets ingång

Fastställd förvärsinkomst	Tillägg till grundavdrag	Förhöjt grundavdrag
– 0,99 PBB	0,687 PBB	0,99 PBB
0,99 PBB – 1,11 PBB	0,885 PBB-0,2 FFI	1,11 PBB
1,11 PBB – 2,72 PBB	0,609 PBB+0,049 FFI	0,834 PBB+0,249 FFI
2,72 PBB – 3,11 PBB	0,741 PBB	1,511 PBB
3,11 PBB – 3,77 PBB	0,430 PBB+0,1 FFI	1,511 PBB
3,77 PBB – 5,40 PBB	0,807 PBB	1,888 PBB-0,1 FFI
5,40 PBB – 7,88 PBB	0,753 PBB+0,01 FFI	1,834 PBB-0,09 FFI
7,88 PBB – 12,43 PBB	1,541 PBB-0,09 FFI	1,834 PBB-0,09 FFI
12,43 PBB –	0,422 PBB	0,715 PBB

Anm.: FFI=Fastställd förvärsinkomst, PBB=prisbasbelopp. Redovisningen gäller givet att den i budgetpropositionen föreslagna förstärkningen av grundavdraget träder i kraft som föreslaget

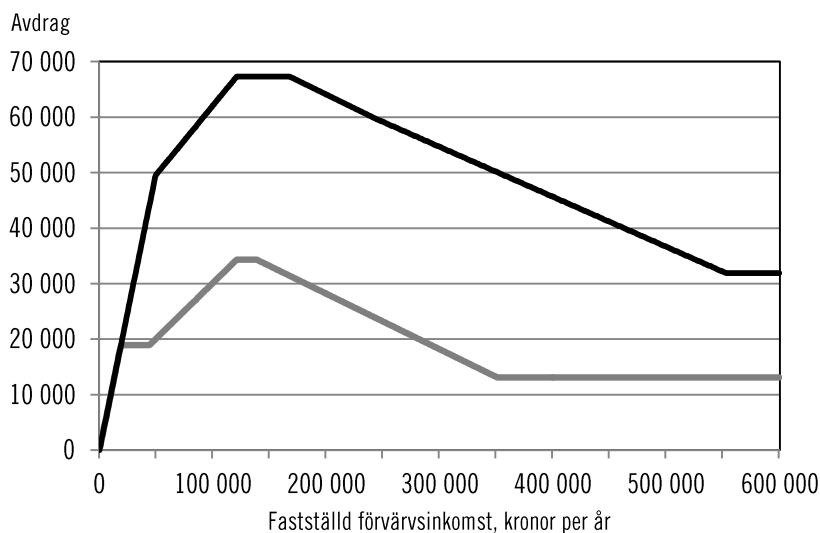
Tabell 3.7 Förhöjt grundavdrag 2015 för personer som fyllt 65 år vid årets ingång i kronor per år

Fastställd förvärsinkomst	Förhöjt grundavdrag
– 49 400	49 400
49 500 – 121 100	49 500 upp till 67 300
121 200 – 167 800	67 300
167 900 – 240 300	67 300 ner till 60 000
240 400 – 553 200	60 000 ner till 31 900
553 300 –	31 900

Anm.: På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna i tabell 3.6 översättas direkt till ovanstående kronor. Prisbasbelopp 2015: 44 500 kr

2015 års grundavdrag och förhöjda grundavdrag illustreras i diagram 3.1.

Diagram 3.1 Grundavdrag (ljus linje) och förhöjt grundavdrag för personer som är äldre än 65 år (mörk linje) enligt 2015 års regler, kronor per år



3.5 Den allmänna pensionsavgiften

Skatterättsliga regler

Den allmänna pensionsavgiften är en form av socialavgift som tas ut på förvärsinkomster. Underlaget för avgiften utgörs av pensionsgrundande ersättningar, dvs. löneersättningar och beskattade förmåner såsom sjukpenning, föräldrapenning och arbetslöshetsersättning. För enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag utgörs underlaget av överskottet av aktiv näringsverksamhet. Sammantaget beräknas underlaget för den allmänna pensionsavgiften uppgå till 1 561 miljarder kronor 2015.

Avgiften uppgår till 7 procent och tas ut på den del av summan av inkomsterna som inte överstiger 8,07 gånger inkomstbasbeloppet.²¹ Den allmänna pensionsavgiften ska inte betalas om inkomsten understiger 42,3 procent av prisbasbeloppet. Avgiften

²¹ Pensionsgrundande inkomst upp till 7,5 inkomstbasbelopp ger rätt till pension. Eftersom avgiften inte ingår i den pensionsgrundande inkomsten beräknas taket för avgifterna fram enligt följande: $[7,5/(1-0,07)]$. Avrundat uppåt med två decimaler beräknas detta till 8,07. Med ett inkomstbasbelopp på 58 100 kronor för år 2015 ger detta en inkomstgräns på ca 468 900 kronor.

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.

Individen kompenseras fullt ut för den allmänna pensionsavgiften genom en lika stor skattereduktion, se kapitel 3.6.

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 3.8 redovisas avgiftsunderlaget och intäkterna från den allmänna pensionsavgiften för perioden 2011–2015.

Tabell 3.8 Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften 2011-2015

Mdkr, löpande priser

	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Pensionsgrundande inkomst	1336	1394	1447	1498	1561
Inbetalda allmänna pensionsavgifter ¹	94	98	102	106	110

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

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

3.6 Skattereduktioner

Individens slutliga skatt reduceras genom olika skattereduktioner. Skattereduktionerna för 2014 innefattar reduktionen för kommunal fastighetsavgift, sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), underskott av kapital, hushållsarbete, och gåvor till ideell verksamhet. I budgetpropositionen föreslås dessutom en skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el.

För att skattereduktionerna ska kunna tillgodoräknas krävs att det finns skatt att reducera. Jobbskatteavdraget räknas endast av mot kommunal inkomstskatt, medan de andra skattereduktionerna räknas av mot statlig och kommunal inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

Statistik

I tabell 3.9 redovisas de offentligfinansiella kostnaderna för skattereduktionerna 2011–2015. Reduktionen för den allmänna pensionsavgiften och jobbskatteavdraget utgör de största kostnaderna följda av husavdraget.

Tabell 3.9 Skattereduktioner 2011-2015

Offentligfinansiella kostnader i mdkr, löpande priser

	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Allmän pensionsavgift	93,5	97,5	102,0	105,5	109,9
Jobbskatteavdrag	80,4	83,6	86,2	100,9	101,7
Husavdrag	15,0	15,9	17,8	19,2	18,5
Övriga skattereduktioner	0,2	0,4	0,5	0,5	0,3

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För 2015 inkluderas de i budgetpropositionen för 2015 föreslagna åtgärderna. Posten övriga skattereduktioner inkluderar reduktionen för fastighetsavgift, sjöinkomst, gåvor till ideell verksamhet. I den offentligfinansiella kostnaden för övriga skattereduktioner 2015 ingår reduktionen för mikroproduktion av förnybar el.

3.6.1 Skattereduktion för arbetsinkomster – jobbskatteavdraget

En skattereduktion för aktiva arbetsinkomster, jobbskatteavdraget, infördes 2007 och har därefter förstärkts 2008, 2009, 2010 samt 2014. I budgetpropositionen för 2015 föreslås en avtrappning av jobbskatteavdraget för personer som har inkomster som överstiger ca 600 000 kronor per år. Skattereduktionen innebär att skatten på inkomst av anställning och aktiv näringsverksamhet (arbetsinkomst) är lägre än skatten på olika typer av transfereringsinkomster, till exempel arbetslöshetsersättning, föräldrapenning och pension. Hur skattereduktionen beräknas beror på personens ålder, där personer över 65 år erhåller en högre reduktion.

För att kunna beräkna jobbskatteavdraget behövs information om arbetsinkomstens storlek. I rutan nedan visas en uppställning av hur arbetsinkomsten²², som ska ingå i beräkningen av underlaget för skattereduktionen, tas fram.

<p>Arbetsinkomster - tjänst + lön, förmåner, sjukpenning m.m. - sjukpenning, föräldrapenning - arbetsskadelivränta - vårdbidrag - ersättning från A-kassa - inkomstrelaterad sjukersättning och aktivitetsersättning + andra inkomster som inte är pensionsgrundande + inkomster där den skattskyldige själv ska betala egenavgifter - resor till och från arbetet - tjänsteresor - dubbel bosättning - övriga utgifter</p> <p>Arbetsinkomster – näringsverksamhet + överskott av aktiv näringsverksamhet - sjukpenning i näringsverksamheten - Allmänna avdrag - Sjöinkomstavdrag = Summa underlag för jobbskatteavdrag</p>
--

I det följande beskrivs hur jobbskatteavdraget beräknas.

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

För personer som vid årets ingång inte har fyllt 65 år bestäms skattereduktionen för arbetsinkomst genom att personens kommunala inkomstskattesats multipliceras med ett underlag. Underlaget beror dels på personens arbetsinkomst, dels på befintligt grundavdrag. I budgetpropositionen för 2015 föreslås att jobbskatteavdraget trappas av för arbetsinkomster över 13,48 PBB. Avtrappningen sker genom att jobbskatteavdraget reduceras med

²² De inkomster som omfattas av jobbskatteavdraget framgår av 67 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229).

3 procent av den del av arbetsinkomsten som överstiger 13,48 PBB. När jobbskatteavdraget är helt avtrappat beror på individens kommunalskattesats, eftersom den påverkar jobbskatteavdragets storlek. Vid genomsnittlig kommunalskattesats ges 2015 inget jobbskatteavdrag till personer med arbetsinkomster på 1 479 600 kronor och högre.

För beräkningen av jobbskatteavdraget behövs information om fastställd förvärsinkomst, arbetsinkomstens storlek, skattesats för kommunal inkomstskatt och grundavdrag. Beräkningen av grundavdraget utgår från den fastställda förvärsinkomsten och görs enligt beskrivningen i avsnitt 3.4.

Tabell 3.10 visar hur jobbskatteavdraget beräknas för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.

Tabell 3.10 Jobbskatteavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång

Arbetsinkomst	Skattereduktion
0,91 PBB	$(AI - GA) * KI$
0,91 PBB–2,94 PBB	$(0,91 \text{ PBB} + 0,332 * (AI - 0,91 \text{ PBB}) - GA) * KI$
2,94 PBB–8,08 PBB	$(1,584 \text{ PBB} + 0,111 * (AI - 2,94 \text{ PBB}) - GA) * KI$
8,08 PBB–13,48 PBB	$(2,155 \text{ PBB} - GA) * KI$
13,48 PBB–	$\text{Max}(0; (2,155 \text{ PBB} - GA) * KI - 0,03 * (AI - 13,48 \text{ PBB}))$

Anm.: PBB = prisbasbelopp, AI = Arbetsinkomst, GA = Grundavdrag, KI = Skattesatsen för kommunal inkomstskatt. Jobbskatteavdraget kan inte understiga noll. För inkomster över $(62,07 * KI + 13,48) * PBB$ (1 479 600 år 2015 vid genomsnittlig kommunalskattesats) ges inget jobbskatteavdrag. Uppställningen gäller givet att den i budgetpropositionen för 2015 föreslagna avtrappningen av jobbskatteavdraget träder i kraft.

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

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

I detta exempel är den fastställda inkomsten 200 000 kronor, varav 100 000 kronor är arbetsinkomst och 100 000 kronor är annan inkomst. Inkomsttagaren är under 65 år och bor i en kommun med en kommunal inkomstskattesats på 30 procent. Prisbasbeloppet för 2015 är 44 500 kronor. Grundavdraget för fastställd inkomst på 200 000 kronor uppgår till 28 200 kronor.

Då arbetsinkomsten på 100 000 kronor motsvarar ca 2,25 prisbasbelopp ($100\,000/44\,500$), beräknas jobbskatteavdraget utifrån andra raden i tabell 3.10.

Skattereduktionen beräknas då till 9 615 kronor

$[=(0,91*44\,500+0,332*(100\,000-0,91*44\,500)-28\,200)*0,30]$.

Eftersom jobbskatteavdraget är en skattereduktion krävs det att det finns skatt att reducera för att den helt eller delvis ska kunna tillgodoräknas. I vissa fall kan, på grund av andra skattereduktioner än jobbskatteavdraget, skatten redan ha reducerats till noll, varvid jobbskatteavdrag inte kan erhållas. Jobbskatteavdraget kan dessutom endast bli aktuellt om arbetsinkomsten överstiger grundavdraget. Om exempelvis den totala fastställda förvärsinkomsten är 100 000 kronor, varav arbetsinkomsten utgör 20 000 kronor, kommer grundavdraget (30 100 kronor) att vara större än arbetsinkomsten. I det fallet kommer jobbskatteavdraget beräknas till noll kronor.

Jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång

Jobbskatteavdraget för personer som vid årets ingång har fyllt 65 år uppgår till 20 procent av arbetsinkomsten för den del av arbetsinkomsten som inte överstiger 100 000 kronor och till 5 procent av arbetsinkomsten för den del av arbetsinkomsten som överstiger 100 000 men inte 300 000 kronor. För inkomster som överstiger 300 000 men inte 600 000 kronor är skattereduktionen 30 000 kronor. I budgetpropositionen för 2015 föreslås att jobbskatteavdraget trappas av för inkomster över 600 000 kronor med en avtrappningstakt på 3 procent. Det innebär att inget jobbskatteavdrag ges till personer med arbetsinkomster på 1 600 000 kronor och högre. Tabell 3.11 visar beräkningen av

jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång.

Tabell 3.11 Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång, kronor per år

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

Anm.: AI = Arbetsinkomst. Uppställningen gäller givet att den i budgetpropositionen för 2015 föreslagna avtrappningen av jobbskatteavdraget träder i kraft.

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

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

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

3.6.2 Husavdraget

De s.k. ROT- och RUT-avdragen går under den gemensamma benämningen *husavdraget*. RUT-avdraget trädde i kraft 1 juli 2007 och omfattar hushållsarbete såsom rengöring, underhåll och tvätt.²³ Det följdes av ROT-avdraget, vilket gäller från och med 8 december 2008 och omfattar reparation, underhåll och om- och tillbyggnad. ROT-avdraget gäller för småhus, ägarlägenhet eller bostadsrätt som ägs respektive innehas av den som begär skattereduktion.²⁴ Gemensamt för ROT- och RUT-avdragen är att arbetet ska vara hänförligt till det egna hushållet eller till förälders hushåll. Vidare gäller husavdraget för arbetskraftskostnader

²³ Se proposition 2006/07:94.

²⁴ Se proposition 2008/09:178.

inklusive mervärdesskatt, men inte för kostnader för material, utrustning och resor och inte heller för eventuella kostnader i samband med administration. Avdrag medges inte för kostnader för arbeten för vilket bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting.

Beräkning av husavdraget

Vid anlitande av näringsidkare som är godkänd för F-skatt eller då den enskilde får tjänsterna som en löneförmån är skattereduktionen 50 procent av arbetskostnaden och det maximala underlaget uppgår till 100 000 kronor per person och år. I fallet då en privatperson anlitas motsvarar skattereduktionerna de arbetsgivaravgifter som redovisas för privatpersonen. Den maximala skattereduktionerna uppgår till 50 000 kronor per person och år.

Exempel 3.3 Beräkning av husavdraget när utförare är godkänd för F-skatt

En individ äger huset där hon bor. Hon har betalt 80 000 kronor i arbetskostnader för renovering av bostaden samt 30 000 kronor i arbetskostnader för städning av sina föräldrars hus. I båda fallen utfördes arbetet av personer som var godkända för F-skatt. Den totala arbetskostnaden överstiger det maximala beloppet för underlaget, dvs. 100 000 kronor. Underlaget för individens husavdrag är således 100 000 kronor och individens totala skattereduktion uppgår till 50 000 kronor [=0,5*100 000].

Exempel 3.4 Beräkning av husavdraget när utförare är privatperson

En annan person har under året betalt sammanlagt 25 000 kronor i lön till en privatperson för städning av sin bostad samt för gräsklippning i bostadens trädgård. Skattereduktionerna för detta arbete motsvarar arbetsgivaravgifterna och uppgår till 7 855 kronor [=0,3142*25 000].

3.6.3 Övriga skattereduktioner

Till övriga skattereduktioner hör, förutom kompensationen för den allmänna pensionsavgiften, reduktionerna för kommunal

fastighetsavgift, sjöinkomst, underskott av kapital, och gåvor. Som nämnts ovan föreslås i budgetpropositionen för 2015 att en skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el införs 2015. Reduktionen för underskott av kapital och reduktionen för den kommunala fastighetsavgiften beskrivs i avsnitt 4.1 respektive 4.7.

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

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

Individen kan även göra avdrag för gåvor, om gåvomottagaren är godkänd enligt lag. Med gåva avses gåvor i pengar som vid ett och samma tillfälle uppgår till minst 200 kronor. Underlaget måste vara minst 2 000 kronor och skattereduktionen motsvarar 25 procent av underlaget upp till ett maximalt belopp om 1 500 kronor.

3.7 Avdrag för kostnader i tjänst

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska i normalfallet dras av som kostnader i tjänst och minskar därmed den beskattningsbara förvärsinkomsten. Utgifter som anses vara privata levnadskostnader ska däremot inte dras av. Från dessa huvudregler finns ett antal undantag. Det beloppsmässigt största undantaget är avdraget för resor till och från arbetet. Andra avdrag för kostnader i tjänst är t.ex. avdrag för tjänsteresor, tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor.

3.7.1 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.²⁵ Avsteg från denna princip görs dock för den del av utgiften som överstiger 10 000 kronor

²⁵ Se 9 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

2015. Avsteget motiveras främst med att avdraget är av stor ekonomisk betydelse för många skattskyldiga och att ett visst samband finns med intäkternas förvärvande.²⁶ Vad gäller resor med egen bil till och från arbetet krävs att avståndet är minst fem kilometer och att det klart framgår att användandet av egen bil genererar en tidsvinst om minst två timmar dagligen jämfört med allmänna transportmedel.

Huvudregeln är att avdragsgilla kostnader i inkomstslaget tjänst ska göras med belopp som motsvarar de faktiska kostnaderna. När det gäller kostnader för arbetsresor med bil har man av förenklings-skäl infört en schablon. Den innebär att avdrag för arbetsresor med bil ges med ett och samma belopp per mil. 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.²⁷ Av prop. 1969:29 och 1983/84:68 framgår att följande milbundna poster ingår:

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

Statistik

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

²⁶ Se bl.a. prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 21.

²⁷ Se bl.a. prop. 1997/98:1 s. 171.

Beräkningskonventioner

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

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

För att bedöma den offentligfinansiella effekten av en förändrad ersättningsnivå används mikrosimuleringsmodellen FASIT. 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 2015.

3.8 **Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad skatt på arbete: beräkning av självfinansieringsgraden**

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

*Långsiktiga offentligfinansiella effekter av förändrat arbetsutbud
bland redan arbetande*

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

1. *Intäkter från inkomstskatter socialavgifter och tjänstepension:* Hänsyn tas till den marginella skatten på arbetsinkomster, och på de inbetalda socialavgifter och tjänstepensionen som härrör från en lönekostnadsökning.

2. *Inkomstrelaterade förmåner:* För pensionssystemet antas att inbetalningar motsvaras av framtida utbetalningar. Inbetalningar sker i form av ålderspensionsavgiften inom socialförsäkringarna, med 10,21 procentenheter, upp till ett tak på 8,07 inkomstbasbelopp. Vidare betalar individen 7 procent av sin lön i allmän pensionsavgift, upp till taket. Denna avgift kompenseras dock av staten i form av en lika stor skattereduktion. De förväntade pensionsutgifterna ökar med lika mycket som pensionsinbetalningarna, dvs. 17,21 procent av löneökningen upp till taket på 8,07 inkomstbasbelopp.²⁸

För socialavgifterna gäller att individen på marginalen inte får några förmåner över olika inkomsttak (och beträffande arbetslöshetsersättningen även under ett inkomstgolv). Under dessa tak sker dock en viss överkompensation på grund av socialavgifternas konstruktion.²⁹ Givet denna överkompensation varierar de effektiva förmånerna för dem som befinner sig mellan golv och tak. Dessa förmåner beräknas i mikrosimuleringsmodellen FASIT.

²⁸ Se avsnitt 3.5 för detaljer om de olika brytpunkterna.

²⁹ Detta gäller dock inte för efterlevandepensionsavgiften och ålderspensionsavgiften.

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

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

3. *Konsumtionsskatter.* Ökade inkomster förväntas förr eller senare konsumeras. Vid konsumtion sker beskattning, framför allt mervärdesskatt, men även olika punktskatter, såsom energi-, koldioxid-, alkohol- och tobaksskatter. Den genomsnittliga konsumtionsskatten har beräknats av Statistiska centralbyrån.

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

Med hänsyn tagen till intäkter från ökande konsumtion beräknas *marginaleffekten med konsumtionsskatt* (i procent) som:
 marginaleffekten utan konsumtionsskatt + (100 - marginaleffekten 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. Lägre inkomstskatter kan påverka arbetsmarknaden genom att öka deltagandet, vilket påverkar den offentliga ekonomin genom ökade skatteintäkter och i många fall genom minskade transfereringsutgifter (eftersom de som träder in i arbetsmarknaden i många fall omfattades av olika socialförsäkringar och transfereringar). Med hjälp av arbetsutbudsmodulen i FASIT skattas antalet personer som växlar mellan arbete och icke-arbete.

Icke-arbetande kan i sin tur delas upp på arbetslösa, sjukskrivna, personer med sjuk- och aktivitetsersättning och övriga. Dessa olika kategorier omfattas av olika nivåer av ersättningar från socialförsäkringssystemet. Det är därför relevant att identifiera vilken kategori de tillhörde när de träder in i arbetsmarknaden. 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.

Beräkning av självfinansieringsgrad

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

4 Skatt på kapital

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

Tidigare har pekats på att beräkningarna av de offentlig-finansiella effekterna förutsätter att de förändrade skatterna inte leder till beteendeförändringar. Detta gäller även förändringar i skatten på fysiska personers kapitalinkomster. Skillnaden är dock att indirekta effekter på exempelvis hushållens portföljval, som inte beaktas, kan innebära att huvudkalkylen ger en missvisande bild redan i det korta tidsperspektivet.

Skatt på kapital är en statlig skatt som kan ses som en skatt på inkomster från 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 värdepappers- och specialfonder eller investmentföretag. Kapitalbeskattningen består av skatt på kapitalinkomster, avkastningsskatt, fastighetsavgift och fastighetsskatt. Avkastningen på fysiska personers kapital beskattas i inkomstslaget kapital. År 2015 beräknas intäkterna från beskattningen av kapital, exklusive skatt på företagsvinster, uppgå till ca 96 miljarder kronor. Denna intäkt svarar för ca 5 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, och ca 11 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. Den effektiva skattesatsen kan dock uppgå till mellan 20 och 30 procent eftersom inkomsten som ska tas upp till beskattning kvoterar ned för vissa typer av kapitalinkomster. Beskattningen i inkomstslaget kapital kan delas in i två huvudgrupper: dels beskattning av löpande avkastning såsom räntor, hyresintäkter och aktieutdelning, dels beskattning av realiserad värdeförändring, dvs. kapitalvinster och kapitalförluster.

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

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

Sedan 2012 kan fysiska personer äga bl. a. aktier och fondandelar via investeringssparkonto (ISK). Kapitalinkomster på tillgångar som innehas via ett investeringssparkonto ska inte tas upp till beskattning, och förluster på sådana tillgångar är inte heller avdragsgilla. Tillgångarna på kontot beskattas i stället schablonmässigt genom att en schablonintäkt motsvarande statslåneräntan den 30 november året före beskattningsåret tas upp till beskattning. Skattesatsen är 30 procent.

Avdrag i inkomstslaget kapital får göras för förvaltningsutgifter, till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1 000 kronor. Exempel på förvaltningsutgifter är arvoden till banks notariatavdelning, depåavgifter, aviseringsavgifter för lån och bankfacksavgifter. I budgetpropositionen för 2015 föreslår regeringen att avdragsrätten för förvaltningsutgifter i inkomstslaget kapital slopas.

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 innebar att nettot från kapitalinkomstskatten var negativ.

Nettokapitalförluster är avdragsgilla i olika utsträckning beroende på skattebas. Den totala kapitalskattebasen är alltså beroende av storleken och sammansättningen på individernas kapitalinkomster. Underskott av kapital överstigande 100 000 kronor kvoterar ner till 70 procent vid beräkningen av skattereduktionen, dvs. reduktionen är 21 procent av överstigande belopp. Nedan specificeras delbaser i inkomstslaget kapital.

En nettokapitalförlust på exempelvis aktier är avdragsgill till 70 procent. Utan övriga avdrag ger således en nettokapitalförlust på aktier på 143 000 kronor ett underskott av kapital på 100 000 kronor ($0,7 \cdot 143\,000$). Skattereduktionen är 30 000 ($0,3 \cdot 100\,000$). En nettokapitalförlust på 240 000 ger ett underskott på 168 000 ($0,7 \cdot 240\,000$) kronor och en skattereduktion på 44 280 kronor ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,7 \cdot 0,3 \cdot 68\,000$).

En kapitalförlust på privatbostad är avdragsgill till 50 procent. En nettokapitalförlust på 143 000 kronor från försäljning av privatbostad innebär utan andra avdrag en skattereduktion på 21 450 kronor (underskott av kapital på 71 500 kronor) medan en nettokapitalförlust på 240 000 kronor ger en skattereduktion på 34 200 kronor (underskott av kapital på 120 000 kronor).

