

*En rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet*

# Beräknings- konventioner 2024

ISBN 978-91-519-1523-4  
ISSN 1650-0741

# Förord

Beräkningskonventioner 2024 beskriver hur offentligfinansiella effekter till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas och redovisas. Syftet med rapporten är att öppet redovisa de metoder som tillämpas vid beräkningarna och skapa förutsättningar för konsistenta och konsekventa beräkningar. Eftersom de offentligfinansiella effektberäkningarna utgör en väsentlig del av det beslutsunderlag som regeringen och riksdag har när de avgör vilka reformer som ska genomföras och hur de ska finansieras är det angeläget att beräkningsmetoderna är transparenta. Rapporten har publicerats årligen sedan 1997, i nära anslutning till överlämnandet av budgetpropositionen

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

Dessutom innehåller rapporten statistik över skattebasernas och skatteintäkternas storlek. Denna statistik, liksom de olika räkneexemplen och nyckeltalen i rapporten, har uppdaterats så att de avser 2024. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2024, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i budgetpropositionen för 2024 antas av riksdagen.

Beräkningskonventioner 2024 har skrivits av handläggare vid skatteekonomiska enheten på Finansdepartementet. Vi tar tacksamt emot synpunkter på rapporten via:  
[finansdepartementet.registrator@regeringskansliet.se](mailto:finansdepartementet.registrator@regeringskansliet.se).

Stockholm den 22 september 2023

Henrik Hammar

Åsa Andersson

# Innehåll

<b>Ordlista.....</b>	<b>9</b>
<b>1 Offentligfinansiella effekter .....</b>	<b>11</b>
1.1 Utgångspunkter i beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna .....	12
1.2 Offentligfinansiella brutto- och nettoeffekter.....	16
1.3 Indirekta effekter .....	17
1.4 Varaktig effekt .....	20
1.5 Långsiktig effekt och självfinansieringsgrad .....	23
1.6 Offentligfinansiella effekter vid förfarandemässiga åtgärder .....	24
1.7 Effekter av ändrad prisnivå.....	30
<b>2 Skatt på arbetsinkomster – förvärvsinkomstbeskattning .....</b>	<b>31</b>
2.1 Beskattningsbar förvärvsinkomst .....	33
2.2 Kommunal inkomstskatt.....	34
2.3 Statlig inkomstskatt .....	35
2.4 Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre .....	36
2.5 Den allmänna pensionsavgiften .....	40
2.6 Skattereduktioner .....	41
2.7 Avdrag för kostnader i tjänst .....	49
2.8 Genomsnittliga marginalskattesatser.....	50
2.9 Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad skatt på arbete .....	51

<b>3</b>	<b>Skatt på arbetsinkomster – socialavgifter.....</b>	<b>53</b>
3.1	Arbetsgivaravgifter .....	54
3.2	Egenavgifter .....	58
3.3	Särskild löneskatt.....	62
<b>4</b>	<b>Skatt på kapitalägande – kapital- och egendomsskatter.....</b>	<b>65</b>
4.1	Beskattning av kapitalinkomster .....	66
4.2	Kupongskatt .....	76
4.3	Avkastningsskatt .....	77
4.4	Fastighetsavgift och fastighetsskatt .....	80
4.5	Stämpelskatt.....	84
<b>5</b>	<b>Skatt på kapitalanvändning – företagsskatter .....</b>	<b>85</b>
5.1	Aktiebolag.....	87
5.2	Ekonomiska föreningar.....	94
5.3	Investmentföretag och värdepappers- och specialfonder ....	95
5.4	Internationell företagsbeskattning .....	97
5.5	Beskattning av enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare av handelsbolag.....	99
5.6	Handelsbolag och kommanditbolag.....	103
5.7	Enkelt bolag och partrederi .....	105
5.8	Tonnagebeskattning .....	106
5.9	EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar, EGTS och Eric-konsortier .....	106
5.10	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen .....	107

<b>6</b>	<b>Skatt på konsumtion – energi- och miljöskatter .....</b>	<b>111</b>
6.1	Koldioxid- och energiskatt på bränslen.....	113
6.2	Energiskatt på el.....	122
6.3	Fordonsskatt och vägavgift .....	124
6.4	Andra miljörelaterade skatter.....	131
6.5	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten .....	133
<b>7</b>	<b>Skatt på konsumtion – övriga punktskatter .....</b>	<b>135</b>
7.1	Alkoholskatt.....	136
7.2	Tobaksskatt och skatt på vissa nikotinhaltiga produkter...	140
7.3	Kemikalieskatt.....	143
7.4	Andra punktskatter.....	146
<b>8</b>	<b>Skatt på konsumtion – mervärdesskatt.....</b>	<b>149</b>
8.1	Breddad skattebas för mervärdesskatt .....	155
8.2	Hantering av mervärdesskatten mellan stat och kommunsektor.....	160
8.3	Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar.....	161
<b>Bilaga 1</b>	<b>Konventioner för omräkning av punktskatter enligt allmän prisutveckling och reala inkomstökningar (indexering) .....</b>	<b>163</b>





# Ordlista

Beteendeeffekt:	Uppstår när utbudna och efterfrågade kvantiteter förändras vid en skatteåtgärd.
Bruttoeffekt:	Effekten på intäkterna från den skatt eller avgift som regeländringen avser, utan hänsyn till indirekta effekter.
Finansiellt sparande:	Skillnaden mellan offentliga sektorns inkomster och utgifter.
Formell skatt:	Den i lag definierade skatten som tas ut av den skattskyldige.
Genomsnittlig skatt:	Andelen av den totala inkomsten som betalas i skatt.
Indirekt effekt:	Uppstår när en skatteåtgärd påverkar utgifter eller andra skattebaser än den som regeländringen var avsedd att påverka.
Kassamässig redovisning:	Inkomsten redovisas det år skatten betalas.
Långsiktig offentligfinansiell effekt:	Den effekt som uppkommer när de olika skattebaserna och de offentliga utgifterna anpassats till ett nytt långsiktigt läge i ekonomin.
Marginalskatt:	Andel av en viss inkomstökning som betalas i skatt.
Nettoeffekt:	Den offentligfinansiella effekten när hänsyn tagits till indirekta effekter.
Offentligfinansiell effekt:	Effekten ändrade skatte- och avgiftsregler har på den offentliga sektorns finanser (staten, ålderspensionssystemet och kommunsektorn) .
Periodiserad redovisning:	Skatteinbetalningen hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffar oavsett när i tiden skatten faktiskt betalats in.
Priskänslighet (priselasticitet):	Mått på förändrad efterfrågan eller utbud vid en prisförändring.

Självfinansieringsgrad:	Andelen av den kortsiktiga offentlig-finansiella effekten som på sikt upphör, t.ex. till följd av beteendeförändringar
Skatteincidens:	En skattekostnads fördelning på olika skatteobjekt. Se även övervältring.
Skatteinkomst:	Kassamässig redovisning av skatter. Skatterna redovisas det år skatten faktiskt betalas in.
Skatteintäkt:	Periodiserad redovisning av skatter. Skatterna redovisas det år då den skattepliktiga händelsen äger rum.
Skatteobjekt:	Den som faktiskt bär kostnaden för skatten (jämför med skattesubjekt, nedan).
Skattesubjekt:	Den som är skattskyldig och betalar in skatten.
Uppbörd:	Skatter, avgifter och andra inkomster som överförs till respektive inkomsttitel på statens budgets inkomstsida.
Varaktig effekt:	Ett mått på en åtgärds bestående effekt på de offentliga finanserna.
Övervältring:	Innebär att den som formellt betalar en skatt, skattesubjektet, för över kostnaden på andra aktörer.

# 1 Offentligfinansiella effekter

Politiska beslutsfattare ställs ofta inför avvägningar mellan olika åtgärder när den ekonomiska politiken utformas. Analyser av hur åtgärderna påverkar de offentliga finanserna utgör ett av flera beslutsunderlag i dessa situationer.

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

De beräkningar av offentligfinansiella effekter av ändrade skatte- och avgiftsregler som redovisas i regeringens propositioner utgör ett sätt att beskriva vilka effekter en skatteändring kan ha på de offentliga finanserna. Syftet är att ge en rättvisande bild av hur de offentliga finanserna påverkas, framför allt på kort och medellång sikt. Det är centralt att det tydligt framgår för regeringen och riksdagen hur en skatteåtgärd förhåller sig till andra planerade möjliga budgetåtgärder och hur alla åtgärder sammantaget påverkar möjligheten att uppnå de finanspolitiska målen.

I de offentligfinansiella beräkningarna behöver man göra en avvägning mellan enkelhet och precision. Beräkningarna utgår från

---

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

en rad förenklade antaganden, t.ex. att beteendet hos hushåll och företag i normalfallet antas vara oförändrat efter skatteändringen. Syftet med denna publikation är att öppet redovisa de metoder som tillämpas vid beräkningar av offentligfinansiella effekter av ändrade skatte- och avgiftsregler vid Finansdepartementet för att därigenom skapa förutsättningar för transparenta och konsekventa beräkningar. I detta inledande kapitel beskrivs några av de grundläggande antagandena och utgångspunkterna i beräkningarna.

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

## 1.1 Utgångspunkter i beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna

### **Beräkningarna utgår vanligtvis från oförändrat beteende**

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

Undantag från antagandet om oförändrat beteende kan göras om det bedöms nödvändigt för att ge en rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten. Ett exempel är om utbud och efterfrågan bedöms ändras i stor utsträckning till följd av skatteändringen eller om den förväntas leda till betydande substitution mot utländsk konsumtion. Detta är mer vanligt för punktskatter och andra åtgärder som primärt syftar till att påverka beteendet hos

ekonomiska aktörer. De offentligfinansiella effektberäkningarna vid förändringar i trängselskatten, skatten på flygresor eller på alkohol och tobak tar t.ex. i normalfallet hänsyn till beteendeffekter. Beteendeffekter kan också tas hänsyn till i beräkningen om skatteändringen är förhållandevis stor.<sup>2</sup>

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

## Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer

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

---

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

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

Att beräkningarna utgår från ikraftträdandeårets volymer utesluter inte att effekten på skatteintäkterna av en regelförändring ibland ökar över tiden. Om en förändring av fordonsbeskattningen bara omfattar fordon som registreras efter att regeländringen träder i kraft kan det t.ex. ta flera år innan förändringen får full effekt på de offentliga finanserna. Motsvarande antaganden om stegvis infasning av den offentligfinansiella effekten kan behöva göras även vid regeländringar som rör nyanskaffade eller nytillverkade, men inte befintliga, kapitalvaror. Detsamma gäller om nya skatteregler tillämpas på nyanställningar efter ett visst datum. Ett sådant exempel är förändringar i reglerna om nedsättning av arbetsgivaravgifter för den först anställde. För vissa skatter som indexeras innebär en ändrad skattesats att basen för indexeringen också ändras. I vissa fall tar beräkningarna hänsyn till detta, vilket gör att den offentligfinansiella effekten kan förändras över tid.

### **Beräkningarna är partiella**

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

### **Offentligfinansiella effekter beräknas endast vid ändrade regler**

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

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

## Beräkningskonventionerna följer redovisningen i budgetpropositionen

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

Tre olika offentligfinansiella effekter redovisas: bruttoeffekten för ikraftträdandeåret, nettoeffekten för ikraftträdandeåret och två år framåt i tiden, samt den varaktiga effekten. De offentligfinansiella effekterna redovisas i miljarder kronor avrundat till två decimaler.

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

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

**Tabell 1.1 Mall för redovisning av offentligfinansiella effekter i Beräkningskonventionerna 2024**

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt	Nettoeffekt	Nettoeffekt	Nettoeffekt	Varaktig
	2024	2024	2025	2026	effekt
<b>Offentligfinansiell effekt</b>					

## 1.2 Offentligfinansiella brutto- och nettoeffekter

### Bruttoeffekten beskriver den direkta effekten på skatteintäkterna

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

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

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

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

### Nettoeffekten tar hänsyn till indirekta effekter på de offentliga finanserna

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

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

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



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

### 1.3 Indirekta effekter

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

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

Ett resultat från nationalekonomiska modeller av lönebildning är att den ekonomiska bördan av skatt på arbete, kapital och andra insatsfaktorer i företagets produktion i olika utsträckning kan komma att övervältras på löntagarkollektivet. Därmed kan även skatter på insatsfaktorer fungera som implicita skatter på arbete. För sådana skatter är det i de offentligfinansiella effektberäkningarna därför nödvändigt att precisera vilken insatsfaktor som bär bördan av skatten. Graden av löneövervältring beror på flera faktorer, t.ex. på målgruppen för höjningen, arbetsmarknadens funktionssätt, förhandlingssystemets utformning, skatte- och avgiftssystemets utformning och tidpunkten för skatteändringen.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Se Layard, R, S Nickell & R Jackman (2005), *Unemployment: Macroeconomic Performance and the Labour Market*, andra upplagan, Oxford University Press; Pissarides, C (1998), "The impact of employment tax cuts on unemployment and wages; The role of unemployment benefits and tax structure", *European Economic Review* 42; Calmfors, L (1994), "Active labour

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

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

---

market policy and unemployment: A framework for the analysis of crucial design features”, OECD Economic Studies No. 22; samt Johnson, G & R Layard (1986), ”The natural rate of unemployment: Explanation and policy”, i O Ashenfelter & R Layard (eds), *Handbook of Labor Economics Vol 2*, North-Holland. För svenskt vidkommande, se Egebark, J & N Kaunitz (2018), ”Payroll taxes and youth labor demand”, *Labour Economics* 55; Saez, E, B Schoefer & D Seim (2019), ”Payroll Taxes, Firm Behavior, and Rent Sharing: Evidence from a Young Workers’ Tax Cut in Sweden”, *American Economic Review* 109; samt de studier som diskuteras och citeras i dessa två artiklar.

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

## Indirekta effekter vid ändringar i punktskatter som rör hushållens konsumtion

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

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

## Indirekta effekter vid statligt ägande

I vissa fall beaktas förekomsten av statligt ägande när den offentligfinansiella effekten beräknas. Det görs om det finns starka skäl att förvänta sig att förändringen i beskattningen inte övervältras på konsumenterna utan istället påverkar det statligt ägda företags resultat. Om en skatt höjs och företags vinst minskar antas att utdelningen till staten minskar i samma utsträckning. Den offentligfinansiella nettoeffekten antas i dessa fall således vara noll för den del av en regeländring som påverkar resultatet i ett statligt ägt företag. Därmed antas implicit att det statligt ägda företags utdelning är större än de ökade kostnaderna som följer av en

eventuell skatteköjning. Ett exempel är ändringar i skatten på spel, där beräkningskonventionerna beaktar att staten äger företaget AB Svenska spel.

## 1.4 Varaktig effekt

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

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

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

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

Nuvärdet av summan av dessa avvikelser definieras som

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

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

Den varaktiga effekten av en åtgärd kan skrivas som

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

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

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

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

### Exempel 1.1 Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd

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

#### Temporär åtgärd

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

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

Permanent åtgärd

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

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

**Val av diskonteringsränta**

Vid nuvärdesberäkningar måste en diskonteringsränta bestämmas. I de offentligfinansiella beräkningarna används ränteprognoserna från budgetpropositionen. Diskonteringsräntan bestäms för det år reformen träder i kraft. Eftersom de offentligfinansiella beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer antas den därefter vara konstant. I den ekonomiska vårpropositionen redovisas nya prognoser för den ekonomiska utvecklingen och om ränteprognoserna har reviderats jämfört med budgetpropositionen används därefter i stället räntorna i vårpropositionen. I tabell 1.2 redovisas prognoser för statsobligationsräntor och inflation från budgetpropositionen för 2024.

**Tabell 1.2 Statsobligationsräntor och inflation**

Procent, årsgenomsnitt

	2021	2022	2023*	2024*
5-årig statsobligation	-0,04	1,57	2,57	2,49
10-årig statsobligation	0,27	1,52	2,44	2,50
KPI-inflation <sup>1)</sup>	2,16	8,37	8,65	4,04

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

Källa: Budgetpropositionen för 2024.

När nuvärdesberäkningen görs för en temporär åtgärd används den femåriga statsobligationsräntan för diskontering medan den tioåriga statsobligationsräntan används vid permanenta åtgärder. Eftersom de offentligfinansiella beräkningarna är uttryckta i fasta priser och volymer ska en real diskonteringsränta användas. Realräntan beräknas genom att justera den nominella räntan för den förväntade inflationen enligt den s.k. Fisherekvationen<sup>5</sup>. För temporära åtgärder

<sup>5</sup> Fisher, Irving (1907). The Rate of Interest. The MacMillan Company.

används regeringens inflationsprognos för ikraftträdandeåret som förväntad inflation och för permanenta åtgärder antas den vara 2 procent, dvs. lika med Riksbankens inflationsmål.

## 1.5 Långsiktig effekt och självfinansieringsgrad

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

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

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

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

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

I exempel 1.2 redovisas en hypotetisk beräkning av en självfinansieringsgrad.

**Exempel 1.2 Självfinsieringsgrad**

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

**1.6 Offentligfinansiella effekter vid förfarandemässiga åtgärder****Ändrad betalningstidpunkt**

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

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

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

Den offentligfinansiella bruttoeffekten beräknas som skillnaden mellan nuvärdet av betalningsströmmen av intäkten för ett visst



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

Den offentligfinansiella bruttoeffekten per år kan i generella termer skrivas som

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

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

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

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

I exempel 1.3 visas en beräkning av den offentligfinansiella effekten av en förskjutning av månadsvisa betalningar med en

månad. I exempel 1.4 visas effekterna av en ändring från månadsvisa betalningar till kvartalsvisa.

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

I detta räkneexempel illustreras 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 miljarder kronor.

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

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

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

### Exempel 1.4 Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt genom kvartalsvisa inbetalningar istället för månadsvisa

I detta räkneexempel illustreras den offentligfinansiella effekten av en permanent ändring av redovisningsperiod från månatlig betalning till kvartalsvis.

I exemplet antas att månatliga inbetalningarna på 10 miljarder kronor ersätts med kvartalsvisa inbetalningar på 30 miljarder

kronor. Den offentligfinansiella effekten utgörs av skillnaden mellan nuvärdet av det månatliga betalningsflödet och nuvärdet av det kvartalsvisa betalningsflödet.

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

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

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

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

Beräkningskonventionen vid förändringar i skatteregler som innebär att skatteuttaget flyttas i tiden på det sätt som sker vid uppskov och avsättningar till periodiseringsfond är att de offentligfinansiella effektberäkningarna utgår från hur den offentliga sektorns skatteintäkter i praktiken förändras när reglerna ändras. Även om skatterna

kommer att betalas vid en annan tidpunkt, och regeländringen därmed teoretiskt kan betraktas som en betalningsförskjutning, utgörs den offentligfinansiella effekten av hur skatteintäkterna påverkas på kort sikt eftersom det bedöms ge ett mer rättvisande beslutsunderlag när olika reformer vägs mot varandra. I de konsekvensanalyser som görs i beredningen av skatteförslagen beskrivs hur förslaget påverkar den offentliga sektorns skatteintäkter på kort och lång sikt, såväl som effekterna för statens upplåning.

### **Åtgärder för att upprätthålla avsett skatteuttag**

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

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

I vissa fall kan åtgärderna bidra till att minska det s.k. skattefelet. Skattefelet är skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit fastställd om alla redovisade sina verksamheter och transaktioner korrekt och den skatt som fastställs efter Skatteverkets kontroller.

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

### Åtgärder för att motverka skadlig skatteplanering

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

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

---

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

## 1.7 Effekter av ändrad prisnivå

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

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

## 2 Skatt på arbetsinkomster – förvärsinkomstbeskattning

I detta kapitel redovisas konventioner för beräkning av effekter av ändrade regler för skatter på arbetsinkomster och andra förvärsinkomster. Förvärsinkomster beskattas dels genom skatt på fysiska personers förvärsinkomster och uttag av allmän pensionsavgift, dels genom socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt.<sup>7</sup> Konventioner för beräkning av effekter vid ändrade nivåer för socialavgifter och löneskatter redovisas i kapitel 3. Beskattningen av fysiska personers förvärsinkomster styrs i huvudsak av fem komponenter:

- Grundavdraget som varierar med inkomst och ålder
- Kommunal inkomstskatt med varierande procentsats, i genomsnitt 32,24 procent (vägt genomsnitt för 2023)
- Statlig inkomstskatt som uppgår till 20 procent
- Allmän pensionsavgift som uppgår till 7 procent
- Skattereduktioner, exempelvis reduktionen för den allmänna pensionsavgiften, jobbskatteavdraget och skattereduktionen för förvärsinkomst

---

<sup>7</sup> Vissa obligatoriska avgifter tas också ut på fysiska personers förvärsinkomster, som begravningsavgift och public serviceavgift. Begravningsavgiften är enhetlig för samtliga kommuner, med undantag för Stockholm och Tranås. För 2023 uppgår den enhetliga avgiften till 0,258 procent av den beskattningsbara inkomsten, medan den i Stockholm och Tranås uppgår till 0,065 procent respektive 0,25 procent. Public serviceavgiften uppgår 2023 till 1 300 kronor per år för personer med beskattningsbar inkomst över 1,75 inkomstbasbelopp (ca 130 000 kronor) per år. För personer med en årsinkomst som understiger 1,75 inkomstbasbelopp är avgiften 1 procent av den beskattningsbara inkomsten.

År 2024 beräknas intäkterna från skatterna på förvärvsinkomster uppgå till ca 760 miljarder kronor i form av kommunala och statliga skatteintäkter efter avräkning av olika skattereduktioner.<sup>8</sup> Det motsvarar knappt 30 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter.

## Beräkningskonventioner

Skatt på förvärvsinkomster antas inte övervältras på vinster, priser eller bruttolöner. Antagandet om att övervältring inte sker är en förenkling. En höjd skatt på förvärvsinkomster kan t.ex. leda till högre lönekrav. Vidare utgår beräkningarna vanligtvis från oförändrat beteende hos skattesubjektet, t.ex. avseende arbetsutbudet. Undantag kan göras om regeländringen förväntas påverka beteendet i betydande utsträckning på kort eller medelfristig sikt. En längre diskussion om beteendeffekter finns i kapitel 1.

För att beräkna den offentligfinansiella effekten av förändringar i skatten på förvärvsinkomster används normalt SCB:s mikrosimuleringsmodell FASIT<sup>9</sup>. FASIT-modellen består dels av individdata, dels av programkod som beskriver det svenska skatte- och transfereringssystemet. Effekten på de offentliga finanserna av en regeländring beräknas genom att föra in förändringar i skattesystemet i programkoden och sedan simulera modellen. Den offentligfinansiella effekten av regeländringen fås genom att jämföra simuleringens resultat med ett basalternativ med gällande regler. Eftersom modellen tar hänsyn till hur olika skattebaser påverkar varandra kan både brutto- och nettoeffekten av regeländringen beräknas. Beräkningarna i FASIT-modellens grundmodul är statistiska. Modellen tar således inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan följa av förändringar i regelverket.

---

<sup>8</sup> Beloppet motsvarar inkomsthuvudgrupp 1100 i statens budget, *Direkta skatter på arbete* (se Budgetpropositionen för 2024 (prop. 2023/24:1), bilaga 1.

<sup>9</sup> För en utförligare beskrivning av FASIT-modellen se SCB:s hemsida om FASIT, <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/hushallens-ekonomi/inkomster-och-inkomstfordelning/fordelningsanalytiskt-statistiksystem-for-inkomster-och-transfereringar-fasit/>.



## 2.1 Beskattningsbar förvärvsinkomst

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

Enligt 1 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) beräknas den beskattningsbara förvärvsinkomsten på följande sätt. Summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till närmaste hundratal kronor och utgör den fastställda förvärvsinkomsten. Från den fastställda förvärvsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag<sup>10</sup>. Det återstående beloppet utgör den beskattningsbara förvärvsinkomsten. I ruta 2.1 nedan härleds fastställd och beskattningsbar förvärvsinkomst.

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

---

<sup>10</sup> Med sjöinkomst avses som huvudregel lön, förmåner, drickspengar och annan ersättning till den som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman och som är anställd i redarens tjänst på ett EES-handelsfartyg, under förutsättning att fartyget har en bruttodräktighet på minst 100 och till övervägande del används i fjärrfart eller närfart (64 kap. 3 § första och tredje styckena IL). En sjöman med sjöinkomst har rätt till sjöinkomstavdrag med högst 36 000 kronor per år.

**Ruta 2.1 Härlledning av fastställd och beskattningsbar förvärvsinkomst****Inkomst av tjänst**

Lön, förmåner, sjukpenning, arbetslöshetsersättning, m.m.

Allmän pension och tjänstepension m.m.

Privat pension och livränta

Andra inkomster som inte är pensionsgrundande

Inkomster som den skattskyldige ska betala egenavgifter för

Inkomst från kvalificerade andelar m.m. som beskattas i tjänst

**- Avdrag för kostnader i tjänst**

Resor till och från arbetet

Tjänsteresor

Tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor

Övriga avdragsgilla utgifter

**+ Inkomst av näringsverksamhet**

Överskott av aktiv näringsverksamhet

Överskott av passiv näringsverksamhet

**- Allmänna avdrag****= Fastställd förvärvsinkomst**

- Grundavdrag

- Sjöinkomstavdrag

**= Beskattningsbar förvärvsinkomst****2.2 Kommunal inkomstskatt**

Kommunal inkomstskatt betalas av alla som har en beskattningsbar förvärvsinkomst och består av skatt till kommun och region. Den kommunala inkomstskatten är proportionell mot inkomsten men skattesatsen varierar mellan kommunerna och regionerna. De kommunala inkomstskattesatserna blir kända först i december året innan beskattningsåret. I beräkningarna för 2024 används därför de kommunalskattesatser som gällde för 2023. Under 2023 har den högsta skattesatsen varit 35,15 procent och den lägsta 28,98 procent (båda angivna exklusive den obligatoriska begravningsavgiften). Den, med skatteunderlaget i respektive kommun, vägda medel-skattesatsen i riket uppgick 2023 till 32,24 procent varav 11,57 procentenheter avsåg regionernas skatteuttag.

I tabell 2.1 redovisas underlag och intäkter från kommunal-skatten 2021–2024. För 2024 beräknas underlaget uppgå till 2 855 miljarder kronor.