Underskott av kapital i form av räntekostnader kvoterar inte ned. Ett underskott på 143 000 kronor i form av negativt räntenetto ger därför en skattereduktion på 39 030 kronor (underskott av kapital 143 000 kronor) medan ett underskott om 240 000 kronor ger en skattereduktion om 59 400 kronor (underskott av kapital 240 000 kronor).

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	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Överskott av kapital	177,3	178,7	187,3	179,1	188,4
Underskott av kapital	84,5	89,2	82,6	57,9	53,5
Skatt på positiva kapitalinkomster	52,8	53,2	55,6	53,3	55,9
Skattereduktion underskott av kapital	24,1	25,6	24,2	16,6	15,3
Nettoskatt på kapitalinkomster	28,6	27,6	31,4	36,7	40,6
Inkomstränta, utdelning etc.	80,9	95,8	83,6	74,7	76,9
<i>varav schablonintäkt på uppskovsbelopp</i>	4,2	4,3	4,3	4,3	4,3
Positiv räntefördelning ¹⁾	6,6	6,0	6,0	6,0	6,1
Kapitalvinst	114,6	103,4	126,5	120,0	126,0
Uthyrning av privatbostad ²⁾	1,4	1,5	1,5	1,5	1,5
Utgiftsränta m.m.	102,0	109,5	99,7	70,7	65,7
Kapitalförlust	7,7	6,7	6,2	5,0	5,0
Avdrag för förvaltningsutgifter ³⁾	0,5	0,5	0,5	0,5	0,0
Negativ räntefördelning	0,7	0,5	0,9	0,9	0,9

Källa: Skatteverkets taxeringsutfall inkomstären 2011–2012.

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

¹⁾ Räntesatsen för positiv räntefördelning för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag höjdes 2014 från statslåneräntan ökad med 5,5 procentenheter till statslåneräntan ökad med 6,0 procentenheter.²⁾ Schablonbeloppet vid privatuthyrning av bostad höjdes 2013 från 21 000 kronor till 40 000 kronor.³⁾ I budgetpropositionen för 2015 föreslår regeringen att avdragsrätten för förvaltningsutgifter i inkomstslaget kapital slopas från den 1 januari 2015. Som en följd av detta är avdraget 0 från 2015.

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 den nedre delen av tabell 4.1 behöver därför inte summera till över- respektive underskott.

4.2 Inkomster från fåmansföretag

Skatterättsliga regler

Delägars inkomster från fåmansföretag beskattas enligt särskilda regler, de s.k. 3:12-reglerna. Reglerna omfattar andelsägare i de fall andelsägaren eller närstående är verksamma i företaget i betydande omfattning.³⁰ 3:12-reglerna har sin bakgrund i den duala inkomstskattmodell som tillkom genom 1990 års skattereform. Kombinationen av en progressiv beskattning av arbetsinkomster och en separat och proportionell kapitalbeskattning gör att marginalskatten på arbetsinkomster för personer som betalar arbetsgivaravgifter samt både kommunal och statlig inkomstskatt överstiger summan av bolagsskatt och kapitalinkomstskatt. För att begränsa möjligheten att omvandla arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst definieras i 3:12-reglerna hur mycket av företagets utdelning respektive kapitalvinst på andelar i företaget som ska betraktas som arbets- respektive kapitalinkomst hos delägaren.

Den skattemässiga uppdelningen av inkomsterna sker på ett schablonmässigt sätt. Utgångspunkten är att normal avkastning ska beskattas i inkomstlaget kapital. Inkomster som överstiger vad som kan betraktas som normal avkastning beskattas i inkomstlaget tjänst. Med normal avkastning avses kapitalinkomst upp till ett s.k. gränsbelopp. Skattesatsen på utdelning som tas ut inom gränsbeloppet är 20 procent, vilket uppnås genom att två tredjedelar av inkomsten tas upp till beskattning i inkomstlaget kapital. Utdelning som överstiger gränsbeloppet beskattas i inkomstlaget tjänst upp till ett tak om 90 inkomstbasbelopp under ett beskattningsår. Utdelning utöver detta belopp beskattas som kapitalinkomst med 30 procent. Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden ett sparat utdelningsutrymme som förs vidare till nästa beskattningsår. Årets gränsbelopp får antingen bestämmas enligt den s.k. förenklingsregeln till ett belopp som från och med inkomståret 2012 motsvarar två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller enligt huvudregeln där underlaget för gränsbeloppet utgörs av anskaffningskostnaden för aktierna. Enligt huvudregeln är gränsbeloppet summan av underlaget för årets gränsbelopp

³⁰ För en närmare beskrivning av vilka företag och delägare som omfattas av 3:12-reglerna, se avsnitt 5.4.

multiplikerad med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med nio procentenheter. Om delägaren eller närstående till denne uppfyller ett visst lägsta krav på eget löneuttag får även ett lönebaserat utrymme läggas till gränsbeloppet enligt den s.k. löneunderlagsregeln. Från och med inkomståret 2014 utgör lönebaserat utrymme 50 procent av lönerna i företaget och dess dotterföretag. Lönebaserat utrymme är dock begränsat till maximalt 50 gånger delägarens eller närståendes eget löneuttag. Löneunderlagsregeln reformerades 2014. Bl.a. infördes ett krav på en viss minsta ägarandel i företaget som förutsättning för att delägare ska få beräkna ett lönebaserat utrymme, samtidigt som det lönebaserade utrymmet ökades. Till gränsbeloppet ska läggas ett eventuellt kvarstående sparutdelningsutrymme från tidigare år som räknats upp med statslåneräntan, vid utgången av november året före beskattningsåret, ökad med tre procentenheter.

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

Beräkningskonventioner

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

4.3 Investmentföretag, värdepappers- och specialfonder

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. I underlaget för schablonintäkt ingår dock inte onoterade delägarätter eller delägarätter i noterade företag där investmentföretaget innehar mer än 10 procent av röststyrkan. Schablonintäkten beskattas som inkomst av näringsverksamhet med 22 procent.

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

För värdepapper- och specialfonder gällde till och med 2011 i stort sett samma regler som för investmentföretag, men sedan 1 januari 2012 har skattskyldigheten för dessa fonder slopats och ersatts av en schablonintäkt som ska tas upp av den som äger andelar i en svensk eller utländsk värdepapper- eller specialfond. 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 värdepappers- och specialfonder och investmentföretag under perioden 2011–2014.

Tabell 4.2 Investmentföretags, värdepappers- och specialfonder innehav av aktier noterade på svensk marknadsplats

Mdkr, löpande priser År	2011	2012	2013	2014
Investmentföretag	233,2	191,5	222,1	268,5
Värdepappers- och specialfonder	534,6	430,9	466,0	584,0

Källa: SCB:s aktieägarstatistik.

4.4 Avkastningsskatt

Skatterättsliga regler

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 pensionsstiftelser.
- 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 efter avdrag för finansiella skulder vid beskattningsårets ingång. Skatteunderlaget beräknas genom att kapitalunderlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret. För kapitalförsäkring ska dock även värdet av de premier som har betalats under beskattningsåret ingå i kapitalunderlaget och beräkningen av skatteunderlaget för kapitalförsäkringar utgår ifrån värdet på statslåneräntan den 30 november föregående år. För pensionsförsäkringskapital beskattas detta skatteunderlag sedan med en skattesats på 15 procent. Skattesatsen är 30 procent för kapitalförsäkringar och avtal om tjänstepension som är jämförbara med kapitalförsäkringar.

Vissa kapitalförsäkringar, s.k. kapitalpension, beskattas dock med 15 procents avkastningsskatt. Dessa försäkringar uppfyller vissa av de krav som ställs för att en försäkring ska betraktas som en pensionsförsäkring. Kapitalpensionerna håller successivt på att avvecklas och inga nyteckningar är därför tillåtna.

Statistik

Det totala kapitalunderlaget uppskattas vid ingången av 2015 uppgå till 3 492 miljarder kronor. Av detta underlag beräknas pensionskapitalet svara för 3 213 miljarder kronor och kapitalförsäkringskapitalet för 279 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. 2014, prognostiseras till 1,75 procent. Intäkterna från avkastningsskatten beräknas därmed uppgå till 9,17 miljarder kronor för inkomståret 2015. I tabell 4.3 redovisas skatteunderlag för avkastningsskatt och skatteintäkter avseende inkomståren 2011–2015.

Tabell 4.3 Underlag för avkastningsskatt samt skatteintäkter

Procent och mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Genomsnittlig statslåneränta året före beskattningsåret, procent	2,76	2,57	1,52	2,01	1,75
Underlag i mdkr för avkastningsskatt 15 procent	69,59	64,12	40,67	59,10	56,22
Underlag i mdkr för avkastningsskatt 30 procent (27 procent t.o.m. 2011)	7,23	4,80	4,15	6,45	4,89
Avkastningsskatteintäkter, mdkr	11,86	10,15	6,51	10,07	9,17

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 beräkningskonventionerna 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 tryggande av

utfästelser, vilket reducerar utrymmet för löneökningar. Därmed uppkommer en indirekt effekt på underlaget för socialavgifter och för inkomstskatten.

Vid en förändring av avkastningsskatten uppstår en bruttoeffekt som beräknas som skattesatsförändringen multiplicerat med underlaget. På lång sikt övervältras bruttoeffekten 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. I tabell 4.4 redovisas övervältringen på lönesumma, vinster och priser som andel av den totala bruttoeffekten.

Tabell 4.4 Antagen övervältringsprofil vid en höjning av avkastningsskatten (andelar i procent av bruttoeffekten).

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

¹⁾ En förändring av lönesumman med 38,05 procent (år t), 57,07 procent (år t+1), osv. av bruttoeffekten innebär en förändring av lönekostnaderna inkl. socialavgifter med 50 procent, 75 procent, osv. 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 det att effekter uppkommer på alla inkomst- och utgiftstitlar som är knutna till lönerna dvs. arbetsgivaravgifter, förmåner och skatter. Den andel av avkastningsskatteändringen som övervältras på vinsterna ger förändrade bolagsskatteintäkter.

Slutligen påverkar höjd avkastningsskatt 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, vilka antas motverkas fullt ut 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 följer den som används vid en förändring av arbetsgivaravgiften (se avsnitt 6.1).

Exempel 4.1 Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet

Avkastningsskatten höjs med en procentenhet från år 2015 i exemplet. Den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningensåret, dvs. 2014, prognostiseras till 1,75 procent. Pensionssparandet består av två delar, det privata pensionssparandet och trygghandet av arbetsgivarnas tjänstepensionsutfästelser. En höjning av avkastningsskatten får olika effekter för de två kategorierna.

Skattebasen för det individuella pensionssparandet uppgår till ca 698 mdkr. En höjning av avkastningsskatten med en procentenhet innebär en bruttoförstärkning av intäkterna med 0,12 mdkr ($=0,01 \cdot 0,0175 \cdot 698$). Eftersom förändringen 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 2015. I tabell 4.5 redovisas effekterna avseende det privata pensionssparandet.

För tjänstepensionskapitalet, där basen uppskattningsvis uppgår till 2 794 mdkr (och bruttoeffekten därmed till 0,49 mdkr), uppkommer delvis andra effekter. Eftersom höjd avkastningsskatt antas leda till ökade premieinbetalningar ökar företagets lönekostnader. Därmed kommer en höjd avkastningsskatt att varaktigt minska löneutrymmet. Anpassningen till en ny nivå på avkastningsskatten kommer dock att ta tid. I enlighet med övervältringsprofilen i tabell 4.4 motverkas bruttoeffekten av sänkta intäkter från inkomstskatter och socialavgifter samt på kort sikt av sänkta bolagsskatter. Fullständiga beräkningar av effekterna av höjd avkastningsskatt på pensionskapitalet från tjänstepensioner redovisas i tabell 4.6.

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

Mdkr

Mdkr						
Bruttoeffekt						0,12
Nettoeffekter, År	2015	2016	2017	2018	Varaktig	
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<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>	
C. Staten	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	
Skatt på kapital	<i>0,12</i>	<i>0,12</i>	<i>0,12</i>	<i>0,12</i>	<i>0,12</i>	
<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>	
Offentligfinansiell nettoeffekt(A+B+C)	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	

Tabell 4.6 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet — tjänstepensioner

Mdkr						
Bruttoeffekt						0,49
Nettoeffekter, År	2015	2016	2017	2018	Varaktig	
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,14	
Direkta skatter på arbete	-0,06	-0,09	-0,11	-0,12	-0,14	
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,09</i>	<i>-0,11</i>	<i>-0,12</i>	<i>-0,14</i>	
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>	<i>0,06</i>	<i>0,09</i>	<i>0,11</i>	<i>0,12</i>	<i>0,00</i>	
B. Ålderspensionssystemet	-0,02	-0,03	-0,04	-0,04	0,00	
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>	<i>-0,02</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,04</i>	
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04	
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,04</i>	
C. Staten	0,43	0,43	0,43	0,43	0,42	
Direkta skatter på arbete	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,01	
Indirekta skatter på arbete	-0,04	-0,06	-0,07	-0,08	-0,08	
Skatt på kapital	0,46	0,48	0,48	0,49	0,49	
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,42</i>	<i>0,41</i>	<i>0,41</i>	<i>0,41</i>	<i>0,40</i>	
Ek. trygghet vid sjukdom, handikapp	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02	
Ek. trygghet för familjer och barn	0,00	0,00	0,01	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>	<i>0,01</i>	<i>0,02</i>	<i>0,02</i>	<i>0,02</i>	<i>0,02</i>	
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	0,41	0,40	0,39	0,39	0,29	

4.5 Investeringsparkonto

Det så kallade investeringssparkontot är en schablonbeskattad sparform som infördes den 1 januari 2012. 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 investeringssparkonton. Kreditinstitut och värdepappersbolag får tillhandahålla investeringssparkonton.

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

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

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

För att beräkna schablonintäkten multipliceras kapitalunderlaget med statslåneräntan den 30 november kalenderåret före beskattningsåret. Schablonintäkten beskattas med 30 procent.

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

4.6 Investeraravdrag

Investeraravdraget infördes den 1 december 2013. Avdraget får göras av fysiska personer som investerar i företag av mindre storlek i samband med företagets bildande eller vid en nyemission. Som företag av mindre storlek räknas företag med färre än 50 anställda och med en nettoomsättning eller en balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor. Företaget får inte vara i ekonomiska svårigheter och ska ha ett löneunderlag om minst 300 000 kronor. Avdraget får göras med hälften av betalningen för andelarna i

inkomstslaget kapital. Detta innebär att avdraget medför en skattesänkning med 15 procent av det investerade beloppet. Avdrag ges med högst 650 000 kronor per person och år, vilket motsvarar förvärv av andelar för 1,3 miljoner kronor. Detta innebär att den maximala skattesänkningen är 195 000 kronor per person och år. Investerarnas sammanlagda betalning för andelar i ett och samma företag får uppgå till högst 20 miljoner kronor per år.

4.7 Fastighetsavgift och fastighetsskatt

Fastställande av taxeringsvärde

Fastighetsavgift och fastighetsskatt tas ut på olika typer av fastigheter. I allmänhet gäller att fastighetsavgift ska tas ut på bostäder och att fastighetsskatt ska tas ut på fastigheter som inte innehåller bostäder. Skatteunderlaget för bostäder är knutet till fastighetens marknadsvärde för de fastigheter som har en kommunal fastighetsavgift som är lägre än ett takbelopp. Takbeloppet för kommunal fastighetsavgift är indexerat och följer inkomstbasbeloppets utveckling. För övriga fastigheter, som t.ex. kommersiella lokaler och industrifastigheter, utgör taxeringsvärdet grund för uttag av fastighetsskatt.

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

taxeringen till ett nytt taxeringsvärde endast om fastigheten genomgått en förändring.

Uttag av fastighetsavgift och fastighetsskatt

Den statliga fastighetsskatten för bostadshus³¹ slopades 2008 och ersattes med en kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften är knuten till inkomstbasbeloppet och indexeras årligen med hänsyn till den allmänna inkomstutvecklingen.

Fastighetsavgiften beräknas 2015 uppgå till kronor per småhus, dock inte högre än 0,75 procent av taxeringsvärdet, och kronor per lägenhet i flerbostadshus (bostadsdel i hyreshus), dock inte högre än 0,3 procent av taxeringsvärdet. Takbeloppen för den kommunala fastighetsavgiften beräknas genom att 2008 års takbelopp, 6 000 kronor för småhus och 1 027 kronor för hyreshus, räknas upp med den procentuella förändringen av inkomstbasbeloppet uttryckt med två decimaler.³² Den 1 januari 2013 sänktes fastighetsavgiften för lägenheter i flerbostadshus dels genom en sänkning av takbeloppet per lägenhet, dels genom en sänkning av avgiften som andel av taxeringsvärdet från 0,4 procent till 0,3 procent. Sänkningen av takbeloppet innebar att 2008 års takbelopp sänktes från 1 200 kronor till 1 027 kronor. Takbeloppet avrundas nedåt till närmaste hela krontal. Indexeringen kan illustreras med ett exempel. Inkomstbasbeloppet har fastställts till 48 000 kronor för år 2008 och förväntas uppgå till 58 100 kronor för år 2015, vilket uttryckt med två decimaler motsvarar en procentuell förändring på 21,04 procent. Takbeloppet för kommunal fastighetsavgift för 2015 uppgår därmed till $6\,000 \cdot 1,2104 = 7\,262$ kronor för småhus, respektive $1\,027 \cdot 1,2104 = 1\,243$ kronor för lägenhet i flerbostadshus.

Den kommunala fastighetsavgiften gäller enbart för svenska bostäder, utländska privatbostäder beskattas därmed inte i Sverige sedan 2008. För nybyggda bostäder är fastighetsavgiften av bostadspolitiska skäl nedsatt under de första 10 eller 15 åren. Varje bostad tilldelas ett särskilt värdeår (som kan förändras genom om

³¹ Bostadshus kan vara antingen småhusenheter ("egnahem"), småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenheter ("mangårdsbyggnad"), ägarlägenheter eller hyreshusenheter ("hyres- och bostadsrätter"). Ägarlägenheter beskattas i stort sett likvärdigt som småhus.

³² 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.

och tillbyggnation). Sedan 2013 gäller att bostäder med värdeår 2012 eller senare har fullt nedsatt fastighetsavgift de första 15 kalenderåren efter värdeåret. För bostäder med värdeår från och med 2004 till och med 2011 gäller de tidigare reglerna, dvs. fastighetsavgiften är fullt nedsatt de första fem kalenderåren efter värdeåret och nedsatt till hälften de därpå följande fem åren.

I samband med fastighetsavgiftsreformen slopades de s.k. dämpnings- och begränsningsreglerna i fastighetsskatten. En ny reduktionsregel ("spärrbeloppet") för pensionärer infördes dock. Regeln begränsar den fastighetsavgift som ska betalas till 4 procent av summan av den skattskyldiges beskattningsbara förvärsinkomst och överskott i inkomstslaget kapital. Avgiften kan dock inte bli lägre än ett belopp som år 2015 uppgår till 3 038 kronor. Detta belopp räknas upp genom att 2008 års belopp, 2 800 kronor, räknas upp med den procentuella förändringen av prisbasbeloppet, uttryckt med två decimaler. Beloppet avrundas nedåt till närmaste hela kronor. Reduktionen gäller endast för småhus som utgör den skattskyldiges permanentbostad.

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

Schablonavdrag vid uthyrning av bostäder

Vid uthyrning av en privatbostadsfastighet eller en privatbostad, och vid avyttring av produkter från en sådan fastighet eller bostad, samt vid andrahandsuthyrning av en bostad som innehas med hyresrätt (hyreslägenhet), ska ersättningen tas upp i inkomstslaget kapital. Utgifter för upplåtelsen eller produkterna får inte dras av. I stället ska avdrag göras med bl.a. ett fast schablonbelopp. Fr.o.m. 2013 uppgår schablonbeloppet vid privatuthyrning av bostad till 40 000 kronor per person och år.

Stämpelskatt

Vid förvärv av fast egendom och tomträtt samt beviljande av inteckningar ska stämpelskatt tas ut. Vid förvärv är skatten 1,5 procent för fysisk person och 4,25 procent för juridisk person. Skatten beräknas på köpeskillingen, om inte taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljats överstiger köpeskillingen. Vid inteckning är skatten 2 procent av inteckningsbeloppet för fast egendom och tomträtt. Dessutom beskattas inteckning av luftfartyg med 1 procent, företagsinteckning med 2 procent samt skepp med 0,4 procent. Intäkterna från stämpelskatten beräknas uppgå till 9,3 miljarder kronor år 2015.

Statistik

I tabell 4.7 sammanfattas avgiftssatser, skattesatser och skatteintäkter för de olika fastighetstyperna under perioden 2011–2015.

Tabell 4.7 Fastighetsavgift och fastighetsskatt: Avgiftssats, skattesats och intäkter

Procent och mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Avgifts- och skattesatser					
Bostadshus					
Småhus ¹	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75
Hyreshus (hyresrätter) ¹⁾	0,40	0,40	0,30	0,30	0,30
Hyreshus (bostadsrätter) ¹⁾	0,40	0,40	0,30	0,30	0,30
Kommersiella lokaler	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Industri- och elproduktionsenheter	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
Vindkraftverk	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
Vattenkraftverk	2,20	2,80	2,80	2,80	2,80
Intäkter fastighetsavgift och -skatt²⁾	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Bostadshus					
Småhus	12,51	13,41	13,85	13,91	14,21
Hyreshus (hyresrätter) ²⁾	1,76	1,84	1,60	1,63	1,66
Hyreshus (bostadsrätter) ²⁾	1,17	1,23	1,07	1,09	1,11
Kommersiella lokaler	6,78	6,90	6,95	7,05	7,16
Industri- och elproduktionsenheter	5,30	5,30	7,34	7,35	7,36

Anm.: Skattesatsen för vattenkraftverk höjdes från 1,2 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 till 2,8 procent.

* Uppgiften är en prognos.

¹⁾ 2014 uppgår den kommunala fastighetsavgiften till 7 262 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 243 kronor per lägenhet i flerbostadshus (bostadsdel i hyreshus), dock maximalt 0,3 procent av taxeringsvärdet.

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

Beräkningskonventioner

Förändringar i den kommunala fastighetsavgiften kan ge upphov till flera indirekta effekter. Till den del fastighetsinkomsterna, t.ex. hyresintäkter, 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 egnahem.

För bostadshus gäller följande gemensamma konventioner: Höjd fastighetsavgift på småhus höjer KPI då den kommunala fastighetsavgiften ingår i beräkningarna av KPI via brukar-

kostnaden. 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 en höjning av mervärdesskatten eller vid en höjning av en punktskatt. Däremot bortses i detta sammanhang från eventuella inkomstskatteeffekter vilket motiveras av att inslagen av hyresreglering är förhållandevis starka på den svenska bostadsmarknaden. Hyressättningen i allmännyttiga bostadsföretag påverkar därmed hyrorna i övriga hyresbostadshus. En höjd fastighetsavgift kan antas höja hyresnivån i de allmännyttiga företagen. Dessa företag antas redovisa nollresultat i inkomstskattehänseende, därmed dämpas inte hyreshöjningen av att fastighetsavgiften är avdragsgill mot inkomstskatten.³³ Höjda hyror i allmännyttans bostäder antas sprida sig till privatägda hyresfastigheter, där hyreshöjningen fullt ut antas balansera den höjda fastighetsavgiften. Följaktligen uppkommer inte heller här någon inkomstskatteeffekt.

Förändringar i fastighetsavgiften kan medföra s.k. kapitaliseringseffekter vilket avser pris- och förmögenhetsförändringar som en fastighetsavgiftsförändring kan ge upphov till. Mätproblem gör emellertid att kapitaliseringseffekter är svåra att uppskatta och beaktas därför inte i de offentligfinansiella beräkningarna. Att inte ta hänsyn till kapitaliseringseffekter innebär sannolikt att intäktsoökningen överskattas vid en avgiftshöjning och att intäktsbortfallet överskattas vid en avgiftssänkning.³⁴

För förändringar i fastighetsskatten på industrifastigheter beaktas effekten på basen för inkomstskatten. Företagen förutsätts inte kunna kompensera för en fastighetsskattehöjning genom att höja priserna. 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.

³³ Eventuellt kan de skattemässiga underskotten stiga men dessa får betydelse först då inkomstskattemässiga överskott uppkommer.

³⁴ Se bilaga 4 i betänkandet Begränsad fastighetsskatt (SOU 1999:59) för en diskussion om kapitaliseringseffekters potentiella inverkan på skatteintäkterna.

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.

År 2015 beräknas intäkterna från skatt på företagsvinster uppgå till 155 miljarder kronor. Denna intäkt svarar för 9 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, vilket motsvarar 18 procent av statens skatteintäkter. Företagens taxerade inkomster varierar dock med konjunkturen, vilket leder till att även skatteintäkterna från företagsvinster varierar. I tabellerna i detta kapitel redovisas därför främst utfallsiffror för baserna för de olika organisationsformerna. I tabell 5.1 visas även prognoser för inkomst av näringsverksamhet för bolagssektorn som helhet.

Framräkning av baserna sker med prognoser för utvecklingen inom näringslivet. Då denna utveckling är mycket volatil och konjunkturkänslig ger en redovisning av baserna baserat på nuvarande prognos begränsad vägledning som beräkningsunderlag.