**Tabell 2.1 Skatteunderlag och skatteintäkter för kommunal inkomstskatt**

Miljarder kronor

	2021	2022*	2023*	2024*
Beskattningsbar förvärvsinkomst	2 501	2 643	2 765	2 855
Kommunala skatteintäkter	806	852	892	921

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

Källa: Finansdepartementet och Skatteverket.

## 2.3 Statlig inkomstskatt

Statlig inkomstskatt tas ut med en skattesats på 20 procent på beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger en viss skiktgräns. Skiktgränsen för beskattningsåret bestäms normalt genom att föregående beskattningsårs skiktgräns räknas fram med förändringen i konsumentprisindex (KPI) från föregående år (juni till juni), uttryckt i procent, plus 2 procentenheter (65 kap. 5 § inkomstskattelagen [1999:1229]). Skiktgränsen avrundas uppåt till närmsta hundratal kronor.

För 2023 uppgår skiktgränsen till 598 500 kronor. Regeringen aviserar i budgetpropositionen för 2024 att uppräkningsgränsen ska pausas och att den därmed ska uppgå till 598 500 kronor även för 2024. För att få motsvarande gräns i termer av fastställd förvärvsinkomst, den s.k. brytpunkten, måste hänsyn även tas till grundavdraget och sjöinkomstavdraget. På grund av att grundavdraget varje år justeras för förändringen i KPI och att regeringen i budgetpropositionen för 2024 aviserar en höjning av det förhöjda grundavdraget för äldre kommer brytpunkten för statlig inkomstskatt att vara högre 2024 än 2023 trots att skiktgränsen är densamma. Brytpunkten för statlig inkomstskatt beräknas för 2024 uppgå till 615 300 kronor för den som är under 66 år och som har fullt grundavdrag men inget sjöinkomstavdrag. I tabell 2.2 redovisas skiktgränsen och brytpunkterna för inkomståren 2022–2024. För 2024 anges det belopp för skiktgränsen som regeringen aviserar i budgetpropositionen för 2024.

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

Kronor

	2022	2023	2024*
Skiktgräns	540 700	598 500	598 500
Brytpunkt	554 900	613 900	615 300
Brytpunkt 66/65 år eller äldre <sup>1</sup>	615 400	683 200	697 100

Anm.: \* För 2024 anges den skiktgräns som regeringen aviserar i budgetpropositionen för 2024 och de brytpunkter som beräknas gälla givet att den skiktgränsen beslutas.

<sup>1</sup> Det förhöjda grundavdraget för äldre medför att brytpunkten skiljer sig åt mellan åldersgrupperna. Åldersgränsen för det förhöjda grundavdraget höjdes från 65 till 66 år 2023.

I tabell 2.3 redovisas storleken på basen för och intäkter från statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst år 2021–2024. Basen för statlig inkomstskatt är de beskattningsbara förvärvsinkomster som ligger över skiktgränsen.

**Tabell 2.3 Skattebas och skatteintäkter för statlig inkomstskatt**

Miljarder kronor

	2021	2022*	2023*	2024*
Beskattningsbar förvärvsinkomst	297	320	293	329
Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster	56	61	55	63

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. Statlig inkomstskatt tas ut på den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger skiktgränsen.

Källa: Finansdepartementet och Skatteverket.

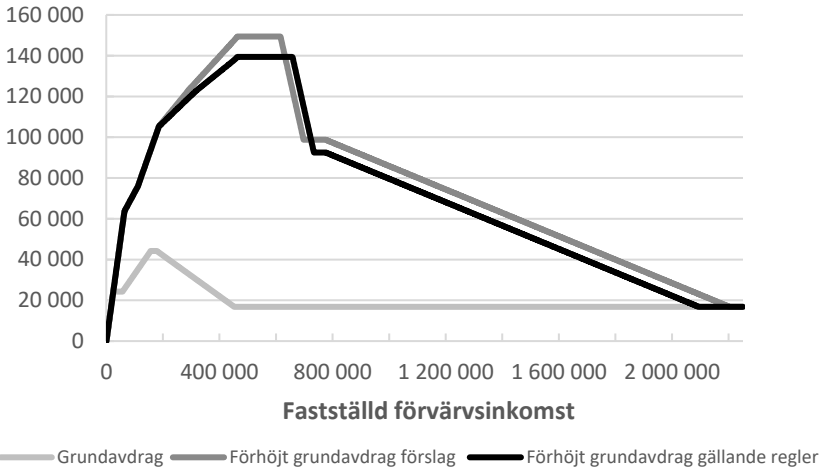
## 2.4 Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre

Den beskattningsbara förvärvsinkomsten utgörs av fastställd förvärvsinkomst efter grundavdrag och sjöinkomstavrdrag. Grundavdragets storlek uttrycks i termer av prisbasbelopp i inkomstskattelagen och justeras därmed årligen med inflationen. År 2024 uppgår prisbasbeloppet till 57 300 kronor.

Grundavdragets storlek beror på personens inkomst och om personen har fyllt 66 år vid årets ingång. Personer som har fyllt 66 år vid årets ingång får ett förhöjt grundavdrag i form av ett tillägg till det ordinarie grundavdraget. Grundavdraget och det förhöjda grundavdraget illustreras i figur 2.1.

**Figur 2.1 Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre, gällande respektive förslag för 2024**

Kronor per år



Anm.: I figuren avser "Förhöjt grundavdrag förslag" det förslag som aviseras i budgetpropositionen för 2024.

Grundavdragets storlek påverkar den beskattningsbara inkomsten och därmed den genomsnittliga skatten. Eftersom grundavdragets storlek beror på inkomstnivån påverkar avdraget även marginalskatten. För personer som vid årets ingång inte har fyllt 66 år är grundavdraget 2024 som störst för fastställda förvärsinkomster mellan 155 900 och 178 400 kronor per år och uppgår då till 44 200 kronor. Grundavdraget minskar sedan vid högre inkomster och uppgår till 16 800 kronor för personer med fastställda förvärsinkomster över 451 500 kronor. Grundavdragets konstruktion 2024 för personer som vid årets ingång inte har fyllt 66 år redovisas i termer av prisbasbelopp och kronor i tabell 2.4.

**Tabell 2.4 Grundavdragets konstruktion 2024 för personer som inte har fyllt 66 år vid årets ingång**

Prisbasbelopp, kronor

<b>Fastställd förvärvsinkomst</b>	<b>Grundavdrag</b>
Upp till 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 och högre	0,293 PBB
<i>Kronor per år</i>	<i>Kronor per år</i>
Upp till 56 700	24 300
56 800 – 155 800	24 300 upp till 44 100
155 900 – 178 200	44 200
178 300 – 451 500	44 200 ner till 16 800
451 600 och högre	16 800

Anm.: FFI=fastställd förvärvsinkomst, PBB=prisbasbelopp. År 2024 uppgår prisbasbeloppet till 57 300 kronor. På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna översättas direkt till ovanstående kronor. Fastställd förvärvsinkomst avrundas nedåt till närmsta hundratal kronor och grundavdraget avrundas uppåt till närmsta hundratal kronor.

Likt det ordinarie grundavdraget beror storleken på det förhöjda grundavdraget på inkomstnivån. I budgetpropositionen för 2024 aviserar regeringen att det förhöjda grundavdraget ska förstärkas. För personer som vid årets ingång har fyllt 66 år blir avdraget 2024, med detta förslag, som störst vid en fastställd förvärvsinkomst mellan ca 462 700 och 615 400 kronor per år. I det inkomstintervallet uppgår det förhöjda grundavdraget till 149 400 kronor. Vid högre inkomster minskar det förhöjda grundavdraget och vid en fastställd förvärvsinkomst över ca 2,2 miljoner kronor per år utgår inget tilläggsbelopp och det förhöjda grundavdraget sammanfaller med ordinarie grundavdrag och uppgår till 16 800 kronor. Tabell 2.5 visar de formella gränserna för tillägget och det förhöjda grundavdraget. Tabell 2.6 visar det förhöjda grundavdraget i kronor.

**Tabell 2.5 Tillägg till grundavdrag och förhöjt grundavdrag för personer som har fyllt 66 år vid årets ingång, enligt förslag i budgetpropositionen för 2024**

Prisbasbelopp

Fastställd förvärsinkomst	Tillägg till grundavdrag	Förhöjt grundavdrag
Upp till 0,99 PBB	0,687 PBB	0,990 PBB
0,99 PBB – 1,11 PBB	0,885 PBB-0,2 FFI	1,110 PBB
1,11 PBB – 1,965 PBB	0,600 PBB+0,057 FFI	0,825 PBB+0,257 FFI
1,965 PBB – 2,72 PBB	0,333 PBB+0,1949 FFI	0,558 PBB+0,3949 FFI
2,72 PBB – 3,11 PBB	-0,212 PBB+0,3949 FFI	0,558 PBB+0,3949 FFI
3,11 PBB – 3,24 PBB	-0,523 PBB+0,4949 FFI	0,558 PBB+0,3949 FFI
3,24 PBB – 5,00 PBB	0,208 PBB+0,2693 FFI	1,289 PBB+0,1693 FFI
5,00 PBB – 7,88 PBB	0,300 PBB+0,2513 FFI	1,381 PBB+0,1513 FFI
7,88 PBB – 8,08 PBB	0,986 PBB+0,1643 FFI	1,279 PBB+0,1643 FFI
8,08 PBB – 10,74 PBB	2,313 PBB	2,606 PBB
10,74 PBB – 12,16 PBB	8,972 PBB-0,62 FFI	9,265 PBB-0,620 FFI
12,16 PBB – 13,54 PBB	1,430 PBB	1,723 PBB
13,54 PBB – 38,42 PBB	2,206 PBB-0,0574 FFI	2,499 PBB-0,0574 FFI
38,42 PBB och högre		0,293 PBB

Anm.: FFI=fastställd förvärsinkomst, PBB=prisbasbelopp. År 2024 uppgår prisbasbeloppet till 57 300 kronor.

**Tabell 2.6 Förhöjt grundavdrag 2024 för personer som har fyllt 66 år vid årets ingång**

Kronor per år

Fastställd förvärsinkomst	Förhöjt grundavdrag
Upp till 63 600	63 600
63 700 – 112 500	63 700 upp till 76 200
112 600 – 185 600	76 500 upp till 105 300
185 700 – 286 500	105 300 upp till 122 400
286 600 – 451 500	122 500 upp till 147 500
451 600 – 462 900	147 500 upp till 149 400
463 000 – 615 400	149 400
615 500 – 696 700	149 300 ner till 99 000
696 800 – 775 800	98 800
775 900 – 2 201 400	98 700 ner till 16 900
2 201 500 och högre	16 800

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

## 2.5 Den allmänna pensionsavgiften

Den allmänna pensionsavgiften regleras i lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift och är en form av socialavgift som tas ut på förvärvsinkomster. Avgiften tas ut på pensionsgrundande inkomster som inkomst av anställning eller annat förvärvsarbete. Även på ersättningar som sjukpenning, föräldrapenning och arbetslöshetsersättning tas allmän pensionsavgift ut. För enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag utgörs underlaget av överskottet av aktiv näringsverksamhet.

Avgiften uppgår till 7 procent och tas ut på den del av underlaget som inte överstiger 8,07 gånger inkomstbasbeloppet.<sup>11</sup> Den allmänna pensionsavgiften ska inte betalas om inkomsten understiger 42,3 procent av prisbasbeloppet. Individens kompenseras fullt ut av staten för den allmänna pensionsavgiften genom en lika stor skattereduktion (se avsnitt 2.6). Tillsammans med ålderspensionsavgiften, som uppgår till 10,21 procent av lönen och tas ut som en socialavgift, finansierar den allmänna pensionsavgiften ålders- och premiepensionen.

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 beskattningsbara socialförsäkringsförmåner såsom arbetslöshetsersättning, sjukpenning och sjukersättning.

I tabell 2.7 redovisas avgiftsunderlaget och intäkterna från den allmänna pensionsavgiften för perioden 2021–2024. Intäkterna från den allmänna pensionsavgiften förs vidare till ålderspensionssystemet. Underlaget för den allmänna pensionsavgiften beräknas uppgå till 2 274 miljarder kronor 2024.

---

<sup>11</sup> Pensionsgrundande inkomst upp till 7,5 inkomstbasbelopp ger rätt till pension. Då den allmänna pensionsavgiften inte ingår i den pensionsgrundande inkomsten beräknas taket för avgifterna fram enligt följande:  $[7,5/(1-0,07)]$ . Avrundat uppåt med två decimaler beräknas detta till 8,07. Med ett inkomstbasbelopp på 77 300 kronor (prognos för 2024) ger detta en inkomstgräns på ca 623 800 kronor.



**Tabell 2.7 Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften**

Miljarder kronor

	2021	2022*	2023*	2024*
Avgiftsunderlag	1 962	2 076	2 186	2 274
Inbetalda allmänna pensionsavgifter	137	145	153	159

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

Källa: Finansdepartementet och Skatteverket.

## 2.6 Skattereduktioner

Statsbudgetens inkomstsida består av flera inkomstområden, s.k. inkomsthuvudgrupper. Inkomsthuvudgruppen Direkta skatter på arbete innehåller en rad olika skattereduktioner som reducerar individens slutliga skatt. I tabell 2.8 redovisas storleken dessa på skattereduktionerna 2021–2024. Enligt prognosen för 2024 är jobbskatteavdraget den största skattereduktionen följt av reduktionen för den allmänna pensionsavgiften och rotavdraget.<sup>12</sup>

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

---

<sup>12</sup> Skattereduktionen för underskott av kapital beskrivs i avsnitt 4.4.

**Tabell 2.8 Skattereduktioner under inkomsthuvudgrupp direkta skatter på arbete**

Miljarder kronor

År	2021	2022*	2023*	2024*
Allmän pensionsavgift	137,3	145,3	153,0	159,1
Jobbskatteavdrag	131,8	146,8	158,1	180,4
Skattereduktion för förvärvsinkomster	8,7	8,9	9,1	9,2
Sjuk- och aktivitetsersättning	0,4	3,2	3,5	4,0
Medlemsavgift arbetslöshetskassa		0,8	1,6	1,6
Rotavdrag	12,0	11,8	10,6	11,9
Rutavdrag	6,9	7,6	7,3	7,5
Regional skattereduktion	1,3	1,4	1,4	1,4
Tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster	5,1	4,9		
Installation av grön teknik	1,1	2,6	4,6	4,6
Övriga skattereduktioner	1,2	1,2	1,2	1,2
<b>Summa skattereduktioner skatter på arbete</b>	<b>305,8</b>	<b>334,5</b>	<b>350,4</b>	<b>380,9</b>

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. Posten övriga skattereduktioner inkluderar reduktionen för fastighetsavgift, sjöinkomst, gåvor till ideell verksamhet, mikroproduktion av förnybar el. P.g.a. avrundningar stämmer inte summan exakt med delposterna.

Källa: Finansdepartementet och Skatteverket.

## Jobbskatteavdrag

En skattereduktion för arbetsinkomster, det s.k. jobbskatteavdraget, infördes 2007 och har därefter utökats vid flera tillfällen. I budgetpropositionen för 2024 föreslås en förstärkning av jobbskatteavdraget.

Jobbskatteavdragets storlek beror på arbetsinkomsten. Vad som räknas som arbetsinkomster framgår av 67 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229). I ruta 2.2 nedan härleds underlaget för jobbskatteavdraget, dvs. arbetsinkomsten. Hur skattereduktionen beräknas beror även på personens ålder. I budgetpropositionen för 2024 aviseras att åldersgränsen för jobbskatteavdraget för äldre höjs från 65 år till 66 år.

**Ruta 2.2 Arbetsinkomst (underlag för jobbskatteavdrag)**

Lön, förmåner, sjukpenning, arbetslöshetsersättning, m.m.  
 + Andra inkomster som inte är pensionsgrundande  
 + Inkomster där den skattskyldige själv ska betala egenavgifter  
 - Sjukpenning och föräldrapenning  
 - Arbetssskadelivränta  
 - Vårdbidrag  
 - Arbetslöshetsersättning  
 - Inkomstrelaterad sjukersättning och aktivitetsersättning  
 - **Avdrag för kostnader i tjänst (se ruta 2.1)**  
 + Överskott av aktiv näringsverksamhet  
 - Sjukpenning i näringsverksamheten  
 - **Allmänna avdrag**  
 - Sjöinkomstavdrag  
 = **Arbetsinkomst (underlag för jobbskatteavdrag)**

**Jobbskatteavdrag för personer som inte har fyllt 66 år vid årets ingång**

För personer som vid årets ingång inte har fyllt 66 år bestäms skattereduktionen för arbetsinkomst genom att personens kommunala inkomstskattesats multipliceras med ett underlag. Underlaget bestäms dels av personens arbetsinkomst, dels av befintligt grundavdrag. Beräkningen av grundavdraget utgår från den fastställda förvärvsinkomsten och görs enligt beskrivningen i avsnitt 2.4. Tabell 2.9 visar hur jobbskatteavdraget beräknas för personer som inte har fyllt 66 år vid årets ingång.

**Tabell 2.9 Jobbskatteavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 66 år vid årets ingång, enligt avisering i budgetpropositionen för 2024**

Arbetsinkomst	Skattereduktion
Upp till 0,91 PBB	$(AI-GA) \cdot KI$
0,91 PBB–3,24 PBB	$(0,91 \text{ PBB} + 0,3874 \cdot (AI - 0,91 \text{ PBB}) - GA) \cdot KI$
3,24 PBB–8,08 PBB	$(1,813 \text{ PBB} + 0,1643 \cdot (AI - 3,24 \text{ PBB}) - GA) \cdot KI$
8,08 PBB–13,54 PBB	$(2,608 \text{ PBB} - GA) \cdot KI$
13,54 PBB och högre	$(2,608 \text{ PBB} - GA) \cdot KI - 0,03 \cdot (AI - 13,54 \text{ PBB})$

Anm.: PBB = prisbasbelopp. År 2024 uppgår prisbasbeloppet till 57 300 kronor. AI = arbetsinkomst, GA = grundavdrag, KI = skattesatsen för kommunal inkomstskatt. Definitionen av arbetsinkomst framgår av rutan ovan. Jobbskatteavdraget kan inte understiga noll. För arbetsinkomster över  $(77,17 \cdot KI + 13,54) \cdot PBB$  ges inget jobbskatteavdrag.

Eftersom jobbskatteavdraget är en skattereduktion krävas att det finns skatt att reducera för att skattelättnaden helt eller delvis ska kunna tillgodoräknas. I vissa fall kan skatten, på grund av andra skattereduktioner än jobbskatteavdraget, redan ha reducerats till noll. I sådana fall erhålls inget jobbskatteavdrag. Jobbskatteavdraget kan dessutom endast bli aktuellt om arbetsinkomsten överstiger grundavdraget. Om exempelvis den totala fastställda förvärvsinkomsten är 100 000 kronor, varav arbetsinkomsten utgör 20 000 kronor, kommer grundavdraget (32 900 kronor) att vara större än arbetsinkomsten. I det fallet beräknas jobbskatteavdraget till noll kronor.

### Jobbskatteavdrag för personer som har fyllt 66 år vid årets ingång

Jobbskatteavdraget för personer som vid årets ingång har fyllt 66 år är annorlunda utformat än för personer under 66 år. Tidigare har skattereduktionens omfattning enbart berott på storleken på arbetsinkomsten. I budgetpropositionen för 2024 föreslås att jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 66 år vid årets ingång, likt jobbskatteavdraget för yngre, ska indexeras med förändringen i KPI. Tabell 2.10 visar beräkningen av det föreslagna jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 66 år vid årets ingång 2024.

**Tabell 2.10 Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 66 år vid årets ingång 2024**

Kronor per år

Arbetsinkomst	Skattereduktion
Upp till 1,75 PBB	0,22·AI
1,75 PBB – 5,24 PBB	0,2635 PBB+0,07·AI
5,24 PBB – 10,48 PBB	0,6293 PBB
10,48 PBB och högre	0,6293 PBB-0,03·(AI-10,48 PBB)

Anm.: PBB = prisbasbelopp. År 2024 uppgår prisbasbeloppet till 57 300 kronor. AI = arbetsinkomst. Definitionen av arbetsinkomst framgår av rutan ovan. Jobbskatteavdraget kan inte understiga noll.

Nedan exemplifieras beräkningen av jobbskatteavdraget 2024 både för personer som inte fyllt 66 år vid årets början samt för personer som fyllt 66 år vid året början.

**Exempel 2.1 Beräkning av jobbskatteavdraget 2024 vid olika åldrar**

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

Om inkomsttagaren inte fyllt 66 år vid årets ingång behövs information om årets prisbasbelopp, grundavdragets storlek och den kommunala skattesatsen för att kunna beräkna jobbskatteavdraget. Prisbasbeloppet för 2024 är 57 300 kronor och grundavdraget för fastställd förvärsinkomst på 200 000 kronor uppgår till 42 000 kronor (se tabell 2.4 ovan). Inkomsttagaren antas bo i en kommun med en kommunalskattesats på 30 procent. Då arbetsinkomsten på 100 000 kronor motsvarar ca 1,75 prisbasbelopp ( $100\,000/57\,300$ ), beräknas jobbskatteavdraget utifrån andra raden i tabell 2.9.

Skattereduktionen beräknas då till 8 604 kronor ( $((0,91 \cdot 57\,300 + 0,3874 \cdot (100\,000 - 0,91 \cdot 57\,300) - 42\,000) \cdot 0,3)$ ).

Om inkomsttagaren i stället är 66 år eller äldre vid årets ingång behövs information om storleken på arbetsinkomsten och prisbasbeloppet. Jobbskatteavdraget beräknas då utifrån första raden i tabell 2.10 till 22 000 kronor ( $0,22 \cdot 100\,000$ ).

**Skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning**

Skattereduktionen för sjukersättning och aktivitetsersättning infördes 2018 för att minska skillnaden i beskattning av sjukersättning respektive aktivitetsersättning och av arbetsinkomster. Skattereduktionen förstärktes 2022 och utformningen liknar därför mer konstruktionen av jobbskatteavdraget.

Underlaget för skattereduktionen utgörs av sjukersättning och aktivitetsersättning enligt socialförsäkringsbalken som betalats ut under beskattningsåret och ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Tabell 2.11 visar hur skattereduktionen för sjukersättning och aktivitetsersättning beräknas utefter underlagets storlek.

**Tabell 2.11 Skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning**

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

Anm.: PBB = prisbasbelopp. År 2024 uppgår prisbasbeloppet till 57 300 kronor. SA = sjukersättning och aktivitetsersättning som utgör underlag för beskattning, GA = grundavdrag, KI = skattesatsen för kommunal inkomstskatt. Skattereduktionen kan inte understiga 4,5 procent av underlaget multiplicerat med skattesatsen för kommunal inkomstskatt.

## Rot- och rutavdrag

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

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

Rutavdraget uppgår till 50 procent av arbetskostnaden vid anlåtande av en näringsidkare som är godkänd för F-skatt eller då den enskilde får tjänsterna som en löneförmån. Om en privatperson anlitas motsvarar rutavdraget de arbetsgivaravgifter som redovisas för privatpersonen, dvs. i normalfallet 31,42 procent av bruttoersättningen. Rutavdraget får som mest uppgå till 75 000 kronor per person och år. Rot- och rutavdraget får tillsammans maximalt uppgå till 75 000 kronor per person och år, varav rotavdraget får utgöra maximalt 50 000 kronor per person och år. I budgetpropositionen för 2024 aviserar regeringen att rotavdraget ska höjas till maximalt

75 000 kronor per person och år samt att det gemensamma taket för rot- och rutavdraget slopas. Åtgärderna är tillfälliga och gäller endast andra halvåret 2024.

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

En person har blivit fakturerad 180 000 kronor i arbetskostnader för renovering av bostaden som hon äger samt 35 000 kronor i arbetskostnader för städning. I båda fallen utfördes arbetet av personer som var godkända för F-skatt. Underlaget för rotavdrag är således 180 000 kronor och 35 000 kronor för rutavdrag. Det beräknade reduktionsbeloppet för rottjänsterna uppgår till 54 000 kronor ( $0,3 \cdot 180\,000$ ) och för ruttjänsterna till 17 500 kronor ( $0,5 \cdot 35\,000$ ).

Den del av reduktionsbeloppet för rot- eller ruttjänster som överstiger det maximala beloppet per person och år dras bort. Innan 30 juni 2024 innebär det att rotavdraget får uppgå till högst 50 000 kronor. Den totala skattereduktionen blir därmed 67 500 kronor ( $50\,000 + 17\,500$ ). De tillfälliga regler som gäller 1 juli till 31 december 2024 innebär att maxbeloppet för rotavdrag höjs. Enligt de tillfälliga reglerna uppgår skattereduktionen istället till hela summan av reduktionerna, 71 500 kronor.

## Skattereduktion för förvärsinkomster

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

## Övriga skattereduktioner

Utöver de ovanstående finns ytterligare skattereduktioner: för den allmänna pensionsavgiften, kommunal fastighetsavgift, sjöinkomst, installation av grön teknik, mikroproduktion av förnybar el, gåvor

till ideell verksamhet, medlemsavgift i arbetslöshetskassa och för boende i vissa områden (regional skattereduktion).

Skattereduktionen för den kommunala fastighetsavgiften beskrivs i avsnitt 4.4.

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

Individer som har sjöinkomst under har rätt till skattereduktion med som mest 14 000 kronor per år vid anställning på fartyg som till övervägande del går i fjärrfart och med 9 000 kronor per år vid anställning på annat fartyg.

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

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

Skattereduktionen för boende i vissa områden (regional skattereduktion) innebär att personer som är folkbokförda i vissa uppräknade kommuner, främst i Norrland och nordvästra Svealand, har rätt till en skattereduktion om 1 675 kronor per år att avräkna mot kommunal inkomstskatt.<sup>13</sup>

Skattereduktionen för grön teknik ges med 20 procent av de debiterade arbets- och materialkostnaderna för installation av solceller. För installation av lagring av egenproducerad elenergi och

---

<sup>13</sup> I bilaga 67 till inkomstskattelagen (1999:1229) framgår vilka kommuner som omfattas av skattereduktionen.



installation av laddningspunkt till elfordon är motsvarande subventionsgrad 50 procent. Skattereduktionen får för ett beskattningsår uppgå till högst 50 000 kronor.

Skattereduktionen för medlemskap i arbetslöshetskassa uppgår till 25 procent av de medlemsavgifter som betalats under året.

## 2.7 Avdrag för kostnader i tjänst

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

Det s.k. reseavdraget utgör det beloppsmässigt största undantaget från huvudregeln om att privata levnads-kostnader inte får dras av. Avdraget innebär att kostnader för arbetsresor får dras av, om vissa villkor är uppfyllda. Avdraget medges trots att utgifter för sådana resor i princip är privata levnads-kostnader. Avdrag får göras för den del av utgifterna som under beskattningsåret överstiger gränobeloppet på 11 000 kronor. Undantaget motiveras främst med att avdraget är av stor ekonomisk betydelse för många skattskyldiga och att ett visst samband finns med intäkternas förvärvande.<sup>14</sup> Vad gäller resor med egen bil till och från arbetet krävs att avståndet är minst fem kilometer och att användandet av egen bil genererar en tidsvinst om minst två timmar dagligen jämfört med allmänna transportmedel.

Huvudregeln är att avdragsgilla kostnader i inkomstslaget tjänst ska göras med belopp som motsvarar de faktiska kostnaderna. När det gäller kostnader för arbetsresor med bil finns det av förenklings-skäl en schablon. Den innebär att avdrag för arbetsresor med egen bil får göras med ett visst belopp per mil, som sedan 2023 uppgår till 25 kronor. För förmånsbilar utgör avdraget för arbetsresor en schabloniserad milersättning för drivmedelskostnaden. I inkomstslaget tjänst finns även särskilda regler för avdrag rörande tjänsteresor med egen bil eller förmånsbil, ökade levnads-kostnader vid tjänsteresor, ökade levnads-kostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning m.m., hemresor, inställelseresor,

---

<sup>14</sup> Se bl.a. prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 21.

utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m., skyddsutrustning och skyddskläder, förluster på grund av redovisningsskyldighet, egenavgifter samt hobbyverksamhet.

I tabell 2.12 redovisas yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt den beräknade effekten på skatteintäkterna 2021–2024.

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

Miljarder kronor

	2021	2022*	2023*	2024*
Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats	12,7	13,6	20,6	21,4
Bruttoeffekt på skatteintäkterna	4,8	5,1	7,8	8,0

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

Källa: Finansdepartementet och Skatteverket.

## 2.8 Genomsnittliga marginalskattesatser

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

Marginalskatten definieras som den andel av en viss inkomstökning som betalas i skatt, givet den inkomstnivå som ökningen utgår ifrån. Den offentligfinansiella effekten av en individuell inkomstförändring kan uppskattas genom att multiplicera inkomstförändringen med individens marginalskattesats. Eftersom marginalskattesatserna varierar med inkomstnivå så är denna uppskattning bättre när inkomstförändringen är liten.

Den totala offentligfinansiella effekten av en proportionerlig förändring i skatteunderlaget kan uppskattas genom att multiplicera den totala förändringen i underlaget med den vägda genomsnittliga marginalskatten. I tabell 2.13 redovisas vägda genomsnittliga marginalskattesatser beräknade med FASIT-modellen för olika slags inkomster, t.ex. arbetsinkomster, inkomst av tjänst, inkomst av aktiv respektive passiv näringsverksamhet samt skattepliktiga pensioner.

En illustration av hur dessa marginalsatser kan användas finns i exempel 3.2.

**Tabell 2.13 Vägda genomsnittliga marginalsatser för olika slags inkomster 2024**

Procent

Typ av inkomst	Kommunal skatt	Statlig skatt	Allmän pens.avg.	Skattered.	Summa
Fastställd förvärsinkomst	32,33	6,10	3,65	-6,11	35,98
Arbetsinkomst	33,12	7,37	4,58	-7,51	37,57
Inkomst av tjänst & näringsverksamhet	32,33	6,10	3,65	-6,10	35,97
Inkomst av tjänst	32,31	6,13	3,62	-6,03	36,04
Inkomst av näringsverksamhet	33,34	3,88	5,67	-11,28	31,61
Aktiv näringsverksamhet	33,39	3,61	5,89	-11,69	31,19
Passiv näringsverksamhet	32,11	10,85	0,00	-0,30	42,66
Skattepliktiga pensioner	29,23	2,64	0,00	-0,43	31,44
Löneförmåner	31,84	15,25	1,86	-1,93	47,02
Fastställd förvärsinkomst <66 år	33,11	6,91	4,48	-7,36	37,14
Fastställd förvärsinkomst >65 år	29,33	2,94	0,47	-1,24	31,49

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

Källor: Statistiska centralbyrån och egna beräkningar.

## 2.9 Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad skatt på arbete

Vid bedömningen av en skatteförändrings effekt på de offentliga finanserna på lång sikt är det rimligt att frånga antagandet om oförändrat beteende hos individer och företag. Om skatten på arbete ändras är det rimligt att anta att arbetsutbudet på lång sikt anpassas till den förändrade beskattningen. Ett ändrat arbetsutbud innebär att antalet personer i arbete ändras eller att arbetade timmar för personer i arbete ändras, vilket påverkar de samlade förvärsinkomsterna. En skatteförändring kan även påverka individens förvärsinkomster på andra sätt, t.ex. genom att påverka drivkrafterna att öka sin lön (vid ett givet antal arbetade timmar) samt incitamenten för inkomstomvandling och skatteundandragande. En uppskattning av effekten på arbetsutbud och löner av förändrad

beskattning av förvärvsinkomster kan fås med hjälp av den s.k. arbetsutbudsmodulen i FASIT.

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

Genom att ta hänsyn till dessa effekter på de offentliga inkomsterna och utgifterna justeras förslaget kortsiktiga nettoeffekt till en långsiktig effekt. Med hjälp av formeln i avsnitt 1.5 kan då också förslaget *självfinansieringsgrad* beräknas.

### 3 Skatt på arbetsinkomster – socialavgifter

Beskattnings av förvärvsinkomster sker, utöver inkomstskatt, också i form av socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. År 2024 beräknas intäkterna från dessa uppgå till ca 800 miljarder kronor, vilket svarar för ca 30 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter.

Socialavgifter är i ekonomisk mening skatter och avgifter på lön eller annan ersättning för utfört arbete. Socialavgifterna tas ut i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Arbetsgivaravgifter betalas av arbetsgivare och egenavgifter betalas främst av den som bedriver aktiv näringsverksamhet. En enskild näringsidkare som har anställda betalar dels egenavgifter för sin egen inkomst av näringsverksamhet, dels arbetsgivaravgifter för den anställdes lön och eventuella förmåner.

Både arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna består vardera av sex delavgifter, se tabell 3.1. Delavgifterna finansierar olika delar av den svenska socialförsäkringen. Det faktiska försäkringsinslaget varierar mellan försäkringslagen och för flertalet försäkringar saknas en direkt koppling mellan avgiften och förmånen.<sup>15</sup> I framställningen i detta kapitel ingår även den allmänna löneavgiften i arbetsgivar- och egenavgifterna. Den ingår inte lagtekniskt i socialavgifterna men särskiljs inte i debiteringsförfarandet.

Med undantag för ålderspensionsavgiften bestäms arbetsgivaravgifternas delavgifter varje år genom en s.k. kalibrering där nivån sätts för att motsvara prognosen för de utgifter som avgiften ska finansiera. När kalibreringen av arbetsgivaravgifterna är klar bestäms

---

<sup>15</sup> Ålderspensionsavgiften intar en särställning med en klar koppling mellan inbetalda avgifter och ålderspension.

egenavgifterna utifrån en bestämd formel.<sup>16</sup> Skillnaderna i nivå mellan arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna motiveras delvis av skillnader i försäkringsinnehållet för de olika grupperna.<sup>17</sup> Efter kalibreringen bestäms den allmänna löneavgiften. Den allmänna löneavgiften fungerar som ett ”dragspel” och justeras för att hålla det totala avgiftsuttaget oförändrat vid förändringar i socialavgifterna. Avgiften tas ut på samma avgiftsunderlag som arbetsgivaravgifter och egenavgifter.

**Tabell 3.1 Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2024**

Procent

Socialavgifter och allmän löneavgift	Arbetsgivaravgifter	Egenavgifter
Ålderspensionsavgift	10,21	10,21
Sjukförsäkringsavgift	3,55	3,64
Arbetssskadeavgift	0,20	0,20
Arbetsmarknadsavgift	2,64	0,10
Efterlevandepensionsavgift	0,60	0,60
Föräldraförsäkringsavgift	2,60	2,60
Allmän löneavgift	11,62	11,62
<b>Summa socialavgifter och allmän löneavgift</b>	<b>31,42</b>	<b>28,97</b>

Den särskilda löneskatten uppgår till 24,26 procent. Den betalas, i stället för socialavgifter, på ersättningar som inte är förmånsgrundande i socialförsäkringarna, t.ex. arbetsgivarens avsättningar till tjänstepension, avgångsersättning och på inkomster av passiv näringsverksamhet (se avsnitt 3.3).

### 3.1 Arbetsgivaravgifter

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

<sup>16</sup> Delavgifterna i egenavgifterna motsvarar arbetsgivaravgifterna förutom att sjukförsäkringsavgiften ökas med 0,09 procentenheter och arbetsmarknadsavgiften minskas med 2,54 procentenheter (se t.ex. prop. 2009/10:1).

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

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

Företag får göra avdrag från arbetsgivaravgifterna för anställda som arbetar med forskning eller utveckling. Avdrag ska göras med högst 10 procent av avgiftsunderlaget för en person som arbetar med forskning eller utveckling. Avdraget får inte medföra att de avgifter som ska betalas understiger ålderspensionsavgiften. Utöver avdraget ska även den allmänna löneavgiften sättas ned med tio procentenheter. Det sammanlagda avdraget för samtliga personer som arbetar med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige får inte överstiga 1,5 miljoner kronor per månad.

Ett enmansföretag som anställer en första person har rätt till nedsättning av arbetsgivaravgifterna, den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten så att bara ålderspensionsavgift betalas i högst 24 kalendermånader i följd. Nedsättningen gäller den del av ersättningen till den anställde som inte överstiger 25 000 kronor per månad.

För personer som har fyllt 15 men inte 18 år vid årets ingång är arbetsgivaravgifterna nedsatta. Nedsättningen innebär att endast ålderspensionsavgift ska betalas på ersättning upp till 25 000 kronor per månad för personer i denna åldersgrupp. Vid högre ersättning betalas full arbetsgivaravgift på den del som överstiger 25 000 kronor per månad. I budgetpropositionen för 2024 föreslår regeringen att denna nedsättning slopas från och med 1 januari 2024.

Lön och annan ersättning till personer som vid årets ingång har fyllt 66 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

---

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

förvärvsinkomster. För personer som är födda 1937 eller tidigare utgår inga arbetsgivaravgifter på lön eller annan ersättning.

I tabell 3.2 redovisas avgiftssats, underlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2021–2024. Avgiftssatsen för arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift på löner och andra ersättningar till personer som vid årets ingång inte fyllt 66 år är 31,42 procent. Underlaget beräknas uppgå till 2 313 miljarder kronor 2024 och avser till tre fjärdedelar lön och annan ersättning i den privata sektorn. Nedsättningarna beräknas uppgå till 3,7 miljarder kronor och intäkterna till 728 miljarder kronor.

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

Miljarder kronor om inget annat anges

	2021	2022	2023*	2024*
Avgiftsunderlag	1 987	2 112	2 227	2 313
Underlag per sektor (%)				
Staten	6	5,9	5,9	6,1
Kommuner och regioner	20,2	19,5	19,6	19,7
Privat sektor (företag m.m.)	73,8	74,6	74,4	74,2
Intäkter efter nedsättningar	615	653	698	728
Nedsättningar <sup>1</sup>	13,6	15,6	6,8	3,7
varav nedsättning för den först anställda	0,4	0,4	0,5	0,2
varav regional nedsättning	0,6	0,6	0,6	0,7
varav nedsättning för FoU	2,1	2,3	2,5	2,8
varav nedsättning för unga	10,6	12,3	3,1	-

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

<sup>1</sup> De enskilda nedsättningarnas omfattning är uppskattningar för samtliga år. Nedsättningen för unga innefattar även en tillfällig nedsättning för 18–23-åringar som gällde från och med 1 januari 2021 till och med 31 mars 2023.

Källa: Finansdepartementet.

## Beräkningskonventioner

Förändringar av arbetsgivaravgifterna antas både ha direkta och indirekta effekter på de offentliga finanserna. Den direkta effekten, dvs. bruttoeffekten, utgörs av avgiftsförändringen multiplicerat med skatteunderlaget det år då avgiftsförändringen träder i kraft. Indirekta effekter uppstår bl.a. då en avgiftsförändring leder till att



företagens vinster påverkas. Dessutom kan förändringar av arbetsgivaravgifterna påverka lönekostnaderna i staten, kommunerna och regionerna.

En höjning av arbetsgivaravgifterna innebär, allt annat lika, att företagens vinster minskar. Detta leder i sin tur till minskade bolagsskatteintäkter. Hur stor denna indirekta effekt är beror på hur stor den privata sektorns andel av skatteunderlaget är, vilket illustreras i exemplet nedan.

Att kommunernas, regionernas och statens lönekostnader ökar vid en höjning av arbetsgivaravgifterna leder, allt annat lika, till att deras finansiella sparande försämras. Detta talar för att en negativ indirekt effekt uppstår även i detta avseende. I beräkningarna av den offentligfinansiella effekten av förändringar i arbetsgivaravgifterna antas dock att kommunerna, regionerna och de statliga myndigheterna anpassar sina konsumtionsutgifter med ett belopp som motsvarar den ekonomiska utrymmesförändring som uppkommer på grund av förändrade lönekostnader. Därmed neutraliseras denna indirekta effekt (se även exemplet nedan). Detta kan sägas vara ett avsteg från det generella beräkningsantagandet om oförändrat beteende hos de ekonomiska aktörerna. Men till följd av det kommunala balanskravet bedöms det ge en mer rättvisande bild av effekterna på de offentliga finanserna än att låta det finansiella sparandet i kommunsektorn påverkas. Beräkningsantagandet är också mer förenligt med de antaganden som ligger till grund för Finansdepartementets prognoser för de offentliga finanserna. Motsvarande antagande om kostnadsanpassning görs dock inte när ett förslag har direkta effekter på kommunsektorns skatteintäkter.

Exempel 3.1 illustrerar beräkningskonventionen för en förändring av den allmänna löneavgiften med en procentenhet 2024.

### Exempel 3.1 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet

Underlaget för arbetsgivaravgifterna 2024 beräknas uppgå till 2 313 miljarder kronor (se tabell 3.2). Bruttoeffekten av en sänkning av den allmänna löneavgiften med en procentenhet är därmed  $-23,13$  miljarder kronor ( $-0,01 \cdot 2\,313$ ). Den privata sektorns andel av underlaget beräknas vara 74,2 procent. Hela bruttoeffekten inom privat sektor antas leda till ökad vinst hos företagen. En indirekt effekt som följer av högre vinster är att statens intäkter från bolagsskatten (20,6 procent 2024) ökar med 3,54 miljarder kronor

( $0,206 \cdot 23,13 \cdot 0,742$ ). En annan indirekt effekt är att den offentliga sektorns lönekostnader minskar med 5,97 miljarder kronor ( $23,13 \cdot 0,258$ ). Den offentliga sektorns minskade lönekostnader antas dock leda till en lika stor ökning av den offentliga konsumtionen. Nettoeffekten av avgiftssänkningen blir sammantaget  $-19,59$  miljarder kronor 2024 och följande år ( $-23,13 + 3,54$ ). I tabell 3.3 redovisas de beräknade effekterna, inklusive fördelningen på olika sektorer.

Om kommunerna, regionerna och myndigheterna i stället för att justera sin konsumtion antas spara resultatförbättringen som kommer av den lägre allmänna löneavgiften skulle den totala nettoeffekten bli mindre,  $-13,63$  miljarder kronor.

**Tabell 3.3 Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet**

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2024	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Nettoeffekt 2026	Varaktig effekt
<b>Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Minskad lönekostnad		4,56	4,56	4,56	4,56
Ökad kommunal konsumtion		-4,56	-4,56	-4,56	-4,56
<b>Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Staten</b>	<b>-23,13</b>	<b>-19,59</b>	<b>-19,59</b>	<b>-19,59</b>	<b>-19,59</b>
Allmän löneavgift	-23,13	-23,13	-23,13	-23,13	-23,13
Skatt på företagsvinster		3,54	3,54	3,54	3,54
Minskad lönekostnad		1,41	1,41	1,41	1,41
Myndigheters ökade konsumtion		-1,41	-1,41	-1,41	-1,41
<b>Offentligfinansiell effekt</b>	<b>-23,13</b>	<b>-19,59</b>	<b>-19,59</b>	<b>-19,59</b>	<b>-19,59</b>

## 3.2 Egenavgifter

Egenavgifter betalas främst av dem som bedriver aktiv näringsverksamhet.<sup>19</sup> Underlaget utgörs av de skattskyldigas nettoinkomster, dvs. det överskott som återstår av intäkterna sedan de har minskats med kostnaderna för att förvärva dem. Avgifterna fastställs

<sup>19</sup> I vissa fall ska egenavgifter betalas trots att inkomsten skattemässigt är att betrakta som inkomst av tjänst snarare än inkomst av näringsverksamhet. Det gäller till exempel inkomst av hobby och vissa internetinkomster.

i samband med inkomstbeskattningen och ingår i den slutliga skatten. Genom att den slutliga skatten ligger till grund för beräkning av preliminär F-skatt betalas egenavgifter i praktiken månadsvis.

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

Enskilda näringsidkare med fast driftställe i vissa delar av Norrland och inre Svealand får en nedsättning med 10 procent av avgiftsunderlaget upp till 180 000 kronor, dvs. högst 18 000 kronor per år.<sup>20</sup> För näringsidkare som är arbetsgivare eller delägare i handelsbolag gäller särskilda regler som begränsar de sammanlagda avdragen från arbetsgivaravgifter och egenavgifter till 85 200 kronor.

Näringsidkare och ägare av handelsbolag som vid årets ingång inte har fyllt 66 år och vars avgiftsunderlag överstiger 40 000 kronor får en nedsättning med 7,5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 15 000 kronor per år.

I likhet med vad som gäller för anställda, betalar enskilda näringsidkare med aktiv näringsverksamhet som vid årets ingång har fyllt 66 år och är födda 1938 eller senare endast ålderspensionsavgiften i egenavgifterna. Personer som är födda 1937 eller tidigare betalar inga egenavgifter.

I tabell 3.4 redovisas avgiftssats, underlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2021–2024. Den oreducerade avgiftssatsen för egenavgifterna inklusive den allmänna löneavgiften är 28,97 procent. Avgiftsunderlaget för 2024 beräknas uppgå till 38,3 miljarder kronor, nedsättningarna till 2,0 miljarder kronor och intäkterna efter nedsättningarna till 9,8 miljarder kronor.

---

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

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

Miljarder kronor

	2021	2022*	2023*	2024*
Avgiftsunderlag	37,4	37,5	37,8	38,3
Intäkter efter nedsättningar	9,7	9,8	9,8	9,8
Nedsättningar	1,8	1,8	1,9	2,0
varav generell nedsättning	1,7	1,8	1,8	1,9
varav regional nedsättning	0,1	0,1	0,1	0,1

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

Källa: Finansdepartementet

## Beräkningskonventioner

Förändringar av egenavgifterna antas ha både en direkt och en indirekt effekt på de offentliga finanserna. Den direkta effekten – bruttoeffekten – utgörs av avgiftsförändringen multiplicerat med skatteunderlaget det år då avgiftsförändringen träder i kraft. Beräkningen av den indirekta effekten utgår i normalfallet från oförändrat beteende. Det innebär att näringsidkarens inkomster och utgifter, exklusive själva egenavgifterna, antas vara oförändrade.

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

Exempel 3.2 illustrerar beräkningskonventionen med exemplet att den allmänna löneavgiften sänks med en procentenhet 2024.

**Exempel 3.2 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter**

Beräkningsunderlaget för den allmänna löneavgiften i aktiv enskild näringsverksamhet och hos aktiva delägare i handelsbolag uppskattas för 2024 till 38,3 miljarder kronor. Avgiftssänkningen ger därmed en bruttoeffekt på  $-0,38$  miljarder kronor ( $-0,01 \cdot 38,3$ ).

Antagandet att hela avgiftssänkningen påverkar inkomst av näringsverksamhet innebär att denna ökar med 0,30 miljarder kronor ( $0,38/1,2797$ ).<sup>21</sup> Detta ger upphov till flera indirekta effekter på de offentliga finanserna.

Intäkterna av kommunal inkomstskatt ökar på grund av den ökade inkomsten. Ökningen uppgår till 0,11 miljarder kronor och fås genom att den ökade inkomsten multipliceras med den vägda genomsnittliga marginalskattesatsen för aktiv näringsverksamhet (33,34 procent, se tabell 2.13). Kommunernas och regionernas ökade skatteintäkter antas motsvaras av ökade utgifter i samma storlek (se diskussion i avsnitt 3.1).

Intäkterna från statlig inkomstskatt ökar något men de statliga skattereduktionerna (jobbskatteavdrag och skattereduktion för allmän pensionsavgift) ökar något mer vilket ger en sammantagen effekt på  $-0,02$  miljarder kronor.

Den ökade inkomsten av näringsverksamhet påverkar även statens intäkter från övriga egenavgifter som ökar med 0,02 miljarder kronor. Även kostnaderna i de statliga trygghetsystemen ökar med 0,01 miljarder kronor eftersom den sjukpenninggrundande inkomsten ökar. Ålderspensionssystemet påverkas också av det ökade underlaget genom att intäkterna från ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift ökar med 0,04 miljarder kronor. Den ökade pensionsgrundande inkomsten får dock en effekt på inkomstindex för 2025. Utbetalningarna av ålderspension ökar därmed fr.o.m. 2025.

Med hänsyn tagen till dessa indirekta effekter blir nettoeffekten på de offentliga finanserna av sänkt allmän löneavgift i egenavgifterna med en procentenhet  $-0,32$  miljarder kronor 2024. År 2025 och framåt är den offentligfinansiella nettoeffekten  $-0,36$  miljarder kronor. Exemplet redovisas i tabell 3.5.

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

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

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2024	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Nettoeffekt 2026	Varaktig effekt
<b>Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Kommunal inkomstskatt		0,11	0,11	0,11	0,11
Ökad kommunal konsumtion		-0,11	-0,11	-0,11	-0,11
<b>Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,04</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Ålderspensionsavgift		0,02	0,02	0,02	0,02
Allmän pensionsavgift		0,02	0,02	0,02	0,02
Ålderspension		0,00	-0,04	-0,04	-0,04
<b>Staten</b>	<b>-0,38</b>	<b>-0,36</b>	<b>-0,36</b>	<b>-0,36</b>	<b>-0,36</b>
Statlig inkomstskatt inkl. skattereduktioner		-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Socialavgifter		0,02	0,02	0,02	0,02
Allmän löneavgift	-0,38	-0,35	-0,35	-0,35	-0,35
Utgifter		-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
<b>Offentligfinansiell effekt</b>	<b>-0,38</b>	<b>-0,32</b>	<b>-0,36</b>	<b>-0,36</b>	<b>-0,36</b>

### 3.3 Särskild löneskatt

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 ska motsvara skattedelen i socialavgifterna, den del av socialavgiftsuttaget som inte är förmånsgrundande.

Av förenklingsskäl är den särskilda löneskatten densamma för arbetsgivare som för egenföretagare.<sup>22</sup> Nivån på den särskilda löne-

<sup>22</sup> Se prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 381

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

I tabell 3.6 redovisas underlag och skatteintäkter från särskild löneskatt, uppdelat på juridiska och fysiska personer (skattesats 24,26 procent) under perioden 2021–2024. Underlaget för den särskilda löneskatten för juridiska personer utgörs i huvudsak av avsättningar till tjänstepensioner och omfattar såväl fonderade avsättningar som direktutbetald pension, varav de fonderade avsättningarna står för drygt hälften.

**Tabell 3.6 Skattebaser och intäkter för särskild löneskatt**

Miljarder kronor

	2021	2022*	2023*	2024*
Underlag, skattesats 24,26%	212	234	237	247
Juridiska personer	211	233	236	246
Fysiska personer	0,5	0,5	0,4	0,4
Skatteintäkter	51,9	57,2	58,1	60,5

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

Källa: Finansdepartementet

## Beräkningskonventioner

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





## 4 Skatt på kapitalägande – kapital- och egendomsskatter

I detta kapitel redovisas beräkningskonventionerna för kapital- och egendomsskatter.

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

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

År 2024 beräknas skatteintäkterna från kapital- och egendomsskatter uppgå till ca 177 miljarder kronor, vilket utgör 6,7 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Skatteintäkterna tillfaller i huvudsak staten. Undantaget är intäkterna från den kommunala fastighetsavgiften, som tillfaller kommunsektorn.

## 4.1 Beskattning av kapitalinkomster

### Inkomstslaget kapital

Till inkomstslaget kapital räknas löpande avkastning, vinster och andra inkomster av tillgångar som inte ska hänföras till näringsverksamhet. Inkomsterna för fysiska personer och dödsbon beskattas separat och proportionellt i inkomstslaget kapital. Juridiska personer som erhåller avkastning på kapital tar upp inkomsten till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (se kapitel 5). Pensionsmedel och värdet i kapitalförsäkringar beskattas med avkastningsskatt (se avsnitt 4.3).

Utgångspunkten är att löpande kapitalinkomster och kapitalutgifter beskattas enligt kontantprincipen, dvs. när avkastningen kan disponeras eller när utgiften betalas och att kapitalvinster beskattas när tillgången avyttras.

#### *Inkomster*

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

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

#### *Avdrag*

Från inkomst av kapital får avdrag göras för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster, samt för ränta och kapitalförlust. Det råder full avdragsrätt för ränteutgifter medan kapitalförluster som huvudregel är avdragsgilla med 70 procent. Avsteg från huvudregeln om

70 procent gäller vid försäljning av fastigheter: för privatbostäder är förlustkvoteringen 50 procent och för näringsfastigheter är den 63 procent. Det finns särskilda kvittnings- och kvoteringsregler för kapitalförluster på värdepapper. Reglerna innebär att kapitalvinster kan kvittas fullt ut mot kapitalförluster i vissa fall. En förlust som inte kan kvittas mot en kapitalvinst kvoteras enligt huvudregeln. Investeraravdrag får göras av fysiska personer som investerar i företag av mindre storlek i samband med företagets bildande eller vid en nyemission. Avdraget får göras med hälften av betalningen för andelarna i inkomstslaget kapital. Detta innebär att avdraget medför en skattesänkning med 15 procent av det investerade beloppet. Avdrag ges med högst 650 000 kronor per person och år.