Inom företagsbeskattningsområdet förekommer endast ett fåtal beräkningskonventioner. I stället för konventioner används nästan uteslutande mikrobaserade beräkningar på databasen Företags-Register och IndividDatabas (FRIDA). Då det är centralt att ha kännedom om FRIDA för att kunna förstå hur effektberäkningar genomförs ges inledningsvis en kort presentation av FRIDA i avsnitt 5.1.³⁵ I avsnitt 5.2 beskrivs översiktligt de allmänna

³⁵ För en utförlig beskrivning av databasen FRIDA och variabelbeskrivning m.m. hänvisas till SCB:s skrift *Dokumentation av FRIDA, inkomståret 2012*.

principerna för företagsbeskattningen och därefter, i avsnitten 5.3–5.9, ges en introduktion till regelverken för de olika organisationsformerna. Kapitlet avslutas med översiktliga beskrivningar av europabolag, investeringsföretag och investeringsfonder, koncerner och internationell företagsbeskattning i avsnitt 5.10–5.14.

5.1 Kort beskrivning av databasen FRIDA

Databasen FRIDA består av ett flertal avidentifierade databaser för olika företagsformer. Här ingår databaser för enskild näringsverksamhet (för näringsidkare med och utan årsbokslut), handelsbolag, aktiebolag (inklusive fåmansaktiebolag), ekonomiska föreningar samt ideella föreningar. Databaserna innehåller taxerings- och SRU-data (Standardiserade RäkenskapsUtdrag) från Skatteverket, bokföringsstatistik för banker och försäkringsbolag från Finansinspektionen, SCB:s finansstatistik, uppgifter om utdelningar, fondemissioner och information om status gällande konkurs, ackord, likvidation, fusion, avregistrering och företagsrekonstruktion, där de sistnämnda uppgifterna är hämtade från Bolagsverket. För aktiebolag och handelsbolag finns även uppgifter om koncerntillhörighet, som gör det möjligt att koppla samman de olika dotterbolag som ingår i en och samma koncernstruktur och analysera dessa uppgifter på koncernnivå. Det finns även viss information om vilka bolag som är utlandsägda. För enskilda näringsidkare samt delägare i fåmansföretag och handelsbolag finns uppgifter om deras personliga inkomstsituation, vilket gör det möjligt att göra vissa kopplingar mellan företag och individer.

Informationen i databaserna för enskild näringsverksamhet, handelsbolag, aktiebolag och ekonomiska föreningar avser inkomståren 1995–2012.

Från och med år 2005 omfattar FRIDA den totala populationen av företag. FRIDA bestod 2012 av ca 396 000 aktiebolag, ca 65 000 handelsbolag, ca 12 600 ekonomiska föreningar, inklusive bostadsrättsföreningar, och ca 784 000 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 2013 motsvarar 22 procent. Ett visst utrymme för att skjuta upp beskattningen av vinster genom att bilda obeskattade reserver finns dock. Senareläggningen av beskattningen sker framför allt genom avsättning till periodiseringsfonder, vilka från och med 2005 är räntebelagda, och genom överavskrivningar på anläggnings-tillgångar.³⁶ Dessa möjligheter till konsolidering bidrar till att sänka den effektiva bolagsskattesatsen under den nominella.

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

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

Företagsformer som inte är skattesubjekt är följande:

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

Tabell 5.1 visar en sammanställning av inkomst av näringsverk- samhet och inbetald skatt för juridiska personer åren 2011–2015. Aktiebolagen står för huvuddelen av inkomsterna och skatte- betalningarna. Juridiska personer som inte är skattesubjekt betalar inte bolagsskatt, utan inkomsterna av näringsverksamheten beskattas hos delägarna. Delägarna kan även vara aktiebolag. Handels- bolag och kommanditbolag är dock skattesubjekt vad gäller fastig-

³⁶ Periodiseringsfonder är inte räntebelagda för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

hetsskatt, fastighetsavgift, avkastningsskatt och särskild löneskatt. Särskild löneskatt betalas även av fysiska personer som bedriver passiv näringsverksamhet i enskild firma eller som delägare i handelsbolag.

Tabell 5.1 Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer 2011–2015

Mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Inkomst av näringsverksamhet	416,0	368,8	414,6	433,4	463,9
Slutlig skatt	161,8	148,3	139,3	148,1	155,0
varav särskild löneskatt ¹⁾	30,5	31,5	31,8	33,1	34,5
varav avkastningsskatt	11,2	9,7	6,1	9,6	8,7
varav fastighetsskatt	15,3	15,6	17,3	17,5	17,6
varav bolagsskatt ²⁾	102,8	89,5	84,1	88,0	94,1

Källa: Skatteverkets taxeringsutfall för inkomstären 2011–2012. Prognoser: Finansdepartementet. En * markerar att uppgiften är en prognos.

¹⁾ Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.

²⁾ Bolagsskatten sänktes 2013 från 26,3 till 22 procent. Notera att prognosen för bolagsskatteintäkterna inkluderar effekten av avräknad utländsk skatt. Bolagsskatteintäkterna kan beräknas utifrån den nominella bolagsskattesatsen och bolagsskattebasen (inkomst av näringsverksamhet) minus uppskattad avräknad utländsk skatt.

5.3 Aktiebolag

- Skattebas: inkomst av näringsverksamhet, som tar sin utgångspunkt från bolagens resultat efter bokslutsdispositioner.
- För att få fram beskattningsbar inkomst av näringsverksamhet gör bolagen olika skattemässiga justeringar av det bokförda resultatet.
- Skattesats: bolagsskattesatsen är 22 procent från och med beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2012.

Civilrättsliga regler

Aktiebolaget är en juridisk person och kan således 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 och reservfond) förblir intakt. 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 inte. I de fall då aktiebolaget endast har en eller ett fåtal ägare, varav minst en ägare är en fysisk person, föreligger ett fåmansföretag. Ägaren styr i de fallen mer direkt över bolagets handlande, vilket ansetts kunna ge upphov till skattefördelar.³⁷

All verksamhet inom aktiebolaget hänförs 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, den så kallade aktiefällan. Likaså får kapitalförluster på fastigheter bara dras av mot kapitalvinster på fastigheter, den så kallade fastighetsfällan.

Det redovisade 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 från 26,3 till 22 procent den 1 januari 2013. Den nya bolagsskattesatsen gäller för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2012.

Ett aktiebolag kan avyttras genom att aktierna säljs. Eventuell kapitalvinst beskattas hos aktieägarna i inkomstslaget kapital (om ägaren är en fysisk person) eller som inkomst av näringsverksamhet

³⁷ Se vidare avsnitt 5.4 Fåmansföretag.

(om ägaren är en juridisk person). Kapitalvinsten är dock skattefri om andelarna är näringsbetingade.

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 för alla tillgångar i näringsverksamheten. Även upplösning av periodiseringsfond utgör skattepliktig inkomst, eftersom avdrag medges vid avsättningen.

Kostnader

Utgångspunkten är att alla kostnader för att förvärva och bibehålla inkomster i verksamheten får dras av. Det finns ett flertal undantag från avdragsrätten, t.ex. för böter och administrativa avgifter, vissa skadestånd, vissa representationsutgifter och vissa kostnader för processer. Sedan 2009 finns begränsningar i avdragsrätten för vissa räntor avseende interna lån i samband med interna förvärv. Från och med den 1 januari 2013 utvidgades avdragsbegränsningarna till att gälla alla lån inom en intressegemenskap. Även när det gäller finansiella kostnader följer skatterätten de regler som utvecklats inom civilrätten. Det bör dock påpekas att det skatterättsliga kostnadsbegreppet är något mera vidsträckt då även vissa poster som inte är bokförda som kostnader får dras av. Det viktigaste av dessa avdrag är underskottsavdraget.

Avskrivningar

Med anläggningstillgångar avses tillgångar som förväntas vara i företagets ägo i mer än ett år. Skatterätten kräver att utgiften för att anskaffa en anläggningstillgång fördelas över ett antal år som avser att motsvara den ekonomiska livslängden. Denna fördelning sker i form av avskrivningar (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 bokförda restvärde. Enligt kompletteringsregeln får avskrivning i stället ske med maximalt 20 procent av anskaffningsvärdet. Det är fritt att skifta mellan dessa avskrivningsmetoder mellan olika år. Däremot måste samma regel tillämpas på samtliga tillgångar för ett specifikt år. Ofta medför räkenskapsenlig avskrivning en snabbare skattemässig avskrivning än vad som är företagsekonomiskt motiverat, vilket innebär att en obesattad reserv i form av överavskrivningar uppkommer. Restvärdesmetoden medger avdrag med 25 procent av det skattemässiga värdet och tillämpas i huvudsak när de bokföringsmässiga och de skattemässiga avskrivningarna avviker från varandra. Inventarier med ett anskaffningsvärde som understiger ett halvt prisbasbelopp eller med en beräknad livslängd om högst tre år får dras av omedelbart.

Byggnader skrivs av med mellan två och fem procent per år och markanläggningar med fem procent per år.³⁸ 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 multi-

³⁸ Täckdiken och skogsvägar skrivs dock av med tio procent per år.

pliceras med den totala stocken av avsättningar i fonderna. Värdering av varulager liksom pågående arbete ska som huvudregel följa den redovisning som gjorts i räkenskaperna.

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. 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. Dessutom tas avkastningsskatt ut med 15 procent på den schablonberäknade avkastningen hos försäkringsföretagen.³⁹

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. tabell 5.2 redovisar inkomst av näringsverksamhet för aktiebolag. Där redovisas även den bolagsskatt som aktiebolagen har betalat in till staten.

³⁹ För ytterligare information om pensioner, se kapitel 4, avsnittet om avkastningsskatt.

Tabell 5.2 Inkomst av näringsverksamhet och betald skatt för aktieföretag 2009–2012

Mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011	2012 ³⁾
Inkomst av näringsverksamhet	347,2	426,8	407,2	–
Slutlig skatt	125,5	146,5	145,9	–
varav särskild löneskatt ¹⁾	18,9	19,2	22,1	–
varav avkastningsskatt	10,1	9,8	9,5	–
varav fastighetsskatt	9,8	10,7	11,6	–
varav bolagsskatt ²⁾	86,6	106,8	102,6	–

Källa: FRIDA

¹⁾ Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.²⁾ Bolagsskatten sänktes från 28,0 procent till 26,3 procent år 2009 och till 22,0 procent 2013.³⁾ Inga uppgifter redovisas eftersom fullständiga data saknas vid publikationstidpunkten.

Beräkningskonventioner

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

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

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

Slutligen tas hänsyn till att statligt ägda företag står för en andel av bolagsskatteintäkterna. Ökade eller minskade skatteintäkter från statligt ägda företag påverkar inte 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 fr.o.m. inkomståret 2015.

Mikrobaserad statistisk beräkning av bruttoeffekten: Denna beräkning görs med data från FRIDA. I ett första steg skrivs varje enskilt aktiebolags inkomst av näringsverksamhet för 2014 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 procentenhet. Beräkningen justeras därefter för statligt ägda företags andel av bolagsskattebetalningarna. Dessutom beaktas bolag med brutna räkenskapsår och effekter på periodiseringsfonderna.

Makrobaserad statistisk beräkning av bruttoeffekten: Den prognostiserade skattebasen är 464 mdkr för 2015. Bortsett effekten från bolag med brutna räkenskapsår och statligt ägda bolag kommer en bolagsskattesänkning med 1,0 procentenhet att minska bolagsskatteintäkterna för införandeåret med 4,64 mdkr ($=0,01 \cdot 464$). Beräkningen justeras sedan för bolag med brutna räkenskapsår och eventuella effekter på periodiseringsfonderna. Enligt FRIDA härrör ca en fjärdedel av bolagsskatteintäkter från företag med brutna räkenskapsår och vi antar att samtliga av dessa räkenskapsår löper mellan den 1 juli-30 juni. Under inkomståret 2015 kommer dessa bolag endast att få del av bolagsskattesänkningen under det andra halvåret. Det betyder att den negativa offentligfinansiella effekten minskas med 0,58 mdkr ($=0,25 \cdot 0,5 \cdot 0,01 \cdot 464$ mdkr). Sammanfattningsvis blir den negativa offentligfinansiella effekten 4,06 mdkr, dvs. vinsterna efter skatt i bolagen kommer att öka med 4,06 mdkr medan statens bolagsskatteintäkter minskar med samma belopp. Bolagsskattesänkningen kan således antas få fullt genomslag ett kalenderår efter införandeåret. För att beräkna den offentligfinansiella effekten av intäktsförskjutningen används den nominella räntan på 10-åriga statsobligationer. Denna är prognostiserad till 1,95 procent för 2015. Intäktsförskjutningen kommer därmed att minska den varaktiga kostnaden med 0,01 mdkr ($=0,58 \text{ mdkr} \cdot 0,0195$). Den offentligfinansiella

kostnaden blir då 4,63 mdkr. Slutligen justeras beräkningarna för statligt ägda bolags andel av bolagsskattebetalningarna. Denna andel kan skilja sig över tid, bland annat eftersom staten köper och säljer bolag vid olika tillfällen. En beräkning av denna effekt utifrån aktuella data görs därför i samband med en beräkning av den offentligfinansiella effekten. I föreliggande exempel redovisas dock ingen sådan beräkning, utan den får göras separat. Tabell 5.3 illustrerar exemplet.

Tabell 5.3 Offentligfinansiell kostnad av sänkt bolagsskatt med en procentenhet

Mdkr					
Bruttoeffekt					-4,06
Nettoeffekt, år	2015	2016	2017	2018	Varaktig
Offentligfinansiell nettoeffekt	-4,06	-4,64	-4,64	-4,64	-4,63

5.4 Fåmansföretag

Som fåmansföretag räknas aktiebolag eller ekonomiska föreningar⁴⁰ 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 dennes närstående (närstående krets) anses som en delägare.

Det finns särskilda regler om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna.⁴¹ 3:12-gäller bara utdelning och kapitalvinst på *kvalificerade* andelar i ett fåmansföretag. En andel i ett fåmansföretag är kvalificerad om delägaren eller någon närstående till honom varit verksam i betydande omfattning i företaget under något av de senaste fem åren. Man kan

⁴⁰ Ekonomiska föreningar behandlas närmare i avsnitt 5.6.

⁴¹ En mer detaljerad beskrivning av dessa regler återfinns i avsnitt 4.2.

även ha varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. En andel är också kvalificerad om fåmansföretaget äger andel i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket man varit verksam i betydande omfattning under nämnda tid. Dessutom gäller att alla delägare som är verksam i betydande omfattning i företaget ska anses som en enda delägare. Reglerna syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, ska beskattas som arbetsinkomster och inte som kapitalinkomster. Utdelning från fåmansföretag (i stället för lön) kan medföra skattefördelar genom den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital (jämfört med inkomst av tjänst). Detsamma kan gälla vid försäljning av andelar i fåmansföretag. För att förhindra skattefördelar begränsas möjligheterna för aktiva delägare, inklusive närstående, att få utdelning behandlad som inkomst av kapital. Reglerna gäller även delägare i ekonomiska föreningar.

Beräkningskonventioner

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

5.5 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen: beräkning av självfinansieringsgraden

En förändrad bolagsskattesats (τ) kan förväntas leda till betydande beteendeförändringar som på sikt påverkar bolagsskattebasen. Till exempel kan en lägre τ leda till att bolagens investeringar blir fler när avkastningskravet före skatt sänks. Dessa beteendeförändringar, eller så kallade dynamiska effekter, förväntas verka via fem olika kanaler:

1. Inkomstomvandling.
2. Vinsttransfereringar inom multinationella företag.
3. Valet mellan eget och lånat kapital.
4. Effekter på marginella investeringar.
5. Effekter på utländska direktinvesteringar.

Effekten på bolagsskattebasen via dessa kanaler kan användas för att beräkna självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning.

I det följande redovisas semielasticiteten, dvs. den procentuella förändringen av bolagsskattebasen till följd av en förändring av bolagsskattesatsen med en procentenhet. I exemplet analyseras en sänkning av τ , men metoden är även applicerbar för en bolagsskattehöjning. Metoden bygger på De Mooij och Ederveen (2008)⁴² och på empiriska skattningar av semielasticiteter för de olika kanalerna.

1. Inkomstomvandling: Det duala inkomstskattesystemet i Sverige kan ge incitament för olika former av inkomstomvandling. Eftersom kapitalinkomster beskattas med en lägre skattesats än arbetsinkomster och enskild näringsidkares inkomster, kan t.ex. en sänkning av bolagsskattesatsen leda till att det blir mer fördelaktigt att omvandla dessa inkomster till kapitalinkomster genom att bedriva verksamhet i form av ett aktiebolag, eller ombilda sin verksamhet till aktiebolag.

Storleken på de offentligfinansiella effekterna av inkomstomvandling vid en förändring av bolagsskattesatsen är dock osäker. De ökade intäkterna av inkomstomvandlingen vägs sannolikt upp av minskade intäkter från arbetsinkomster och enskilda näringsidkares inkomster. Sammantaget görs därför bedömningen att inkomstomvandlingen på lång sikt inte påverkar de totala skatteintäkterna vid en förändring av bolagsskattesatsen.

2. Vinsttransfereringar: Multinationella företag kan genom pris-sättningen av koncerninterna transaktioner skatteplanera och därmed minimera sina skattekostnader. Skillnader i τ mellan länder påverkar detta beteende, vilket har visats i ett antal empiriska studier. Resultaten visar att en sänkning av bolagsskatten med en

⁴² De Mooij, Ruud & Ederveen, S. "Corporate tax elasticities: a reader's guide to empirical findings", *Oxford Review of Economic Policy*, 2008, 24 (4), pp. 680–697.

procentenhet ökar de redovisade vinsterna hos de multinationella företag som befinner sig i landet med i storleksordningen 0,8 procent.

Baserat på en studie från ITPS (2007)⁴³ antas att multinationella företag står för ca 50 procent av bolagsskattebasen. Om semielasticiteten på 0,8 multipliceras med denna andel blir effekten på bolagsskattebasen av en procentenhets sänkning av τ att basen ökar med 0,4 procent ($=1*0,8*0,5$).

3. Valet mellan lånat och eget kapital: Om en kapitaltillgång finansieras med lån får räntekostnaderna dras av från bolagets beskattningsbara inkomst. Kapitalkostnaden för tillgångar som finansieras med lånat kapital är därmed lägre än för tillgångar som finansieras med eget kapital. Detta ger incitament för lånefinansiering av investeringar. Följer man detta resonemang så kommer en sänkt bolagsskattesats att minska företagets skuldkvot (kvoten lånat kapital/ totalt kapital).

En sammanfattning av den empiriska litteraturen indikerar en semielasticitet på ca 0,3 (för hela ekonomin, inklusive utländska företag).⁴⁴ En procentenhet lägre τ minskar därmed skuldkvoten med 0,3 procent. Effekten av en lägre skuldkvot på bolagets skattebetalningar beror bland annat på ränteläget. På lång sikt antas ett normalränteläge. En skuldkvot som är 0,3 procent lägre bedöms då öka bolagsskattebasen med ca 0,16 procent.⁴⁵

4. Effekter på marginella investeringar: Enligt neoklassisk ekonomisk teori kommer investeringar att äga rum om avkastningen på den marginella investeringen överstiger dess kapitalkostnader efter skatt, inklusive depreciering och finansieringskostnader. Effekten av τ på investeringarna går via kapitalkostnaden (c), som kan definieras som den minsta nettoavkastning en investering måste ge före skatt för att vara lönsam. Då beaktas också värdet av avdrag, skattekrediter och depreciering. Kapitalkostnaden påverkas av:

⁴³ ITPS, "Strukturstudie av näringslivet i Sverige 2004", S2007:001.

⁴⁴ De Mooij, Ruud & Ederveen, S., 2008.

⁴⁵ Resultatet följer av att bolagssektorn antas bestå av finansiella och icke finansiella företag som finansierar sig direkt via hushållen. Bolagsskattebasen kan definieras som $B = (E + D) * r_1 - D * r_2$, där E är företagssektorns egna kapital, D är sektorns totala skulder, r_1 är kapitalets bruttoavkastning och r_2 är kostnaden för att låna en enhet kapital. Vi antar att skuldkvoten är 57 procent på aggregerad nivå samt att $r_1=0,05$ och $r_2=0,03$.

- a) finansieringsform (lånat kapital, nyemitterat eget kapital eller icke utdelade vinstmedel),
- b) typ av tillgång (maskiner, immateriella tillgångar, lager, finansiella tillgångar och byggnader).⁴⁶

Utifrån c kan sedan den effektiva marginalskattesatsen (effective marginal tax rate, EMTR) beräknas. EMTR definieras vanligtvis som $(c-r)/c$, där r är den reala avkastningen efter skatt för den som finansierar investeringen. I en liten öppen ekonomi som den svenska bestäms r på den internationella kapitalmarknaden.

Utifrån vissa antaganden beräknas semielasticiteten av EMTR på en investering till -0,98 procent, dvs. om EMTR sänks med en procentenhet ökar investeringarna med 0,98 procent. För att kunna beräkna effekten av en förändring av bolagsskattesatsen på investeringarna måste effekten av bolagsskattesänkningen på EMTR först fastställas. Beräkningarna visar att en procentenhet lägre τ (givet en bolagsskattesats på 22 procent) ger en sänkning av EMTR med 0,67 procentenheter, från 14,47 till 13,80 procent.⁴⁷ Det skulle innebära att investeringarna ökar med ca 0,65 procent ($=0,67 \cdot 0,98$). I enlighet med de Mooij och Ederveen (2008) görs det förenklande antagandet att 50 procent av investeringarna reagerar på marginella skatteincitament.⁴⁸ Effekten på bolagsskattebasen av en förändring av bolagsskattesatsen med en procentenhet blir då 0,33 procent.

5. Effekter på utländska direktinvesteringar: Förutom marginella investeringsbeslut, kan ett multinationellt företag också fatta diskreta beslut om nya dotterbolag ska etableras i ett visst land eller inte. Dessa diskreta beslut beror delvis på den genomsnittliga effektiva skattesatsen (effective average tax rate, EATR) investe-

⁴⁶ Skillnader i kapitalkostnad (c) mellan olika finansieringskällor eller tillgångslag beror främst på avdragsmöjligheterna och möjligheten till avskrivningar. När vi beräknar c för hela ekonomin viktas, i linje med OECD ("Taxing Profits in a Global Economy – Domestic and International Issues." Paris: OECD, 1991), nyemitterat kapital med 10 procent, lån med 35 procent och icke utdelade vinstmedel med 55 procent. Alla tillgångslag viktas lika.

⁴⁷ Metoden bygger på Devereux, M.P., och Griffith, R. "Evaluating Tax Policy for Location Decisions", *International Tax and Public Finance*, 10, 107–126, 2003.

⁴⁸ Mindre konkurrensutsatta investeringar, som t.ex. monopol, är mindre känsliga för skatteincitament.

ringen möter.⁴⁹ En sänkning av bolagsskattesatsen med en procentenhet beräknas leda till att EATR minskar med 0,87 procent.⁵⁰

Semielasticiteten av en förändring av EATR på antalet utländska etableringar beräknas till -3,2.⁵¹ För att kunna mäta effekten på bolagsskattebasen bör semielasticiteten på -3,2 multipliceras med andelen av bolagsskattebasen som är utlandsägd. Som approximation används andelen anställda i utlandsägda företag, som enligt ITPS (2007) är 25 procent. En förändring av EATR med en procentenhet ger därmed en förändring i bolagsskattebasen med $0,25 * (-3,2) = -0,8$ procent.

Den totala effekten på bolagsskattebasen följer därefter av att 0,8 multipliceras med den effekt en procentenhets sänkning av τ har på EATR, vilket blir ca 0,7 procent ($=0,87 * 0,8$).

Tabell 5.4 Långsiktig effekt på bolagsskattebasen vid en procentenhets förändring av bolagsskattesatsen

Effekten uttryckt som procentuell variation

	Relevant skattesats	Effekt
Vinstransfereringar	Nominell bolagsskatt	0,40
Val mellan lånat/eget kapital	Nominell bolagsskatt	0,16
Marginella investeringar	EMTR	0,33
Utländska direktinvesteringar	EATR	0,70
Summa		1,59

Exempel på beräkning av självfinansieringsgrad

Utifrån dessa semielasticiteter kan självfinansieringsgraden för en förändring av τ med en procentenhet beräknas: Den prognostiserade skattebasen är 464 miljarder kronor för 2015. I detta exempel antas att bolagsskatten sänks från 22,0 till 21,0 procent. Om de reala effekterna som påverkar investeringarna först beaktas, blir effekten att bolagsskattebasen ökar med 1,03 procent ($0,33 + 0,7$), vilket motsvarar ca 4,7 miljarder kronor. Effekten på investeringar är de enda som påverkar produktionsfaktorens

⁴⁹ EATR kan tolkas som nuvärdet av skatterna i ett projekt delat med nuvärdet av vinsterna i projektet i avsaknad av skatter.

⁵⁰ Beräkningarna bygger på Devereux, M.P., och Griffith, R., 2003.

⁵¹ Ett möjligt problem i detta mått på utländska direktinvesteringar är att även utländska företags förvärv av svenska företag fångas upp, och därmed överskattas effekten av utländska direktinvesteringar.

marginalproduktivitet, och därmed hur vinsterna dessa genererar fördelas mellan arbete och kapital. För att beräkna den dynamiska effekten antas att fler investeringar höjer marginalproduktiviteten för arbete. Detta skapar ett större löneutrymme som antas absorbera 50 procent av vinstökningarna, vilket motsvarar ca 2,4 miljarder kronor i detta exempel. Givet en nominell bolagsskattesats på 21 procent efter sänkningen och en genomsnittlig skatt på arbetsinkomster på 40 procent ökar de totala skatteintäkterna med ca 1,44 miljarder kronor ($=2,4*0,21+2,4*0,4$).