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

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

### *Skattesatser*

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

Vissa kapitalinkomster kvoteras när de tas upp till beskattning, vilket gör att den effektiva skattesatsen för dessa inkomster blir lägre än 30 procent (se tabell 4.1). Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag ska exempelvis tas upp till beskattning med två tredjedelar av underlaget, vilket innebär att den effektiva skattesatsen på dessa inkomster uppgår till 20 procent. Skattereglerna för fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, beskrivs närmare i avsnitt. Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag ska tas upp till fem sjättedelar, vilket innebär att den effektiva skattesatsen uppgår till 25 procent.

**Tabell 4.1 Effektiva skattesatser för vissa kapitalinkomster 2023**

Andel, procent

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

Vad gäller kapitalvinster på fastigheter ska tjugotvå trettiondelar av vinsten från en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt och nio tiondelar av vinsten från en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt tas upp. De effektiva skattesatserna blir därmed 22 respektive 27 procent.

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

#### *Skattereduktion för underskott av kapital*

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

näringsverksamhet samt statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

#### Exempel 4.1 Beräkning av skattereduktion för underskott av kapital

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

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

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

- Om kapitalförlusten är 100 000 kronor blir underskottet av kapital 70 000 kronor ( $0,7 \cdot 100\,000$ ) och skattereduktionen 21 500 kronor ( $0,3 \cdot 70\,000$  kronor).
- Om kapitalförlusten är 150 000 kronor blir underskottet av kapital 105 000 kronor ( $0,7 \cdot 150\,000$ ) och skattereduktionen 31 050 kronor ( $0,3 \cdot 100\,000 + 0,21 \cdot 50\,000$ ).

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

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

## Investeringsparkonto

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

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

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

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

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

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

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

Tabell 4.2 visar de sammanlagda tillgångarna som finns på investeringssparkontona och schablonintäkten för 2021–2024.

**Tabell 4.2 Investeringssparkonto**

Miljarder kronor

	2021	2022*	2023*	2024*
Schablonintäkt	19,7	20,5	51,1	63,4
Summa tillgångar	1 575,6	1 670,6	1 737,4	1 806,9

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

Källa: Skatteverket och Finansdepartementet.

## Inkomster från fåmansföretag

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

Den skattemässiga uppdelningen av inkomsterna sker på ett schablonmässigt sätt. Utgångspunkten är att det som anses utgöra en normal kapitalavkastning beskattas i inkomstslaget kapital och att inkomster som överstiger denna nivå beskattas i inkomstslaget

tjänst. Med normal avkastning avses kapitalinkomst upp till ett s.k. gränsbelopp. Skattesatsen är 30 procent men den effektiva skattesatsen på utdelning som tas ut inom gränsbeloppet är 20 procent, eftersom endast två tredjedelar av inkomsten tas upp till beskattning. Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden ett separat utdelningsutrymme som förs vidare till nästa beskattningsår. Utdelning som överstiger gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett tak om 9 inkomstbasbelopp under ett beskattningsår. På denna utdelning utgår inga arbetsgivaravgifter. Utdelning utöver detta belopp beskattas som kapitalinkomst med 30 procent.

Gränsbeloppet är summan av årets gränsbelopp och separat utdelningsutrymme. Årets gränsbelopp får antingen bestämmas enligt den s.k. förenklingsregeln till ett belopp som motsvarar 2,75 multiplicerat med föregående års inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller enligt huvudregeln. Enligt huvudregeln utgörs ett underlag för årets gränsbelopp av det kapitalbaserade utrymmet. Detta baseras på ett omkostnadsbelopp bestående av anskaffningskostnaden för aktierna inklusive ovillkorade aktieägartillskott. Det kapitalbaserade utrymmet är omkostnadsbeloppet multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med nio procentenheter. Om delägaren eller närstående till denne uppfyller ett visst lägsta krav på eget löneuttag, och huvudregeln används, får även ett lönebaserat utrymme läggas till i årets gränsbelopp enligt den s.k. löneunderlagsregeln.<sup>23</sup> Från och med inkomståret 2014 utgör lönebaserat utrymme 50 procent av lönerna i företaget och dess dotterföretag föregående år. Sedan 2014 ställs ett krav på en minsta ägarandel i företaget som förutsättning för att delägare ska få beräkna ett lönebaserat utrymme. Den minsta ägarandelen är 4 procent. Till årets gränsbelopp läggs eventuell separat utdelningsutrymme från föregående år för att få det totala gränsbeloppet. Det sparade utdelningsutrymmet ska räknas upp med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med tre procentenheter. Vid beräkningen av gränsbelopp för utdelning och

---

<sup>23</sup> För att få använda denna regel måste delägaren eller närstående till denna under föregående år ha tagit ut kontant lön med det lägsta av a) 6 inkomstbasbelopp med tillägg av 5 procent av lönerna i företaget eller b) 9,6 inkomstbasbelopp.



kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag finns ett golv på 0 procent för statslåneräntan.

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

#### Exempel 4.2 Aktieutdelning i fåmansföretag

Ulrika äger samtliga aktier i Ulrika Tech AB och hon är företagets enda anställda. Ulrikas anskaffningskostnad för aktierna i företaget uppgår till 50 000 kronor. År 2024 gör företaget en vinst efter bolagsskatt på 300 000 kronor. Under 2023 har företaget betalat ut lön till Ulrika till ett värde av 500 000 kronor. Statslåneräntan i november 2023 uppgår enligt prognos till 2,6 procent och inkomstbasbeloppet 2023 uppgår till 74 300 kronor. Ulrika har ett sparutdelningsutrymme från 2023 på 45 000 kronor.

Enligt förenklingsregeln uppgår årets gränsbelopp 2024 till 204 325 kronor ( $2,75 \cdot 74\,300$ ).

Enligt huvudregeln beräknas det kapitalbaserade utrymmet 2024 till 5 800 kronor ( $50\,000 \cdot (0,026 + 0,09)$ ). Eftersom Ulrika äger mer än 4 procent av företagets aktier uppfyller hon kapitalandelskravet för att även använda ett lönebaserat utrymme. Ulrikas lön 2023 på 500 000 kronor uppgick till mer än sex inkomstbasbelopp plus fem procent av företags sammanlagda löneutbetalningar. Ulrika uppfyller därför också löneuttagskravet för lönebaserat utrymme. Det lönebaserade utrymmet uppgår till 250 000 kronor ( $500\,000 \cdot 0,5$ ). Sammanlagt uppgår årets gränsbelopp 2024 enligt huvudregeln då till 255 800 kronor ( $5\,800 + 250\,000$ ). Årets gränsbelopp enligt huvudregel blir i detta fall därför högre än enligt förenklingsregeln.

Genom att använda huvudregeln och det sparade utdelningsutrymmet från föregående år uppgår gränsbeloppet 2024 totalt till 317 645 kronor när det sparade utdelningsutrymmet från föregående år skrivits upp med statslåneräntan plus 3 procentenheter ( $255\,800 + 45\,000 \cdot (1 + 0,026 + 0,03) = 317\,645$ ). Då hela årets vinst ryms inom gränsbeloppet kan Ulrika göra en utdelning från företaget på 300 000 kronor till en skattesats på 20 procent (inkluderas bolagsskatten uppgår den effektiva skattesatsen på utdelningen till 36,5 procent). Ulrikas skatt på utdelningen uppgår då till 60 000 kronor ( $300\,000 \cdot 0,2$ ). Det utdelningsutrymme på 17 645 kronor ( $317\,645 - 300\,000$ ) som inte används till årets utdelning kan sparas till nästa år.

Hade Ulrikas löneuttag under 2023 enbart uppgått till 400 000 kronor hade det inte uppfyllt löneuttagskravet för att använda det lönebaserade utrymmet. I det fallet hade i stället förenklingsregeln gett det högsta gränsbeloppet. Förenklingsregeln skulle då, tillsammans med det sparade utdelningsutrymmet från 2023, ge ett gränsbelopp för 2024 som uppgår till 251 845 kronor ( $204\,325 + 45\,000 \cdot (1 + 0,026 + 0,03)$ ). Ulrika skulle då ha haft möjligheten att göra en utdelning på 251 845 kronor från företaget till en skattesats av 20 procent. Om Ulrika då hade valt att även dela ut den del av vinsten som överskrider gränsbeloppet skulle den delen av utdelningen beskattas som inkomst av tjänst tillsammans med lönen från företaget 2024 och ev. andra inkomster av tjänst. Om Ulrika 2024 tar ut samma lön som föregående år, dvs. 400 000 kronor, och inte har några andra inkomster av tjänst uppgår skatten på utdelningen till 65 779 kronor ( $251\,845 \cdot 0,2 + (300\,000 - 251\,845) \cdot 0,32$ ) om kommunalskatten uppgår till 32 procent. Ingen arbetsgivaravgift betalas på utdelningen.

## Statistik

I tabell 4.3 redovisas inkomster och avdrag i inkomstslaget kapital. Dessutom redovisas det sammanlagda överskottet respektive underskottet av kapital. Uppgifterna kommer från Skatteverkets taxeringsutfall och regeringens prognoser över skatteintäkterna.

**Tabell 4.3 Inkomster och avdrag i inkomstslaget kapital**

Miljarder kronor

	2021	2022*	2023*	2024*
<b>Inkomster</b>				
Ränteinkomster, utdelningar m.m.	140,8	167,1	196,9	200,4
Uthyrning av privatbostad	2,7	2,8	2,9	3,0
Schablonintäkter <sup>1</sup>	22,0	22,9	54,2	66,8
Positiv räntefördelning	6,9	7,0	7,0	6,9
Kapitalvinst	276,0	217,0	163,0	187,0
<b>Avdrag</b>				
Ränteutgifter m.m.	91,0	108,1	167,1	201,7
Negativ räntefördelning	0,3	0,3	0,3	0,3
Kapitalförlust	5,8	8,0	8,0	8,0
<b>Skattebaser</b>				
Överskott av kapital	425,3	391,9	382,0	412,9
Underskott av kapital	74,2	91,7	133,5	158,9

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

<sup>1</sup> Avser schablonintäkter på ISK, värdepappers- och specialfonder

Källa: Skatteverket och Finansdepartementet.

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

I tabell 4.4 redovisas intäkterna från kapitalinkomstskatten, inklusive skattereduktionen för underskott av kapital.

**Tabell 4.4 Skatteintäkter från kapitalinkomstskatt**

Miljarder kronor

	2021	2022*	2023*	2024*
Skatt på kapital	125,7	114,6	112,7	122,0
Skattereduktion underskott av kapital	-21,0	-25,5	-35,4	-40,6
Nettoskatt på kapitalinkomster	104,6	89,2	77,4	81,5

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

Källa: Skatteverket och Finansdepartementet.

## Beräkningskonventioner

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

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

I flera fall beräknas den offentligfinansiella effekten av ändrade kapitalskatteregler med hjälp av den s.k. FASIT-modellen (se kapitel 2). Effektberäkningar av ändrade skatteregler för fåmansbolag baseras på underlag från SCB:s databas FRIDA, där uppgifter om fåmansföretag kan matchas med aktiva ägares inkomstdeklarationer. En beskrivning av databasen FRIDA finns i kapitel 5. SCB har även delvis integrerat 3:12-reglerna i FASIT.

## 4.2 Kupongskatt

Kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt som utgår på utdelningar från svenska aktiebolag och svenska fonder till fysiska och juridiska personer hemmahörande i utlandet. Avsikten med kupongskatt på utdelningar från svenska bolag till utlandet är att säkerställa Sveriges anspråk på andraledsbeskattning. Som huvud-

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

Intäkterna från kupongskatten beräknas uppgå till 7,6 miljarder kronor år 2024.

### 4.3 Avkastningsskatt

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

Underlaget för avkastningsskatt beräknas i två steg: först beräknas ett kapitalunderlag och därefter ett skatteunderlag. Reglerna för hur kapitalunderlaget och skatteunderlaget beräknas ser olika ut för olika skattskyldiga och beror även på om försäkringen är en pensions- eller kapitalförsäkring.

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

ökas med de premiebetalningar som gjorts till försäkringen under beskattningsåret.

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

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

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

För kapitalförsäkringar gäller att skatteunderlaget beräknas som kapitalunderlaget multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november kalenderåret närmast före beskattningsåret ökad med 1 procentenhet. Skatteunderlaget ska som lägst beräknas till 1,25 procent av kapitalunderlaget. Skattesatsen för kapitalförsäkringar och tjänstepensioner som är jämförbara med kapitalförsäkringar är 30 procent. Vissa kapitalförsäkringar, s.k. kapitalpension, beskattas dock med 15 procents avkastningsskatt. Dessa försäkringar uppfyller vissa av de krav som ställs för att en försäkring ska betraktas som en pensionsförsäkring. Kapitalpensionerna håller dock successivt på att avvecklas och inga nyteckningar är tillåtna. Statslåneräntan mellan 2020 och 2023 redovisas i tabell 4.5.

**Tabell 4.5 Statslåneräntan**

Procent

	2020	2021	2022	2023*
Statslåneränta, genomsnitt under året	-0,07	0,16	1,45	2,44
Statslåneränta, 30 november	-0,10	0,23	1,94	2,60

Anm.:\* Uppgiften är en prognos. Avkastningsskatten baseras på statslåneräntan året innan beskattningsåret.

Det totala kapitalunderlaget i pensions- och kapitalförsäkringar uppskattas vid ingången av 2024 uppgå till ca 6 400 miljarder kronor (se tabell 4.6). Kapitalunderlaget i pensionsförsäkringar bedöms utgöra ca 5 300 miljarder kronor och kapitalunderlaget i kapitalförsäkringar ca 1 100 miljarder kronor. Intäkterna från avkastningsskatten beräknas 2024 sammanlagt uppgå till 29 miljarder kronor.

**Tabell 4.6 Avkastningsskatt – underlag och intäkter**

Miljarder kronor

	2021	2022	2023*	2024*
Kapitalunderlag	5 732	7 437	5 898	6 410
varav pensionsförsäkringar	4 779	6 201	4 917	5 345
varav kapitalförsäkringar	952	1 236	980	1 065
Skatteunderlag	36	46	100	169
Skatteintäkter från avkastningsskatt	7	9	18	29

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

Kapitalunderlaget i pensionsförsäkringar kan delas upp i individuellt pensionssparande, avgiftsbestämd tjänstepension och förmånsbestämd tjänstepension. Individuellt pensionssparande med avdragsrätt får göras av personer som saknar kollektivavtalad tjänstepension och personer med inkomst från aktiv näringsverksamhet. Vid avgiftsbaserad (ibland även kallad premiebaserad) tjänstepension förbinder sig arbetsgivaren att sätta av en viss andel av lönen till tjänstepension för arbetstagaren. Eftersom utfallet av kapitalförvaltningen är osäker bärs den ekonomiska risken av arbetstagaren. De förmånsbestämda tjänstepensionerna garanteras i stället arbetstagaren en viss andel av t.ex. slutlönen i tjänstepension. I dessa avtal bärs den ekonomiska risken företrädesvis av arbetsgivaren. Det saknas heltäckande statistik för hur kapitalunderlaget i pensionsförsäkringar fördelas men med hjälp av statistik från Svensk Försäkring och PRI Pensionsgaranti bedöms kapitalunderlaget i pensionsförsäkringar fördelas enligt tabell 4.7.

**Tabell 4.7 Fördelning av kapitalunderlaget i pensionsförsäkringar 2024**

Miljarder kronor och procent

	<b>Totalt</b>	<b>Förmånsbestämda försäkringar, privat sektor</b>	<b>Förmånsbestämda försäkringar, offentlig sektor</b>	<b>Individuella och avgiftsbestämda försäkringar</b>
Kapitalunderlag (mdkr)	5 345	1 069	53	4 223
Andel (%)	100	20	1	79

Källa: Beräkningar baserade på uppgifter från Svensk Försäkring och PRI Pensionsgaranti.

## Beräkningskonventioner

Förändringar av avkastningsskatten kan ha både direkta och indirekta effekter på de offentliga finanserna. Den direkta effekten, dvs. bruttoeffekten, utgörs av skattesatsförändringen multiplicerat med skatteunderlaget (skattebasen) det år då skattesatsförändringen träder i kraft.

Vid ändrade beskattningsregler för kapitalförsäkringar antas, likt de flesta övriga kapitalsskatter, att inga indirekta effekter uppstår och därmed att nettoeffekten på de offentliga finanserna sammanfaller med bruttoeffekten.

För pensionsförsäkringar görs olika antaganden beroende på typ av försäkring.

## 4.4 Fastighetsavgift och fastighetsskatt

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

### Fastställande av taxeringsvärde

Både fastighetsavgiften och fastighetsskatten baseras på fastighets-taxeringen. Vilka värderingsmetoder som används vid fastighets-



taxeringen beror på vilken taxeringsenhet som avses. En fastighet kan tillhöra någon av följande typer av taxeringsenheter: småhus-, ägarlägenhets-, hyreshus-, lantbruks-, elproduktions-, industri- eller specialenhet.

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

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

## Kommunal fastighetsavgift

Kommunal fastighetsavgift ska betalas för småhus, ägarlägenheter och bostadsdelen i hyreshus.<sup>24</sup> År 2024 beräknas den kommunala fastighetsavgiften uppgå till 9 662 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet. Detsamma gäller för ägarlägenheter. För bostadsdelen i hyreshus beräknas fastighetsavgiften uppgå till 1 654 kronor per bostadslägenhet, dock högst 0,3 procent av taxeringsvärdet.

De fasta beloppen för småhus och bostadslägenheter förändras årligen procentuellt lika mycket som förändringen av inkomstbas-

---

<sup>24</sup> För lantbruksenheter gäller att kommunal fastighetsavgift ska betalas på uppförda småhus med tillhörande tomtmark. Ekonomibyggnader, skogsmark, åker, bete och övriga delar av lantbruksenheterna är undantagna från skatte- och avgiftsplikt.

beloppet. För småhus är utgångspunkten det fasta belopp på 6 000 kronor som gällde för 2008, det år då reglerna om kommunal fastighetsavgift trädde ikraft. Beloppet räknas upp med samma procenttal som inkomstbasbeloppet har förändrats med mellan det aktuella året och 2008. Procenttalet uttrycks med två decimaler och det fasta beloppet avrundas nedåt till närmaste hela kronor.<sup>25</sup> För bostadsdelen i hyreshus är utgångspunkten beloppet 1 027 kronor för 2008.<sup>26</sup>

För arrendetomter och byggnader på ofri grund är avgiften halverad. År 2023 beräknas avgiften för småhus uppgå till 4 831 kronor, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet.

#### Exempel 4.3 Indexeringen av fastighetsavgiften

Inkomstbasbeloppet har fastställts till 48 000 kronor för 2008 och förväntas uppgå till 77 300 kronor 2024. Den procentuella förändringen mellan åren, uttryckt med två decimaler, är 61,04 procent. Takbeloppet för kommunal fastighetsavgift för 2024 beräknas därmed uppgå till  $6\,000 \cdot 1,6104 = 9\,662$  kronor för småhus och  $1\,027 \cdot 1,6104 = 1\,654$  kronor för lägenhet i flerbostadshus. För småhus på ofri grund uppgår takbeloppet till hälften av ordinarie belopp, dvs. 4 831 kronor.

För nybyggda bostäder i småhus, ägarlägenheter och bostadshyreshus betalas ingen fastighetsavgift de första femton åren.<sup>27</sup>

Personer över 65 år och personer som fått sjukersättning eller aktivitetsersättning kan i vissa fall vara berättigade till begränsad fastighetsavgift. Begränsningen av fastighetsavgiften sker genom en skattereduktion. Reglerna innebär att fastighetsavgiften inte ska överstiga 4 procent av den skattskyldiges inkomst, det s.k. spärrbeloppet, beräknad som summan av den beskattningsbara förvärvsinkomsten och överskott i inkomstslaget kapital. Det finns en nedre gräns för spärrbeloppet. För 2024 bedöms denna gräns vara

<sup>25</sup> Endast de två första decimalerna används, i övrigt sker ingen avrundning. Exempelvis ska en procentuell förändring på 7,136 procent uttryckas som 7,13 procent vid beräkningen.

<sup>26</sup> Det fasta belopp som gällde för lägenheter 2008 var 1 200 kronor per. År 2013 ändrades det ursprungliga beloppet före indexering 2008 till 1 027 kronor. Samtidigt sänktes procentsatsen från 0,4 till 0,3 procent.

<sup>27</sup> Reglerna är knutna till det värdeår som beslutas vid fastighetstaxeringen. För nybyggda småhus, ägarlägenheter och bostadshyreshus med värdeår 2011 och tidigare sker nedsättning av fastighetsavgiften helt eller till hälften under tio år efter nybyggnation.

3 913 kronor. Fastighetens ägare ska ha varit bosatt på fastigheten under hela beskattningsåret.

## Statlig fastighetsskatt

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

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

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

I tabell 4.8 redovisas skatteintäkter för de olika fastighetstyperna under perioden 2021–2024.

**Tabell 4.8 Skatteintäkter från fastighetsavgift och fastighetsskatt**

Miljarder kronor

	2021	2022*	2023*	2024*
Småhus	18,4	19,0	18,9	19,5
varav kommunal fastighetsavgift	17,8	18,5	18,3	18,7
Hyreshus	3,8	3,9	3,8	3,9
varav kommunal fastighetsavgift	3,4	3,5	3,5	3,6
Kommersiella lokaler	10,5	11,1	11,3	14,2
Industri- och elproduktionsenheter	3,5	3,5	3,5	3,6
<b>Summa</b>	<b>36,1</b>	<b>37,5</b>	<b>37,6</b>	<b>41,3</b>

Anm.: \* Uppgiften är en prognos.

Källa: Skatteverket och Finansdepartementet.

## Beräkningskonventioner

Förändringar i fastighetsskatten på industri- och elproduktionsenheter antas påverka företagets vinster och därmed skattebasen för bolagsskatten, eftersom företagen inte antas kunna kompensera

fastighetsskattehöjningen genom att höja priserna. Samma antagande gäller för fastighetsskatten på lokaldelen i hyreshus. För industri- och elproduktionsenheter beaktas också förekomsten av statligt ägande (se avsnitt 1.3).

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

Förändringar i fastighetsavgiften kan påverka priserna på bostadsmarknaden och leda till förmögenhetsförändringar för de som äger sina bostäder. Sådana kapitaliseringseffekter beaktas inte i de offentligfinansiella beräkningarna och innebär att intäktsoökningen av en höjning av fastighetsavgiften sannolikt överskattas och intäktsbortfallet vid en sänkning underskattas.

## 4.5 Stämpelskatt

Vid förvärv av fast egendom och tomträtt samt beviljande av inteckningar ska stämpelskatt tas ut. Vid förvärv är skatten 1,5 procent för fysisk person och 4,25 procent för juridisk person. Skatten beräknas på köpeskillingen, om inte taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljats överstiger köpeskillingen. Vid inteckning är skatten 2 procent av inteckningsbeloppet för fast egendom och tomträtt. Dessutom beskattas inteckning i luftfartyg med 1 procent, företagsinteckning med 1 procent samt inteckning i skepp med 0,4 procent. Intäkterna från stämpelskatten beräknas uppgå till 13,6 miljarder kronor år 2024.

## 5 Skatt på kapitalanvändning – företagsskatter

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

År 2024 beräknas skatteintäkterna från juridiska personer uppgå till ca 310 miljarder kronor, eller 9 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Ungefär två tredjedelar av detta utgörs av intäkter från inkomstskatt och resterade del av framför allt särskild löneskatt, fastighetsskatt och fastighetsavgift (se tabell 5.1). Det finns stora osäkerheter med att prognostisera företagens inkomster och skatteintäkterna från dessa. Inkomsterna varierar med konjunkturen samtidigt som skattelagstiftningen ger företagen möjligheter att jämna ut vinster och underskott mellan åren.

**Tabell 5.1 Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer**

Miljarder kronor

	2021	2022*	2023*	2024*
Inkomst av näringsverksamhet	944,8	1 025,5	1 003,1	1 012,7
Slutlig skatt	253,5	278,7	291,5	310,1
varav särskild löneskatt <sup>1</sup>	46,4	51,4	51,9	53,9
varav avkastningsskatt	6,4	8,3	18,1	28,4
varav fastighetsskatt och fastighetsavgift	18,5	19,3	19,5	22,6
varav bolagsskatt <sup>2</sup>	183,6	202,3	197,9	199,8

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

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

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

Källa: Skatteverket och Finansdepartementet.

## Företagsdatabasen FRIDA

De offentligfinansiella beräkningarna inom företagsskatteområdet baseras i de flesta fall på beräkningar med uppgifter ur SCB:s Företagsregister och Individdatabas (FRIDA). FRIDA består av ett flertal databaser som tillsammans omfattar den totala populationen av företag. Företagen är avidentifierade. Databaserna omfattar aktiebolag, ekonomiska föreningar och ideella föreningar, handelsbolag och enskild näringsverksamhet (både näringsidkare med och utan årsbokslut). Uppgifterna i FRIDA kommer från flera källor: taxerings- och SRU-uppgifter (Standardiserade räkenskapsutdrag) från Skatteverket, bokföringsstatistik för banker och försäkringsbolag från Finansinspektionen, finansstatistik från SCB samt uppgifter om utdelningar, fondemissioner och information om status gällande konkurs, ackord, likvidation, fusion, avregistrering och företagsrekonstruktion från Bolagsverket. För aktiebolag och handelsbolag finns även uppgifter om koncerntillhörighet som gör det möjligt att koppla samman de företag som ingår i en koncernstruktur och analysera dessa på koncernnivå. Det finns även viss information om vilka företag som är utlandsägda. För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag, samt delägare i fåmansföretag finns avidentifierade individuppgifter

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

FRIDA finns från inkomståret 1995, men under åren har fler och fler uppgifter successivt lagt till. Eftersom en stor del av statistiken avser taxeringsuppgifter avser den senaste databasen inkomståret 2021.

Enligt uppgifter i FRIDA fanns 2021 ca 635 000 aktiebolag, ca 38 000 handelsbolag, ca 12 600 ekonomiska föreningar (inklusive bostadsrättsföreningar) och ca 793 000 enskilda näringsidkare.

För en utförlig beskrivning av databasen FRIDA och variabelbeskrivning m.m. hänvisas till SCB:s skrift Dokumentation av FRIDA, inkomståret 2021.

## 5.1 Aktiebolag

Ett aktiebolag är ett eget skattesubjekt, vilket innebär att det är aktiebolaget som beskattas för sina inkomster. Aktiebolag betalar statlig inkomstskatt och är i princip skattskyldiga för alla inkomster, oavsett om de förvärvar dem i Sverige eller utomlands. Bolagsskattesatsen är 20,6 procent. All beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet.

Huvudprincipen i inkomstslaget näringsverksamhet är att resultatet av näringsverksamheten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och som huvudregel är det god redovisningssed som styr vid vilken tidpunkt beskattningen ska ske. Det finns således ett nära samband mellan företagets redovisning och inkomstbeskattningen.

Koncerner är inte skattesubjekt i Sverige utan det är de enskilda juridiska personerna som beskattas för sina inkomster. Skattelagstiftningen tar dock hänsyn till koncernförhållanden i vissa fall, t.ex. genom reglerna om koncernbidrag och koncernavdrag. Reglerna gör det möjligt att utjämna resultatet inom en koncern.

För aktiebolag som har en eller ett fåtal ägare, s.k. fåmansföretag gäller särskilda skatteregler för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i de ägda företagen. De särskilda reglerna för fåmansföretagen, de s.k. 3:12-reglerna, beskrivs i avsnitt 4.1.

## Inkomst av näringsverksamhet

Inkomst av näringsverksamhet beräknas genom att företagets intäkter minskas med dess kostnader och avskrivningar. Därefter görs bokslutsdispositioner och skattemässiga justeringar. Om näringsverksamheten uppvisar underskott är huvudregeln att detta rullas framåt och dras av nästföljande år. Om det inte finns något överskott det nästföljande året läggs underskottet samman med det årets underskott och det ackumulerade underskottet rullas vidare framåt i tiden.

Inkomstskattelagen räknar upp en rad ersättningar som ska tas upp som inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Huvudprincipen är att alla intäkter, oavsett om de har karaktär av näringsintäkter, finansiella intäkter eller upplösning av obeskattade reserver, ska tas upp till marknadsvärdet. Om lägre pris har tagits ut ska enligt huvudregeln uttagsbeskattning ske, vilket innebär att tillgången vid inkomstbeskattningen ska behandlas som om den sålts för marknadspris. Även upplösning av periodiseringsfond utgör skattepliktigt inkomst, eftersom avdrag medges vid avsättningen.

På motsvarande sätt som för inkomster räknar inkomstskattelagen upp en rad avdrag som ska göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Utgångspunkten är att alla kostnader för att förvärva och bibehålla inkomster i verksamheten får dras av, men det finns undantag. Det finns en generell ränteavdragsbegränsning som innebär att ett negativt räntenetto på över 30 procent av resultatposten EBITDA (Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization) inte får dras av. Som komplement till EBITDA-regeln finns en förenklingsregel som innebär att ett negativt räntenetto om 5 miljoner kronor får dras av oavsett storleken på EBITDA. Det finns även avdragsbegränsningar för räntor på lån inom en intressegemenskap. Utöver detta finns även undantag från avdragsrätten när det t.ex. gäller vissa representationsutgifter, böter samt vissa kostnader för skadestånd och processer.

Utgifter för anläggningstillgångar, dvs inventarier och byggnader som förväntas vara i företagets ägo i mer än ett år fördelas skatterättsligt över ett antal år som avser att motsvara den ekonomiska livslängden av tillgången. Fördelningen sker i form av årliga värdeminskningsskattavdrag. Hur värdeminskningsskattavdragen beräknas varierar mellan olika tillgångar. För maskiner och inventarier samt im-



materiella tillgångar och goodwill finns två metoder för att beräkna de skattemässiga årliga värdeminskningssavdraget: räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Det är fritt att skifta mellan dessa avskrivningsmetoder mellan olika år. Däremot måste samma regel tillämpas på samtliga tillgångar för ett specifikt år. Ofta medför räkenskapsenlig avskrivning en snabbare skattemässig avskrivning än vad som är företagsekonomiskt motiverat, vilket innebär att en obeskattad reserv i form av överavskrivningar uppkommer.

Utgifter för att anskaffa en byggnad skrivs av med en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Procentsatsen varierar mellan 2 och 5 procent. Mark får inte skrivas av. För hyreshus får 12 procent av byggnadens anskaffningsvärde dras av inom en sexårsperiod från det att hyreshuset färdigställs (primäravdrag).

## Periodiseringsfonder

Bokslutsdispositionerna har som främsta funktion att utjämna resultaten mellan olika år och därigenom utjämna skattebetalningarna. Ett exempel på en bokslutsdisposition är periodiseringsfonder.

Periodiseringsfonder ger ett företag möjlighet att utjämna det skattemässiga resultatet över åren. Genom att göra en avsättning till en periodiseringsfond ett år och göra en återföring ett annat, kan man utjämna beskattningen för år med överskott och år med underskott. Varje års avsättning till en periodiseringsfond bildar en egen fond. Storleken på avsättningen är beroende av hur stort överskottet är i näringsverksamheten.

Aktiebolag får sätta av ett belopp som högst motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget. Avsättningen till periodiseringsfond ska återföras senast det sjätte beskattningsåret efter avsättningsåret.

Aktiebolag som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt som beräknas till statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder. Statslåneräntan kan vid beräkningen inte vara lägre än 0,5 procent.

För att neutralisera effekterna av återföringar av avsättningar som gjorts under perioder med högre bolagsskattesatser finns övergångsbestämmelser med uppräkningsstal för återförda belopp.<sup>28</sup>

**Exempel 5.1 Företagsbeskattning med avsättning till och återföring av periodiseringsfond inkomstår 2023**

Ett aktiebolag säljer varor för 110 miljoner kronor (exkl. mervärdesskatt). Företaget har kostnader för råvaror på 30 miljoner kronor och personal på 30 miljoner kronor. Dessutom har företaget en maskin som förvärvades under året till ett anskaffningsvärde på 33,33 miljoner kronor. Skattemässiga värdeminskingsavdrag görs med 30 procent av avskrivningsunderlaget enligt reglerna om räknenskapsenlig avskrivning. Det årliga värdeminskingsavdraget uppgår därmed till 10 miljoner kronor. Dessutom lämnar företaget koncernbidrag på 5 miljoner kronor för att täcka ett underskott i ett annat koncernbolag. Räntekostnader uppgår till 6 miljoner kronor. Det finns inte några ränteintäkter. Företaget har inte några outnyttjade underskott.

Eftersom företaget har gjort avsättningar till periodiseringsfond på 10 miljoner kronor under varje år de sex föregående åren uppgår de sammanlagda avsättningarna vid beskattningsårets ingång till 60 miljoner kronor. Periodiseringsfonder måste återföras senast 6 år efter avsättning. Företaget tar upp en schablonintäkt till beskattning. Schablonintäkten beräknas till statslåneräntan vid utgången av november månad det föregående året multiplicerad med summan av avsättningarna till periodiseringsfond. För inkomståret 2023 används statslåneräntan den 30 november 2022, som var 1,94 procent. Schablonintäkten blir därmed 1 164 000 kronor ( $0,0194 \cdot 60$ ).

För att kunna beräkna de skattemässigt tillåtna ränteavdragen måste man beräkna företagets EBITDA. Beräkningen utgår från det skattemässiga resultatet (dvs. skillnaden mellan intäkt- och kostnadsposterna) utan hänsyn till avsättningar till eller återföringar av periodiseringsfonder varpå nettoräntekostnader, och årliga värdeminskingsavdrag läggs tillbaka. Om nettoränteavdragen är beloppsmässigt mindre än 30 procent av EBITDA får

<sup>28</sup> Avsättning som gjorts före den 1 januari 2019 återförs med 106 procent av avdraget. Avsättning som gjorts efter den 31 december 2018 men före den 1 januari 2021 återförs med 104 procent av avdraget.

dessa dras av. I exemplet uppgår det skattemässiga resultatet utan hänsyn till avsättningar till eller återföringar av periodiseringsfonder till 30,164 miljoner kronor ( $110 - 30 - 30 - 10 - 6 - 5 + 1,164$ ). Sedan ska de årliga värdeminskingsavdragen och räntekostnader återföras. I exemplet blir avdragsunderlaget därmed 46,164 miljoner kronor. Ränteavdragen på 6 miljoner kronor skulle därmed vara tillåtna ( $0,3 \cdot 46,164 > 6$ ). Företaget använder därför inte förenklingsregeln som tillåter nettoränteavdrag på upp till 5 miljoner kronor.

Företaget måste återföra en avsättning till periodiseringsfond på 10 miljoner kronor på grund av att sådan avsättning högst får behållas i sex år. En avsättning som gjordes år 2017 med 10 miljoner kronor ska dock återföras till 10,6 miljoner kronor för att avsättningen ska möta samma bolagsskattesats som den som gällde 2017. Företaget avser att sätta av så mycket till periodiseringsfond som möjligt. Underlaget för avsättning till periodiseringsfonden fås genom att addera kostnaderna som anges med minus i tabell 5.2 och dra av dessa från summan av de skattepliktiga intäkterna (1,7, 8 och 10). Underlaget uppgår till 40,764 miljoner kronor. Av underlaget får som högst 25 procent sättas av till periodiseringsfond. Avsättningen blir då 10,191 miljoner kronor ( $0,25 \cdot 40,764$ ).

Det skattemässiga resultatet blir 30,573 miljoner kronor och bolagsskattebetalningar blir följaktligen 6,30 miljoner kronor ( $30,573 \cdot 0,206$ ), se tabell 5.2.

**Tabell 5.2 Företagsbeskattning med avsättning till och återföring från periodiseringsfond**

Miljoner kronor

Rad	Intäkt (+)/ kostnad (-)	Beteckning	Belopp
1	+	Nettoomsättning	110
2	-	Råvaror och förnödenheter	30
3	-	Personalkostnader	30
4	-	Av och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	10
5	-	Räntekostnader och liknande resultatposter	6
6	-	Lämnat koncernbidrag	5
7	+	Mottaget koncernbidrag	0
8	+	Återföring av periodiseringsfond	10,6
9	-	Avsättning till periodiseringsfond	10,191
10	+	Schablonintäkt	1,164
11	-	Outnyttjat underskott från tidigare år	0
<b>12</b>	<b>Summa</b>	<b>Överskott (skattemässigt resultat)</b>	<b>30,573</b>

## Beräkningskonventioner

Bolagsskatteändringar antas inte ge upphov till några indirekta effekter på de offentliga finanserna och bruttoeffekten och nettoeffekten sammanfaller därmed normalt. Den omständighet att vissa företag har brutna räkenskapsår medför att den offentligfinansiella effekten av en ändring av bolagsskattesatsen är beloppsmässigt lägre under införandeåret än under de kommande åren.

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

Beräkningar som omfattar statligt ägda företag tar hänsyn till att utdelningen till staten kan påverkas av ändrade bolagsskatteregler, se avsnitt 1.3.

### Exempel 5.2 Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet

Skattebasen för bolagsskatten bedöms uppgå till 890 miljarder kronor 2024.

Om skattesatsen sänks med en procentenhet kommer bolagsskatteintäkterna brutto att minska med 8,9 miljarder kronor ( $0,01 \cdot 890$ ) under införandeåret, om man inte tar hänsyn till att vissa bolag har brutna räkenskapsår. Enligt FRIDA kommer ca en fjärdedel av bolagsskatteintäkterna från företag med brutna räkenskapsår. Om samtliga räkenskapsår antas löpa mellan den 1 juli och 30 juni kommer dessa företag endast att få del av bolagsskattesänkningen under det andra halvåret 2024. Den offentligfinansiella bruttoeffekten blir därför 1,1 miljarder kronor ( $0,25 \cdot 0,5 \cdot 8,9$ ) lägre det första året och skatteintäkterna bedöms minska med 7,8 miljarder kronor 2024 ( $8,9 - 1,1$ ). För 2025 och framåt, när effekten av de brutna räkenskapsåren har neutraliserats, uppgår den offentligfinansiella bruttoeffekten till  $-8,9$  miljarder kronor per år.

Beräkningen av den offentligfinansiella nettoeffekten tar hänsyn till att vissa företag är statligt ägda. Andelen av de totala bolagsskatteintäkterna som härrör från statligt ägda bolag uppgick i genomsnitt till ca 5,3 procent för åren 2019–2021. De statligt ägda bolagen antas anpassa sina utdelningar till staten när deras skattekostnader ändras: om bolagsskatten sänks antas de öka sin utdelning till staten i samma utsträckning. Nettoeffekten på de offentliga finanserna blir därför 0,5 miljarder kronor ( $8,9 \cdot 0,053$ ) högre än bruttoeffekten och uppgår till  $-7,3$  miljarder kronor ( $-7,8 + 0,5$ ) 2024. För 2025 och framåt uppgår nettoeffekten till  $-8,4$  miljarder kronor ( $-8,9 + 0,5$ ).

I vissa fall måste beräkningarna av den offentligfinansiella nettoeffekten även ta hänsyn till en avräknad utländsk skatt.

Eftersom bolagsskattesänkningen får fullt genomslag först året efter införandeåret kommer den varaktiga effekten av regeländringen vara något lägre än nettoeffekten när nettoeffekten blivit konstant (se avsnitt 1.4). Effekten 2024 av att vissa företag har brutna räkenskapsår beräknas till 1,1 miljarder kronor. För att

beräkna den varaktiga effekten multipliceras 1,1 miljarder kronor med den nominella räntan på en 10-årig statsobligation och detta subtraheras från -8,4 miljarder kronor. För 2024 bedöms den 10-åriga nominella statslåneräntan uppgå till 2,5 procent och den varaktiga effekten uppgår därför till  $8,4 - 1,1 \cdot 0,025 = 8,3725 \approx 8,4$  miljarder kronor.

Den offentligfinansiella effekten av att sänka bolagsskatten med en procentenhet redovisas i tabell 5.3.

**Tabell 5.3 Offentligfinansiell effekt av att sänka bolagsskattesatsen med en procentenhet**

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2024	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Nettoeffekt 2026	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt	-7,8	-7,3	-8,4	-8,4	-8,4

## 5.2 Ekonomiska föreningar

Ekonomiska föreningar är skattesubjekt och överlag gäller samma beskattningsregler som för aktiebolag även om det finns undantag. I vissa ekonomiska föreningar görs t.ex. en särskild justering av ränteadragsunderlaget vid tillämpning av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton och det finns olikheter i hur avdragsrätten för utdelningar regleras. Skattesatsen för ekonomiska föreningar är densamma som för aktiebolag, dvs. 20,6 procent.

En bostadsrättsförening är en ekonomisk förening, men bostadsrättsföreningens särart har emellertid motiverat en särskild reglering i lag. En bostadsrättsförening beskattas antingen som ett privatbostadsföretag (äkte bostadsrättsförening) eller som ett oäkte bostadsföretag. En äkte bostadsrättsförening är skattebefriad för sina fastighetsinkomster. Det innebär samtidigt att den inte heller ska ta upp erhållna statliga räntebidrag för bostadsändamål till beskattning. Avdrag får inte göras för ränta på lånat kapital som lagts ned i fastigheten, återbetalning av statliga räntebidrag för bostadsändamål och tomträttsavgäld. Om en äkte bostadsrättsförening har andra inkomster som inte ingår i själva fastighetsförvaltningen, ska sådana inkomster beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Är föreningen inte ett privatbostadsföretag är den i stället ett oäkta bostadsföretag och beskattas konventionellt på samma sätt som andra ekonomiska föreningar och aktiebolag, dvs. i princip ska samtliga intäkter och kostnader tas med vid inkomstberäkningen.

## **Beräkningskonventioner**

Beräkningskonventionerna för ekonomiska föreningar följer beräkningskonventionerna för aktiebolag.

### **5.3 Investmentföretag och värdepappers- och specialfonder**

#### **Investmentföretag**

Ett investmentföretag är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar, vars uppgift väsentligen är att genom ett väl fördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning och som ett stort antal fysiska personer äger andelar i. För investmentföretagen gäller vissa särskilda regler för den löpande beskattningen.

Huvudregeln för investmentföretagen är att kapitalvinster på delägarätter inte ska tas upp till beskattning och att kapitalförluster inte får dras av. Investmentföretaget ska i stället ta upp en schablonintäkt till beskattning som motsvarar 1,5 procent av underlaget vid beskattningsårets ingång. Utdelningar som investmentföretaget får är skattepliktiga men man får i stället avdrag för den utdelning som företaget lämnar. Skattereglerna syftar till att uppnå neutralitet mellan direktägande av värdepapper och ägande i investmentföretaget och beaktar att företagen endast utgör mellanhänder för placeringar på värdepappersmarknaden. Avdragsrätten för utdelningar innebär att investmentföretagen har möjlighet att eliminera dubbelbeskattning av intäkterna i företaget. Eftersom man inte är skattskyldig för kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra delägarätter kan man göra skattefria omplaceringar av värdepappersinnehavet.

Investmentföretag omfattas av de generella ränteavdrags-begränsningsreglerna, men beräkningen av avdragsunderlaget skiljer sig från övriga juridiska personer. Skillnaderna gäller bl.a. behandlingen av mottagen utdelning på andelar som skulle betraktas som näringsbetingade i ett konventionellt beskattat aktiebolag eftersom sådana andelar inte ingår i underlaget för schablonintäkt för investeringsföretaget.

Överskottet i investmentföretaget beskattas som inkomst av näringsverksamhet med 20,6 procent.

### **Svenska värdepappersfonder och specialfonder**

En svensk värdepappersfond eller specialfond bildas genom att delägarna skjuter till kapital till fonden. Tillgångarna i fonden ska förvaltas av en förvaltare (fondbolag eller AIF-förvaltare) och förvaras hos ett särskilt förvaringsinstitut. Med värdepappersfonder och specialfonder menas även utländska motsvarigheter till dessa fonder. Fonderna har särskilda skatteregler.

Fonderna är inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. Beskattning sker i stället genom att den som äger andelar i en sådan fond (svensk eller utländsk) ska ta upp en schablonintäkt till beskattning. Intäkten uppgår till 0,4 procent av ett kapitalunderlag. Schablonintäkten tas upp till beskattning som inkomst av kapital för fysiska personer och som inkomst av näringsverksamhet för juridiska personer.

I tabell 5.4 redovisas värdet vid årets utgång av aktier noterade på svenska marknadsplatser, som innehåses av investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder under perioden 2019–2022.



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

Miljarder kronor

	2019	2020	2021	2022
Investmentföretag	508,9	574,5	807,3	664,7
Värdepappers- och specialfonder	1 035,7	1 195,1	1 614,7	1 196,3

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

## Beräkningskonventioner

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

## 5.4 Internationell företagsbeskattning

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

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

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

etablering i utlandet genom filial<sup>29</sup> beskattas filialinkomsterna i Sverige som en del av det svenska företagens inkomster. Vid etablering genom utländskt bolag blir det inte fråga om någon löpande beskattning av det utländska bolaget i Sverige eftersom det utländska bolaget i sig inte är skattesubjekt i Sverige. Däremot beskattas delägaren i Sverige för mottagen utdelning och vid avyttring av andelarna om inte reglerna för näringsbetingade andelar blir aktuella.

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

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

Under ett antal år har OECD och G20 bedrivit ett internationellt samarbete i det så kallade Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, förkortat det inkluderande ramverket (IF) för att motverka skattebaseroering och vinstförflyttning (BEPS). Detta arbete har bland annat syftat till att säkerställa att vinster beskattas där de uppkommer och där värde skapas. I slutet av 2021 antog IF de s.k. modellreglerna för global minimibeskattningsnivå och 2022 antog rådet direktivet om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (EU) 2022/2523 (ST/8778/2022/INIT), det s.k. minimibeskattningsdirektivet. I budgetpropositionen för 2024 bedömer

---

<sup>29</sup> En utländsk filial innebär att företaget inte bildar ett självständigt rättssubjekt i utlandet, vilket enligt svenska skatteregler faller utanför den svenska beskattningsrätten.

regeringen att det bör införas bestämmelser i svensk rätt som motsvarar de materiella bestämmelserna i minimibeskattningsdirektivet. Bestämmelserna bör tas in i en särskild lag om tilläggsskatt. Förslaget innebär att skatteintäkterna bedöms öka med 0,5 miljarder kronor per år från och med 2024.

## Beräkningskonventioner

Beräkningskonventionerna för internationell företagsbeskattning följer beräkningskonventionerna för aktiebolag.

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

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

All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. För delägare i handelsbolag utgör verksamheten i varje handelsbolag en egen näringsverksamhet. En näringsverksamhet är aktiv om den skattskyldige har arbetat i inte oväsentlig omfattning i verksamheten, i annat fall är näringsverksamheten passiv. Inkomstberäkningen har likheter med den för aktiebolagen. Den ska göras enligt bokföringsmässiga grunder. Om underskott uppkommer får dessa endast dras av mot framtida överskott.<sup>30</sup> Inkomstberäkningen följer i övrigt vad som allmänt gäller för inkomst av näringsverksamhet. Det civilrättsligt beräknade resultatet av verksamheten utgör således utgångspunkten för den skatterättsliga inkomstberäkningen. Inkomstberäkningen ska alltid ske för beskattningsår som sammanfaller med räkenskapsår (som huvudregel kalenderår).

---

<sup>30</sup> I fråga om nystartad aktiv näringsverksamhet får underskott dras av som allmänt avdrag i maximalt 5 år fr.o.m. startåret med upp till 100 000 kronor per år.

Regler för beskattning av enskilda näringsidkare utgör ett separat system som på många områden skiljer sig från beskattningen av verksamhet som bedrivs i aktiebolagsform. Generellt gäller att man på inkomst av näringsverksamhet, som i princip beräknas på samma sätt som för juridiska personer, tar ut egenavgifter och progressiv inkomstskatt. Liksom för aktiebolag och ekonomiska föreningar finns det möjlighet till resultatutjämning över tid genom avsättning till periodiseringsfond för enskild näringsverksidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Jämfört med aktiebolag är skillnaden t.ex. att avsättningen får uppgå till högst 30 procent av vinsten (25 procent för aktiebolag) och att avsättningarna inte räntebeläggs. Vissa enskilda näringsidkare har genom bokslutsdispositioner möjlighet till ytterligare avsättningar, t.ex. 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. Sociala avgifter tas ut i form av egenavgifter på aktiv verksamhet och i form av särskild löneskatt på passiv verksamhet (se avsnitt 3.2 respektive 3.3). Avgifterna får dock dras av vid beräkningen av skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. På avsättning till expansionsfond utgår expansionsfondsskatt om 20,6 procent.

Kapitalvinst på fastighet beskattas som inkomst av kapital för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Positiv räntefördelning får göras och negativ räntefördelning ska göras, vilket beskrivs i nästa avsnitt.

## Räntefördelning

Negativ räntefördelning ska göras om kapitalunderlaget<sup>31</sup>, i princip det beskattade egna kapitalet, understiger minus 50 000 kronor. I detta fall påförs näringsverksamheten en intäkt motsvarande statslåneräntan plus en procentenhet multiplicerad med det negativa

---

<sup>31</sup> Kapitalunderlaget beräknas på olika sätt för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. För enskilda näringsidkare utgörs underlaget av det egna kapitalet medan det för delägare i handelsbolag beräknas underlaget med utgångspunkt från den justerade anskaffningsutgiften.

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

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

## Expansionsfonder

Syftet med reglerna om expansionsfond är att det på samma sätt som för aktiebolag ska vara möjligt att bygga upp ett enkelbeskattat kapital i rörelsen. Vinster som avsätts till expansionsfond beskattas endast med expansionsfondsskatt, som motsvarar bolagsskatten, 20,6 procent. När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet och den erlagda expansionsfondsskatten får tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. Avsättningen får dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Det finns en beloppsgräns för hur stora avsättningar som får göras. Beloppsgränsen motsvarar skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten, dvs. kapitalunderlaget för expansionsfonden, med tillägg för den samlade expansionsfondsskatten. Om kapitalunderlaget är 100 och expansionsfondsskattesatsen är 20,6 procent uppgår kapitalunderlaget och expansionsfondsskatten till sammanlagt 125,94.<sup>32</sup> Det betyder att för enskilda näringsidkare får fonden uppgå till högst ett belopp som

---

<sup>32</sup>  $100 / (1 - 0,206) = 125,94$

motsvarar 125,94 procent av kapitalunderlaget för expansionsfonden. En avsättning får inte heller medföra underskott i näringsverksamheten. Avsättningar till expansionsfonden räknas inte som skuld.

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

**Tabell 5.5 Skattebasen för enskilda näringsidkare**

Miljarder kronor

	2018	2019	2020	2021
<b>Kapitalskatt</b>				
Positiv räntefördelning	6,5	6,6	5,1	6,5
Negativ räntefördelning	0,2	0,2	0,2	0,2
<b>Expansionsfondsskatt</b>				
Avsättning till expansionsfond	2,0	1,1	1,3	1,6
Återföring från expansionsfond	1,2	1,4	1,1	1,3
<b>Egenavgifter</b>				
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	11,8	11,8	10,4	9,2
<b>Inkomstskatt</b>				
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	40,0	38,3	38,1	39,6

Källa: FRIDA.

## Beräkningskonventioner

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

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

Vid förändringar av reglerna, som medför förändringar av inkomst av näringsverksamhet, antas främst mot denna bakgrund att

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

## 5.6 Handelsbolag och kommanditbolag

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

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

För att skapa skattemässig neutralitet gentemot enskild näringsverksamhet gäller för delägare som är fysiska personer, i likhet med vad som gäller för enskild näringsverksamhet, regler om räntefördelning och expansionsfond. Ett handelsbolag kan ha ett negativt kapital. Negativt kapital i ett bolag får samma effekt som om delägaren har lånat pengar. Delägaren måste då ta upp en schablonmässigt bestämd ränteintäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (statslåneräntan + en procentenhet multiplicerad med den negativa justerade anskaffningsutgiften för andelen, se nedan för andelen). Avdrag görs för samma belopp i inkomstslaget kapital (negativ räntefördelning). Om kapitalet är positivt har delägaren möjlighet att på motsvarande sätt göra avdrag i näringsverksamheten för en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning som utgörs av den justerade anskaffningsutgiften för andelen multiplicerad med statslåneräntan + sex procentenheter. Samma belopp beskattas i stället som inkomst av kapital hos delägaren.<sup>33</sup> Vid räntefördelningen för delägare i handelsbolag används den beräknade justerade anskaffningsutgiften som kapitalunderlag.