Om effekterna från vinsttransfereringar och ökad soliditet i företagen läggs till (0,40+0,16 procent), medför det ytterligare 0,55 mdkr ($=464*0,0056*0,21$) i ökade skatteintäkter. Den totala dynamiska effekten från ett offentligfinansiellt perspektiv blir därmed ca 1,99 miljarder kronor ($=0,55+1,44$).

Den statiska effekten av en sänkning av bolagsskatten med en procentenhet är 4,64 miljarder kronor ($=0,01*464$). Självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning blir då 43 procent ($=1,99/4,64$).

Beräkningar av självfinansieringsgraden påverkas av skattningar och antaganden. Exempelvis skulle ett större utrymme för löneökningar innebära en högre självfinansieringsgrad. En mindre effekt på utländska direktinvesteringar skulle å andra sidan ge en lägre självfinansieringsgrad. Oaktat detta ger resultaten en självfinansieringsgrad som befinner sig inom spannet av tidigare beräkningar.⁵²

5.6 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.

⁵² Se Sørensen, P.B., "Measuring the deadweight loss from taxation in a small open economy: A general framework with an application to Sweden", *Economic Policy Research Unit*, October 2011 och Mankiw, N. G. & Weinzierl, M. "Dynamic Scoring: A Back of the Envelope Guide", *Journal of Public Economics*, 90 (8), 2006, för en sammanfattning av litteraturen.

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 från en kooperativ ekonomisk förening sker ofta i form av återbäring eller efterlikvid. Återbäring är utdelning till medlemmar i ett konsumentkooperativ där storleken bestäms av hur mycket medlemmen har köpt från föreningen. Efterlikvid är utdelning från främst producentkooperativ och grundar sig på hur mycket medlemmen har sålt till föreningen. Återbäring och efterlikvider ska ingå i underlaget för obligatorisk avsättning till reservfonden.

Skatterättsliga regler

Ekonomiska föreningar är skattesubjekt. Överlag gäller samma beskattningsregler som för aktiebolag. Den redovisning som har gjorts i avsnitt 5.3 avseende aktiebolagens beskattning gäller därför även för ekonomiska föreningar, men med vissa undantag. För en kooperativ förening, dvs. en ekonomisk förening som uppfyller vissa krav på öppenhet, gäller att avdragsrätt föreligger för utbetalning av vinst i form av återbäring eller efterlikvider, s.k. kooperativ utdelning. En kooperativ förening har vidare avdragsrätt för utdelning som har lämnats i förhållande till inbetalda medlemsinsatser och förlagsinsatser. I praktiken innebär detta att utdelningen endast beskattas hos medlemmen. Skattesatsen för ekonomisk förening är densamma som för aktiebolag, dvs. 22 procent.

Statistik

Inkomst av näringsverksamhet i ekonomiska föreningar och den inkomstskatt dessa betalar redovisas i tabell 5.5.

Tabell 5.5 Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från ekonomiska föreningar (exkl. bostadsrättsföreningar) 2009–2012

Mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011	2012
Inkomst av näringsverksamhet	1,3	1,3	1,6	0,8
Slutlig skatt	0,7	0,7	0,8	0,5

Källa: FRIDA

Beräkningskonventioner

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

5.7 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 en bostadsrättsförening ska en ekonomisk plan upprättas.

Skatterättsliga regler

En bostadsrättsförening beskattas antingen som ett privatbostadsföretag (äkte bostadsrättsförening) eller som ett oäkte bostadsföretag (oäkte 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 får dock dras av endast av oäkta bostadsföretag. På bostadsdelen i hyreshus har den statliga fastighets-skatten från och med inkomståret 2008 ersatts av en kommunal fastighetsavgift. Från och med den 1 januari 2013 uppgår den till 0,3 procent av taxeringsvärdet, dock med ett takbelopp per lägenhet som bestäms årsvis. För lokaldelen i hyreshus utgår statlig fastighetsskatt motsvarande 1,0 procent av taxeringsvärdet. För en mer detaljerad beskrivning av fastighetsavgiften hänvisas till avsnitt 4.7.

Statistik

Inkomst av näringsverksamhet i bostadsrättsföreningar och den skatt dessa betalar redovisas i tabell 5.6

Tabell 5.6 Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från bostadsrättsföreningar 2009–2012

Mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011	2012
Inkomst av näringsverksamhet	0,1	0,1	0,1	0,1
Slutlig skatt	0,4	0,3	0,4	0,2

Källa: FRIDA

Beräkningskonventioner

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

5.8 Enskild näringsverksamhet

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

Civilrättsliga regler

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

Skatterättsliga regler

Näringsidkaren beskattas för inkomsten från den enskilda näringsverksamheten. Sociala avgifter tas ut på aktiv verksamhet i form av egenavgifter och på passiv verksamhet i form av särskild löneskatt. Avgifterna får dock dras av vid beräkningen av skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet.⁵³ En näringsverksamhet är aktiv om den skattskyldige

⁵³ Om näringsidkaren bedriver självständig näringsverksamhet utomlands räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

har arbetat i inte oansenlig omfattning i verksamheten, i annat fall är näringsverksamheten passiv. Inkomstberäkningen ska göras enligt bokföringsmässiga grunder. Om underskott uppkommer får dessa dras av endast mot framtida överskott.⁵⁴

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 utgör ett separat system som på många områden skiljer sig från beskattningen av verksamhet som bedrivs i aktiebolagsform. Generellt gäller att man på inkomst av näringsverksamhet, som i princip beräknas på samma sätt som för juridiska personer, tar ut egenavgifter och progressiv inkomstskatt. Liksom för aktiebolag och ekonomiska föreningar finns det möjlighet till 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 genom bokslutsdispositioner möjlighet till ytterligare avsättningar till exempel till upphovsmannakonto och skogskonto.

Inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet beskattas hos fysiska personer som förvärvsinkomster tillsammans med inkomster i inkomstslaget tjänst). Det innebär att enskilda näringsidkare på dessa inkomster betalar kommunal inkomstskatt och när inkomster överstiger skiktgränsen även statlig inkomstskatt. Därtill kommer allmänna egenavgifter på inkomsten, egenavgifter på aktiv näringsverksamhet och särskild löneskatt på passiv näringsverksamhet. På avsättning till expansionsfond utgår expansionsfondsskatt om 22 procent, i enlighet med vad som beskrivs längre fram.

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

För enskild näringsverksamhet ska inkomstberäkningen alltid ske för beskattningsår som sammanfaller med räkenskapsår (dvs. kalenderår).

⁵⁴ I fråga om nystartad aktiv näringsverksamhet får underskott dras av som allmänt avdrag i maximalt 5 år med upp till 100 000 kronor per år.

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 gränobeloppet 50 000 kronor får positiv räntefördelning göras. Det innebär att avdrag får göras från inkomster av näringsverksamhet med ett belopp motsvarande statslåneräntan plus sex procentenheter multiplicerad med det positiva kapitalunderlaget. 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

Syftet med reglerna om expansionsfond är att det på samma sätt som för aktiebolag ska vara möjligt att bygga upp ett kapital i rörelsen utan att beskattning utöver bolagsskatt (eller expansionsfondsskatt) ska utlösas. Vinster som avsätts till expansionsfond beskattas endast med expansionsfondsskatt som motsvarar bolagsskatten. När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet och den erlagda expansionsfondsskatten får tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. Avsättningen får dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Det finns en beloppsgräns för hur stora avsättningar som får göras. För enskilda näringsidkare får fonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 128,21 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 flera olika baser. Storleken på de olika skattebaserna framgår av tabell 5.7 nedan.

Tabell 5.7 Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet 2009–2012

Mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011	2012
Positiv räntefördelning	4,3	5,7	5,8	5,4
Negativ räntefördelning	0,5	0,6	0,6	0,4
Avsättning till expansionsfond	1,5	2,0	2,0	1,8
Återföring från expansionsfond	1,5	1,5	1,5	1,4
Nettoavsättning till expansionsfond	0,0	0,5	0,5	0,4
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	10,0	10,5	11,1	11,3
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	35,2	40,7	42,2	41,2

Källa: FRIDA

Tabell 5.7 visar att den positiva räntefördelningen för enskilda näringsidkare 2012 uppgick till 5,4 miljarder kronor, medan avsättningar till expansionsfonder uppgick till 1,8 miljarder kronor.

Exempel 5.2 Sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet

Expansionsfondsskatten sänks med 1,0 procentenhet fr.o.m. inkomståret 2015.

Vid beräkning av den offentligfinansiella kostnaden av en sänkning av expansionsfondsskatten med 1,0 procentenhet prognostiseras den nominella diskonteringsräntan till 1,95 procent (ränta på 10-årig statsobligation) och den genomsnittliga skattesatsen för inkomst av näringsverksamhet vara 51,5 procent. De avsatta medel som ligger i expansionsfonderna (stocken) antas vara konstant och uppgår till 18 200 mnkr (Källa: Skattestatistisk årsbok). Vi antar att expansionsfondsskatten sänks från 22,0 procent till 21,0 procent. Fondmedlen beskattas som inkomst av näringsverksamhet då de tas ur fonden, varför avsättningarna till expansionsfonden utgör en räntefri skattekredit som staten ger till de som använder expansionsfonden. När expansionsfondsskatten sänks blir skattekrediten större. Innan sänkningen betalades 22,0 procent i skatt vid insättningen i fonden och

29,5 procent vid uttag (51,5 procent - 22,0 procent). Efter sänkningen betalas i stället 21,0 procent i skatt på insättningar och 30,5 procent i skatt på uttag (51,5 procent - 21,0 procent). För staten betyder detta att skatteintäkter motsvarande 1 procent av avsättningarna förskjuts från avsättningstillfället till återföringstillfället. Detta leder till ökad upplåning på 182 mnkr ($=0,01 \cdot 18\,200$ mnkr), motsvarande 1,0 procent av avsättningarna. För att sänka expansionsfondsskatten används följande förfarande: År 2015, då expansionsfondsskatten sänks, anses de inestående avsättningarna i expansionsfonden vara återförda till den gamla skattesatsen (22,0 procent) och åter avsatta till den nya skattesatsen (21,0 procent). Detta ger en engångseffekt år 2015, då de som använder sig av expansionsfonden får ett tillgodohavande på skattekontot motsvarande 1,0 procent av avsättningarna. Engångseffekten 2015 uppgår till 182 mnkr ($=0,01 \cdot 18\,200$ mnkr). Utöver detta ökar den räntefria skattekrediten med ett motsvarande belopp. Vid en nominell räntenivå på 1,95 procent är kostnaden för den ökade upplåningen 3,55 mnkr ($=0,0195 \cdot 182$ mnkr).

Sammanlagt leder detta till en nettoeffekt på 103,42 mnkr år 2015 och 4,37 mnkr åren därpå (2016–2018). Den senare siffran beskriver också den varaktiga effekten. Tabell 5.8 illustrerar exemplet.

Tabell 5.8 Offentligfinansiell effekt för sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet

Mnkr

Bruttoeffekt					-185,55
Nettoeffekt, år	2015	2016	2017	2018	Varaktig
Offentligfinansiell nettoeffekt	-185,55	-3,55	-3,55	-3,55	-3,55

Beräkningskonventioner

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

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

Vid förändringar i reglerna som medför förändringar i inkomst av näringsverksamhet antas mot denna bakgrund att näringsidkaren söker hålla sin inkomst av näringsverksamhet konstant, och att de resultatreglerande åtgärderna räntefördelning och expansionsfond används som regulatorer 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 fördelningsutrymme inte räcker till. Övervältring på inkomst av kapital antas ske utan fördröjning.

5.9 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 förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Delägarna är till skillnad från aktieägare solidariskt ansvariga för handelsbolagets skulder. Bolagets förpliktelser kan således komma att belasta 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 ett 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 – kommanditdelägarnas – ansvar för bolagets förpliktelser begränsas till insatt kapital. Minst en delägare – komplementären – måste emellertid vara obegränsat ansvarig för bolagets samtliga förpliktelser.

Skatterättsliga regler

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

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

För att skapa skattemässig neutralitet gentemot enskild näringsverksamhet gäller för delägare som är fysiska personer, i likhet med vad som gäller för enskild näringsverksamhet, regler om räntefördelning och expansionsfond. Ett handelsbolag kan ha ett negativt kapital. Negativt kapital i ett bolag får samma effekt som om delägaren har lånat pengar. Delägaren måste då ta upp en

schablonmässigt bestämd ränteintäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (statslåneräntan + en procentenhet multiplicerad med det negativa justerade anskaffningsutgiften, se nedan för andelen). Avdrag görs för samma belopp i inkomstslaget kapital (negativ räntefördelning). Om kapitalet är positivt har delägaren möjlighet att på motsvarande sätt göra avdrag i näringsverksamheten för en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning som utgörs av den justerade anskaffningsutgiften för andelen multiplicerad med statslåneräntan + sex procentenheter. Samma belopp beskattas i stället som inkomst av kapital hos delägaren. Vid räntefördelningen för handelsbolag används den beräknade justerade anskaffningsutgiften som kapitalunderlag vid beräkning av varje delägars andel.

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

Justerad anskaffningsutgift/skattemässigt värde

Justerad anskaffningsutgift beräknas bara av delägare som är fysiska personer. Den justerade anskaffningsutgiften utgörs av den ursprungliga anskaffningsutgiften (köpeskillingen, tillskott vid bolagets bildande etc.) med tillägg av senare tillskott till bolaget och avdrag för 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 22 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond och minskas med 22 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond. Anskaffningsutgiften ska dessutom ökas med 78 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 expensionsfond för dessa framgår i tabell 5.9.

Tabell 5.9 Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet i handelsbolag 2009–2012

Mdkr, löpande priser

År	2009	2010	2011	2012
Positiv räntefördelning	0,7	0,7	0,6	0,6
Negativ räntefördelning	0,1	0,1	0,1	0,1
Avsättning till expensionsfond	0,3	0,3	0,3	0,2
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	1,9	1,8	1,8	1,8
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	6,6	6,7	6,6	6,1

Källa: FRIDA

Beräkningskonventioner

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

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

Civilrättsliga regler

En 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.

Huvuduppgiften för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) är att inrätta och driva en forskningsinfrastruktur. Ett Eric-konsortium måste omfatta minst en medlemsstat och två andra länder som antingen är medlemsstater eller anslutna länder. Ytterligare länder och mellanstatliga organisationer kan vara medlemmar av ett Eric-konsortium. Ett Eric-konsortium har störst likheter med en ekonomisk förening i och med att konsortiet inte är någon kapitalassociation med skyddat eget kapital.

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.

Regeringen föreslår i propositionen Inkomstbeskattning, redovisning och revision avseende Eric-konsortier (prop. 2014/15:4) att ett Eric-konsortium vid beskattningen i Sverige likställs med en ekonomisk förening. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2015.

Beräkningskonventioner

EEIG är inte skattesubjekt vad gäller inkomstskatt. Delägarna beskattas istället 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.

Vid beskattningen av EGTS följer beräkningskonventionerna samma konventioner som för nationella ekonomiska föreningar. Detsamma kommer att gälla för Eric-konsortier.

5.11 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 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 respektive 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 expensionsfond. Vidare kan räntefördelning göras.

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.

5.12 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.

Koncernbidrag är ett skatterättsligt system för resultatutjämnning mellan de olika företagen i en koncern. Ett sådant bidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren. Det uppställs ett antal villkor för att koncernbidragsrätt ska föreligga, bland annat krävs det ett 90-procentigt ägande mellan de inblandade företagen.

Beräkningskonventioner

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

5.13 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 ränte-

intäkter och utdelningsinkomster. Dessa är i sin helhet skattepliktiga intäkter. Utöver dessa löpande intäkter ska investmentföretag dessutom redovisa en schablonintäkt enligt avsnitt 4.1.

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

Beskattning av investmentföretag och investeringsfonder har utformats bl.a. i syfte att beakta att dessa endast utgör mellanhänder för placeringar på värdepappersmarknaden. Kedjebeskattningen av utdelningsinkomster är i princip eliminerad genom avdragsrätt för utbetald utdelning och mellanhanden har givits möjlighet till skattefria omplaceringar av aktieinnehavet genom skattefrihet för kapitalvinster. I stället har en schablonmässig beskattning genomförts som kompensation för skattefriheten för kapitalvinster. Reglerna har till syfte att uppnå neutralitet gentemot direktägande. För investeringsfonder och investmentbolag uppgår den skattegrundande schablonintäkten till 1,5 procent av underlaget som utgörs av beskattningsårets ingående marknadsvärde på aktie- och övriga delägarätter (se kapitel 4)⁵⁵. Schablonintäkten beskattas som inkomst av näringsverksamhet med 22 procent.

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

⁵⁵ För investmentföretag ingår inte onoterade delägarätter eller delägarätter i noterade företag där investmentföretagets innehav motsvarar mer än 10 procent av rösterna i företaget i underlaget för schablonintäkt.

Beräkningskonventioner

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

5.14 Internationell företagsbeskattning

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

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

Vad gäller företagens beskattning beror den helt och hållet på vilken etableringsform i utlandet som har valts. Beskattningen skiljer sig beroende på om etablering har skett genom filial, utländskt bolag, i utlandet delägarbeskattad juridisk person eller delägare i utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster. I den följande framställningen bortses från vad som gäller enligt skatteavtal. Vid etablering i utlandet genom filial⁵⁶ beskattas filialinkomsterna i Sverige som en del av det svenska företags inkomster. Vid etablering genom utländskt bolag blir det inte fråga om någon löpande beskattning av det utländska bolaget i Sverige eftersom det utländska bolaget i sig inte är skattesubjekt i Sverige. Däremot beskattas delägaren i Sverige för mottagen utdelning och vid avyttring av andelarna om inte reglerna för näringsbetingade andelar blir aktuella.

⁵⁶ En utländsk filial innebär att företaget inte bildar ett självständigt rättssubjekt i utlandet, vilket enligt svenska skatteregler faller utanför den svenska beskattningsrätten.

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

Ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige är skattskyldig för inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige. Svenska dotterbolag till ett utländskt bolag beskattas som övriga svenska bolag. Eventuellt kan kupongskatt (30 procent)⁵⁷ tas ut på utdelningen från det svenska dotterbolaget till sin utländska ägare. Ett handelsbolag med verksamhet i Sverige har normalt ett fast driftsställe här. Utländska delägare kan därför beskattas för sin andel av resultatet från handelsbolaget genom det svenska fasta driftsstället.

Beräkningskonventioner

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

⁵⁷ Kupongskatten kan dock vara nedsatt genom skatteavtal.

6 Socialavgifter och löneskatter

Indirekt beskattning av förvärvsinkomster sker i form av socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. År 2015 beräknas intäkter från dessa uppgå till ca 500 miljarder kronor, vilket svarar för ca 28 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.⁵⁸

Arbetsgivaravgiften såväl som egenavgiften består av sex delavgifter, se tabell 6.1. Med undantag för ålderspensionsavgiften bestäms arbetsgivaravgiftens delavgifter varje år genom en så kallad

⁵⁸ Förmånstaken skiljer sig åt mellan delavgifterna eftersom ersättningssystemen har olika tak. För sjukersättning och sjukpenning (sjukförsäkringsavgift) är taket på underlaget (antagandeinkomst respektive sjukpenninggrundande inkomst) 7,5 prisbasbelopp. För föräldraförsäkringen (föräldraförsäkringsavgift) är taket på underlaget 10 prisbasbelopp. Taket för pensionsgrundande inkomst (ålderspensionsavgift) är 7,5 inkomstbasbelopp (taket för arbetsinkomster uppgår dock till 8,07 $[7,5/(1-0,07)]$), eftersom den allmänna pensionsavgiften inte ingår i den pensionsgrundande inkomsten). Taket för arbetslöshetsersättningen (arbetsmarknadsavgift) är 18 700 kronor per månad.

kalibrering där nivån sätts för att motsvara prognosen för de utgifter som avgiften ska finansiera. När kalibreringen av arbetsgivaravgiften är klar bestäms egenavgiften genom att sjukförsäkringsavgiften ökas med 0,09 procentenheter och arbetsmarknadsavgiften minskas med 2,54 procentenheter. Skillnaderna i nivån mellan arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna motiveras av skillnader i försäkringsinnehållet för de olika grupperna. 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 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 2015 sammanfattas i tabell 6.1.

Tabell 6.1 Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2015

Procent

Socialavgifter och allmän löneavgift	Arbetsgivaravgifter	Egenavgifter
Ålderspensionsavgift	10,21	10,21
Sjukförsäkringsavgift	4,35	4,44
Arbets-skadeavgift	0,30	0,30
Arbetsmarknadsavgift	2,64	0,10
Efterlevandepensionsavgift	1,17	1,17
Föräldraförsäkringsavgift	2,60	2,60
Allmän löneavgift	10,15	10,15
Summa socialavgifter och allmän löneavgift	31,42	28,97

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

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

Den 1 juli 2007 infördes en nedsättning av det samlade uttaget av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som vid årets ingång fyllt 18 men inte 25 år. Nedsättningen innebar att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, halverades. Nedsättningen för unga utvidgades den 1 januari 2009 till att omfatta alla som vid årets ingång inte fyllt 26 år. Avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, sänktes till en fjärdedel av normalnivån för avgifterna, vilket innebär att arbetsgivaravgifterna, inklusive den allmänna löneavgiften, för 2014 uppgår till 15,49 procent. I budgetpropositionen för 2015 föreslås att nedsättningen slopas i två steg. Den 1 januari 2015 föreslås nedsättningen halveras så att fem åttondelar av avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, betalas för dem som vid årets ingång inte fyllt 26 år, vilket innebär att arbetsgivaravgifterna, inklusive den allmänna löneavgiften, uppgår till 23,44 procent 2015. Den 1 januari 2016 slopas nedsättningen helt.

Från och med 1 januari 2014 får man göra ett avdrag med 10 procent av underlaget för arbetsgivaravgifterna (dock högst 230 000 kronor per koncern och månad) för personer som arbetar med forskning eller utveckling och som vid årets ingång har fyllt 26 men inte 65 år. Avdraget får inte medföra att arbetsgivaravgifterna understiger ålderspensionsavgiften om 10,21 procent.

Lön och annan ersättning till dem som vid årets ingång fyllt 65 år och är födda efter 1937, dvs. personer som omfattas av det

reformerade ålderspensionssystemet, är pensionsgrundande. Dessa inkomster är dock endast i begränsad omfattning förmånsgrundande i övriga socialförsäkringar. Av denna anledning utgår endast ålderspensionsavgiften i arbetsgivaravgifterna på deras förvärvsinkomster. På lön och annan ersättning till dem som är födda 1937 eller tidigare betalas ingen del av arbetsgivaravgiften då deras inkomster inte är pensionsgrundande. I budgetpropositionen för 2015 föreslås att en särskild löneskatt på 5,6 procent införs på förvärvsinkomster för personer över 65 år, se avsnitt 6.3.

Statistik

I tabell 6.2 redovisas avgiftssatser, underlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2011–2015. Underlaget för arbetsgivaravgifter för 2015 beräknas uppgå till 1 560 miljarder kronor. Nedsättningarna beräknas till 13,01 miljarder kronor och intäkterna till 479 miljarder kronor.

Tabell 6.2 Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift 2011-2015

Procent och mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Avgiftssats (%)	31,42	31,42	31,42	31,42	31,42
Avgiftsunderlag	1 350	1 398	1 438	1 495	1 560
Intäkter efter nedsättningar	406	421	432	448	479
Summa nedsättningar	20,08	21,02	21,52	23,43	13,01
Regional nedsättning	0,54	0,54	0,54	0,56	0,57
Nedsättning för unga	19,54	20,48	20,97	21,82	11,38
Skatteincitament för FoU					1,06

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För 2015 inkluderas de i budgetpropositionen för 2015 föreslagna åtgärderna.

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 det antas att sänkta arbetsgivaravgifter övervältras på löner och priser enligt den ovan beskrivna övervältringsprofilen (profilen beskrivs även i kapitel 2) uppkommer fler indirekta effekter. På kort sikt övervältras endast en del av den minskade arbetsgivaravgiften på lönerna, vilket innebär att lönesumman ökar samtidigt som lönekostnaden minskar. Övervältringsprofilen innebär även att priserna sjunker på kort sikt, vilket leder till att företagens intäkter minskar. Vidare antas vinsterna öka på kort sikt då lägre lönekostnader dominerar de lägre intäkterna för företagen. 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.⁵⁹ I exempel 6.1 nedan blir därmed den offentligfinansiella nettokostnaden för en sänkning av arbetsgivaravgifterna med en procentenhet 12,82 miljarder kronor. Om kommunerna och myndigheterna i stället skulle antas spara resultatförbättringen skulle den totala nettokostnaden bli 8,83 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 2015 förväntas den offentliga sektorns andel av lönesumman uppgå till 26,2 procent. Kommunerna och landstingen svarar för 20,2 procent och staten för 6,0 procent. Resterande del av lönesumman, 73,8 procent, står den privata sektorn för. I exempel 6.1 illustreras beräkningskonventionen för en förändring, i exemplet 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 1 519 mdkr (notera att nedsättningarna i tabell 6.2 divideras med arbetsgivaravgiften för att få fram underlaget, dvs. $1\,560\,13,01/0,3142=1\,519$). Bruttoeffekten av avgiftssänkningen är därmed -15,19 mdkr ($=0,01*1\,519$). Lönekostnaden uppgår före förändringen till 1 996 mdkr ($=1\,519*1,3142$). Antas ingen övervältring på löner och priser så leder hela bruttoeffekten inom privat sektor till ökad vinst. En indirekt effekt som följer av högre vinster är att statens intäkter från bolagsskatten (22 procent) ökar med 2,47 mdkr ($=0,22*15,19*0,738$). En

⁵⁹ Den beräknade offentligfinansiella effekten påverkas inte av om man antar att kommunerna anpassar kommunalskattesatsen i stället för konsumtionsutgifterna.

annan indirekt effekt är att den offentliga sektorns lönekostnader minskar med 3,98 mdkr ($=15,19 \cdot 0,262$). Den offentliga sektorns minskade lönekostnader leder dock enligt antagandet, som beskrivits ovan, samtidigt till en lika stor ökning av den offentliga konsumtionen. Nettoeffekten av avgiftssänkningen blir sammantaget -12,72 mdkr ($= -15,19 + 2,47$). I tabell 6.3 redovisas exemplet utan övervältring på löner och priser, inklusive fördelningen på olika sektorer och på olika inkomstitlar på statsbudgeten.

Om övervältring på löner och priser antas följa den beskrivna övervältringsprofilen leder avgiftssänkningen till att vinsterna 2015 ökar med 3,80 mdkr ($=15,19 \cdot 0,25$), att företagens intäkter minskar med 3,80 mdkr och att lönesumman ökar med 5,82 mdkr ($=15,19 \cdot 0,5/1,3042$).

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 2,00 mdkr. Även intäkterna från fysiska personers statliga inkomstskatt ökar med 0,17 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 0,71 mdkr (exklusive allmän löneavgift), och kostnaderna i de statliga trygghetssystemen ökar med 0,27 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 2015 beräknas till 0,62 mdkr. Den ökade lönesumman innebär dessutom att den offentliga sektorns lönekostnader blir högre än fallet då ingen övervältring på lönerna antas; den minskar med 1,99 mdkr i stället för med 3,98 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

0,62 mdkr i stället för med 2,47 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 -12,82 mdkr 2015.

På lång sikt antas att hela avgiftssänkningen övervältras på lönerna, vilket innebär att lönesumman ökar med 11,64 mdkr (=15,19/1,3042) till 1530 mdkr (=1 519+11,64). Lönekostnaden kommer på lång sikt att uppgå till 1 996 mdkr (=1 530*1,3042). Den successiva övervältringen på lönesumman innebär att samtliga poster i redovisningen som beror på de indirekta effekterna av sänkt allmän löneavgift förstärks över tiden. På lång sikt slår dock även ökade pensionsutbetalningar igenom. Den långsiktiga nettoeffekten uppgår till -12,65 mdkr.

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

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

Mdkr, fasta priser och volymer

					Varaktigt
Bruttoeffekt					-15,19
Nettoeffekt, År	2015	2016	2017	2018	Varaktigt
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad	3,07	3,07	3,07	3,07	3,07
Kommunal konsumtion	-3,07	-3,07	-3,07	-3,07	-3,07
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-12,72	-12,72	-12,72	-12,72	-12,72
Allmän löneavgift	-15,19	-15,19	-15,19	-15,19	-15,19
Skatt på företagsvinster	2,47	2,47	2,47	2,47	2,47
<i>Summa intäkter</i>	<i>-12,72</i>	<i>-12,72</i>	<i>-12,72</i>	<i>-12,72</i>	<i>-12,72</i>
Lönekostnad	0,91	0,91	0,91	0,91	0,91
Myndigheternas konsumtion	-0,91	-0,91	-0,91	-0,91	-0,91
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-12,72	-12,72	-12,72	-12,72	-12,72

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

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					-15,19
Nettoeffekt, År	2015	2016	2017	2018	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal inkomstskatt	2,00	3,00	3,50	3,75	4,60
<i>Summa intäkter</i>	<i>2,00</i>	<i>3,00</i>	<i>3,50</i>	<i>3,75</i>	<i>4,60</i>
Lönekostnad	1,53	0,77	0,38	0,19	0,00
Kommunal konsumtion	-3,54	-3,77	-3,89	-3,95	-4,60
<i>Summa kostnader</i>	<i>-2,00</i>	<i>-3,00</i>	<i>-3,50</i>	<i>-3,75</i>	<i>-4,60</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,62	0,93	1,08	1,16	0,16
Ålderspensionsavgift	0,41	0,62	0,72	0,77	0,82
Allmän pensionsavgift	0,21	0,31	0,36	0,39	0,41
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,62</i>	<i>0,93</i>	<i>1,08</i>	<i>1,16</i>	<i>1,23</i>
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	-1,07
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-1,07</i>
C. Staten	-13,44	-13,18	-13,05	-12,99	-12,81
Direkta skatter på arbete	0,17	0,25	0,29	0,31	0,44
Indirekta skatter på arbete					
Ålderspensionsavgift	0,06	0,09	0,11	0,12	0,13
Sjukförsäkringsavgift	0,25	0,38	0,44	0,47	0,51
Arbetssskadeavgift	0,02	0,03	0,03	0,03	0,03
Arbetsmarknadsavgift	0,15	0,23	0,27	0,29	0,31
Efterlevandepensionsavgift	0,07	0,10	0,12	0,13	0,14
Föräldraförsäkringsavgift	0,15	0,23	0,26	0,28	0,30
Allmän löneavgift	-14,65	-14,39	-14,25	-14,19	-14,12
Skatt på företagsvinster	0,62	0,31	0,15	0,08	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-13,17</i>	<i>-12,77</i>	<i>-12,57</i>	<i>-12,48</i>	<i>-12,27</i>
Ek. trygghet vid sjukdom, handikapp	-0,13	-0,20	-0,24	-0,25	-0,27
Ek. trygghet för familjer och barn	-0,09	-0,14	-0,16	-0,17	-0,18
Ek. trygghet vid arbetslöshet	-0,05	-0,07	-0,08	-0,09	-0,09
Lönekostnad	0,46	0,23	0,11	0,06	0,00
Myndigheternas konsumtion	-0,46	-0,23	-0,11	-0,06	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,27</i>	<i>-0,41</i>	<i>-0,48</i>	<i>-0,51</i>	<i>-0,54</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-12,82	-12,25	-11,97	-11,83	-12,65

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

6.2 Egenavgifter

Skatterättsliga regler

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

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

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

Den 1 juli 2007 infördes en nedsättning av det samlade uttaget av egenavgifter och allmän löneavgift för personer som vid årets ingång fyllt 18 men inte 25 år. Nedsättningen innebar att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, halverades. Nedsättningen för unga utvidgades den 1 januari 2009 till att omfatta alla som vid årets ingång inte fyllt 26 år. Avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, sänktes till en fjärdedel av de totala avgifterna, vilket innebär att egenavgifterna, inklusive den allmänna löneavgiften, för 2014 uppgår till 14,88 procent. I budgetpropositionen för 2015 föreslås att nedsättningen slopas i två steg. Den 1 januari 2015 föreslås nedsättningen halveras så att fem åttondelar av egenavgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, betalas för dem som vid årets ingång inte fyllt 26 år, vilket innebär att egenavgifterna, inklusive den allmänna löneavgiften, uppgår till 21,91 procent. Den 1 januari 2016 slopas nedsättningen helt.

År 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 in-

fördes 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 uppgick till som mest 10 000 kronor. År 2014 höjdes den generella nedsättningen på egenavgifterna med 2,5 procentenheter till 7,5 procent. Det maximala avdragsbeloppet höjdes samtidigt med 5 000 till 15 000 kronor per år.

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 ålderspensionsavgiften i egenavgifterna. Personer som är födda 1937 eller tidigare betalar inga egenavgifter. I budgetpropositionen för 2015 föreslås att en särskild löneskatt på 5,6 procent införs för aktiv näringsverksamhet för personer över 65 år, se avsnitt 6.3.

Statistik

I tabell 6.5 redovisas inbetalda egenavgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2011–2015. Avgiftsunderlaget för 2015 beräknas uppgå till 49,19 miljarder kronor, nedsättningarna till 2,31 miljarder kronor och intäkterna efter nedsättningarna till 11,35 miljarder kronor.

Tabell 6.5 Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift 2011-2015

Procent och mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Avgiftssats	28,97	28,97	28,97	28,97	28,97
Avgiftsunderlag	45,81	43,56	46,77	49,19	51,93
Intäkter efter nedsättningar	10,88	10,50	10,81	10,76	11,35
Summa nedsättningar	1,56	1,48	1,52	2,23	2,31
Generell nedsättning	1,40	1,34	1,36	2,07	2,19
Regional nedsättning	0,08	0,08	0,08	0,08	0,09
Nedsättning för unga	0,07	0,07	0,07	0,08	0,04

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För 2015 inkluderas de i budgetpropositionen för 2015 föreslagna åtgärderna.

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 exemplet 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 43,95 mdkr (notera att nedsättningarna i tabell 6.5 divideras med egenavgiften för att få fram underlaget, dvs. $51,93 - 2,31/0,2897 = 43,95$). Detta ger en bruttoeffekt på -0,44 mdkr ($= -0,01 * 43,95$).

Sänkningen leder till att inkomst av näringsverksamhet ökar med 0,44 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 ($= 0,30 * 0,44$) vid en kapitalinkomstskatt på 30 procent. Åren 2015–2018 beskattas emellertid endast två tredjedelar av bruttoeffekten i inkomst av kapital, vilket ger en förstärkning på 0,09 mdkr ($= 2/3 * 0,30 * 0,44$). Nettoeffekten för åren 2015–2018 uppgår till -0,35 mdkr och varaktigt till -0,31 mdkr. Exemplet redovisas i tabell 6.6

Tabell 6.6 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					-0,44
Nettoeffekt, År	2015	2016	2017	2018	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-0,35	-0,35	-0,35	-0,35	-0,31
Allmän löneavgift	-0,44	-0,44	-0,44	-0,44	-0,44
Skatt på kapital	0,09	0,09	0,09	0,09	0,13
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,35</i>	<i>-0,35</i>	<i>-0,35</i>	<i>-0,35</i>	<i>-0,31</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-0,35	-0,35	-0,35	-0,35	-0,31

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

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). Skattesatsen var beräknad så att den skulle motsvara 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 sjukförsäkringsavgiften 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 förenklingsskäl är den särskilda löneskatten densamma för arbetsgivare som för egenföretagare. Anledningen till att egenavgifterna, och inte arbetsgivaravgifterna, ligger till grund för skatten är att egenavgifterna har en något mer försäkringsmässig karaktär och att de är lägre än arbetsgivaravgifterna. Nivån på den särskilda löneskatten följer inte automatiskt förändringar i

egenavgifterna utan justeras endast efter väsentliga förändringar i socialavgifterna.

Den särskilda löneskatten på lön och annan ersättning samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet slopades 2007 för personer som vid årets ingång fyllt 65 år och födda 1938 eller senare, och 2008 även för personer som är födda 1937 och tidigare. I budgetpropositionen för 2015 föreslås att särskild löneskatt återinförs för personer som vid årets ingång fyllt 65 år, med en procentsats på 5,6 procent.

Statistik

I tabell 6.7 redovisas underlag och skatteintäkter från särskild löneskatt, uppdelat på juridiska och fysiska personer (skattesats 24,26 procent) samt på lön och aktiv näringsverksamhet (skattesats 5,6 procent), under perioden 2011–2015. 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 2011-2015

Procent och mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013*	2014*	2015*
Skattesats 24,26 %					
Juridiska personer	125,55	130,03	130,99	136,27	142,21
Fysiska personer	3,88	3,50	3,49	3,72	3,98
Skattesats 5,6 %					
Lön och annan ersättning					28,21
Aktiv näringsverksamhet					5,13

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

Exempel 6.3 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer

Beräkningsunderlaget för särskild löneskatt på 24,26 procent (huvudsakligen tjänstepensionsavsättningar) för juridiska personer beräknas uppgå till 142,21 mdkr 2015. En procentenhets sänkning av särskilda löneskatten ger en bruttoeffekt på -1,42 mdkr ($= -0,01 \cdot 142,21$). 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 på 24,26 procent för fysiska personer beräknas uppgå till 3,98 mdkr 2015. Bruttoeffekten kommer därmed att uppgå till -0,04 mdkr ($= -0,01 \cdot 4,22$). 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 2015–2018 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					
-1,42					
Nettoeffekt, År	2015	2016	2017	2018	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal inkomstskatt	0,20	0,30	0,35	0,38	0,45
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,20</i>	<i>0,30</i>	<i>0,35</i>	<i>0,38</i>	<i>0,45</i>
Lönekostnad	0,14	0,07	0,04	0,02	0,00
Kommunal konsumtion	-0,35	-0,37	-0,39	-0,40	-0,45
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,20</i>	<i>-0,30</i>	<i>-0,35</i>	<i>-0,38</i>	<i>-0,45</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,06	0,09	0,11	0,11	-0,02
Ålderspensionsavgift	0,04	0,06	0,07	0,08	0,08
Allmän pensionsavgift	0,02	0,03	0,04	0,04	0,04
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,06</i>	<i>0,09</i>	<i>0,11</i>	<i>0,11</i>	<i>0,12</i>
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,14
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,14</i>
C. Staten	-1,14	-1,06	-1,02	-0,99	-0,97
Direkta skatter på arbete	0,02	0,03	0,03	0,03	0,04
Indirekta skatter på arbete					
Ålderspensionsavgift	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Sjukförsäkringsavgift	0,03	0,04	0,05	0,05	0,06
Arbetskadavgift	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Arbetsmarknadsavgift	0,02	0,03	0,03	0,03	0,03
Efterlevandepensionsavgift	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Föräldraförsäkringsavgift	0,01	0,02	0,03	0,03	0,03
Allmän löneavgift	0,03	0,05	0,06	0,07	0,07
Särskild löneskatt	-1,29	-1,22	-1,19	-1,17	-1,15
Skatt på företagsvinster	0,06	0,03	0,01	0,01	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-1,10</i>	<i>-1,00</i>	<i>-0,95</i>	<i>-0,92</i>	<i>-0,89</i>
Ek. trygghet vid sjukdom	-0,02	-0,04	-0,04	-0,05	-0,05
Ek. trygghet för familjer och barn	-0,01	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Ek. trygghet vid arbetslöshet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad	0,04	0,02	0,01	0,01	0,00
Myndigheternas konsumtion	-0,04	-0,02	-0,01	-0,01	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,07</i>	<i>-0,07</i>	<i>-0,07</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-1,08	-0,97	-0,91	-0,88	-0,98

Tabell 6.9 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer

Mdkr, fasta priser och volymer

Nettoeffekt, År	2015	2016	2017	2018	Varaktig
Bruttoeffekt					-0,04
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
Särskild löneskatt	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04
Skatt på kapital	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,03</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03

7 Mervärdesskatt

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

År 2015 beräknas mervärdesskatteintäkterna uppgå till ca 371 miljarder kronor. Denna intäkt svarar för ca 21 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, vilket motsvarar ca 42 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 i stället den ingående skatten större än den utgående skatten får företagen tillbaka mellanskillnaden från staten. Genom denna konstruktion undviker man dubbelbeskattning av det mervärde som skapats i föregående led.

Skatterättsliga regler

Mervärdesskatt tas ut med en viss procent av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs av varans eller tjänstens pris, inklusive övriga skatter och avgifter. I EU:s mervärdesskatte-direktiv (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 inte understiga 5 procent. Av direktivet framgår också vilka varor och tjänster som tillåts beskattas med en reducerad skattesats respektive ska vara undantagna från mervärdesskattning. Efter en ändring av mervärdesskattedirektivet som trädde i kraft den 1 juni 2009 kan reducerad skattesats tillämpas i större utsträckning i tjänstesektorn än vad som tidigare var möjligt.

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

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

undantagna från mervärdesbeskattning och där erlagd mervärdesskatt således utgör en kostnad i produktionen. Omkring 40 procent av hushållens konsumtion utgörs av utgifter för varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt. År 2015 förväntas hushållens utgifter för dessa typer av konsumtionsvaror och tjänster att uppgå till ca 865 miljarder kronor.

För att underlätta hanteringen av mervärdesskatt för företagen föreslår regeringen i Budgetpropositionen för 2015 att beloppsgränsen för att använda en så kallad förenklad faktura i mervärdesskattesammanhang höjs från 2 000 kronor till 4 000 kronor. Därmed blir det möjligt att ställa ut fler fakturor där det ställs färre krav på vilka uppgifter som måste finnas med i fakturan. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2015.

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 och 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.

I tabell 7.2 nedan redovisas vissa av de största skattebaserna för privat konsumtion uppdelat på baser som belastas med 25, 12, 6 och 0 procent mervärdesskatt.

Tabell 7.1 Baser för mervärdesskatt 2011–2015

Mdkr, löpande priser

Mervärdesskattesatser	2011	2012	2013	2014*	2015*
25 %	947	938	967	1002	1056
12 %	198	263	273	283	295
6 %	90	88	90	93	98
0 % ¹⁾	9	10	11	11	12

Anm.: En * markerar att baserna är prognoser. Baserna motsvarar det underlag som mervärdesskatten beräknas på och redovisas därmed exklusive mervärdesskatt. Baserna inkluderar enbart privat konsumtion (offentlig konsumtion ingår ej). Hushållens konsumtion fördelas utifrån data från SCB. Förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt fördelas utifrån den fördelning som används av Skatteverket vid beräkningen av Sveriges EU-avgift, den så kallade W.A.R-sammansättningen (Weighted Average Rate). Denna fördelning grundar sig på data från 2011 varför mervärdesskatteintäkterna, beräknade utifrån denna uppdelning, kan komma att skilja något från det totala utfallet. I baserna som avser hushållens konsumtion antas en liten andel skatteundandragande förekomma. De registrerade skatteintäkterna sammanfaller således inte med den teoretiskt beräknade mervärdesskatten utifrån baserna.

¹⁾ Här redovisas varor och tjänster som är *kvalificerat* undantagna från skatteplikt. Varor och tjänster som är *undantagna* från skatteplikt redovisas p.g.a. bristfälligt underlag inte här, trots att mervärdet i det sista ledet undantas beskattning. (Notera att mervärdet som skapats i tidigare led inkluderas i basen för motsvarande skattesats.)

Tabell 7.2 Vissa skattebaser för privat konsumtion uppdelade på mervärdesskattesatserna 25, 12 och 6 procent 2015

Mdkr

Vara/tjänst	Skatteintäkt	Skattebas
25 % mervärdesskatt		
Kläder, tyger och garner	14,21	56,84
Elström	12,93	51,74
Bensin m.m.	10,01	40,05
Teletjänster, mobil, internet, fax	11,31	45,23
Övriga fritidsartiklar och tjänster	9,50	38,00
Nya bilar	9,26	37,04
Möbler, inredningsartiklar	7,19	28,77
Restaurang och catering – alkoholhaltiga drycker	5,02	20,09
Fjärrvärme	6,75	27,00
Övriga varor och tjänster som beskattas med 25 %	89,92	359,66
Totalt	176,10	704,41
12 % mervärdesskatt		
Livsmedel	21,88	182,29
Restaurang och catering exkl. alkoholhaltiga drycker	7,63	63,61
Alkoholfria drycker	2,46	20,47
Övriga varor och tjänster som beskattas med 12 %	1,80	15,00
Totalt	33,77	281,38
6 % mervärdesskatt		
Kollektivtrafik	1,18	19,73
Järnväg	0,40	6,62
Dagstidningar	0,33	5,52
Böcker	0,29	4,87
Övriga varor och tjänster som beskattas med 6 %	2,14	35,75
Totalt	4,35	72,49

Beräkningskonvention

Vid beräkningar av de offentligfinansiella effekterna till följd av en förändrad mervärdesskattesats bortses generellt från eventuella beteendeffekter som påverkar efterfrågade och utbudna kvanti-

teter (se vidare avsnitt 1.3 om Centrala ekonomiska utgångspunkter). Vid långsiktiga offentligfinansiella effektberäkningar av förändrade mervärdesskattesatser kan det däremot vara motiverat att ta hänsyn till beteendeförändringar (se exempel i avsnitt 7.3).

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

Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn av en mervärdesskattesatsförändring beräknas som förändringen av skattesatsen multiplicerat med mervärdesskattebasen för de varor och tjänster som omfattas av skattesatsförändringen. Bruttoeffekten visar därmed hur den offentliga sektorns mervärdesskatteintäkter påverkas statistiskt av en förändring av mervärdesskattesatsen. KPI-effekten avspeglar det faktum att den offentliga sektorns utgifter för pensioner, försörjningsstöd m.m. som är knutna till prisnivån, påverkas när en mervärdesskatteförändring påverkar den allmänna prisnivån. För en given storlek på bruttoeffekten beräknas KPI-effekten på ett enhetligt sätt. Den offentligfinansiella nettoeffekten beräknas som summan av bruttoeffekten och den motverkande KPI-effekten. 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 7.3 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 detta exempel 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 205 mdkr exklusive mervärdesskatt år 2015.

Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn blir 2,01 mdkr ($0,01 \cdot 205 \cdot 0,98$) när hänsyn tas till skatteundragande på 2 procent. Det första året uppkommer inga indirekta effekter, så nettoeffekten för 2015 är densamma som bruttoeffekten, 2,01 mdkr.

Skattesatshöjningen från 12 till 13 procent förväntas höja livsmedelspriserna, vilket i sin tur påverkar bl.a. basbelopp och inkomstskatteskalorna för år 2015 (se diskussion angående KPI-effekten i kapitel 2). För kommunsektorn ger KPI-förändringen effekter på kommunalskatten, kommunernas lönekostnader, försörjningsstödet och den kommunala fastighetsavgiften. På grund av dessa effekter förstärks kommunsektorns budget från 2016 och framåt men kommunerna antas samtidigt öka sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den resultatförbättring som uppkommer p.g.a. KPI-förbättringen. För staten uppkommer motverkande KPI-effekter via bl.a. sjukpenning, garantipensioner, föräldrapenning, studiestöd och bostadsbidrag. Det gör att budgetförstärkningen för staten blir mindre fr.o.m. år 2016 jämfört med år 2015.

Med hjälp av tabell 2.2 kan de indirekta effekterna beräknas som bruttoeffekten multiplicerat med den procentuella KPI-effekten. Här tas hänsyn till att kommunernas konsumtion antas förändras för att exakt motverka KPI-effektens påverkan på kommunernas ekonomi. I tabell 7.3 nedan visas de totala offentligfinansiella nettoeffekterna för olika år samt hur de fördelar sig mellan kommunsektorn, ålderspensionssystemet och staten. Nettoeffekten för 2016 beräknas till 1,60 mdkr. På motsvarande sätt beräknas nettoeffekten för 2017 till 1,70 mdkr och nettoeffekten för 2018 till 1,80 mdkr. Den varaktiga effekten uppgår till 1,80 mdkr.

Tabell 7.3 Höjd mervärdesskatt på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet

Mdkr, fasta priser och volymer

Mdkr, fasta priser och volymer						
Bruttoeffekt						2,01
Nettoeffekter, År	2015	2016	2017	2018	Varaktig	
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,06</i>	<i>0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>0,05</i>	
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,02</i>	<i>0,02</i>	<i>-0,05</i>	
B Ålderspensionssystemet	0,00	-0,21	-0,10	0,01	0,01	
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,03</i>	<i>0,02</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,24</i>	<i>-0,12</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
C. Staten	2,01	1,80	1,80	1,79	1,79	
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,17	-0,17	-0,16	-0,16	
Skatt på konsumtion och insatsvaror						
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,08	0,08	0,08	0,08	
Mervärdesskatt	2,01	2,01	2,01	2,01	2,01	
<i>Summa intäkter</i>	<i>2,01</i>	<i>1,92</i>	<i>1,92</i>	<i>1,93</i>	<i>1,93</i>	
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,11</i>	<i>-0,12</i>	<i>-0,13</i>	<i>-0,13</i>	
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	2,01	1,60	1,70	1,80	1,80	

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid

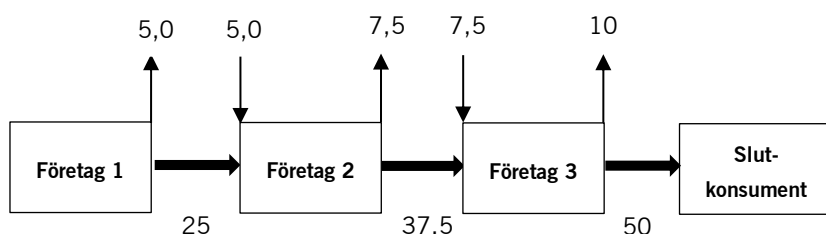
7.1 Breddad skattebas för mervärdesskatt

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

Figur 7.1 nedan visar hur utgående och ingående mervärdesskatt ser ut i en produktions- och distributionskedja (fortsättningsvis uttryckt försäljningskedja) där inga undantag från mervärdesskatt förekommer. Alla företag i försäljningskedjan antas skapa ett mer-

värde på 10 kronor. De smala pilarna i figur 1 visar hur företagens inbetalning av mervärdesskatt respektive statens utbetalning av mervärdesskatt ser ut för företagen vid en sådan försäljningskedja. De tjocka pilarna visar företagens försäljningspris inklusive mervärdesskatt. Alla företag i försäljningskedjan betalar utgående mervärdesskatt på försäljning samtidigt som de får göra avdrag för ingående mervärdesskatt på inköp. Därigenom betalar varje företag mervärdesskatt på det mervärde som skapats i företaget. Staten erhåller mervärdesskatten på det samlade mervärdet från hela kedjan vid försäljningen till slutkonsumenten då denna saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Sammantaget innebär denna försäljningskedja mervärdesskatteintäkter till staten på motsvarande 10 kronor.