Avdrag för avsättning till expansionsfond får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat resultat och fonden får inte uppgå till ett så högt belopp att kapitalunderlaget för expansionsfond är negativt. När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet hos delägarna och erlagd expansionsfondsskatt får tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

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

---

<sup>33</sup> Sedan 2017 finns ett golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen. För beräkningen av negativt fördelningsbelopp vid räntefördelning ska statslåneräntan som lägst anses vara 0,5 procent. För beräkningen av positivt fördelningsbelopp vid räntefördelning är golvet 0 procent för statslåneräntan.



expansionsfond och minskas med 20,6 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond. Röntefördelning påverkar inte den justerade anskaffningsutgiften, utom i den utsträckning negativ röntefördelning minskat ett underskott av näringsverksamhet.

I tabell 5.6 redovisas skattebaserna för handelsbolag.

**Tabell 5.6 Skattebaser för delägare i handelsbolag**

Miljarder kronor

	2018	2019	2020	2021
<b>Kapitalskatt</b>				
Positiv röntefördelning	0,5	0,4	0,4	0,4
Negativ röntefördelning	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>Expansionsfondsskatt</b>				
Avsättning till expansionsfond	0,1	0,1	0,1	0,1
<b>Egenavgifter</b>				
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	1,4	1,3	1,1	0,8
<b>Inkomstskatt</b>				
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	4,7	4,3	4,4	8,6

Källa: FRIDA.

## Beräkningskonventioner

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

## 5.7 Enkelt bolag och partrederi

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

Inkomst från enkelt bolag och partrederi utgör i regel inkomst av näringsverksamhet och inkomstberäkningen följer de regler som allmänt gäller för detta inkomstslag.

## Beräkningskonventioner

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

### 5.8 Tonnagebeskattning

Tonnagebeskattning är en form av schablonbeskattning för företag som bedriver kvalificerad rederiverksamhet. För att omfattas av reglerna måste ett företag ansöka om godkännande hos Skatteverket.

Tonnagebeskattning innebär att inkomsten från kvalificerad rederiverksamhet beräknas schablonmässigt utifrån fartygens nettodräktighet<sup>34</sup>, d.v.s. oberoende av inkomster och utgifter i den kvalificerade verksamheten. Det schablonmässigt beräknade resultatet läggs samman med eventuellt övrigt överskott av näringsverksamhet som företaget bedriver och beskattas med gällande skattesats.

Som kvalificerad rederiverksamhet räknas sjötransporter och anknytande verksamhet samt viss uthyrning av fartyg. Det finns krav på egenskaper för de fartyg som kan ingå i en kvalificerad rederiverksamhet: fartygen måste ha en bruttodräktighet om minst 100, sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige och huvudsakligen användas i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land. För att rederiverksamheten ska anses vara kvalificerad krävs vidare bl.a. att minst 20 procent av sådana fartygs sammanlagda bruttodräktighet hänför sig till fartyg som är registrerade i ett register inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

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

För Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) gäller liknande skatteregler som ett handelsbolag. En viktig skillnad jämfört med beskattningen av handelsbolag är att reglerna om räntefördelning och expansionsfond inte får tillämpas på en EEIG. I fråga

---

<sup>34</sup> Brutto- och nettodräktighet är jämförelsetal för storlek på fartyg. Bruttodräktigheten baseras på fartygets totala volym medan nettodräktigheten avser fartygets lastvolym.

om uppbörd samt skyldigheter att lämna och bevara uppgifter till ledning för beskattning, gäller samma regler som för handelsbolag.

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

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

## **Beräkningskonventioner**

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

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

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

### **5.10 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen**

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

Följer man De Mooij och Ederveen (2008)<sup>35</sup> så kan dessa uppdelas i:

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

Den samlade effekten på bolagsskattebasen via dessa kanaler kan användas för att beräkna självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning.<sup>36</sup>

I tabell 5.7 redovisas det hur en s.k. semielasticitet härleds som anger hur många procent bolagsskattebasen förändras om bolagsskattesatsen ändras med en procentenhet. Metoden bygger på De Mooij och Ederveen (2008) och på empiriska skattningar av hur bolagsskattebasen påverkas genom fyra av de fem ovanstående kanalerna. Eftersom inkomstomvandling samtidigt minskar andra skattebaser bortses från detta i beräkningen. I exemplet nedan analyseras en sänkning av bolagsskattesatsen, men motsvarande resonemang kan användas vid en höjning av skattesatsen.

**Tabell 5.7 Långsiktig effekt på bolagsskattebasen vid en procentenhets sänkning av bolagsskattesatsen**

Procentuell förändring av bolagsskattebasen

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

<sup>35</sup> De Mooij, R.A och Ederveen, S. (2008). Corporate Tax Elasticities: A Reader's Guide to Empirical Findings, Oxford Review of Economic Policy, 24(4).

<sup>36</sup> Se Fuest, C., Peichl, A., & Siegloch, S. (2018). Do higher corporate taxes reduce wages? Micro evidence from Germany. American Economic Review, 108(2), 393-418, Sørensen, P.B. (2014). Measuring the Deadweight Loss from Taxation in a Small Open Economy: A General Framework with an Application to Sweden. Journal of Public Economics, 117 och Mankiw, N.G. och Weinzierl, M (2006). Dynamic Scoring: A Back of the Envelope Guide. Journal of Public Economics, 90(8) för en sammanfattning av litteraturen.

**Exempel 5.3 Beräkning av självfinansieringsgrad av sänkt bolagsskattesats med en procentenhet**

Utifrån semielasticiteterna i tabell 5.7 kan självfinansieringsgraden för en förändring av bolagsskattesatsen med en procentenhet beräknas. Den prognostiserade skattebasen är 890 miljarder kronor för 2024. I detta exempel antas att bolagsskattesatsen sänks från 20,6 till 19,6 procent. Om de reala effekterna som påverkar investeringarna först beaktas, blir effekten att bolagsskattebasen ökar med 1,03 procent ( $0,33+0,70$ ), vilket motsvarar ca 9,2 miljarder kronor. Effekten på investeringarna är den enda som påverkar produktionsfaktorernas marginalproduktivitet, och därmed hur vinsterna dessa genererar fördelas mellan arbete och kapital. För att beräkna den dynamiska effekten antas att fler investeringar höjer marginalproduktiviteten för arbete. Detta skapar ett större löneutrymme som antas absorbera 50 procent av vinstökningarna. I detta exempel motsvarar det ca 4,6 miljarder kronor. Givet en nominell bolagsskattesats på 19,6 procent efter sänkningen och en långfristig marginalintäkt för offentlig sektor av ökade skatteintäkter på arbetsinkomster på 40 procent, ökar de totala skatteintäkterna med ca 2,7 miljarder kronor ( $4,6 \cdot 0,196 + 4,6 \cdot 0,4$ ).

Om effekterna från vinsttransfereringar och ökad soliditet i företagen läggs till ( $0,40+0,16$  procent), medför det ytterligare ca 1 miljard kronor ( $890 \cdot 0,0056 \cdot 0,196$ ) i ökade skatteintäkter. Den totala dynamiska effekten från ett offentligfinansiellt perspektiv blir därmed ca 3,7 miljarder kronor ( $1+2,7$ )

Den statiska effekten av en sänkning av bolagsskatten med en procentenhet är 8,9 miljarder kronor i minskade skatteintäkter ( $-0,01 \cdot 890$ ). Den långsiktiga effekten av bolagsskattesänkningen kan dock uppskattas till 5,2 miljarder kronor ( $8,9-3,7$ ). Självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning blir då 41 procent ( $1-5,2/8,9$ ).

Beräkningarna av självfinansieringsgraden påverkas av de antaganden som görs. 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.



## 6 Skatt på konsumtion – energi- och miljöskatter

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

Vissa punktskatter omräknas årligen med hänsyn tagen till förändringen i den allmänna prisnivån, se vidare bilaga 1.

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

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

**Tabell 6.1 Intäkter från energi- och miljöskatter**

Miljarder kronor

	2021	2022	2023*	2024*
Energiskatt	53,86	44,78	44,30	44,06
varav el	27,18	25,03	26,97	31,63
varav bensin <sup>1</sup>	11,48	9,25	8,92	6,21
varav övriga oljeprodukter m.m. <sup>2</sup>	15,13	10,44	8,35	6,17
varav särskild skatt mot försurning <sup>3</sup>	0,06	0,06	0,06	0,06
Koldioxidskatt <sup>4</sup>	21,92	21,23	22,50	24,12
varav bensin	7,28	7,20	7,47	7,68
varav övriga oljeprodukter m.m.	14,64	14,03	15,03	16,44
Svavelskatt på bränslen	0,01	0,02	0,01	0,01
Skatt på råttallolja	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Summa energirelaterade skatter</b>	<b>75,79</b>	<b>66,02</b>	<b>66,81</b>	<b>68,19</b>
Fordonsskatt	15,59	15,51	15,88	16,52
Vägavgift på tunga fordon	1,30	1,33	1,44	1,52
<b>Summa fordonsskatt och vägavgift</b>	<b>16,89</b>	<b>16,84</b>	<b>17,32</b>	<b>18,04</b>
Trängselskatt	2,86	2,88	2,44	2,81
Skatt på bekämpningsmedel	0,07	0,07	0,07	0,07
Skatt på avfall som deponeras	0,30	0,31	0,33	0,35
Skatt på naturgrus	0,13	0,12	0,17	0,19
Skatt på flygresor	0,47	1,12	1,66	1,83
Skatt på avfallsförbränning <sup>5</sup>	0,47	0,60	-	-
Skatt på plastbärkassar	0,40	0,52	0,52	0,43
<b>Summa andra miljörelaterade skatter</b>	<b>4,68</b>	<b>5,61</b>	<b>5,18</b>	<b>5,69</b>
<b>Totalsumma</b>	<b>97,37</b>	<b>88,47</b>	<b>89,31</b>	<b>91,92</b>

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

Källa: Ekonomistyrningsverket och Finansdepartementet.

<sup>1</sup> Inklusive energiskatt för låginblandade biodrivmedel i bensin samt bensin i E85.

<sup>2</sup> Inkluderar energiskatt för diesel, låginblandade biodrivmedel i diesel, eventuell fossil diesel i höginblandade bränslen samt övriga bränslen (kol, gasol och naturgas).

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

<sup>4</sup> Inklusive koldioxidskatt på biodrivmedel inom reduktionsplikten.

<sup>5</sup> Skatten på avfallsförbränning slopades fr.o.m. den 1 januari 2023.



De totala intäkterna från energi- och miljöskatter beräknas 2024 uppgå till ca 92 miljarder kronor (se tabell 6.1). Det motsvarar knappt 4 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter eller ca 68 procent av de totala intäkterna från punktskatter. Intäkterna från energiskatterna på bränslen och el förväntas år 2024 uppgå till ca 44 miljarder kronor, medan koldioxidskatteintäkterna under året förväntas uppgå till ca 24 miljarder kronor. Intäkterna från fordons-skatt, som tas ut på innehav av motorfordon, förväntas 2024 uppgå till knappt 17 miljarder kronor.

## 6.1 Koldioxid- och energiskatt på bränslen

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

När koldioxidskatten justerades vid reduktionsplikts införande 2018 och igen 2020 var den proportionell mot de koldioxidutsläpp som uppstår vid förbränning av fossila bränslen. Koldioxidskattesatserna för bensin och diesel räknades då om schablonmässigt utifrån den prognostiserade genomsnittliga andelen av biodrivmedel (beräknat med full koldioxidskatt för den fossila delen och noll koldioxidskatt för biodrivmedelsdelen). Proportionaliteten har urholkats något fram t.o.m. 2023, eftersom inblandningsnivåerna har ökat i bensin och diesel. År 2024 beräknas koldioxidskatten på bensin och diesel motsvara 148 respektive 116 öre per kilogram koldioxid. Den stora skillnaden uppstår framför allt på grund av att reduktionspliktsnivån på diesel föreslås sänkas mer än för bensin 2024 jämfört med 2023 års nivåer. Dessutom föreslås koldioxidskatten sänkas för s.k. märkt olja i budgetpropositionen för 2024, vilket urholkar proportionaliteten ytterligare.<sup>37</sup> Koldioxidskatten på eldningsolja beräknas motsvara ca 136 öre per kilogram

---

<sup>37</sup> Märkt olja består av exempelvis eldningsolja, dieselbrännolja och fotogen. I begreppet ingår även omärkt olja som ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C.

och koldioxidskatten på naturgas, gasol, kol och koks ca 145 öre per kilogram koldioxid.

Koldioxidskatten påförs inte bara fossila bränslen. Ett exempel är låginblandade biodrivmedel inom reduktionsplikten vilka beskattas som sina fossila motsvarigheter.

Koldioxidskatten och systemet för handel med utsläppsrätter är två metoder för att sätta ett pris på utsläpp av koldioxid. Prissättning genom koldioxidskatt och handelssystem används i första hand i olika sektorer. Till exempel används koldioxidskatt för drivmedel inom vägtransporter medan stora delar av industrin omfattas av det europeiska handelssystemet för utsläppsrätter. Vissa sektorer är undantagna från prissättning, exempelvis bränsle vid bandrift (t.ex. dieseldrivna järnvägsfordon).

Energiskatten för skattepliktiga uppvärmningsbränslen är proportionell mot energiinnehållet och motsvarar 11 öre per kWh 2024 med undantag för s.k. märkt olja såsom eldningsolja där energiskatten är 3,1 öre per kWh. Energiskatten för drivmedel är inte proportionell efter energiinnehåll, utan är till exempel lägre för diesel än för bensen. Skattesatserna för bensen och diesel som drivmedel är därutöver även differentierade i olika miljöklasser beroende på innehållet av bl.a. bly, bensen, svavel och aromatiska kolväten. Biogas och biogasol för uppvärmningsändamål och motordrift är enligt LSE befriade från koldioxidskatt och energiskatt under vissa förutsättningar. I en dom<sup>38</sup> 2022 ogiltigförklarade dock Europeiska unionens tribunal Europeiska kommissionens beslut att godkänna Sveriges skattebefrielse för biogas och biogasol som förbrukats för uppvärmning eller som motorbränslen. Till följd av denna dom meddelade Skatteverket den 7 mars 2023 att Skatteverket inte längre kan bevilja befrielse från skatt för biogas och biogasol enligt 6 kap. 2 c § respektive 7 kap. 4 § LSE. Det innebär att dessa bränslen för närvarande beskattas som sina fossila motsvarigheter.

Koldioxid- och energiskattesatserna på fossila bränslen räknas årligen om med förändringen i konsumentprisindex (KPI). Bensen och diesel räknas utöver det även om för att beakta utvecklingen av bruttonationalprodukten (BNP), se vidare bilaga 1. Energi- och koldioxidskattesatserna för drivmedel framgår av tabell 6.2.

Beskattningen av biodrivmedel är uppbyggd olika beroende på om drivmedlet omfattas av reduktionsplikten. Reduktionsplikten

---

<sup>38</sup> Dom av den 21 december 2022, Landwärme mot kommissionen, T-626/20.

innebär en skyldighet för drivmedelsleverantörer att minska utsläppen av växthusgaser från reduktionspliktiga drivmedel, dvs. bensin och diesel, om dessa drivmedel innehåller högst 98 volymprocent biodrivmedel.<sup>39</sup> För bränslen som omfattas av reduktionsplikten görs inte någon skattemässig åtskillnad mellan beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung. Inom reduktionsplikten beskattas därmed alla biodrivmedel som sina fossila motsvarigheter per liter. Koldioxidskatten kommer 2024 att uppgå till 2 723 kronor per kubikmeter för diesel inom reduktionsplikten och 3,14 kronor per liter bensin inom reduktionsplikten. För s.k. märkt olja utanför reduktionsplikten kommer koldioxidskatten vara 3 887 kronor per kubikmeter 2024.

**Tabell 6.2 Energi- och koldioxidskattesatser för drivmedel**

	Enhet	2021	2022 <sup>c</sup>	2023	2024*
<b>Energiskatt</b>					
Bensin, miljöklass 1	kr/liter	4,13	3,78	3,44	2,57
Bensin, alkylatbensin <sup>a</sup>	kr/liter	2,08	1,71	1,14	1,42
Bensin, miljöklass 2 <sup>b</sup>	kr/liter	4,16	3,82	3,48	2,61
Bensin, övrigt	kr/liter	5,05	4,72	4,48	3,61
Diesel, miljöklass 1	kr/m <sup>3</sup>	2 478	2 111	1 582	1 470
Diesel, miljöklass 2	kr/m <sup>3</sup>	2 797	2 434	1 940	1 868
Diesel, miljöklass 3	kr/m <sup>3</sup>	2 962	2 601	2 125	2 074
Naturgas	kr/1 000m <sup>3</sup>	0	0	0	0
Gasol	kr/ton	0	0	0	0
<b>Koldioxidskatt</b>					
Bensin	kr/liter	2,61	2,64	2,87	3,14
Diesel	kr/m <sup>3</sup>	2 262	2 292	2 491	2 723
Naturgas	kr/1 000m <sup>3</sup>	2 579	2 613	2 840	3 104
Gasol	kr/ton	3 624	3 672	3 991	4 363

Anm.: \* Skattesatsen för 2024 är omräknad med gällande indexeringsregler och bedömningar utifrån budgetpropositionen 2024. Skattesatserna på bensin och diesel gäller även för de låginblandade biodrivmedel som ingår i bensin och diesel.

<sup>a</sup> Alkylatbensin används bl.a. till gräsklippare, motorsågar och utombordsmotorer i mindre båtar.

<sup>b</sup> Flygbensin beskattas på samma nivå som bensin, miljöklass 2.

<sup>c</sup> Avser skattesatserna för perioden 1 oktober– 31 december 2022.

<sup>39</sup> Av bensin så är inte alkylatbensin reduktionspliktigt. Av diesel så är inte diesel som har försetts med märk- och färgämnen enligt lagen om skatt på energi reduktionspliktigt.

Biodrivmedel som inte omfattas av reduktionsplikten är exempelvis biogas, höginblandad HVO (hydrerad vegetabilisk olja), Fame (fettsyrametylester) och etanol i E85. Inte heller bränslen som har samma KN-nummer<sup>40</sup> som fossil bensin eller fossil diesel men som framställts av över 98 volymprocent biomassa ingår i reduktionsplikten. För biodrivmedel som inte omfattas av reduktionsplikten gäller att de befrias från både koldioxid- och energiskatt om de omfattas av ett hållbarhetsbesked enligt 3 kap. lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och biobränslen och av ett anläggningsbesked enligt 3 a kap. samma lag, med undantag för biogas och biogasol på grund av Landvärme- domen som nämnts ovan.

För diesel som förbrukas i arbetsmaskiner i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet är koldioxidskatten nedsatt.<sup>41</sup> Från och med 1 januari 2020 motsvarar nedsättningen 1,93 kronor per liter diesel. Under 2022 och fram till 30 juni 2023 utökades nedsättningen tillfälligt och utvidgades till att även avse energiskatten. Från och med 1 juli 2023 förlängdes den utvidgade nedsättningen i ytterligare sex månader. I budgetpropositionen för 2024 aviseras att en ytterligare förlängning av den tillfälligt utvidgade nedsättningen bör gälla under 2024.

Skattesatserna för uppvärmningsbränslen framgår av tabell 6.3. Koldioxid- och energiskattesatserna är uttryckta i termer av kronor per volym- eller viktenhet för olika bränslen. Koldioxidskatten, omräknat i öre per kilogram koldioxid, är 2024 enhetlig för uppvärmningsbränslen utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter (EU ETS) med undantag för s.k. märkt olja där den är något lägre. Energiskatten för uppvärmningsbränslen är proportionell mot energiinnehållet i respektive bränsle med undantag för märkt olja. Koldioxidskatten för bränslen som används för värmeproduktion i kraftvärme- och värmeverk inom handelssystemet slopades 1 januari 2023. Vid bränsleanvändning för värmeproduktion i kraftvärmeverk som inte omfattas av handelssystemet utgår koldioxidskatt och energiskatt motsvarande den generella skattenivån. För den del av bränslet i kraftvärmeverk som motsvarar elproduktionen tas ingen koldioxid- eller energiskatt ut. tabell 6.3 anger de generella skattebelopp som tas ut för uppvärmningsbränslen 2021–2024.

---

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

<sup>41</sup> Nedsättningen gäller även för diesel som förbrukas i skepp och båtar i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet.

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

**Tabell 6.3 Energi- och koldioxidskattesatser för uppvärmningsbränslen**

	Enhet	2021	2022	2023	2024*
<b>Energiskatt</b>					
Märkt olja <sup>a</sup>	kr/m <sup>3</sup>	909	921	279	305
Naturgas	kr/1 000m <sup>3</sup>	1 005	1 018	1 106	1 209
Gasol	kr/ton	1 168	1 184	1 287	1 407
Kol och koks	kr/ton	692	701	762	833
<b>Koldioxidskatt</b>					
Märkt olja <sup>a</sup>	kr/m <sup>3</sup>	3 444	3 490	3 793	3 887
Naturgas	kr/1 000m <sup>3</sup>	2 579	2 613	2 840	3 104
Gasol	kr/ton	3 624	3 672	3 991	4 363
Kol och koks	kr/ton	2 997	3 037	3 301	3 608

Anm.: \*Skattesatsen för 2024 är omräknad med gällande indexeringsregler och bedömningar utifrån budgetpropositionen 2024.

<sup>a</sup> I begreppet ingår exempelvis eldningsolja, dieselbrännolja och fotogen. Här ingår även omärkt olja som ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C. Skattesatsen gäller även för skattepliktiga biooljor.

I tabell 6.4 redovisas vissa skattebaser för energi- och koldioxidskatt på drivmedel och uppvärmningsbränslen.

**Tabell 6.4 Vissa skattebaser för energi- och koldioxidskatt på drivmedel och uppvärmningsbränslen**

	Enhet	2021	2022	2023*	2024*
Bensin	1 000 m <sup>3</sup>	2 824	2 640	2 552	2 530
varav fossil bensin	1 000 m <sup>3</sup>	2 602	2 335	2 256	2 286
varav biobensin	1 000 m <sup>3</sup>	36	69	68	17
varav etanol, låginblandad	1 000 m <sup>3</sup>	185	236	228	226
Diesel	1 000 m <sup>3</sup>	6 011	6 017	5 943	5 822
varav fossil diesel	1 000 m <sup>3</sup>	4 443	3 905	3 869	5 390
varav FAME, låginblandad	1 000 m <sup>3</sup>	285	386	377	187
varav HVO, låginblandad	1 000 m <sup>3</sup>	1 283	1 726	1 697	245
Naturgas, drivmedel	milj. m <sup>3</sup>	49	45	45	44
Biogas, drivmedel	milj. m <sup>3</sup>	156	137	138	140
Biodrivmedel som används rent eller höginblandat <sup>a</sup>					
varav etanol	1 000 m <sup>3</sup>	29	53	53	53
varav FAME	1 000 m <sup>3</sup>	48	75	74	73
varav HVO	1 000 m <sup>3</sup>	329	350	347	341
Eldningsolja <sup>b</sup>	1 000 m <sup>3</sup>	93	82	72	62
Naturgas, uppvärmning <sup>b</sup>	milj. m <sup>3</sup>	135	128	126	124

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

<sup>a</sup> Avser etanol i E85 och ED95, FAME i B100 och HVO i HVO100. Volymen är den del av drivmedlen som består av skattebefriade biodrivmedel.

<sup>b</sup> Avser förbrukning hos hushåll och i tjänstesektorn.

## Beräkningskonventioner

Energi- och koldioxidskatter påförs hushållens konsumtion, företagens användning av insatsvaror och medför även kostnader för den offentliga sektorns verksamheter. Normalt kan en ändrad punkt-skatt förväntas påverka beteendet hos hushåll och företag så att produktion och konsumtion av varan ökar eller minskar. I de offentligfinansiella beräkningarna av ändrade energi- och koldioxid-skattesatser antas dock att beteendet bland hushåll och företag är oförändrat, så att även skattebaserna förblir oförändrade (se dock

avsnitt 6.5 om s.k. långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten). Enligt beräkningskonventionerna beräknas de offentligfinansiella effekterna av en skatteförändring på olika sätt beroende på vem det är som betalar skatterna. Antaganden om hur hushåll, företag respektive offentlig sektor påverkas av förändrade skatteregler behövs därför för beräkningar av offentligfinansiella effekter när energi- och koldioxidskatter föreslås att ändras.

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

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

Procent

Energislag	Hushåll	Företag	Offentlig sektor
<b>Transporter<sup>1</sup></b>			
Bensin (koldioxid- och energiskatt)	79%	18%	3%
Diesel (koldioxid- och energiskatt) <sup>2</sup>	25%	73%	2%
Naturgas (koldioxidskatt)	8%	86%	6%
<b>Uppvärmning<sup>3</sup></b>			
Eldningsolja (koldioxid- och energiskatt)	61%	21%	17%
Naturgas (koldioxid- och energiskatt)	17%	59%	24%

<sup>1</sup> Antagen fördelning baseras på uppgifter från Statistiska centralbyrån och Energimyndigheten.

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

<sup>3</sup> Avser hushåll och tjänstesektor som normalbeskattas. Gasol för uppvärmning till hushåll och tjänstesektor antas ha samma fördelning som naturgas.

För den del av skatteförändringen som påverkar hushållen antas full övervältring på priset. En skattehöjning antas alltså fullt ut resultera i ett högre pris på den berörda varan, vilket också medför högre

mervärdesskatteintäkter. Nettoeffekten första året beräknas således som bruttoeffekten plus mervärdesskatteeffekten.<sup>42</sup>

För den offentliga sektorns konsumtion antas ingen mervärdesskatteeffekt uppstå och nettoeffekten blir därmed densamma som bruttoeffekten. Detta eftersom den offentliga sektorns kompenseras för sina ökade kostnader för mervärdesskatt, se avsnitt 8.2.

För företag antas en skatthöjning leda till lägre vinster. Detta leder i sin tur till lägre bolagsskatteintäkter. Nettoeffekten för de företag som påverkas av skatteförändringen beräknas följaktligen som bruttoeffekten för företagen multiplicerad med (1-bolagsskattesatsen). Företag antas ha avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, vilket innebär att ingen mervärdesskatteeffekt förväntas uppstå.

När beräkningar av den offentligfinansiella effekten av förändringar i skatt på bränslen görs, kan hänsyn tas till hur indexeringsbanan påverkas i de fall detta bedöms få stora effekter på beräkningarna. Indexeringsbanan kan påverkas eftersom skattesatser indexeras från en ny nivå efter en skatteförändring, se vidare i bilaga 1.

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

#### Exempel 6.1 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt på bensen med 10 öre per kg koldioxid

En skatthöjning på 10 öre per kg koldioxid för bensen innebär att koldioxidskatten på bensen höjs med 0,21 kr per liter. Det följer av att förbränning av en liter bensen ger upphov till 2,36 kg utsläpp av koldioxid och att 9,92 procent av bensen antas bestå av biomassa (0,10 kr/kg koldioxid·2,36 kg koldioxid/l bensen  $(1-0,0992) \approx 0,21$  kr/l).

Den totala bensinförbrukningen (inklusive låginblandade biodrivmedel) 2024 förväntas i enlighet med tabell 6.4 uppgå till ca 2,53 miljoner m<sup>3</sup> och fördelas enligt tabell 6.5. Det innebär att

<sup>42</sup> Genom prisövervärningen påverkas den generella prisnivån i samhället av ändringar av koldioxid- och energiskatt. Hänsyn till sådana priskeffekter tas dock inte i effektberäkningarna. För ytterligare diskussion om konsekvenserna av den ändrade prisnivån, se avsnitt 1.7.



ungefär 2,00 miljoner m<sup>3</sup> förbrukas av hushållen, 0,08 miljoner m<sup>3</sup> av offentlig sektor och 0,46 miljoner m<sup>3</sup> av företagen.

Förslagets bruttoeffekt beräknas som förändringen i skatte-sats multiplicerat med skattebasen, dvs. volymen bensin. Med antagandet om en oförändrad bensinvolym ger skattehöjningen därmed en offentligfinansiell **bruttoeffekt** på 0,53 miljarder kronor (2,53 miljoner m<sup>3</sup> · 0,21kr/l), se tabell 6.6. Av detta härrör 0,42 miljarder kronor från hushållen, 0,02 miljarder kronor från offentlig sektor och 0,10 miljarder kronor från företagssektorn.

I beräkningen av förslagets offentligfinansiella nettoeffekt ingår även indirekta effekter. För den bensin som förbrukas av **hushållen** medför skattehöjningen ökade mervärdesskatteintäkter. Nettoeffekten för hushållen ikraftträdandeåret beräknas till 0,52 miljarder kronor (0,42 miljarder kronor · 1,25).

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

För den del av förbrukningen som sker i **företagssektorn** antas att skattehöjningen reducerar företagets vinster, vilket minskar intäkterna från skatt på företagsvinster (bolagsskatt). Nettoeffekten från företagets bensinförbrukning uppgår till 0,08 miljarder kronor 2024 (0,10 miljarder kronor · (1 - 0,206)).

**Den offentligfinansiella nettoeffekten år 2024** av skattehöjningen beräknas till 0,62 miljarder kronor (varav 0,52 miljarder kronor från hushåll, 0,02 miljarder kronor från offentlig sektor och 0,08 miljarder kronor från företag). Nettoeffekten är högre 2026 än 2024 och 2025 till följd av KPI- och BNP-indexeringen av skatten (se bilaga 1). I exemplet används en prognos om indextal för KPI på 422,3 för juni 2024 och 428,94 för juni 2025. **Den varaktiga effekten** är lika med nettoeffekten för 2026, dvs. 0,68 miljarder.

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

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	<b>Bruttoeffekt</b>	<b>Nettoeffekt</b>	<b>Nettoeffekt</b>	<b>Nettoeffekt</b>	<b>Varaktig</b>
	<b>2024</b>	<b>2024</b>	<b>2025</b>	<b>2026</b>	<b>effekt</b>
Energi- och koldioxidskatt	0,53	0,53	0,53	0,58	0,58
Mervärdesskatt		0,10	0,10	0,11	0,11
Skatt på företagsvinster		-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
<b>Offentligfinansiell effekt</b>	<b>0,53</b>	<b>0,62</b>	<b>0,62</b>	<b>0,68</b>	<b>0,68</b>

## 6.2 Energiskatt på el

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

Normalnivån för energiskatten på el uppgår 2023 till 39,2 öre per kWh. För den el som förbrukas av hushåll och tjänstesektor i vissa kommuner i norra Sverige är energiskattenivån nedsatt med 9,6 öre per kWh från normalnivån. För el som används i jord-, skogs- och vattenbruk, i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller som landström är energiskattenivån nedsatt till 0,6 öre per kWh. I budgetpropositionen för 2024 aviseras ett förslag om att nedsättning till 0,6 öre per kWh fr.o.m. den 1 oktober 2024 även bör gälla för el som förbrukas för infångning av koldioxid för lagring (s.k. CCS).

Normalnivån för energiskattesatsen på el räknas årligen om med förändringen i konsumentprisindex (KPI), se vidare bilaga 1. Som en följd av KPI-omräkningen uppgår normalnivån för energiskatten på el 2024 till 42,8 öre per kWh. Därmed höjs normalnivån med 3,6 öre per kWh 2024 jämfört med 2023 års skattenivå (se tabell 6.7).

**Tabell 6.7 Skattenivåer för energiskatt på el**

Öre/kWh	2021	2022	2023	2024*
Normalnivå	35,6	36,0	39,2	42,8
Vissa kommuner i norra Sverige <sup>1</sup>	26,0	26,4	29,6	33,2
Tillverkningsprocess i industri, jordbruk, m.m.	0,6	0,6	0,6	0,6

Anm.: \* Skattesatsen för 2024 är omräknad med gällande indexeringsregler och bedömningar utifrån budgetpropositionen 2024.

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

I tabell 6.8 redovisas bedömningen av storleken av de olika skattebaserna. Bedömningen bygger primärt på prognoser för elanvändningen från Energimyndigheten.

**Tabell 6.8 Skattebaser för energiskatt på el**

GWh	2021	2022	2023*	2024*
Hushåll och tjänstesektor	74 306	69 628	69 107	71 311
varav kommuner med normalnivå	66 455	61 682	61 229	63 182
varav vissa kommuner i norra Sverige	7 851	7 946	7 878	8 129
Tillverkningsprocess i industri, jordbruk, m.m.	42 799	42 521	41 556	42 141

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

Källor: Energimyndigheten, Skatteverket och Finansdepartementet.

## Beräkningskonventioner

Beräkningen av offentligfinansiella effekter av en förändrad energiskatt på el följer i allt väsentligt de konventioner som tillämpas för energiskatterna på bränslen (se avsnitt 6.1). Däremot antas en för el specifik fördelning av elanvändningen för hushåll och tjänstesektor för att fånga hur hushållen, den offentliga sektorn respektive tjänsteföretagen påverkas av förändrade skatteregler kopplat till energiskatten på el. Fördelningen baseras på statistik över elanvändningen från Energimyndigheten. För el antas att hushållen svarar för 62 procent, tjänsteföretagen för 26 procent och offentlig sektor för 12 procent av elanvändningen. I kommuner där energiskatten på el för hushåll och tjänstesektor är nedsatt med 9,6 öre per kWh antas att elanvändningen fördelas på samma sätt. Förändringar av energi-

skatten på el för de sektorer som har rätt till den nedsättning som bl.a. gäller för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och jordbruk antas endast påverka företag.

För den del av en föreslagen regeländring som bedöms påverka hushållen antas full övervältring på elpriset. Exempelvis antas en högre energiskatt på el resultera i ett högre elpris, vilket resulterar i högre mervärdesskatteintäkter. Den del av en regeländring som bedöms påverka företagen antas fullt ut övervältras på företagets vinster. Det medför att intäkterna från bolagsskatten påverkas redan under ikraftträdandeåret (bolagsskatteeffekt). Den del av regeländringen som påverkar den offentliga sektorn bedöms inte ge upphov till någon indirekt effekt på de offentliga finanserna. Offentlig sektors totala konsumtionsutgifter antas därmed vara konstanta genom att övrig offentlig konsumtion fullt ut anpassas till den ändrade kostnaden för energiskatten på el.

### 6.3 Fordonsskatt och vägavgift

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

Det koldioxidbaserade systemet omfattar personbilar klass I av fordonsår 2006 eller senare, samt personbilar av tidigare fordonsår än 2006 som uppfyller kraven för miljöklass 2005, miljöklass El eller miljöklass Hybrid. Lätta lastbilar, lätta bussar och husbilar som tagits i bruk för första gången efter 2010 omfattas också av systemet. Vissa nyare fordon inom det koldioxidbaserade systemet omfattas därutöver av s.k. malus. Övriga fordon, förutom motorcyklar, omfattas av det viktbaserade systemet. Motorcyklar omfattas inte av

något av systemen utan har en fast fordonsskatt på 180 kronor per skatteår.

En dieseldriven personbil har högre fordonsskatt än en bensindriven personbil med samma koldioxidvärde för att kompensera för att energiskatten på diesel är lägre än energiskatten på bensin. I den koldioxidbaserade fordonsskatten ingår därför en s.k. bränslefaktor som höjer skatten för dieseldrivna fordon. Det gäller dock inte för bilar av fordonsår 2018 eller senare som blir skattepliktiga för första gången den 1 juli 2018 eller senare. Dessa har i stället ett bränsletillägg (se nedan). Bränslefaktorn för dieseldrivna fordon är 2,37. För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten används också ett fast miljötillägg för att kompensera för att dessa fordon generellt har högre utsläpp av kväveoxid och partiklar.<sup>43</sup> Även i det viktbaserade systemet är fordonsskatten högre för dieselfordon än för motsvarande bensindrivna fordon.

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

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

där 360 utgör grundbeloppet, CO<sub>2</sub>-belopp är det belopp i kronor som betalas för varje gram utsläpp av koldioxid per kilometer över 111 gram (22 eller 11 kronor beroende på fordonets drivmedel), CO<sub>2</sub>-värde är varje enskilt fordonens specifika utsläpp av koldioxid per

---

<sup>43</sup> För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten och som blivit skattepliktiga för första gången före den 1 januari 2008 är miljötillägget 500 kronor och för de fordon som blivit skattepliktiga fr.o.m. den 1 januari 2008 är miljötillägget 250 kronor.

kilometer vid blandad körning, BF är bränslefaktorn (2,37 för dieselfordon och 1 för övriga fordon) och MT är miljötillägget (250 eller 500 kronor för dieselfordon, beroende på när fordonet blev skattepliktigt för första gången, och 0 kronor för övriga fordon).

Den 1 juli 2018 infördes det s.k. bonus–malus-systemet för nya lätta fordon. Systemet innebar fram till 2022 att köp av lätta fordon med relativt låga utsläpp av koldioxid premieras med en klimatbonus medan fordon med relativt höga utsläpp av koldioxid belastas med högre skatt genom ett förhöjt koldioxidbelopp under de tre första åren från det att fordonet blir skattepliktigt för första gången. Den 8 november 2022 slopades klimatbonusen, men inte malus. De fordon som omfattas av malus är nya personbilar klass I, personbilar klass II, lätta bussar och lätta lastbilar. Med nya avses fordon av fordonsår 2018 eller senare som blir skattepliktiga för första gången den 1 juli 2018 eller senare. Fordon som är utrustade med teknik för drift med alkohol (t.ex. E85) eller annan gas än gasol (dvs. fordonsgas) omfattas inte av malus, vilket innebär att dessa fordon för samtliga år de är i trafik har ett koldioxidbelopp på 11 kronor per gram koldioxidutsläpp utöver 111 gram

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

fyra och därefter är koldioxidbeloppet 22 kronor per gram koldioxid som fordonet släpper ut per kilometer utöver 111 gram, precis som för den övriga bensin- och dieseldrivna fordonsflottan inom det koldioxidbaserade systemet. Dieseldrivna fordon behåller sitt bränsletillägg även efter de tre första åren (och berörs alltså inte av bränslefaktorn).

Exempel 6.2 beskriver hur den förhöjda fordonskatten beräknas för fordon som omfattas av malus.

**Exempel 6.2 Förhöjd fordonskatt år 1–3 för dieselfordon som blivit skattepliktigt för första gången under hösten 2023 och omfattas av malus.**

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

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

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

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

För fordon som beskattas inom det viktbaserade systemet tas fordonskatt baserat på fordonets skattevikt, vad det är för typ av fordon och fordonets drivmedel. För att ta hänsyn till att skatten är lägre på diesel än bensin, är fordonskatten högre för de fordon som

kan drivas med dieselbränsle än för de fordon som kan drivas med bensin, utom vad gäller tunga elhybridbussar.

Fordonskatt betalas av den skattskyldige i förskott. Återbetalning kan bli aktuellt om ett fordon har fått en lägre fordonskatt, varit avställt eller om skatteplikten för fordonskatt för fordonet har upphört.

Sverige är sedan den 1 januari 1998 anslutet till ett samarbete i form av ett gemensamt uttag av vägavgift för tunga godstransporter vid användandet av vissa vägar, det s.k. eurovinjettsamarbetet. I samarbetet deltar förutom Sverige även Danmark, Nederländerna och Luxemburg.

Vägavgift tas ut för lastbilar uteslutande avsedda för godstransport, med en totalvikt på minst 12 ton eller med en totalvikt på minst 7 ton försedd med draganordning. För svensk-registrerade fordon tas vägavgift ut för rätten att använda hela det svenska vägnätet. För utländska fordon tas vägavgift ut för rätten att använda motorvägar samt vissa europavägar som inte är motorvägar. Vägavgift kan betalas för dag, vecka, månad eller år. För svenska fordon betalas vägavgift per år. Avgiften varierar med fordonets euroutsläppsklass och antal axlar.

I budgetpropositionen för 2024 aviseras en rad ändringar i vägavgiften. De aviserade ändringarna innebär att vägavgiften för vissa tunga fordon differentieras utifrån koldioxidutsläppsklass från och med tidigast den 1 januari 2025, samtidigt som en generell men begränsad höjning av avgiften genomförs. Vidare utvidgas vägavgiften enligt det aviserade förslaget under 2027 till att omfatta även tunga godsfordon och vissa fordonskombinationer med en totalvikt under 12 ton. Vägavgift för dessa fordon tas då ut med ett lägre belopp jämfört med motsvarande fordon från 12 ton.

I tabell 6.9 redovisas vissa skattebaser för fordon.



**Tabell 6.9 Skattebaser för fordonsskatt**

Tusentals fordon

	2021	2022	2023*	2024*
<b>Fordon beskattade utifrån fordonets CO<sub>2</sub>-värde</b>				
Personbilar	4 411	4 465	4 556	4 649
varav bensin	2 185	2 166	2 168	2 170
varav diesel	1 702	1 646	1 613	1 581
varav el och laddhybrid	299	437	519	718
varav gas eller E85	224	216	207	199
Lätta lastbilar och lätta bussar	440	460	486	514
<b>Viktrelaterade systemet för fordonsskatt</b>				
Personbilar	576	516	458	406
varav bensin	550	493	438	388
varav diesel	25	22	19	17
Lätta lastbilar och lätta bussar	165	148	134	120
Tunga lastbilar	86	86	87	88
Tunga bussar	14	14	15	15
Motorcyklar	313	314	316	318
Släpvagnar med en totalvikt över 750 kg	724	731	741	751
<b>Totalt</b>	<b>6 729</b>	<b>6 734</b>	<b>6 815</b>	<b>6 879</b>

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. Prognosen baseras på den genomsnittliga förändringen 2020-2022 utom för laddbara personbilar där prognosen baseras på Trafikanalys korttidsprognos. Baserna för personbilar och lätta lastbilar baseras på avrundade uppgifter om bilar i trafik ur Vägtrafikregistret sista december aktuellt år. Uppgifter om tunga fordon, motorcyklar och släpvagnar baseras på Trafikanalys statistik ur Fordon 2022. Utöver dessa fordonskategorier är även trafiktraktorer och motorredskap belagda med fordonsskatt. Samtliga tunga lastbilar är inte vägavgiftspliktiga. Den svenska vägavgiftspliktiga fordonsflottan uppskattades vid slutet av 2022 uppgå till omkring 67 000 lastbilar.

## Beräkningskonventioner

I beräkningarna skiljs på fordon ägda av hushåll och fordon ägda av företag. De fordonsskatteförändringar som antas påverka hushållen är skatt på personbilar och motorcyklar. Förändringar i skatt på övriga fordon antas påverka företagen, som t.ex. skatt på bussar, lastbilar och olika typer av motorredskap.

För fordonsskatten utgår inte någon mervärdesskatt. Således sammanfaller bruttoeffekten med nettoeffekten för den del av skatteförändringen som berör hushållen. För nya lätta fordon som omfattas av malus antas 60 procent av malus belasta företagen. Förändringar i fordonsskatt som belastar företag förutsätts enbart

ge effekt på företagens vinster och därmed ingår även en bolagsskatteeffekt i nettoeffekten.

För beräkningen av den offentligfinansiella effekten vid fordonskatteändringar tas hänsyn till att vissa effekter uteblir under ikraftträdandeåret. Detta eftersom endast belopp över 200 kronor tilläggsdebiteras vid en skattehöjning och att belopp under 100 kronor inte återbetalas vid en eventuell skattesänkning. Vid beräkningen antas att det är lika stor sannolikhet att fordonet har en av tio skatteperioder när effekten av de föreslagna förändringarna beräknas. Den uteblivna intäkten om tilläggsdebiteringen är under 200 kronor dras från den offentligfinansiella effekten för ikraftträdandeåret.

Vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten av förändrad malus frångås principen om att basera beräkningarna på endast ikraftträdandeårets volymer. Detta då nybilsförsäljningen, både i fråga om antal och sammansättning, har förändrats kraftigt och förväntas fortsätta förändras de närmaste åren. Beräkningar utgår från Trafikanalys prognoser över fordonsflottans utveckling och en framskriven fördelning av nyregistrerade fordon.

Vägavgift belastar enbart företag. Vägavgift som erläggs för inhemska fordon antas påverka företagets vinster och således ingår en bolagsskatteeffekt i beräkningen av den offentligfinansiella nettoeffekten. Vägavgiftsintäkterna från utländska fordon fördelas mellan länderna i eurovinjettsamarbetet enligt en fast fördelningsnyckel. Eftersom utländska företag inte betalar någon bolagsskatt i Sverige sammanfaller bruttoeffekten med nettoeffekten för dessa.

Beräkningen av de offentligfinansiella effekterna av de ändringar som aviseras i budgetpropositionen för 2024 utgår från en uppskattning av den inhemska vägavgiftspliktiga fordonsflottans framtida storlek och sammansättning, baserat på scenarier från Trafikanalys och Trafikverket. Uppskattningen av framtida vägavgiftsintäkter från utländska företag beaktar en förväntad utveckling av efterfrågan inom eurovinjettsamarbetet på vinjetter för lastbilar som inte är registrerade i något av samarbetsländerna.

## 6.4 Andra miljörelaterade skatter

Utöver energiskatt, koldioxidskatt och fordonsskatt, finns en rad andra miljörelaterade skatter. I detta avsnitt berörs i korthet trängselskatten och skatterna på bekämpningsmedel, flygresor, avfall, naturgrus, plastbärkassar och avfallsförbränning.

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

Skatt på bekämpningsmedel tas ut med 34 kronor per kilogram, och betalas av producenter och importörer.

Skatt på flygresor, som infördes 2018, tas ut för kommersiella flygresor och för flygresor med svenskt statsflyg. Skatten tas ut med ett visst belopp per passagerare. Beroende på slutdestination uppgår beloppet 2024 till 76, 315 eller 504 kronor per passagerare.<sup>44</sup> Skatten omräknas för att beakta KPI-utvecklingen, se vidare bilaga 1.

En skatt på avfall som deponeras tas ut både på hushålls- och industriavfall. Regeringen föreslår i budgetpropositionen för 2024 en höjning för skatten på deponerat avfall till 725 kronor per ton för 2024. Det föreslås även att skatten, som hittills har omräknats för att beakta både KPI- och BNP-utvecklingen, fr.o.m. 1 januari 2024 enbart ska beakta KPI-utvecklingen (se bilaga 1).

I budgetpropositionen för 2024 föreslår regeringen också att skatten på naturgrus ska höjas till 22 kronor per ton 2024. På motsvarande sätt som skatten på deponerat avfall, föreslås också att skatten hädanefter enbart ska beakta KPI-utvecklingen.

Skatt på plastbärkassar tas ut sedan den 1 maj 2020. Skatten tas ut av den som är godkänd lagerhållare eller som tillverkar, för in eller tar emot plastkassar avsedda för att konsumenter ska kunna packa eller bära varor. Även import eller otillåten införsel av skattepliktiga varor till Sverige kan medföra skattskyldighet. Plastbärkassar avsedda för varaktigt bruk omfattas inte av skatten. Från skattskyldighet undantas införsel, mottagande och import som sker med maximalt 40 plastbärkassar per tillfälle. För mycket tunna plastbärkassar, dvs. sådana som har en vägg tjocklek som understiger

---

<sup>44</sup> Se bilaga 1 till lagen (2017:1200) om skatt på flygresor.

15 mikrometer och en volym som inte överstiger sju liter, ska skatt betalas med 30 öre per plastbärkasse. För övriga plastbärkassar ska skatt betalas med 3 kronor per plastbärkasse. I budgetpropositionen för 2024 föreslår regeringen att skatten på plastbärkassar ska avskaffas den 1 november 2024.

Mellan 2020 och 2022 fanns en skatt på avfall som förbränns i avfalls- eller samförbränningsanläggningar. Skatten betalades av den som bedriver verksamheten på förbränningsanläggningen. Biobränsle, farligt avfall och visst annat avfall var dock inte skattepliktigt. Skatten avskaffades den 1 januari 2023.

Skattesatser för dessa miljörelaterade skatter redovisas i tabell 6.10.

**Tabell 6.10 Skattesatser för vissa andra miljörelaterade skatter**

	Enhet	2021	2022	2023	2024*
Bekämpningsmedel, aktiv substans	kr/kg	34	34	34	34
Flygresor, bilaga 1 <sup>1</sup>	kr/passagerare	63	64	69	76
Flygresor, bilaga 2 <sup>1</sup>	kr/passagerare	262	265	288	315
Flygresor, övriga	kr/passagerare	418	424	461	504
Avfall, deponi	kr/ton	555	573	634	725
Naturgrus	kr/ton	17	17	19	22
Plastbärkassar, mycket tunna <sup>2</sup>	kr/st	0,3	0,3	0,3	0,3
Plastbärkassar, övriga <sup>2</sup>	kr/st	3	3	3	3
Avfallsförbränning	kr/ton	100	125	-	-

Anm.: \*Skattesatsen för 2024 är omräknad med gällande indexeringsregler och bedömningar utifrån budgetpropositionen 2024.

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

<sup>2</sup> I budgetpropositionen för 2024 föreslår regeringen att skatten på plastbärkassar ska avskaffas den 1 november 2024.

## Beräkningskonventioner

Miljörelaterade skatter påverkar i de flesta fall både hushållens och företagens ekonomi. För den del av en föreslagen regeländring som bedöms påverka hushållen antas full övervältring på priset. För den del av försäljningen som berör hushållen tillkommer en mervärdesskatteeffekt. Den del av försäljningen som berör företagen antas enbart övervältras på företagets vinster vilket ger

upphov till en bolagsskatteeffekt. Nettoeffekten beräknas då för företagen som bruttoskatteförändringen multiplicerad med  $(1 - \text{bolagsskattesatsen})$ . Skatt på avfall, naturgrus och avfallsförbränning antas i beräkningarna enbart belasta företagens ekonomi. Skatten på plastbärkassar antas i beräkningarna till fullo övervältras på hushållen. För beräkning av skatt på flyg används uppdelning från Swedavias Resvaneundersökning. Skatt på privatresor belastar hushållens ekonomi och tjänsteresor belastar företag.

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

## 6.5 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten

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

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

vara avgör hur stor effekt på skattebasen – och därmed också på utsläppen – en skatteförändring har.

Intäkterna från koldioxidskatten härrör i huvudsak från beskattningen av drivmedel. En grov uppskattning ger att ca 90 procent av intäkterna från koldioxidskatten kommer från förbrukning av bensin och diesel. Detta innebär att de offentligfinansiella effekterna som följer av ändrad beskattning av koldioxid i huvudsak kommer att vara relaterade till förbrukning av drivmedel. Den egenpriselasticitet som används vid beräkningar av ändrade bensinpriser är  $-0,7$  för hushåll och  $-0,2$  för företag. Samma egenpriselasticiteter används vid beräkningar av förändrat pris på diesel. Vid beräkningar av förändrat pris för andra bränslen och användningsområden används priselasticiteter mellan  $-0,5$  och  $-1,0$ .<sup>45</sup>

Den långsiktiga offentligfinansiella effekten av en höjning av koldioxidskattenivån för bensin uppgår liksom effekten av en generell höjning till omkring 80 procent av den statiska nettoeffekten för ikraftträdandeåret. Den långsiktiga effekten beräknas då till 0,50 miljarder kronor ( $0,62 \text{ mdkr} \cdot 0,8$ ) vid en skattehöjning med 10 öre per kg koldioxid för bensin. För beräkning av den statiska nettoeffekten ikraftträdandeåret om 0,62 miljarder kronor, se exempel 6.1.

---

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

## 7 Skatt på konsumtion – övriga punktskatter

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

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

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringar i skatteregler. Om det bedöms nödvändigt för att ge en rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten görs avsteg från statiska beräkningar. Vid bedömning av regeländringar som rör punktskatterna på alkohol och tobak görs exempelvis avsteg från antagandet om oförändrat beteende.

De totala intäkterna från övriga punktskatter beräknas 2024 uppgå till ca 42 miljarder kronor, vilket motsvarar 2 procent av offentliga sektorns skatteintäkter och 32 procent av de totala intäkterna från punktskatter.

## 7.1 Alkoholskatt

Punktskatten på öl och etylalkohol (spritdrycker) är i huvudsak proportionell mot deras alkoholstyrka. För övriga alkoholdrycker påverkar alkoholstyrkan beskattningen utifrån intervall snarare än genom en direkt proportionalitet. I prop. 2021/22:245 föreslås ändrade skattesatser för alkohol för 2023 och 2024. Skattesatserna som gäller fr.o.m. den 1 januari 2024 presenteras i tabell 7.1 tillsammans med skattesatserna för åren 2021-2023.