Figur 7.1 In- och utgående mervärdesskatt i en försäljningskedja utan undantag från mervärdesskatt, kr



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

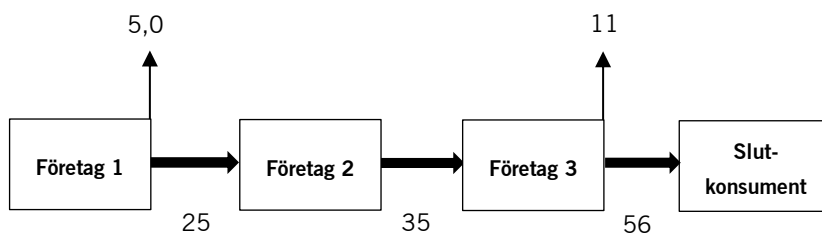
Mervärdesskatteplikt för ett företag som framför allt säljer till andra företag

Figur 7.2 nedan skiljer sig från figur 7.1 ovan genom att företag 2 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. I jämförelse med försäljningskedjan i figur 7.1 erhåller staten även

mervärdesskatteintäkter på 5 kronor från företag 1, då företag 2 saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på motsvarande 5 kronor. Den ingående mervärdesskatten som inte får göras avdrag för ökar kostnaderna för företag 2 och övervältras framåt i försäljningskedjan via högre priser. Här antas att företagen övervältrar mervärdesskatten fullt ut på priset så att deras vinstmarginaler inte förändras. Staten erhåller därmed även ökade mervärdesskatteintäkter från företag 3 som betalar utgående mervärdesskatt på ett högre pris (jmf. 11 kronor i utgående mervärdesskatt med 10 kronor i utgående mervärdesskatt i figur 7.1). Slutkonsumenten i figur 7.2 nedan möter ett pris på 56 kronor. Utan undantag hade slutkonsumenten i stället mött ett pris på 50 kronor (se figur 7.1).

Sammantaget medför försäljningskedjan i figur 7.2 mervärdesskatteintäkter till staten på 16 kronor ($5+11=16$) vilket är högre än vid en försäljningskedja utan undantag (jmf. 16 kronor i mervärdesskatteintäkter med 10 kronor i mervärdesskatteintäkter i figur 7.1). Mervärdesskatteplikt för företag 2 som framförallt säljer till andra företag leder därmed till minskade mervärdesskatteintäkter för staten.

Figur 7.2 Mervärdesskatteinbetalningar i en försäljningskedja där företag 2 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, kr



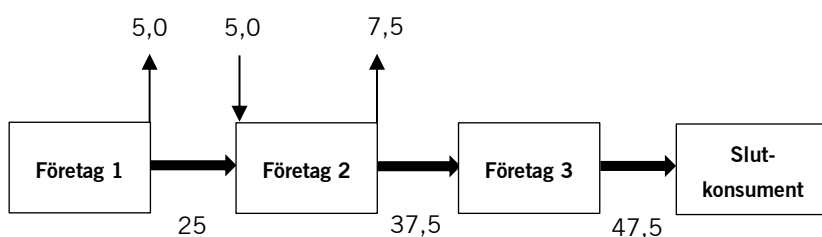
Mervärdesskatteplikt för ett företag som framförallt säljer till slutkonsumenter

Figur 7.3 nedan visar hur mervärdesskatteinbetalningarna till staten ser ut i en försäljningskedja där det sista företaget som säljer till slutkonsumenter bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. I jämförelse med en försäljningskedja där samtliga företag bedriver verksamhet som mervärdesskattepliktig (se figur 7.1 ovan) erhåller staten mindre mervärdesskatteintäkter till följd

av att företag 3 inte betalar någon mervärdesskatt på sitt mervärde. Därigenom möter även slutkonsumenterna ett lägre pris.

Sammantaget medför nedan försäljningskedja mervärdesskatteintäkter till staten på 7,5 kronor vilket är mindre än om alla företag i försäljningskedjan hade varit mervärdesskattepliktiga (jmf. 7,5 kronor mervärdesskatteintäkter med 10 kronor i mervärdesskatteintäkter i figur 7.1). Mervärdesskatteplikt av företag 3 som framförallt säljer till slutkonsumenter ökar därmed mervärdesskatteintäkterna till staten.

Figur 7.3 Mervärdesskatteinbetalningar i en försäljningskedja där företag 3 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, kr



Exempel 7.2 nedan beskriver hur den offentligfinansiella effekten beräknas när basen för mervärdesskatt breddas genom att ett område där företagen framförallt säljer till slutkonsumenter blir mervärdesskattepliktigt. Den offentligfinansiella bruttoeffekten av en breddad bas består av den mervärdesskatt som inte är avdragsgill i senare produktions- och distributionsled, dvs. den mervärdesskatt som betalas av privatkonsumenter, ideella föreningar och av företag vars verksamhet inte är 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 ett högre pris. Här antas att företagen övervältrar mervärdesskatten fullt ut på priset så att deras vinstmarginaler inte förändras. En mervärdess-

skattebeläggning innebär att kostnaden för den ingående mervärdesskatten blir avdragsgill. Priset exklusive mervärdesskatt på de aktuella varorna och tjänsterna antas förändras i proportion till den kostnadsminskning 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 mervärdesskattbeläggs kan det däremot dra av ingående mervärdesskatt.

Därigenom kommer en utvidgning av mervärdesskatteplikten endast träffa mervärdet som skapas 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 slutkonsumenter. Kostnadsstrukturen är sådan att ingående mervärdesskatt uppgår till 16 mdkr. Anta 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 beräknas som omsättningen före mervärdesskattebeläggning minus kostnader för insatsvaror, vilket beräknas till 20 mdkr ($100 \text{ mdkr} - 80 \text{ mdkr}$). Med antagande om oförändrad vinstmarginal uppgår omsättningen exklusive såväl ingående som utgående mervärdesskatt till 84 mdkr ($100 \text{ mdkr} - 16 \text{ mdkr} = 64 \text{ mdkr} + 20 \text{ mdkr}$). Den offentligfinansiella bruttoeffekten motsvaras av den utgående

mervärdesskatten minus den ingående mervärdesskatten, dvs. $(84 \text{ mdkr} \cdot 0,25) - 16 \text{ mdkr} = 21 \text{ mdkr} - 16 \text{ mdkr} = 5 \text{ mdkr}$.

Beräkningen av nettoeffekter i tabell 7.4 nedan sker med hjälp av samma parametrar som i exemplet med höjd mervärdesskatt på livsmedel ovan (se kapitel 2 samt tabell 7.3 ovan). Detta innebär att den varaktiga effekten för staten uppgår till 4,47 mdkr, medan den varaktiga effekten för offentlig sektor uppgår till 4,49 mdkr.

Tabell 7.4 Breddad skattebas för mervärdesskatt

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt	5,00				
Nettoeffekter, År	2015	2016	2017	2018	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,15</i>	<i>0,05</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,05</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,15</i>	<i>-0,05</i>	<i>0,05</i>	<i>0,05</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	-0,52	-0,25	0,02	0,02
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,07</i>	<i>0,05</i>	<i>0,03</i>	<i>0,03</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,59</i>	<i>-0,30</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
C. Staten	5,00	4,49	4,48	4,47	4,47
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,43	-0,42	-0,40	-0,40
Skatt på konsumtion och insatsvaror					
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,20	0,20	0,20	0,20
Mervärdesskatt	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>5,00</i>	<i>4,77</i>	<i>4,79</i>	<i>4,80</i>	<i>4,80</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,28</i>	<i>-0,31</i>	<i>-0,34</i>	<i>-0,34</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	5,00	3,97	4,23	4,49	4,49

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid

7.2 Kommunsektorn

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

Inom kommunsektorn (kommuner och landsting)⁶⁰ bedrivs såväl skattepliktig som icke skattepliktig verksamhet. För kommunsektorns icke skattepliktiga verksamhet gäller ett särskilt system som regleras i lagen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Det särskilda ersättningsystemet är ett kompensationsystem för kommunsektorns ingående mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet med syfte att säkerställa konkurrensneutraliteten i valet mellan att bedriva verksamhet i egen eller annan regi (se prop. 2001/02:112 s. 17 och prop. 2005/06:7 avsnitt 6.2.). Kommuner och landsting får kompensation för den ingående mervärdesskatt de inte har avdragsrätt för, dvs. ingående skatt hänförlig till den icke skattepliktiga verksamheten. Av denna anledning ingår inte kommunsektorns konsumtion i mervärdesskattebasen och påverkas därigenom inte av förändringar i mervärdesskatten.

Tidigare finansierades detta system genom att kommunsektorn betalade avgifter till systemet. Dessa avgifter skulle täcka uttagen ur systemet. Från och med den 1 januari 2006 är finansieringen dock statlig och uttagen från systemet sker över statsbudgeten. Avsikten är dock inte att staten ska stå för kostnaden för kompensationen, utan det ska fortfarande kommunsektorn göra. För att uppnå denna effekt har statsbidragen till kommunsektorn därför sänkts i motsvarande grad. En ändrad mervärdesbeskattning av en vara eller tjänst antas inte ge 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.

⁶⁰ Inklusive kommunalförbund och samordningsförbund.

7.3 Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar: beräkning av självfinansieringsgraden

I beräkningar av offentligfinansiella effekter tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av förändrade skattesatser (se vidare resonemang i avsnitt 1.3 om Centrala ekonomiska utgångspunkter).

Som beslutsunderlag är det dock intressant att uppskatta en skatteförändrings offentligfinansiella effekt på lång sikt när ekonomin nått ett nytt jämviktsläge. Vid beräkning av den långsiktiga effekten av selektiva mervärdesskatteförändringar är det framför allt viktigt att ta hänsyn till hur sysselsättningen påverkas, dels inom den sektor som direkt berörs av mervärdesskatteförändringen, dels inom andra sektorer (p.g.a. att omfördelning av konsumtionsutgifter mellan sektorer kan påverka den relativa sysselsättningen i sektorerna). Omfördelningen av konsumtionsutgifter till den varugrupp som erhåller sänkt mervärdesskatt beaktas också, eftersom det har en direkt effekt på mervärdesskatteintäkterna då skattesatsen skiljer sig åt mellan olika varugrupper.

Nedan följer en kort beskrivning av hur långsiktiga effekter har beräknats för en sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster i SOU 2011:24. Den statiska offentligfinansiella nettoeffekten av sänkt mervärdesskatt för restaurang- och cateringtjänster från 25 till 12 procent beräknades till -5,4 miljarder kronor för år 2012. Vid beräkning av de långsiktiga effekterna antas att mervärdesskattesänkningen övervältras fullt ut på priset (för en redogörelse kring detta antagande se SOU 2011:24 avsnitt 6.1.4). Vidare antas att egenpriselasticiteten för restaurang- och cateringtjänster är -0,8 (dvs. om priset sänks med 1 procent ökar efterfrågan med 0,8 procent)⁶¹.

Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster antas öka sysselsättningen varaktigt till följd av (1) ökat arbetskraftsutbud och (2) ökad arbetskraftsefterfrågan. Effekt (1) uppkommer till följd av att hemarbetet antas minska och marknadsarbetet ökar (lägre restaurangpriser gör att vi går ut och äter mat i stället för att inhandla råvarorna och laga maten själva, vilket frigör tid för

⁶¹ Assarsson, B, 2004, "Consumer Demand and Labour Supply in Sweden." *Bilaga 6 till Mervärdesskatteutredningen SOU 2005:57*.

marknadsarbete). Det i sin tur ökar den disponibla inkomsten. Det gör att efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster kan öka utan att konsumtionsutgifter i någon större utsträckning omfördelas från andra varugrupper. Därför antas att statens intäkter från mervärdesskatt inte påverkas nämnvärt på lång sikt samt att inga betydande negativa sysselsättningseffekter kan förväntas uppkomma i andra branscher. Effekt (2) uppkommer när ökad efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster leder till ökad efterfrågan på arbetskraft inom denna bransch. Denna effekt bedöms bli bestående då ojämvikter förekommer på arbetsmarknaden. Sammantaget beräknades den sänkta mervärdesskatten långsiktigt öka sysselsättningen med ca 6 000 helårsarbetskrafter.

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

Den långsiktiga offentligfinansiella kostnaden beräknades uppgå till ca 3,6 miljarder kronor 2012. Detta innebär att den långsiktiga offentligfinansiella effekten utgör knappt 70 procent av den statistiskt beräknade nettoeffekten för denna skatteförändring. Åtgärdens självfinansieringsgrad är därmed drygt 30 procent.

8 Punktskatter

Punktskatter räknas liksom mervärdesskatt till de indirekta skatterna, där skattesubjekt och skatteobjekt vanligen inte sammanfaller. Punktskatten betalas i regel in till staten av producenten eller distributören (skattesubjektet) men antas övervältras på konsumenten (skatteobjektet) via högre priser. Det är framför allt tre typer av produkter som beläggs med punktskatter: alkohol, tobak och energi. År 2015 beräknas intäkterna från punktskatter uppgå till ca 119 miljarder kronor.⁶² Denna skatteintäkt svarar för knappt 7 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, vilket motsvarar 13,5 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). Mellan åren 1994 till 1998 realvärdesäkrades även punktskatten på alkohol och tobak. Från och med 2012 justeras återigen punktskatten på samtliga tobaksprodukter med KPI.

Om varan inhandlas av *hushåll*, dvs. 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

⁶² Såsom punktskatterna redovisas i detta kapitel.

övervältras på priset påverkas den allmänna prisnivån (KPI-effekten). Vid beräkningar av KPI-effekten av en punktskattförändring ska prisförändringen beaktas inklusive mervärdesskatt. Den indirekta mervärdesskatteeffekten uppkommer redan första året, medan KPI-effekten normalt uppkommer med ett års fördröjning, dvs. året efter åtgärden trätt i kraft. Se mer om KPI-effekten i avsnitt 2.2.

En punktskattförändring på en vara som ingår i *företagens* förbrukning antas i en del fall övervältras på löner, vinster och priser. På kort sikt ger det en indirekt effekt bl.a. genom att förändringar av vinsten påverkar statens intäkter från skatt på företagsvinster (bolagsskatt). På lång sikt antas att punktskattförändringen 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 om övervältring.

8.1 Alkoholskatt

Skatterättsliga regler

Beskattningen av de olika dryckestyperna är i huvudsak proportionell mot dess alkoholstyrka. I budgetpropositionen för 2015 föreslår regeringen att punktskatten på öl, vin, andra jästa drycker och mellanklassprodukter höjs i genomsnitt med 9 procent och att punktskatten på sprit höjs med 1 procent, se vidare tabell 8.1.

Tabell 8.1 Skattesatser för alkoholdrycker 2011–2015

År	2011	2012	2013	2014	2015*
Etylalkohol (spritdrycker) (kr per liter ren alkohol)	501,41	501,41	501,41	506,42	511,48
Vin och andra jästa drycker (kr 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	8,11	8,84
Över 4,5 men högst 7,0 volymprocent	11,20	11,20	11,20	11,98	13,06
Över 7,0 men högst 8,5 volymprocent	15,41	15,41	15,41	16,49	17,97
Över 8,5 men högst 15,0 volymprocent	21,58	21,58	21,58	23,09	25,17
Över 15,0 men högst 18,0 volymprocent (endast vin)	45,17	45,17	45,17	48,33	52,68
Mellanklassprodukter (kr per liter)					
Över 1,2 men högst 15,0 volymprocent	27,20	27,20	27,20	29,10	31,72
Över 15,0 men högst 22,0 volymprocent	45,17	45,17	45,17	48,33	52,68
Öl (kr 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	1,78	1,94

Anm.: En * markerar att föreslagna skattesatser i budgetpropositionen för 2015 inkluderas.

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 2015 uppgå till omkring 13,68 miljarder kronor.

Tabell 8.2 Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter 2011–2015

År	2011	2012	2013	2014*	2015*
Intäkter (Mdkr, löpande priser)					
Etylalkohol ¹⁾ (spritdrycker)	4,35	4,33	4,00	3,98	3,98
Vin och andra jästa drycker	4,51	4,59	4,71	4,98	5,52
Mellanklassprodukter	0,17	0,18	0,18	0,19	0,21
Öl	3,19	3,24	3,33	3,61	3,97
Summa intäkter	12,21	12,33	12,21	12,75	13,68
Förbrukad kvantitet (Tusen liter)					
Etylalkohol ¹⁾ (spritdrycker)	21 187	21 417	20 270	19 257	19 064
Vin och andra jästa drycker	223 983	229 102	230 753	230 753	234 907
Mellanklassprodukter	5 393	5 418	5 369	5 369	5 369
Öl	396 737	403 005	414 491	418 636	422 822

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För intäkterna 2015 tas även hänsyn till föreslagna skatteförändringar i budgetpropositionen för 2015.

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

Beräkningskonvention

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Konsumtionen av alkoholvaror kan delas upp i registrerad konsumtion (Systembolagets samt restaurangernas försäljning) och oregistrerad konsumtion (exempelvis resandeförd eller smuggling). Den totala konsumtionen av alkoholhaltiga drycker antas oförändrad på kort sikt vid förändrade alkoholskatter. En höjning av den inhemska alkoholskatten förväntas leda till viss substitution från registrerad till oregistrerad konsumtion av alkoholvaran. Denna substitution beaktas vid beräkning av den offentligfinansiella effekten av förändrade alkoholskatter.

En skatteförändring för en viss alkoholvara antas inte ge upphov till någon förändring av konsumtionen av andra alkoholvaror. Vidare antas att en skatteförändring i Sverige får fullt genomslag på de inhemska konsumentpriserna. Liksom beskrivits ovan antas en förändring av det inhemska priset påverka den inhemska registrerade konsumtionen till följd av en substitution mellan inhemsk registrerad konsumtion och oregistrerad konsumtion, medan den totala konsumtionen antas vara oförändrad. Substitutionen från inhemsk konsumtion till oregistrerad konsumtion leder till minskade skatteintäkter.

Vid beräkning av hur mycket den registrerade konsumtionen förändras till följd av att den oregistrerade konsumtionen påverkas av förändrade priser i Sverige används en elasticitet på 0,5 för alla alkoholdrycker exklusive sprit. För sprit används en motsvarande elasticitet på 0,7. Det vill säga om det inhemska priset på registrerade alkoholvaror går upp med 1 procent minskar den inhemska registrerade konsumtionen av alkoholsorterna exklusive sprit till följd av ökad oregistrerad konsumtion med 0,5 procent. Elasticiteten har uppskattats genom att använda information om minskad inhemsk försäljning till följd av sänkt punktskatt på sprit i Danmark i oktober 2003. Sänkningen av den danska spritskatten gav upphov till en korspriseffekt genom att den svenska inhemska konsumtionen påverkades av prisförändringen i Danmark. Korspriselasticiteten som utgörs av kvoten mellan den procentuella förändringen av inhemsk registrerad konsumtion och den procentuella prisförändringen i Danmark uppskattades till mellan 0,25 och 0,5. I en artikel av Asplund et al (2007)⁶³ studeras hur prisförändringar på alkohol i Danmark påverkar gränshandeln i Sverige. Deras resultat visar på en korspriselasticitet för öl på omkring 0,35 nära landsgränsen och 0,2 längre ifrån gränsen. Den oregistrerade handeln sträcker sig utöver Danmark även till andra länder och tax-free försäljning. Detta resultat ligger således i linje med de elasticiteter som används för alkoholdrycker i beräkningskonventionerna.

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 9 procent, från 1,78 till 1,94 kronor per volymprocent alkohol och liter

Skattehöjningen för en flaska öl, 50 cl, med en alkoholhalt på 5,3 volymprocent blir 53 öre inklusive moms. Vid ett antagande om att ett genomsnittligt pris på öl, exklusive skatter, per liter ren alkohol är 305 kr. Detta pris motsvarar ungefär vad en halvlitersflaska Mariestad Export med en alkoholhalt på 5,3 procent kostar. Vid skattehöjningen kommer lönsamheten i att substituera inhemskt konsumerad alkohol mot oregistrerad

⁶³ Asplund, Friberg och Wilander, 2007, "Demand and Distance: Evidence on Cross-Border Shopping".

konsumtion att öka, samtidigt som den totala konsumtionen antas vara konstant. Vid antagandet att en inhemsk prishöjning med 1 procent minskar den inhemska registrerade konsumtionen till följd av ökad oregistrerad konsumtion med 0.5 procent innebär detta att konsumtionen av inhemsk öl minskar från 21 987 tusen liter ren alkohol till 21 623.

Punktskatten på öl höjs i detta exempel från 178 till 194 kr per liter ren alkohol. Konsumerad kvantitet före höjningen utgörs av en prognos för 2015.

Förändring i punktskatteintäkter

- (+) Högre punktskatteintäkter:
 Konsumtion i miljoner liter ren alkohol *
 punktskattehöjning
 $21\,623 * (194 - 178) = 0,346$ mdkr
- (-) Lägre punktskatteintäkter p.g.a. substitution av
 registrerad konsumtion mot oregistrerad
 konsumtion:
 Ökad införsel * skattesats före höjning
 $(21\,987 - 21\,623) * 178 = 0,065$ mdkr

Förändring i mervärdesskatteintäkter

- (+) Högre mervärdesskatteintäkter p.g.a. högre pris på öl:
 Konsumtion i miljoner liter ren alkohol * högre
 mervärdesskatt
 $21\,623 * ((194 - 178) * 0,25) = 0,086$ mdkr
- (-) Lägre mervärdesskatteintäkter p.g.a. substitution av
 registrerad konsumtion mot oregistrerad konsumtion:
 Ökad införsel * förlorad mervärdesskatt
 $(21\,987 - 21\,623) * ((305 + 178) * 0,25) = 0,044$ mdkr

Sammanlagd effekt

- (=) Sammanlagt erhålls en bruttoeffekt på
 $0,346 - 0,065 = 0,281$ mdkr och en nettoeffekt på
 $0,346 - 0,065 + 0,086 - 0,044 = 0,323$ mdkr år 2015.

I tabell 8.3 framgår att för staten och den konsoliderade offentliga sektorn blir nettoeffekten ikraftträdandeåret (2015) 0,32 mdkr medan bruttoeffekten för åtgärden uppgår till 0,28 mdkr. Då prisökningen påverkar KPI blir inkomstökningen mindre efterföljande år.

Tabell 8.3 Höjd punktskatt på öl från 1,78 till 1,94 kronor per volymprocent alkohol och liter.

Mdkr

Bruttoeffekt						0,28
Nettoeffekter, år	2015	2016	2017	2018	Varaktig	
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</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. Ålderspensionssystemet	0,00	-0,03	-0,01	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,02</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
C. Staten	0,32	0,29	0,29	0,29	0,29	0,29
Direkta skatter på arbete	0,00	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Skatt på konsumtion och insatsvaror						
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Skatt på öl	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28
Mervärdesskatt	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,32</i>	<i>0,31</i>	<i>0,31</i>	<i>0,31</i>	<i>0,31</i>	<i>0,31</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	0,32	0,27	0,28	0,29	0,29	0,29

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid. Nollorna i kolumnen för 2015 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 värderelaterad skatt. Utöver punktskatt på cigaretter betalas även mervärdesskatt på 25 procent av detaljhandelspriset (inklusive punktskatt).

Skattesatserna för 2015 anges i lagen (1994:1563) om tobaksskatt. För efterföljande år multipliceras det angivna skattebeloppet med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan konsumentprisindex (KPI) i juni 2014 och prisläget i juni det året närmast före det år beräkningen avser. När det gäller cigaretter ska omräkningen endast avse styckeskatten. Senast i november varje år ska regeringen i en förordning fastställa det kommande kalenderårets tobaksskattesatser.

Tabell 8.4 anger skattesatserna på tobak för åren 2011-2015. I budgetpropositionen för 2015 föreslår regeringen att för 2015 höjs skatten på alla tobaksvaror utom snus med ca 6 procent utöver KPI-indexering. Styckesskatten på cigaretter uppgår 2015 till 1,51 kronor. Därutöver tas punktskatt ut via den värderelaterade skatten 1 procent av detaljhandelspriset. Den totala punktskatten på ett paket med 19 cigaretter blir då 29,26 kronor.⁶⁴ Cigarrer och cigariller beskattas 2015 med 1,33 kronor per styck, rökto bak med 1 841 kronor per kg och tuggtobak med 476 kronor per kg. I budgetpropositionen för 2015 föreslår regeringen att för 2015 höjs skatten på snus med 12 procent utöver KPI-indexering. Snus beskattas 2015 med 432 kronor per kg.

Tabell 8.4 Skattesatser tobak 2011–2015

Kr/styck, procent och kr/kg

År	2011	2012	2013	2014	2015*
Cigaretter					
Styckskatt, kr/styck	1,27	1,40	1,41	1,41	1,51
Värderelaterad skatt på detaljhandelspriset, procent	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Cigariller och cigarrer, kr/styck	1,12	1,24	1,25	1,25	1,33
Tobak, kr/kg	1 560	1 718	1 735	1 732	1 841
Snus, kr/kg	336	382	386	385	432
Tuggtobak, kr/kg	402	444	449	448	476

Anm.: En * markerar att föreslagna skattesatser i budgetpropositionen för 2015 inkluderas.

Statistik

I tabell 8.5 presenteras skatteintäkter och förbrukad kvantitet för 2011–2013 samt prognoser för 2014 och 2015. Tobaksskatten förväntas ge ca 11,44 miljarder kronor i intäkter 2015.

⁶⁴ Denna punktskatt har beräknats på ett paket, innehållandes 19 cigaretter, som 2014 kostade 55 kr.

Tabell 8.5 Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter 2011–2015

År	2011	2012	2013	2014*	2015*
Intäkter Mdkr, löpande priser					
Cigaretter	8,40	8,41	7,77	8,00	8,48
Cigarrer/cigariller	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
Tobak	0,46	0,36	0,32	0,30	0,30
Snus	2,06	2,17	2,33	2,32	2,61
Tuggtobak	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summa intäkter	10,96	11,00	10,47	10,74	11,44
Förbrukad kvantitet					
Cigaretter, <i>miljoner styck</i>	6 491	5 902	5 416	5 362	5 308
Cigarrer/cigariller, <i>miljoner styck</i>	43	46	41	40	40
Tobak, <i>tusen kg</i>	295	231	181	172	164
Snus, <i>tusen kg</i>	6 120	6 470	6 035	6 035	6 035
Tuggtobak, <i>tusen kg</i>	12	12	13	13	13

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För intäkterna 2015 tas även hänsyn till föreslagna skatteförändringar i budgetpropositionen för 2015.

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

Beräkningskonvention

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Budgeteffekter av en förändring av skatter på cigaretter, snus och röktoak, beräknas på liknande sätt som en förändring av alkoholskattesatsen. Den totala konsumtionen antas på kort sikt förbli oförändrad, men prishöjningar medför substitution mot oregistrerade varor.

Egenpriselasticiteten för cigaretter i industrialiserade länder har skattats i ett flertal studier. De flesta av dessa skattar elasticiteten till mellan -0,25 och -0,5.⁶⁵ Egenpriselasticiteten fångar hur konsumtionen av en vara påverkas av en prisförändring på den varan. Med utgångspunkt i ovanstående skattningar utgår beräkningskonventionen från att konsumtionen av registrerade cigaretter och röktoak minskar med 0,2 procent till följd av ökad substitution vid en prishöjning på cigaretter med 1 procent. För snus skattas motsvarande elasticitet till 0,1 procent.

⁶⁵ Se exempelvis Chaloupka and Warner, 2000, "The Economics of Smoking", *Handbook of Health Economics*, s. 1539 – 1627.

För cigarrer och tuggtobak antas oförändrade kvantiteter för dessa tobaksslag vid en prisförändring.

8.3 Energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter

Skatterättsliga regler

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

Riksdagen beslutade den 9 december 2009 enligt prop. 2009/10:41 om ett antal förändringar av reglerna för koldioxid- och energiskatt som träder i kraft 2010, 2011, 2013 och 2015. Nedan beskrivs regelverket som gäller från och med 1 januari 2015.

Koldioxidskatten är proportionell mot de koldioxidutsläpp som uppstår vid förbränning av fossila bränslen och motsvarar 112 öre per kg koldioxid.

Energiskatten på fossila bränslen och elkraft utgår med ett visst belopp per volym-, vikt- eller energienhet. För fossila uppvärmningsbränslen tas energiskatten från och med 2011 ut proportionellt efter energiinnehåll. Den generella energiskattenivån för dessa bränslen motsvarar 8,5 öre per kWh. Energiskatten för bränslen som används som drivmedel tas inte ut proportionellt efter energiinnehåll. Skattesatserna för bensin och dieselbränsle som drivmedel är differentierade ur miljösynpunkt beroende på innehållet av bl.a. bly, bensen, svavel och aromatiska kolväten. Den 1 januari 2014 sänktes energiskatten för blyfri flygbensin som används för privata ändamål med 0,75 kronor per liter till nivån för energiskatt miljöklass 2 bensin. 2015 är denna energiskattesats 3 kronor och 28 öre per liter.

För fossila bränslen som används som drivmedel utgår de generella skattesatserna för koldioxidskatt och energiskatt i hushållssektorn och näringslivet. För dieselbränsle som används i jord- och skogsbruksmaskiner återbetalas koldioxidskatt med 0,90 kronor per liter.

Från och med 1 februari 2013 befrias upp till och med 5 volymprocent hållbara biodrivmedel i bensin och dieselbränsle helt från koldioxidskatt och till viss del från energiskatt. För låginblandade biodrivmedel i bensin uppgår energiskattebefrielsen till 89 procent

av den energiskatt som gäller för bensen. I budgetpropositionen för 2015 föreslår regeringen p.g.a. överkompensation att Fame (fettsyrametylester) som låginblandas i dieselbränsle ska beskattas efter energiinnehåll. Energiskatt efter energiinnehåll motsvarar 92 procent av den energiskatt som gäller för dieselbränsle eller 1 686 kronor per kubikmeter. Förslaget innebär en sänkning av energiskattebefrielsen från 84 till 8 procent av den energiskatt som gäller för dieselbränsle och förändringen föreslås träda ikraft 1 januari 2015. För icke-hållbara biodrivmedel som ingår i bensen eller dieselbränsle tas koldioxid- samt energiskatt ut med samma belopp per volymenhet som för motsvarande fossilt bränsle. I budgetpropositionen för 2015 föreslår regeringen p.g.a. överkompensation att det införs en energiskatt på Fame som höginblandas i dieselbränsle. Energiskattebefrielsen föreslås sänkas från 100 till 44 procent av energiskatten på fossil diesel och föreslås träda ikraft 1 januari 2015. I budgetpropositionen föreslås även att begränsningen som innebär att skattebefrielse endast gäller upp till och med 15 volymprocent HVO (hydrerade vegetabiliska oljor) i dieselbränsle slopas. Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2015 men tillämpas för tid från och med den 1 maj 2014. Det tidigare av riksdagen beslutade kvotpliktssystemet för låginblandade biodrivmedel och relaterade skatteändringar har av regeringen i prop. 2013/14:246 föreslagits utgå.

Skatteuttaget är differentierat för fossila bränslen som används till drift av stationära motorer och uppvärmning. För hushålls- och tjänstesektorerna utgår full koldioxidskatt (112 öre per kg koldioxid) och full energiskatt (8,5 öre per kWh). För industri utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter, förkortat handelssystemet, samt inom jord-, skogs- och vattenbruk är koldioxidskatten nedsatt till 30 procent av hushålls- och tjänstesektornivån. Även energiskatten är nedsatt till 30 procent av denna nivå. För industri inom handelssystemet slopades koldioxidskatten 2011 och energiskatten är 30 procent av den generella nivån. För dieselbränsle som används för drift av fordon i viss gruvindustriell verksamhet är energiskatten nedsatt till 14 procent av nivån på energiskatten på dieselbränsle. Energiskattens nivå motsvarar då den nivå som gäller för eldningsolja inom industrin, ca 255 kr per m³. En särskild nedsättning kan även medges för energiintensiva företag inom industrin eller inom jord-, skogs- och vattenbruk där koldioxidskatten för bränslen som används som uppvärmning eller för drift av stationära motorer

överstiger 1,2 procent av försäljningsvärdet (omsättningen). Nedsättningen innebär att det överskjutande beloppet sätts ned till 24 procent av den skatt som annars skulle ha betalats. För berörda företag innebär det en koldioxidskattenivå som motsvarar 8 öre per kilogram koldioxid. (112 öre per kilogram koldioxid*0,3*0,24). Nedsättningarna får aldrig understiga de minimiskattenivåer som anges i energiskattedirektivet. Riksdagen beslutade 2009 att den särskilda nedsättningen slopas 2015.

Fossila bränslen som används i annan värmeproduktion än inom industrin eller i kraftvärmeverk beskattas med full koldioxid- och energiskatt om anläggningen inte omfattas av handelssystemet. Från och med 1 januari 2014 uppgår koldioxidskatten till 80 procent av den generella koldioxidskattenivån för fossila bränslen som används i värmeverk inom handelssystemet. Nivån på energiskatten motsvarar den generella skattenivån, dvs. 8,5 öre per kWh. Det gäller andra regler för värmeproduktion i kraftvärmeverk (samtidig produktion av värme och el) jämfört med värmeproduktion i värmeverk. Vid bränsleanvändning för värmeproduktion 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. Vid bränsleanvändning för värmeproduktion i kraftvärmeverk inom handelssystemet slopades koldioxidskatten 2013 och nivån på energiskatten motsvarar 30 procent av den generella nivån. För den del av bränslet i kraftvärmeverk som motsvarar elproduktionen betalas ingen koldioxid- eller energiskatt.

Energiskatten på el för hushålls- och tjänstesektorerna i mellersta och södra Sverige är 29,4 öre per kWh år 2015. Energiskatten på el för hushålls- och tjänstesektorerna i norra Sverige är 19,4 öre per kWh, dvs. nedsatt med 10 öre per kWh. Energiskatten på el som används i industrin samt i jord-, skogs- och vattenbruk uppgår till 0,5 öre per kWh.

Energiskattesatserna på el, koldioxid- och energiskatterna räknas, i normalfallet, årligen om med förändringen i faktiskt konsumentprisindex (KPI). Riksdagen beslutade i december 2009 om ändringar av koldioxid- och energiskattesatserna på bränslen för åren 2011, 2013 och 2015 i enlighet med prop. 2009/10:41. Av praktiska skäl ansågs då inte att den årliga indexomräkningen av skattesatser lämplig. I stället togs hänsyn till prognostiserade förändringar i KPI redan i samband med att koldioxid- och

energiskattesatserna för 2011, 2013 och 2015 lades fast i lagen om skatt på energi. Skattesatserna på bränsle 2015 beslutades av riksdagen 2009 men energiskatten på el 2015 räknas dock om med faktiska förändringen i KPI. För 2015 medför indexomräkningen att skatten på el för hushålls- och tjänstesektorerna i mellersta och södra Sverige höjs med 0,1 öre per kWh 2015 jämfört med 2014. På grund av avrundningsregler medför inte indexomräkningen av energiskattesatserna på el några ytterligare ändrade skattesatser 2015 jämfört med 2014.

Företag som deltar i *programmet för energieffektivisering* befrias från energiskatten på el i femåriga programperioder. Lagen om program för energieffektivisering upphörde att gälla den 1 januari 2013, men för företag som före utgången av 2012 har godkänts som deltagare i programmet gäller skattebefrielsen programperioden ut. För merparten av de deltagande företagen löpte programperioden ut vid halvårsskiftet 2014.

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

En särskild skatt tas ut på den högsta tillåtna *termiska effekten i en kärnkraftsreaktor*. Skattesatsen är för närvarande 12 648 kronor per MW och månad. Regeringen föreslår i budgetpropositionen för 2015 att skattesatsen höjs till 14 770 kronor per MW och månad från och med den 1 januari 2015.

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 klass I lagts om till att vara baserad på fordonets koldioxidutsläpp vid blandad körning från och med den 1 oktober 2006. Personbilar klass I av fordonsår 2006 eller senare samt personbilar av tidigare fordonsår än 2006 som uppfyller kraven för miljöklass 2005, El eller Hybrid ingick inledningsvis i den koldioxidbaserade fordonsskatten. Sedan den 1 januari 2011 omfattas även lätta lastbilar, lätta bussar och husbilar som tagits i bruk för första gången efter 2010 av den koldioxidbaserade

fordonsskatten. Övriga fordon kvarstår i det viktbaseade systemet.

En dieseldriven personbil har högre fordonsskatt än motsvarande bensindriven personbil för att kompensera för att energiskatten på dieselbränsle är lägre än energiskatten på bensin. I den koldioxidbaseade fordonsskatten ingår en bränslefaktor som höjer skatten för dieseldrivna lätta fordon. Bränslefaktorn för dieseldrivna lätta fordon föreslås fr.o.m. den 1 januari 2015 vara 2,37. Bränslefaktorn kalibreras utifrån energiskatten på bensin och dieselbränsle, fordonsskatten på bensindrivna bilar samt mervärdesskatten. För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaseade fordonsskatten används också ett fast miljö-tillägg för att kompensera för att de fordonen generellt har högre utsläpp av kväveoxid och partiklar. För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaseade fordonsskatten och som blivit skattepliktiga för första gången före den 1 januari 2008 är miljö-tillägget 500 kronor och för de fordon som blivit skattepliktiga från och med den 1 januari 2008 är miljö-tillägget 250 kronor.

I budgetpropositionen för 2015 föreslås en höjning av fordonsskatten för flertalet lätta fordon. Inom den koldioxidbaseade fordonsskatten föreslås att fordonsskatten höjs genom att utsläppsnivån då koldioxidbeloppet börjar tas sänks från 117 till 111 gram koldioxid per kilometer samt genom att koldioxidbeloppet höjs från 20 till 22 kronor för lätta fordon som drivs med bensin eller dieselbränsle. För fordon som är utrustade med teknik för drift med en bränsleblandning som till övervägande del består av alkohol, eller helt eller delvis med annan gas än gasol, höjs koldioxidbeloppet från 10 till 11 kronor. Samtidigt föreslås en justering av bränslefaktorn som används vid beräkningen av fordonsskatten för lätta fordon drivna på diesel från 2,33 till 2,37. Även den viktbaseade fordonsskatten för lätta fordon föreslås höjas med ca 11 procent för dieseldrivna fordon och med ca 14 procent för övriga fordon.

Riksdagen beslutade den 9 december 2009 att personbilar med bättre miljöegenskaper befrias från fordonsskatt under fem år från det att bilen blivit skattepliktig för första gången. Bestämmelserna har tillämpats sedan den 1 juli 2009.

Från och med den 1 januari 2013 är reglerna för befrielse från fordonsskatt ändrade. De ändrade kraven utgår från de utsläppskrav som regleras i EU-förordningen om utsläppsnormer för nya

personbilar och numera omfattar skattebefrielsen förutom personbilar även husbilar, lätta lastbilar och lätta bussar.

Skatt tas sedan 2007 ut på *trafikförsäkringspremier*. Skatten tas ut med 32 procent av intjänade premier och med 22 procent av mottagna trafikförsäkringsavgifter.

Lagen (2004:629) om trängselskatt trädde i kraft den 1 januari 2005. Trängselskatt tas ut i Stockholm, men även i Göteborg från och med den 1 januari 2013. *Skatterna på handelsgödsel och bekämpningsmedel* infördes 1984. I budgetpropositionen för 2015 föreslås att skatten på bekämpningsmedel höjs från 30 till 34 kronor per kilogram från och med 1 januari 2015. 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. I budgetpropositionen för 2015 föreslås att skatten på deponerat avfall höjs från 435 till 500 kronor per ton från och med 1 januari 2015. 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. I budgetpropositionen för 2015 föreslås att skatten på naturgrus höjs från 13 till 15 kronor per ton från och med 1 januari 2015.

Skattesatser för energi- och miljörelaterade skatter redovisas i tabell 8.6.

Tabell 8.6 Punktskattesatser energi- och miljörelaterade skatter 2011–2015

År	Enhet	2011	2012	2013	2014	2015*
Energiskatt						
Bensin	kr/liter					
Miljöklass 1		3,06	3,14	3,13	3,13	3,25
Alkylatbensin ¹⁾		1,37	1,41	1,40	1,40	1,46
Miljöklass 2		3,09	3,17	3,16	3,16	3,28
Övrigt		3,81	3,91	3,91	3,90	4,07
Dieselbränsle	kr/m ³					
Miljöklass 1		1 524	1 566	1 762	1 759	1 833
Miljöklass 2		1 786	1 835	2 031	2 028	2 113
Miljöklass 3		1 924	1 977	2 172	2 169	2 259
Eldningsolja	kr/m ³	797	819	817	816	850
Natargas, drivmedel	kr/1000m ³	0	0	0	0	0
Natargas, uppvärmning	kr/1000m ³	880	904	903	902	939
Gasol, drivmedel	kr/ton	0	0	0	0	0
Gasol, uppvärmning	kr/ton	1 024	1 052	1 050	1 048	1 092
Kol och koks	kr/ton	605	622	621	620	646
Koldioxidskatt						
Bensin	kr/liter	2,44	2,51	2,50	2,50	2,60
Diesel- och eldningsolja	kr/m ³	3 017	3 100	3 093	3 088	3 218
Natargas, drivmedel	kr/1000m ³	1 581	1 624	1 853	1 850	2 409
Natargas, uppvärmning	kr/1000m ³	2 259	2 321	2 316	2 313	2 409
Gasol, drivmedel	kr/ton	2 222	2 283	2 603	2 599	3 385
Gasol, uppvärmning	kr/ton	3 174	3 261	3 254	3 249	3 385
Kol och koks	kr/ton	2 625	2 697	2 691	2 687	2 800
Energiskatt på el						
Tillv.industri, jord- skogs- och vattenbruk	öre/kWh	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
Vissa kommuner i norra Sverige ²⁾		18,7	19,2	19,4	19,4	19,4
Kommuner i övriga Sverige		28,3	29,0	29,3	29,3	29,4
Skatt på bekämpningsmedel, aktiv substans	kr/kg	30	30	30	30	34
Skatt på avfall, deponi	kr/ton	435	435	435	435	500
Skatt på naturgrus	kr/ton	13	13	13	13	15

Anm.: En * markerar att föreslagna åtgärder i budgetpropositionen för 2015 inkluderas.

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

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

Statistik

Intäkterna från de olika energi-, miljö- och fordonsrelaterade punktskatterna beräknas 2015 till ca 91 miljarder kronor, vilket motsvarar 77 procent av de totala intäkterna från punktskatterna.

Tabell 8.7 Intäkter från energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter 2011–2015

Mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013	2014*	2015*
Energiskatt					
El	20,23	20,26	21,07	20,33	21,41
Bensin ¹⁾	12,35	11,66	11,10	10,18	10,60
Oljeprodukter m.m. utom bensin ²⁾	8,01	8,20	8,74	8,56	10,12
Koldioxidskatt					
Bensin	9,87	9,34	8,85	8,27	8,41
Oljeprodukter m.m. utom bensin	15,50	15,91	15,18	14,38	16,64
Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer	3,85	3,94	4,04	3,82	4,72
Svavelskatt på bränslen	0,03	0,03	0,01	0,03	0,03
Särskild skatt mot försurning	0,06	0,05	0,06	0,06	0,06
Skatt på råttolja	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summa energirelaterade skatter	69,89	69,39	69,04	65,62	71,98
Fordonsskatt	11,24	11,19	11,49	11,68	13,56
Vägavgift på tunga fordon	0,78	0,77	0,75	0,77	0,83
Trängselskatt	0,80	0,81	1,49	1,66	1,86
Skatt på försäkringspremier	2,91	2,83	2,77	2,76	2,79
Summa fordonsrelaterade skatter	15,72	15,60	16,50	16,87	19,04
Skatt på bekämpningsmedel	0,06	0,06	0,06	0,07	0,07
Avfallsskatt, deponi	0,20	0,20	0,12	0,11	0,12
Skatt på naturgrus	0,19	0,17	0,15	0,17	0,19
Totalsumma	86,06	85,41	85,87	82,83	91,40

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För 2015 tas även hänsyn till föreslagna och aviserade skatteförändringar i budgetpropositionen för 2015.

¹⁾ Fr.o.m. 1 februari 2013 inklusive energiskatt för låginblandade biodrivmedel i bensin

²⁾ Fr.o.m. 1 februari 2013 inklusive energiskatt för låginblandade biodrivmedel i diesel. Fr.o.m. 1 januari 2015 inklusive energiskatt för höginblandad Fame.

Energiskatten på fossila bränslen och elkraft svarar för ca 42 miljarder kronor av intäkterna, medan koldioxidskatten svarar för ca 25 miljarder kronor av intäkterna. Fordonsskatt som tas ut

på innehav av motorfordon svarar för ca 13,6 miljarder kronor av intäkterna.

Tabell 8.8 Vissa skattebaser för energi 2011–2015

År	Enhet	2011	2012	2013	2014*	2015*
Bensin, Miljöklass 1 ¹⁾	1 000 m ³	4 055	3 724	3 536	3 368	3 217
Dieselbränsle, Miljöklass 1 ²⁾	1 000 m ³	4 936	4 791	4 767	4 747	4 871
<i>varav arbetsmaskiner, jord- och skogsbruk</i>	1 000 m ³	487	487	483	483	480
Naturgas, drivmedel	milj. m ³	46	56	57	61	64
Biogas, drivmedel	milj. m ³	75	83	90	96	101
Etanol, låginblandad, drivmedel	1 000 m ³	204	192	179	167	160
Etanol, ren, drivmedel	1 000 m ³	216	215	176	173	170
FAME, låginblandad, drivmedel	1 000 m ³	224	251	240	253	259
FAME, ren, drivmedel	1 000 m ³	26	42	54	56	59
HVO, Låginblandad	1 000 m ³	45	111	289	413	424
Eldningsolja, hushåll och service ³⁾	1 000 m ³	589	547	452	400	412
Naturgas, hushåll och service, uppvärmning	milj. m ³	175	162	136	131	143
El, hushåll och service ⁴⁾	GWh	69 469	71 452	71 484	70 785	72 277
<i>varav norra Sverige</i>	GWh	9 162	9 423	9 427	9 335	9 532

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Baserna baseras på Energimyndighetens kortsiktsprognos över energianvändningen, hösten 2013, samt EN 20 SM 0904,1004 resp. 1206. Egna beräkningar för dieselbränsleanvändningen och för elanvändningen i norra Sverige.

¹⁾ Exklusive låginblandad etanol.

²⁾ Exklusive låginblandade Fettsyrametylestrar (FAME) och Hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter (HVO).

³⁾ Eldningsolja som normalbeskattas.

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

Tabell 8.9 Vissa skattebaser för bilar och motorcyklar 2011–2015

Tusental fordon

År	2011	2012	2013	2014	2015*
Koldioxidrelaterade systemet för fordonsskatt					
Bensindrivna personbilar	1 634	1 697	1 752	1 828	1 894
Dieseldrivna personbilar	528	687	848	1 015	1 186
Alternativbränsledrivna personbilar	235	252	262	267	275
Lätta lastbilar och lätta bussar	-	60	102	129	157
Viktrelaterade systemet för fordonsskatt					
Bensindrivna personbilar	1 750	1 567	1 375	1 216	1 041
Dieseldrivna personbilar	129	117	105	94	82
Lätta lastbilar och lätta bussar	449	422	387	368	342
Tunga lastbilar	81	80	79	78	78
Tunga bussar	14	14	14	14	14
Motorcyklar	248	243	236	239	238
Totalt	4 067	5 140	5 161	5 251	5 306

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

Beräkningskonvention

Energi- och miljöskatterna belastar hushållens konsumtion och 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, den offentliga sektorn eller företagen betalar skatterna. Förbrukningsfördelningen i tabell 8.10 mellan hushåll, företag och offentlig sektor är därför av central betydelse vid beräkningar av offentligfinansiella effekter.

Tabell 8.10 Förbrukning av olika energislag: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn 2014

Procent

Energislag	Hushåll	Företag	Offentlig sektor
<i>Transporter, inkl arbetsmaskiner¹⁾</i>			
Bensin (koldioxid- och energiskatt)	71%	27%	2%
Dieselbränsle (koldioxid- och energiskatt)	20%	78%	2%
Naturgas (koldioxidskatt)	22%	56%	22%
<i>Uppvärmning²⁾</i>			
Eldningsolja (koldioxid- och energiskatt)	48%	36%	16%
Naturgas (koldioxid- och energiskatt)	30%	60%	10%
<i>El (energiskatt)³⁾</i>	60%	28%	12%

Anm.: Fördelningen baseras på SCB statistik; EN 20 SM 1203 samt EN 20 SM 1403. Egna beräkningar för dieselbränsle och naturgas för transporter.

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

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

³⁾ Hushåll och service.

Vid förändringar i beskattningen beräknas först bruttoeffekterna som förändrade förbrukningskostnader för hushåll, företag och den offentliga sektorn enligt fördelningen som ges i tabell 8.10. Den offentligfinansiella nettoeffekten räknas därefter ut genom att hänsyn tas till olika indirekta effekter.

För den del av skatteförändringen som påverkar hushållen beräknas nettoeffekten på samma sätt som vid en förändring av mervärdesskatten (se kapitel 7). Prisförändringar för hushåll (inklusive 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.

För offentliga sektorns konsumtion antas ingen mervärdesskatteeffekt uppstå. Vidare görs ett antagande om att kommunernas ekonomi är i balans genom att ökade kommunala kostnader motverkas av minskad kommunal konsumtion. Förbrukningskostnaden för den offentliga sektorn läggs in som en post för hushållssektorn, se exempel 8.2 nedan. Vad gäller

företagens andel av bruttoeffekten (*volym * skattesatsförändring * 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 ¹⁾	-38,05	-57,07	-66,58	-71,34	-73,72	-76,09
Vinster	-25,00	-12,50	-6,25	-3,13	-1,56	0,00
Priser	25,00	12,50	6,25	3,13	1,56	0,00

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

När lönesumman sjunker med 38,05 procent av bruttoeffekten påverkas de inkomst- och utgiftstitlar som är relaterade till lönerna, dvs. arbetsgivaravgifter, förmåner och skatter. Genom att skattehöjningen reducerar företagens 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) avkastningsnivå⁶⁶ bibehålls därmed på lång sikt. Vid beräkning av den varaktiga

⁶⁶ Antagandet om en given kapitalavkastningsnivå avser alla sektorer. Ingen skillnad görs således mellan konkurrensutsatta och skyddade sektorer.

effekten antas hela skatteförändringen övervältras på lönekostnaderna. Det innebär att lönesumman har sjunkit med 76,09 procent av bruttoeffekten efter att en anpassning till ett nytt läge i ekonomin.

Effekten av en förändrad skatt på termisk effekt i ett kärnkraftverk beräknas inte på det sätt som anges ovan. I stället antas att skatteförändringen enbart påverkar kraftbolagens vinster, vilket ger upphov till indirekta effekter i form av förändrade intäkter från skatt på företagsvinster. Den indirekta effekten ges av 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 företagens resultat. För den del av skatteförändringen som påverkar ett statligt ägt företags resultat bedöms den offentligfinansiella effekten vara noll. Skatteförändringar på bekämpningsmedel och dieselbränsle 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 skatt på trafikförsäkringspremier. Således sammanfaller bruttoeffekten med nettoeffekten för den del av skatteförändringen som berör hushållen. De fordonsskatteförändringar som antas påverka hushållen är skatt på motorcyklar och personbilar. Förändringar i skatt på övriga fordon antas påverka företagen, som t.ex. skatt på bussar, lastbilar och olika typer av motorredskap. Sådana förändringar förutsätts enbart ge effekt på företagens vinster och beräkning av nettoeffekten görs på samma sätt som för skatten på termisk effekt, dvs. som bruttoskatteförändringen multiplicerad med $(1 - \text{skatt på företagsvinster})$.

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

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

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

En skatteköjning 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 totala bensinförbrukningen år 2015 beräknas uppgå till ca 3,22 miljoner m³ och fördelas enligt tabell 8.10. Det innebär att 2,28 miljoner m³ förbrukas av hushållen, 0,06 miljoner m³ av offentliga sektorn och resterande 0,87 miljoner m³ av företagen.

Med antagande om en oförändrad bensinvolymer ger skatteköjningen en **bruttoeffekt** på 0,74 mdkr för den konsoliderade offentliga sektorn, varav 0,53 mdkr härrör från hushållssektorn, 0,01 mdkr från offentlig sektors konsumtion och 0,20 mdkr från företagssektorn.

För **hushållssektorn** medför skatteköjningen även ökade mervärdesskatteintäkter (för offentliga sektorns konsumtion uppstår däremot ingen mervärdesskatteeffekt). Kommunerna antas vidare öka eller minska sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den resultatförbättring eller resultatförsämring som uppkommer (för en utförlig förklaring se avsnitt 6.1). Detta innebär att nettoeffekten för hushållssektorn, inklusive offentlig sektor, år 2015 beräknas till 0,68 mdkr. Eftersom skatteköjningen, inklusive mervärdesskatt, påverkar KPI, uppkommer en KPI-effekt året efter ikraftträdandet. Med KPI-effekten beräknas nettoeffekten år 2016 till 0,54 mdkr för hushållssektorn inklusive offentlig sektor. Den varaktiga effekten beräknas till 0,61 mdkr ($\approx 0,54 \text{ mdkr} \cdot 1,25 \cdot (1 - 0,1023)$)⁶⁷ för hushållssektorn inklusive offentlig sektor.

⁶⁷ 0,1023 motsvarar den sammanlagda indirekta varaktiga KPI-effekten för ålderspensionssystemet och staten 2018, se tabell 2.2 för KPI-effekter övriga år.

Effekterna för staten, ålderspensionssystemet och kommunerna redovisas i tabell 8.12 genom att använda fördelningen av KPI-effekten i avsnitt 2.2.

För den del av förbrukningen som sker i **företagssektorn**, blir övervältras bruttoeffekten enligt tabell 8.11. På kort sikt ger övervältringen på vinsten lägre intäkter från skatt på företagsvinster. Effekter av övervältringen på priset redovisas inte, eftersom det i beräkningen förutsätts att KPI-effekten och mervärdesskatteeffekten tar ut varandra. Övriga effekter på kort sikt beror på övervältringen relaterade till lönerna. På lång sikt antas hela skattehöjningen övervältras på lönerna. De sänkta lönekostnaderna medför att intäkterna från den statliga inkomstskatten och från sociala avgifter minskar. Samtidigt reduceras statens utgifter för löner och intjänade förmåner. Övervältringen av skattehöjningen på lönerna ger likartade varaktiga effekter för ålderspensionssystemet; lägre inbetalda avgifter men även lägre förmåner. Nettoeffekten 2015 för den konsoliderade offentliga sektorn från företagens bensinförbrukning uppgår till 0,16 mdkr. Den varaktiga effekten från företagens bensinförbrukning uppgår till 0,17 mdkr.

Den totala nettoeffekten år 2015 för den konsoliderade offentliga sektorn av en skattehöjning med 0,23 kronor per liter bensin beräknas till 0,84 mdkr (=0,68 mdkr från hushåll+ 0,16 mdkr från företag, se tabell 8.12). **Den totala (statiska) varaktiga effekten** blir 0,78 mdkr (=0,61+0,17).

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

Det bör betonas att exemplet endast redovisar de offentligfinansiella effekterna för bensin, och att en generell höjning av koldioxidskatten också medför skatteintäkter från andra fossila bränslen. Om koldioxidskattehöjningen är generell blir den offentligfinansiella nettoeffekten 2015 av en skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid 2,37 mdkr. Bensinförbrukningen står därmed för ca 35 procent (=0,84/2,37) av intäkterna från koldioxidskattehöjningen.

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

Mdkr, fasta priser och volymer

Hushåll och offentlig sektor					
Bruttoeffekt					0,54
Nettoeffekter, År	2015	2016	2017	2018	Varaktig
A_H Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,02</i>	<i>0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>
B_H Ålderspensionssystemet	0,00	-0,07	-0,03	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,08</i>	<i>-0,04</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
C_H Staten	0,68	0,61	0,61	0,61	0,61
Direkta skatter på arbete	0,00	-0,06	-0,06	-0,05	-0,05
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,54	0,57	0,57	0,57	0,57
Mervärdesskatt	0,13	0,13	0,13	0,13	0,13
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,68</i>	<i>0,65</i>	<i>0,65</i>	<i>0,65</i>	<i>0,65</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,04</i>
Företag					
Bruttoeffekt					0,20
Nettoeffekter, År	2015	2016	2017	2018	Varaktig
A_F Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,06</i>
<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_F Ålderspensionssystemet	-0,01	-0,01	-0,02	-0,02	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,02</i>
C_F Staten	0,17	0,18	0,17	0,17	0,17
Direkta skatter på arbete	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Skatt på företagsvinster	-0,01	-0,01	0,00	0,00	0,00
Indirekta skatter på arbete	-0,02	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,17</i>	<i>0,17</i>	<i>0,16</i>	<i>0,16</i>	<i>0,16</i>
Transfereringar, förmåner	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01
Lönekostnad	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Myndigheternas konsumtion	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>
Offentligfinansiell effekt					
(A_H+A_F+B_H+B_F+C_H+C_F)	0,84	0,71	0,73	0,76	0,78

8.4 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten

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

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

Intäkterna från koldioxidskatten härrör i huvudsak från beskattningen av drivmedel. En grov uppskattning indikerar att upp mot 90 procent av intäkterna från koldioxidskatten kommer från konsumtionen av bensin och dieselbränsle. 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 dieselbränsle. Vid beräkningar av förändrat pris för andra bränslen och användningsområden används priselasticiteter på mellan -0,5 och -1,0.⁶⁸ Den långsiktiga offentligfinansiella effekten till följd av en skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid, som i exempel 8.2 uppgår till 1,95 miljarder kronor (=2,44*0,8).

⁶⁸ För mer detaljer kring de priselasticiteter som används se: Hammar, H. och M. Sjöström, 2011, "Accounting for behavioural effects of increases in the carbon dioxide (CO₂) tax in revenue estimation in Sweden", *Energy Policy*, 39 (10), s. 6672–6676.

8.5 Övriga punktskatter

Skatterättsliga regler

Punktskatt tas även ut på viss spelverksamhet som inte bedrivs av staten, på annonser och reklam samt på grupplivförsäkringar. Nedan redogörs kortfattat för de regler som gäller för dessa punktskatter.

Enligt lagen (1991:1482) om *lotteriskatt* utgår skatt för svenskt lotteri, med vissa undantag. Lotteriskatt tas ut med 35 procent av den behållning som återstår sedan de sammanlagda vinster som betalats ut till vinnarna i lotteriet räknats av från de sammanlagda insatserna, det s.k. spelöverskottet. Lotteriskatten utgår i praktiken endast på spelöverskottet från de hästspel som anordnas utav AB Trav och Galopp (ATG).

Skatt ska, enligt lagen (1991:1483) om *skatt på vinstsparande* m.m., även betalas för penningvinst vid vinstdragning som bank eller sparkassa anordnar i vinstsparande som utgör svenskt lotteri. Detta gäller även för penningvinst i lotteri där pristagare utses i en tävling som har anordnats i tryckt periodisk skrift. Skatten är 30 procent av vinstens värde och skattskyldig är den som anordnar lotteriet. För vinster i tävlingar i tryckt periodisk skrift ska skatten inte betalas med högre belopp än att 100 kronor återstår av vinsten.

Spelskatt ska enligt lagen (1972:820) om *skatt på spel* betalas för roulettespel som kräver tillstånd enligt lotterilagen (1994:1000). Kortspel och tärningsspel jämföras med roulettespel. Enligt lotterilagen krävs tillstånd för roulettespel om pengar eller pengars värde när spelet är anordnat för allmänheten. Ansökan om tillstånd för roulettespel görs till Lotteriinspektionen. Den som har tillstånd till roulettespel är skattskyldig. Spelskatten utgår i fasta belopp per bord och månad:

- 2 000 kronor för ett spelbord,
- 4 000 kronor för två spelbord,
- 9 000 kronor för tre spelbord,
- 18 000 kronor för fyra spelbord, och
- 25 000 kronor för fem spelbord.

Vid tillstånd för spel på mer än fem spelbord tas skatten ut med 5 000 kronor per månad och bord.

Skatt ska även betalas på annonser och reklam enligt lagen (1972:266) om *skatt på annonser och reklam*. Skattesatsen är 3 procent av beskattningsvärdet för annons i periodisk publikation

som inte är annonsblad, katalog eller program. I övriga fall är skattesatsen 8 procent av beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet för annonser och reklam i en publikation eller annan trycksak utgörs av ersättningen för offentliggörandet.

Enligt lagen (1990:1427) om *särskild premieskatt för grupplivförsäkring*, m.m. ska en premieskatt betalas för fri grupplivförsäkring. Syftet med premieskatten är att åstadkomma en neutral skatte- och avgiftsmässig behandling av olika s.k. avtalsförsäkringar. Skattskyldiga är svenska och utländska försäkringsföretag, arbetsgivare samt näringsidkare. För försäkringsföretag utgörs beskattningsunderlaget av 95 procent av mottagen premie och skattesatsen är 45,00 procent. För utländska grupplivförsäkringar utgörs beskattningsunderlaget av 95 procent av betald premie och skattesatsen är 81,83 procent. För övriga skattskyldiga utgörs beskattningsunderlaget av utbetalt belopp och skattesatsen är 81,83 procent.

Statistik

I tabell 8.13 redovisas statens periodiserade intäkter från lotteriskatten, skatten på vinstsparande, spelskatten, reklamskatten och premieskatten på grupplivförsäkringar. Intäkterna från de övriga punktskatterna bedöms för 2015 sammantaget uppgå till ca 2,3 miljarder kronor, vilket motsvarar ca 2 procent av de totala intäkterna från punktskatterna.

Tabell 8.13 Intäkter från övriga punktskatter 2011–2015

Mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013	2014*	2015*
Lotteriskatt	1,39	1,32	1,29	1,30	1,30
Skatt på vinstsparande	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Skatt på spel	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Skatt på annonser och reklam	0,39	0,29	0,24	0,25	0,26
Premieskatt för grupplivförsäkring	0,95	0,86	0,68	0,68	0,68
Summa intäkter	2,75	2,48	2,23	2,24	2,26

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

Beräkningskonventioner

Lotteriskatten utgår på ATG:s spelöverskott. I och med att ATG inte betalar någon bolagsskatt, de betalar endast skatt på eventuellt innehav av fastighet, uppstår inga indirekta bolagsskatteeffekter om skattesatsen på lotteriskatten ändras.

Bilaga Prognoser på skattebaser och skattesatser för inkomståret 2015

Mdkr och procent

År	Skattebas Skattesats	
	2015	2015
Direkta skatter		
Direkta skatter på arbete		
Kommunal inkomstskatt (vägd genomsnittlig skatt) ¹⁾	1990	31,86
Statlig inkomstskatt skikt 1	236	20,00
Statlig inkomstskatt skikt 2	105	25,00
Allmän pensionsavgift	1561	7,00
Skatt på kapital		
Skatt på kapital, hushåll		30,00
Överskott av kapital	188	
Underskott av kapital	54	
Avkastningsskatt pensionskapital	56	15,00
Avkastningsskatt kapitalförsäkringar	5	30,00
Kommunal fastighetsavgift ²⁾		
Småhus		0,75
Hyreshus		0,30
Skatt på företagsvinster	464	22,00
Indirekta skatter		
Indirekta skatter på arbete		
Arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift	1560	31,42
Egenavgifter inklusive allmän löneavgift	52	28,97
Särskild löneskatt		
Juridiska personer	142	24,26
Fysiska personer	4	24,26
Lön och annan ersättning (äldre än 65 år)	28	5,6
Aktiv näringsverksamhet (äldre än 65 år)	5	5,6
Skatt på konsumtion och insatsvaror		
Mervärdesskatt		
25-procentområdet	1056	25
12-procentområdet	295	12
6-procentområdet	98	6
0-procentområdet	12	0

¹⁾ Skattebaserna och skattesatserna för vägd kommunal inkomstskatt är prognoser för 2015.

²⁾ För 2015 förväntas den kommunala fastighetsavgiften uppgå till 7 262 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 243 kronor per lägenhet i flerbostadshus, dock högst 0,3 procent av taxeringsvärdet.

Register

A

Administrativa avgifter, 108
Aktiebolag, 103–107, 110, 113, 120–
122, 124, 129, 132, 133, 135
Aktiekapital, 106, 107
Aktier, 82, 83, 85, 89, 95, 96, 111
Alkohol, 29, 48, 79, 175
Alkoholskatt, 29, 177, 178
Allmän löneavgift, 59, 139–143, 145,
147–153, 205
Allmän pensionsavgift, 54, 59
Anläggningstillgång, 108
Anskaffningsvärde, 109
Anstånd, 38, 41
Arbetsgivaravgift, 21, 24, 28, 31, 44–
47, 57, 68, 87, 92, 139–145, 147–
149, 153, 195
Arbetslöshetsunderstöd, 77
Arbetsutbud, 44, 77
Avkastningsskatt, 44, 81, 90, 91, 93–
95, 110
Avskrivning, 107–109

B

Begränsningsregel, 99
Bensin, 47, 79, 175, 184, 197, 200
Betaldningsförskjutningar, 38
Beteendeeffekt, 19, 26, 28, 36
Biodrivmedel, 184, 185
Bokslutsdisposition, 106, 109, 111,
124
Bokslutmässiga dispositioner, 107

Bolagsskatt, 30, 31, 33, 87, 92, 103,
105, 106, 110, 111, 125, 144, 195
Bostadsbidrag, 54
Bostadshyror, 160
Bostadsrättsförening, 121, 122
Bostadstillägg, 54
Brytpunkt, 19, 63, 64
Bränslefaktor, 188

D

Dieselbränsle, 184, 185, 188, 194,
196, 200
Direkt skatt, 19, 28, 59, 60, 81
Direktäggande, 82, 136
Diskonteringsränta, 19, 32, 33, 36–39
Dämpningsregel, 99
Dödsbon, 82, 95, 103, 153

E

EEIG, 131
Effektiv skatt, 55
Efterlikvider, 120
Egenavgifter, 123, 124, 129, 139,
140, 149–152
EGTS, 131
Ekonomisk förening, 85, 119–121,
132, 133, 135
El, 184, 186, 187
Energiskatt, 26, 28, 44, 47, 50, 175,
184–186, 188, 191, 200
Energiskattedirektivet, 186
Enkelt bolag, 105, 133, 134
Enskild firma, 105, 130

Enskild näringsidkare, 67, 103, 104,
123–126, 139, 149, 150
Enskilda personer, 153
Ersättningsfond, 134
EU:s mervärdesskattedirektiv
(2006/112/EG), 159
EU:s statsstödsregler, 141
EU:s system för handel med
utsläppsrätter, 185, 186
Europabolag, 104, 131–133
Europeiska kooperativa föreningar,
131–133
Expansionsfond, 124–126, 128–134
Expansionsfondsskatt, 124, 125, 129,
130

F

FASIT, 50, 60, 77, 78, 88, 114
Fasta priser, 41
Fastighetsavgift, 81, 97, 98, 101, 102,
122
kommunal, 98
Fastighetsskatt, 81, 97–99, 101, 102,
122
Filialinkomster, 137
Finansiella tjänster, 160
Finansiellt sparande, 19, 20, 32, 43,
144
Flygbensin, 160, 184
Flygfotogen, 160
Fondandelar, 83, 85, 95
Fordonsskatt, 187, 188, 191, 195, 196
Formell skatt, 19, 55
FRIDA, 88, 103, 104, 111, 114, 123
F-skatt, 149
Fysisk person, 107, 113, 124, 129
Fåmansföretag, 87, 88, 107, 113, 114
Förmånsbil, 76
Försäkringskapital, 90
Försörjningsstöd, 53

Förvärvsinkomst, 59

G

Garantipension, 54
Genomsnittlig skatt, 20, 56, 65
Grundavdrag, 49, 58, 59, 63, 65, 66,
71, 72

H

Handelsbolag, 67, 103–105, 128–133,
149, 150
Husavdrag, 73
Huvudregeln (30–procentsregeln),
109

I

Ideella föreningar, 161
Implicit skatt, 56
Indirekt effekt, 20, 23–25, 31, 32, 34,
35, 43, 48, 57, 58, 111
arbetsgivaravgift, 143–145
avkastningsskatt, 92
fastighetsskatt, 101
mervärdesskatt, 164
punktskatt, 176, 194, 196
Indirekt skatt, 20, 43, 48
Inkomstbasbelopp, 49, 50, 53, 54, 67,
68, 78, 87, 88, 98, 153
Inkomstgolv, 78
Inkomstskatt
kommunal, 59, 62, 71
statlig, 59, 63
Inkomsttak, 78
Insatskapital, 120
Internationell dubbelbeskattning,
137
Investeringsfonder, 81–83, 89, 104,
135, 136
Investeringsparkonto, 85, 95, 96
Investmentföretag, 81, 82, 89, 135

J

Jobbskatteavdrag, 54, 60
 Juridiska personer, 83, 89, 103, 105,
 124, 128, 131, 136, 154–156
 Justerad anskaffningsutgift, 130

K

Kapitalandelsfond, 107
 Kapitalförlust, 82, 84, 86, 89, 107
 Kapitalförsäkringar, 90
 Kapitalunderlag, 90, 91, 96, 130
 Kapitalvinst, 82–84, 86, 88, 89, 96,
 107, 108, 113, 136
 Kassamässig redovisning, 20
 Kassamässiga effekter, 38
 Koldioxidbaserad fordonsskatt, 188
 Koldioxidskatt, 36, 50, 175, 184–186,
 191, 197, 200
 Kommanditbolag, 105, 128, 129
 Kommunal fastighetsavgift. *Se*
 Fastighetsavgift
 Kompletteringsregeln (20–
 procentsregeln), 109
 Koncerner, 107, 134, 135
 Konstverk, 160
 Kooperativ, 119, 120, 133
 Korspriselasticitet, 179
 KPI-effekt, 20, 24, 31, 32, 48–54
 arbetsgivaravgift, 143, 144
 fastighetskatt, 102
 mervärdesskatt, 164
 punktskatt, 176, 194–196
 Kraftvärmeverk, 186
 Kreditinstitut, 95

L

Lagen (2005:811) om ersättning för
 viss mervärdesskatt, 172
 Livförsäkringsföretag, 90
 Livsmedel, 160

Lotteriskatt, 201
 Långsiktig offentligfinansiell effekt,
 20, 29, 36, 41, 164
 koldioxidskatt, 200
 mervärdesskatt, 173–174

M

Marginalskatt, 20, 24, 56–58, 65, 87
 Marginalskattesats, 31, 44, 56–58
 Mervärdesskatt, 25, 48, 102, 144,
 159–174, 175, 176, 188, 194
 Mervärdesskattepliktiga företag, 159
 Milbundna kostnader, 76
 Milersättning, 76
 Miljö tillägg, 188
 Minimikapital, 120
 Myndighetsanslag, 145

N

Nationalräkenskaper, 161
 Nettoeffekt, 20, 24, 25, 31–33, 35,
 36, 39, 41, 43, 48, 50, 51, 57
 arbetsgivaravgift, 144
 mervärdesskatt, 164, 173, 174
 punktskatt, 194–196, 200
 Nuvärdesberäkningar, 36
 Näringsfastighet, 82
 Näringsverksamhet, 57, 61, 67, 69,
 82, 83, 85, 89, 101, 104, 106, 107,
 110, 121–126, 128–131, 133, 134,
 136, 139, 140, 149, 151, 153, 154

O

Obeskattad reserv, 109
 Oregistrerad konsumtion, 178

P

Partrederi, 105, 133, 134
 Pensionsavgift, 54

allmän, 67
 Pensionsgrundande transfereringar, 54
 Periodiserad redovisning, 21, 38
 Periodiseringsfond, 105, 108, 109, 124, 129, 134
 Personbefordran, 160
 Prisbasbelopp, 21, 25, 48–50, 53, 54, 65, 67, 99, 149
 Priselasticitet, 21, 200
 Privat pensionskapital, 90
 Privatbostadsfastighet, 82
 Punktskatt, 25–27, 29, 35, 43, 47, 48, 79, 102, 159–174

R

Realränta, 37
 Receptbelagda läkemedel, 160
 Registrerade trossamfund, 141
 Reservfond, 107, 120
 Restaurang- och cateringtjänster, 160, 173, 174
 Restvärdesmetod, 109
 ROT-avdrag, 73
 Rumsuthyrning, 160
 RUT-avdrag, 73
 Ränta, 26
 Räntebidrag, 122
 Räntefördelning
 negativ, 85, 124, 125, 128, 129, 130–134
 positiv, 125

S

Samlarföremål och antikviteter, 160
 Schablonintäkt, 82, 83, 89, 96, 109, 136
 Sjukpenning, 77
 Sjukpenninggrundande inkomst, 54
 Självfinansieringsgrad, 21, 36, 77, 174

Sjöinkomstavdrag, 62, 63
 Skadestånd, 108
 Skatt på annonser och reklam, 201
 Skatt på deponerat avfall, 189
 Skatt på handelsgödsel och bekämpningsmedel, 189
 Skatt på kapital, 81–102
 Skatt på kapitalinkomster, 81
 Skatt på naturgrus, 189
 Skatt på spel, 201
 Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, 187
 Skatt på trafikförsäkringspremier, 189
 Skatt på vinstsparande, 201
 Skatteavtal, 137
 Skattebefriade institutioner, 103
 Skatteincidens, 21
 Skatteinkomst, 21, 38
 Skatteintäkt, 21, 38
 Skattekil, 21, 57
 Skattekvot, 21, 56, 57
 Skattemässiga justeringar, 106, 107
 Skatteobjekt, 19–22, 59, 81, 159, 175
 Skatteplanering, 30
 Skattereduktion, 59, 72
 Skattesubjekt, 19–22, 28, 59, 60, 81, 82, 105, 107, 120, 129, 131, 133, 134, 136, 159, 175
 Skattskyldighet, 137
 Skiktgräns, 22, 49, 50, 54, 63, 124, 129
 nedre, 63
 övre, 63
 Skogskonto, 124
 Socialavgift, 35, 43, 57, 59, 60, 67, 68, 78, 79, 92, 139–157
 Spärrbelopp, 99
 SRU-data, 104
 STAR, 60
 Statens upplåningsränta, 33

Statligt ägande, 30
 Statsbidrag, 144, 145, 172
 Statslåneränta, 88, 90, 91, 96, 109,
 125, 130
 Styckeskatt, 181
 Stämpelskatt, 100
 Stödområde A, 141, 149
 Svavelskatt, 187
 Särskild löneskatt, 59, 106, 110, 111,
 123, 124, 129, 139, 140, 153, 154,
 155–157
 Särskild premieskatt för
 grupplivförsäkring, 202

T

Takbelopp, 98
 Taxeringsvärde, 97, 98
 Tjänstepension, 53, 90, 140, 153
 Tjänstepensionsavsättningar, 90
 Tjänstepensionskapital, 81, 90
 Tobak, 29, 175
 Tobaksskatt, 182
 Trängselskatt, 196

U

Undantagna från
 mervärdesbeskattning, 160, 161
 Underskottsavdrag, 108
 Uppbörd, 38
 Upphovsmannakonto, 124
 Uppskrivningsfond, 107

Utdelning, 82, 87, 89, 113, 114, 120,
 136
 Utgående skatt, 159
 Utländskt bolag, 138

V,W

Varaktig effekt, 22, 32, 39
 Viktbaserad fordonsskatt, 188
 Vård och omsorg, 160
 Vårdeminskningsskatt, 108
 Värdepappersbolag, 95
 Värderelaterad skatt, 175, 181
 Värdeår, 98
 Värmeverk, 186

Y

Yrkesmässig sjöfart, 160

Å

Ålderspensionssystemet, 24, 25

Ö

Överavskrivningar, 105, 109
 Övervältring, 19, 22, 24, 26–28, 30,
 31, 35, 43, 44–48, 169
 arbetsgivaravgift, 143, 144
 avkastningsskatt, 81, 92
 egenavgift, 151
 mervärdesskatt, 159, 173
 punktskatt, 175, 176, 195, 196