Vin och andra jästa drycker har en alkoholskatt på 0 kronor om alkoholhalten överstiger 1,2 men inte 2,25 volymprocent. Det samma gäller för öl med en alkoholhalt som överstiger 0,5 men inte 2,8 volymprocent.

**Tabell 7.1 Skattesatser för alkoholdrycker**

Kronor

	2021- 2022	2023	2024
Etylalkohol (spritdrycker), kr per liter ren alkohol	516,59	521,76	526,97
Vin och andra jästa drycker, kr per liter			
Över 1,2 men högst 2,25 volymprocent	0,00	0,00	0,00
Över 2,25 men högst 4,5 volymprocent	9,19	9,65	10,38
Över 4,5 men högst 7,0 volymprocent	13,58	14,26	15,34
Över 7,0 men högst 8,5 volymprocent	18,69	19,62	21,12
Över 8,5 men högst 15,0 volymprocent	26,18	27,49	29,58
Över 15,0 men högst 18,0 volymprocent (endast vin)	54,79	57,53	61,90
Mellanklassprodukter, kr per liter			
Över 1,2 men högst 15,0 volymprocent	32,99	34,64	37,27
Över 15,0 men högst 22,0 volymprocent	54,79	57,53	61,90
Öl, kr per volymprocent och liter			
Över 0,5 men högst 2,8 volymprocent	0,00	0,00	0,00
Över 2,8 volymprocent	2,02	2,12	2,28



I tabell 7.2 redovisas statens intäkter från alkoholskatten samt Systembolagets och restaurangernas försäljning av alkoholdrycker. Intäkterna från punktskatter på alkoholhaltiga drycker beräknas för 2024 uppgå till 18,40 miljarder kronor.

**Tabell 7.2 Intäkter från alkoholskatt och kvantiteter**

	2021	2022	2023*	2024*
<b>Intäkter</b> (miljarder kronor)				
Etylalkohol (spritdrycker)	5,61	5,51	5,61	5,81
Vin och andra jästa drycker	6,50	6,37	6,84	7,23
Mellanklassprodukter	0,13	0,13	0,15	0,16
Öl	4,55	4,58	4,92	5,22
<b>Summa intäkter</b>	<b>16,79</b>	<b>16,59</b>	<b>17,52</b>	<b>18,40</b>
<b>Kvantitet</b> (tusen liter)				
Etylalkohol <sup>1</sup> (spritdrycker)	27 057	27 057	26 736	26 202
Vin och andra jästa drycker	264 773	261 562	261 562	266 793
Mellanklassprodukter	3 379	3 150	3 118	3 118
Öl	466 357	474 326	469 583	474 278

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

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

Källa: Ekonomistyrningsverket och Skatteverket.

## Beräkningskonventioner

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

Hur mycket den registrerade konsumtionen förändras till följd av förändrade priser i Sverige beskrivs av priselasticiteten för

alkoholhaltiga drycker. I dessa beräkningskonventioner används en elasticitet på  $-0,5$  för alla alkoholdrycker utom för sprit. Det innebär att om det inhemska priset på alla alkoholvaror förutom sprit går upp med 1 procent, minskar den inhemska registrerade konsumtionen av dessa med 0,5 procent. Konsumtionen av spritdrycker bedöms vara mer priskänslig än övriga alkoholprodukter och i dessa beräkningskonventioner används en elasticitet på  $-0,7$ . Elasticiteternas storlek är en sammanvägd bedömning utifrån olika studier och analyser om priselasticiteten på alkohol.<sup>46</sup>

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

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

I exempel 7.1 redovisas den offentligfinansiella effekten av en skatteförändring på öl samt hur konsumtionen av öl antas påverkas.

**Exempel 7.1 Höjd punktskatt på öl med 5 procent, från 2,12 till 2,23 kronor per volymprocent alkohol och liter**

En höjd punktskatt på öl med 5 procent innebär en skattehöjning med 36 öre inklusive mervärdesskatt för en burk öl, 50 centiliter, med en alkoholhalt på 5,5 volymprocent. En höjning av punktskatten på öl med 5 procent innebär en höjning av priset på öl med omkring 2 procent.<sup>47</sup> Detta under antagandet om att det

<sup>46</sup> Se exempelvis SOU 2004:86, Alkoholinförslutredningen, Var går gränsen? SOU 2005:25, Gränslös utmaning – alkoholpolitik i en ny tid, bilaga 6. Asplund M, Friberg R och Wilander F (2007), Demand and distance: Evidence on cross-border shopping, *Journal of Public Economics*, 91 (1–2), s. 141–157. Nelson Jon P. (2013), Meta-analysis of alcohol price and income elasticities – with corrections for publication bias, *Health economics review*, 3(1), 17.

<sup>47</sup> Detta beror på att omkring 35 procent av priset på ölburken i exemplet utgörs av punktskatt. Förutom punktskatt betalas även mervärdesskatt, och vid en punktskattehöjning blir

typiska priset på öl, exklusive skatter, per liter ren alkohol är 271 kronor, vilket ungefär motsvarar vad som gäller för de mest sålda ölsorterna på Systembolaget. Under antagandet att en inhemsk prishöjning med 1 procent minskar den inhemskt registrerade konsumtionen med 0,5 procent, innebär en prisökning på 2 procent att konsumtionen av öl i Sverige minskar från motsvarande 25 918 tusen liter ren alkohol till motsvarande 25 629 tusen liter ren alkohol.

Punktskatten på öl höjs i detta exempel från 2,12 till 2,23 kronor per volymprocent alkohol vilket motsvarar en höjning från 212 till 223 kronor per liter ren alkohol. Den konsumerade kvantiteten före höjningen utgörs av en prognos för 2024. Avrundning förekommer i räkneexemplet varför beloppen inte alltid summerar.

#### *Förändring i punktskatteintäkter*

(+) Högre punktskatteintäkter:

Konsumtion i tusen liter ren alkohol·punktskattehöjning

$$25\,918 \cdot (223 - 212) = 0,272 \text{ miljarder kronor}$$

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

minskad inhemsk registrerad konsumtion·skattesats före höjning

$$(25\,918 - 25\,629) \cdot 212 = 0,055 \text{ miljarder kronor}$$

#### *Förändring i mervärdesskatteintäkter*

(+) Högre mervärdesskatteintäkter p.g.a. högre pris på öl:

Konsumtion i tusen liter ren alkohol·skattesatsförändring·mervärdesskattesatsen

$$25\,629 \cdot ((223 - 212) \cdot 0,25) = 0,068 \text{ miljarder kronor}$$

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

minskad inhemsk registrerad konsumtion·mervärdesskattesatsen

---

mervärdesskatteintäkterna högre. Priset på ölburken i exemplet stiger med:  $0,05$  (punktskattehöjning)  $\cdot 1,25$  (moms)  $\cdot 0,35$  (punktskattens andel av priset innan höjning) =  $0,02$ .

$$(25\,918 - 25\,629) \cdot (271 + 202) \cdot 0,25 = 0,031 \text{ miljarder kronor}$$

*Sammanlagd effekt*

(=) Sammanlagt erhålls en bruttoeffekt på  $0,27 - 0,055 = 0,217$  miljarder kronor och en nettoeffekt på  $0,272 - 0,055 + 0,068 - 0,031 = 0,254$  miljarder kronor 2024. I tabell 7.3 redovisas den offentligfinansiella effekten av en höjning av punktskatten på öl med 5 procent.

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

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2024	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Nettoeffekt 2026	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt	0,22	0,25	0,25	0,25	0,25

## 7.2 Tobaksskatt och skatt på vissa nikotinhaltiga produkter

Tobaksskatt utgår per kilogram, förutom för cigaretter, cigarrer och cigariller där skatten utgår per styck. För cigaretter tas därutöver en värderelaterad skatt ut som en procentsats på försäljningspriset. Tobaksskattesatserna regleras i lagen (2022:155) om tobaksskatt och skattesatserna räknas årligen om för att beakta KPI-utvecklingen (se vidare bilaga 1). Punktskatten på vätskor till elektroniska cigaretter (e-vätskor) och vissa andra nikotinhaltiga produkter regleras i lagen om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter (2018:696).

Riksdagen har beslutat att ändra skattesatserna för tobak och vissa nikotinhaltiga produkter för 2023 och 2024 (prop. 2021/22:245, bet. 2022/23:FiU1, rskr. 2022/23:51). I budgetpropositionen för 2024 bedömer regeringen att skattesatserna för cigaretter, cigariller och cigarrer, röktobak och övrig tobak ska höjas medan skatten på snus ska sänkas fr.o.m. den 1 november 2024. Regeringen bedömer även att skatten på vissa nikotinhaltiga produkter fr.o.m. 2025 bör räknas om för att beakta KPI-utvecklingen. Skattesatserna som gäller från 1 januari 2024 presen-

teras i tabell 7.4 tillsammans med skattesatserna för åren 2021–2023. Styckeskatten på cigaretter uppgår 1 januari 2024 till 1,84 kronor. Därutöver tas punktskatt ut via den värderelaterade skatten om 1 procent av detaljhandelspriset. Den totala punktskatten på ett paket innehållande 20 cigaretter blir då 37,44 kronor om kostnaden för ett paket beräknas till 64 kronor. Snus beskattas fr.o.m. 1 januari 2024 med 526 kronor per kilogram. För skattesatser på övriga tobaksprodukter se tabell 7.4.

**Tabell 7.4 Skattesatser för tobak och vissa nikotinhaltiga produkter**

	Enhet	2021	2022	2023	2024 <sup>1</sup>
Cigaretter, styckeskatt	kr/styck	1,62	1,64	1,78	1,84
Cigaretter, värderelaterad skatt	% av försäljningspris	1,00	1,00	1,00	1,00
Cigariller och cigarrer	kr/styck	1,42	1,44	1,56	1,62
Röktobak	kr/kg	1 971	1 997	2 166	2 241
Snus	kr/kg	462	468	508	526
Tuggtobak	kr/kg	510	517	560	579
Övrig tobak	kr/kg	1 971 <sup>2</sup>	1 997	2 166	2 241
Höglkoncentrerade e-vätskor	kr/liter	4 000 <sup>3</sup>	4 000	4 000	4 040
Övriga e-vätskor	kr/liter	2 000	2 000	2 000	2 020
Andra nikotinhaltiga produkter	kr/kg	200	200	200	202

<sup>1</sup> I budgetpropositionen för 2024 bedömer regeringen att andra skattesatser bör gälla för cigaretter, cigariller och cigarrer, röktobak, övrig tobak och snus fr.o.m. 1 november.

<sup>2</sup> Fr.o.m. 1/7 2021.

<sup>3</sup> Fr.o.m. 1/1 2021.

I tabell 7.5 presenteras skatteintäkter och registrerad konsumtion av tobak och vissa nikotinhaltiga produkter uppdelat på olika produktslag för 2021–2024. Skatten från tobak och vissa nikotinhaltiga produkter beräknas 2024 uppgå till 13,01 miljarder kronor.

**Tabell 7.5 Intäkter från tobaksskatt och skatt på vissa nikotinhaltiga produkter samt kvantiteter**

	2021	2022	2023*	2024*
<b>Intäkter<sup>1</sup> (miljarder kronor)</b>				
Cigaretter	7,91	8,86	7,98	8,34
Cigarrer och cigariller	0,06	0,07	0,06	0,06
Röktobak	0,18	0,33	0,30	0,28
Snus	3,46	3,58	3,58	3,58
Tuggtobak	0,00	0,01	0,01	0,01
Övrig tobak <sup>2</sup>	0,00	0,00	0,00	0,00
Höglkoncentrerade e-vätskor	0,00	0,03	0,03	0,03
Övriga e-vätskor	0,01	0,01	0,01	0,01
Andra nikotinhaltiga produkter	0,18	0,34	0,34	0,34
<b>Summa intäkter</b>	<b>11,91</b>	<b>13,16</b>	<b>12,57</b>	<b>13,01</b>
<b>Kvantitet</b>				
Cigaretter, miljoner styck	4 789	5 301	4 771	4 986
Cigarrer och cigariller, miljoner styck	41	45	44	44
Röktobak, tusen kg	93	168	152	139
Snus, tusen kg	7 499	7 652	7 652	7 652
Tuggtobak, tusen kg	2	17	17	17
Höglkoncentrerade e-vätskor, tusen liter	1	7	7	7
Övriga e-vätskor, tusen liter	3	7	7	7
Andra nikotinhaltiga produkter, tusen kg	923	1 683	1 683	1 666

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. Intäkterna för 2023 och 2024 baseras på skattesatser enligt prop. 2021/22:245.

<sup>1</sup> De summerade intäkterna inkluderar regeländringar för de prognostiserade åren medan de enskilda tobaksprodukterna uppdateras först när det finns ett fullt utfallsår.

<sup>2</sup> Övrig tobak började beskattas 1/7 2021.

Källa: Ekonomistyrningsverket, Skatteverket samt egna beräkningar.

## Beräkningskonventioner

Tobaksskatten och skatten på vissa nikotinhaltiga produkter antas enbart beröra hushållens ekonomi. I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från beteendeeffekter som en skatteförändring kan ge upphov till. Vid den offentligfinansiella effektberäkningen av en förändrad skatt på tobak beaktas emellertid att den registrerade konsumtionen förändras, bl.a. på grund av förändrad oregistrerad konsumtion (såsom resandeförsel eller smuggling). En skattesatsförändring på en viss tobaksvara antas inte ge upphov till någon förändring av annan registrerad tobakskonsumtion.

Priselasticiteten för cigaretter i industrialiserade länder har skattats i ett flertal studier.<sup>48</sup> I beräkningskonventionerna har en sammanvägd bedömning gjorts utifrån de studier och analyser som tagits fram gällande priselasticiteten på cigaretter och röktaobak. Den priselasticitet som används är  $-0,2$ . Det innebär att om det inhemska priset på cigaretter och röktaobak höjs med 1 procent minskar den inhemska registrerade konsumtionen med 0,2 procent på dessa varor.

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

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

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

### 7.3 Kemikalieskatt

Skatt på kemikalier i viss elektronik tas sedan den 1 juli 2017 ut på varor inom bestämda kategorier som definieras med hjälp av tulltaxans indelning i KN-nummer<sup>49</sup>. Beskattning sker utifrån varans vikt med möjlighet till avdrag om varan *inte* innehåller vissa

---

<sup>48</sup> Se exempelvis Chaloupka F. och Warner K. E. (2000), "The Economics of Smoking", Handbook of Health Economics, s. 1539–1627, samt Nguyen L., Rosenqvist G. och Pekurinen M. (2012) "Demand for Tobacco in Europe: An Econometric Analysis of 11 Countries for the PPACTE Project", National Institute for Health and Welfare (THL), Report 6/2012.

<sup>49</sup> KN står för "Kombinerade Nomenklaturen" och är ett EU-gemensamt system för att dela in varor i olika grupper.

kemikalier. Varor som omfattas är vitvaror som bl.a. kylskåp och mikrovågsugnar och övriga elektronikvaror som bl.a. bärbara datorer och mobiltelefoner. Från och med den 1 oktober 2020 beskattas även varor som säljs från en utländsk säljare direkt till en svensk konsument. Den 1 juli 2023 gjordes vissa ändringar i kemikalieskatten som bl.a. innebär att det avdragssystem som tidigare gällt förenklades. För varor som inte innehåller brom eller klor medges avdrag med 50 procent. Varor som därutöver inte innehåller fosfor medges avdrag med 95 procent.

Skattebeloppen som gäller fr.o.m. den 1 juli 2023 är 11 kronor per kilogram för vitvaror och 16 kronor per kilogram för övrig elektronik. Maximalt skattebelopp är 489 kronor per vara. Skatten omräknas årligen för att beakta KPI-utvecklingen (se vidare bilaga 1). I tabell 7.6 anges skattebeloppen för kemikalier i viss elektronik för 2021–2024.

**Tabell 7.6 Skattesatser för kemikalier i viss elektronik**

Kronor

	Enhet	2021	2022	2023 1 jan	2023 1 jul	2024*
Vitvaror	kr/kg	11	11	12	11,00	12,02
Övrig elektronik	kr/kg	164	166	181	160,00	174,90
Maximalt skattebelopp	kr/vara	451	457	497	489,00	534,53

Anm.: En \* markerar att skattesatsen för 2024 är omräknad med gällande indexeringsregler och bedömningar utifrån budgetproposition 2024. Fr.o.m. den 1 juli 2023 avrundas de omräknade skattesatserna till hela kronor och ören i stället för som tidigare till hela kronor.

I tabell 7.7 redovisas skatteintäkterna för kemikalieskatten för 2021–2024.



**Tabell 7.7 Intäkter från skatt på kemikalier i viss elektronik**

Miljarder kronor

	2021	2022	2023*	2024*
<b>Vitvaror</b>				
Bruttointäkt	1,00	0,93	0,98	1,03
Avdrag 50%	0,30	0,31	0,28	0,25
Avdrag 90%	0,04	0,04	0,04	0,03
Intäkt efter avdrag	0,66	0,59	0,66	0,75
<b>Övrig elektronik</b>				
Bruttointäkt	2,10	2,00	2,04	2,09
Avdrag 50 %	0,66	0,67	0,61	0,54
Avdrag 90 % <sup>1</sup>	0,35	0,30	0,32	0,34
Intäkt efter avdrag	1,09	1,03	1,11	1,22
<b>Total intäkt efter avdrag</b>	<b>1,75</b>	<b>1,61</b>	<b>1,77</b>	<b>1,96</b>

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

<sup>1</sup> 1/7 2023 trädde vissa ändringar av kemikalieskatten ikraft, se text ovan. Förändringen innebär bl.a. att avdragsrätt med 50 % medges om varan inte innehåller några brom eller klorföreningar och med 95 % om varan dessutom inte innehåller någon fosforförening. För år 2023 görs en uppskattning utifrån avdragsstrukturen för 2022 och 2024. För 2024 utgår beräkningarna från de antaganden som gjordes för förslaget i budgetpropositionen för 2023.

Källa: Skatteverket samt egna beräkningar.

## Beräkningskonventioner

Skatt på kemikalier i viss elektronik påverkar både hushållens och företagets ekonomi. För den del av försäljningen som påverkar hushållen antas full övervältring på priset. För den del av försäljningen som berör hushållen tillkommer därför en mervärdesskatteeffekt. Genom prisövervältringen påverkas även prisnivån i samhället, för ytterligare diskussion om konsekvenserna av den ändrade prisnivån, se avsnitt 1.7. Den del av försäljningen som berör företagen antas övervältras på företagets vinster vilket ger upphov till en bolagskatteeffekt. Nettoeffekten beräknas då för företagen som bruttoskatteförändringen multiplicerad med  $(1 - \text{bolagsskattesatsen})$ .

För att beräkna den offentligfinansiella effekten av ändrad skatt på kemikalier i elektronik behövs försäljningsstatistik för de varugrupper som omfattas samt uppgifter om hur stor andel av varorna som säljs till företag respektive privatpersoner. 80 procent av alla vitvaror och ca 60 procent av övrig elektronik antas säljas till privatpersoner. Vid införandet av skatten gjordes också antaganden om beteendeeffekter. För mer detaljerad information om dessa

antaganden, se betänkandet Kemikalieskatt – Skatt på vissa konsumentvaror som innehåller kemikalier (SOU 2015:30).

## 7.4 Andra punktskatter

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

Licenspliktigt spel beskattas enligt lagen (2018:1139) om skatt på spel. Punktskatt tas enligt denna lag ut med 18 procent av behållningen, dvs. skillnaden mellan de sammanlagda insatserna och de sammanlagda utbetalningarna. Behållningen från spel för allmännyttiga ändamål beskattas inte. I budgetpropositionen för 2024 aviseras en höjning av skattenivån till 22 procent fr.o.m. den 1 juli 2024.

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

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

I tabell 7.8 redovisas statens intäkter från beskattningen av spel och från premieskatterna på gruppliv- respektive trafikförsäkringar. Intäkterna från dessa punktskatter förväntas 2024 totalt uppgå till 9,11 miljarder kronor.

**Tabell 7.8 Intäkter från andra punktskatter**

Miljarder kronor

	2021	2022	2023*	2024*
Skatt på spel	4,03	4,27	4,62	5,30
Skatt på annonser och reklam <sup>1</sup>	0,10	-	-	-
Premieskatt för grupplivförsäkring	0,58	0,63	0,63	0,63
Skatt på trafikförsäkringspremier	2,80	2,81	3,05	3,18
<b>Summa intäkter</b>	<b>7,51</b>	<b>7,71</b>	<b>8,30</b>	<b>9,11</b>

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

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

Källa: Finansdepartementet.

## Beräkningskonventioner

Vid förändrad spelskatt antas att företagens vinster påverkas. Nettoeffekten av en förändrad punktskatt inkluderar därmed även den motverkande indirekta effekten som uppkommer via bolagsskatten, i den utsträckning de licensierade spelbolagen bedöms inkomstbeskattas i Sverige. Det statligt ägda bolaget AB Svenska spel är en av aktörerna på spelmarknaden. Om skatten på spel förändras förväntas utdelningen från Svenska Spel, det s.k. inlevererade överskottet, påverkas i motsvarande grad. För den del av en regeländring som påverkar Svenska Spels resultat bedöms därför nettoeffekten vara noll.

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



## 8 Skatt på konsumtion – mervärdesskatt

Mervärdesskatt är en skatt på privat och offentlig konsumtion.<sup>50</sup> Skatten tas ut i flera led i produktions- och distributionskedjan. Det är det mervärde som har tillförts i varje led som beskattas. I praktiken går det till så att mervärdesskattepliktiga företag tar ut mervärdesskatt från efterföljande led (utgående skatt) och drar av mervärdesskatt från föregående led (ingående skatt). Om den utgående mervärdesskatten är större än den ingående, betalas mellanskillnaden in till staten. Om i stället den ingående mervärdesskatten är större än den utgående, får företagen tillbaka mellanskillnaden från staten. Genom denna konstruktion undviks dubbelbeskattning av det mervärde som skapats i föregående led.

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

År 2024 beräknas mervärdesskatteintäkterna uppgå till ca 584 miljarder kronor. Motsvarande ca 15 procent av intäkterna beräknas gå tillbaka till kommunsektorn via systemet för mervärdesskattekomensation (se avsnitt 8.2), och 9 procent beräknas gå tillbaka till statliga myndigheter som komensation för mervärdesskatt i enlighet med förordning (2002:831) om myndigheters rätt till komensation för ingående mervärdesskatt. Mervärdesskatteintäkterna utgör ca 22 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter och ca 43 procent av statens skatteintäkter.

Mervärdesskatt tas ut med en viss procent av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs av varans eller tjänstens pris, inklusive övriga skatter och avgifter. I EU:s mervärdesskattedirektiv

---

<sup>50</sup> Mervärdesskatten benämns även ofta som moms.

(2006/112/EG) finns regler om mervärdesbeskattning som alla medlemsstater i EU måste följa. Varje medlemsstat måste ha en normalnivå för mervärdesskattesatsen (normalskattesats). Medlemsstaterna får själva bestämma nivån på normalskattesatsen men den får inte understiga 15 procent. Reglerna ger också medlemsstaterna möjlighet att tillämpa två mervärdesskattesatser som är lägre än normalskattesatsen men som inte understiger 5 procent (reducerad skattesats). Vidare finns det i direktivet en mer begränsad möjlighet att tillämpa en skattesats som understiger 5 procent (superreducerad skattesats) och ett undantag med rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Av direktivet framgår vilka varor och tjänster som får beskattas med dessa lägre skattesatser eller omfattas av undantag med avdragsrätt samt vilka varor och tjänster som i övrigt ska vara undantagna från mervärdesbeskattning.

Normalskattesatsen i Sverige är 25 procent. För vissa varor och tjänster är skattesatserna reducerade till 12 respektive 6 procent. Livsmedel, restaurang- och cateringtjänster, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet, vissa reparationer, konstnärers försäljning av egna konstverk m.m. samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter beskattas med 12 procent. Allmänna nyhetstidningar, böcker, personbefordran, entréavgifter till konserter, teater och liknande föreställningar, förevisning av naturreservat, nationalparker och liknande områden samt vissa mervärdesskattepliktiga tjänster inom idrottsområdet beskattas med 6 procent. I budgetpropositionen för 2024 aviseras ett förslag att skattesatsen 12 procent vid försäljning av konstverk bör gälla oavsett vem som säljer konstverket.

Företag som tillhandahåller varor och tjänster som är undantagna från mervärdesbeskattning ska inte ta ut någon mervärdesskatt av efterföljande led. De har i normalfallet inte heller någon avdragsrätt för sin ingående mervärdesskatt. Det innebär att konsumtion av undantagna varor eller tjänster belastas med mervärdesskatt på den del av mervärdet som tillförts i tidigare led. Även denna mervärdesskatt antas övervältras på priserna. Bostadshyror, vård och omsorg och finansiella tjänster är exempel på områden som är undantagna från mervärdesbeskattning och där erlagd mervärdesskatt således utgör en kostnad i produktionen. År 2024 förväntas hushållens utgifter för dessa typer av konsumtionsvaror och tjänster

uppgå till ca 870 miljarder kronor, vilket motsvarar cirka 31 procent av hushållens totala konsumtion.

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

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

Företag med en årsomsättning som beräknas bli högst 80 000 kronor under beskattningsåret är befriade från mervärdesskatt på sina leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster. I budgetpropositionen för 2024 aviseras ett förslag om en höjning av omsättningsgränsen till 120 000 kronor från 2025. Även ett förslag om att omsättningsgränsen för undantag från mervärdesskatt bör få tillämpas av beskattningsbara personer som är etablerade i andra EU-länder aviseras. Förslaget innebär på motsvarande sätt att beskattningsbara personer som är etablerade i Sverige får möjlighet att tillämpa omsättningsgränsen i andra EU-länder.

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

uppgå till högst 40 miljoner kronor och ett beskattningsår om underlaget beräknas uppgå till högst 1 miljon kronor. Företag kan begära kortare, men inte längre redovisningsperiod. Skatteverket kan om det finns särskilda skäl besluta om kortare redovisningsperiod, utan att den skattskyldige begär det.

I tabell 8.1 redovisas skattebaserna för mervärdesskatt fördelade på respektive skattesats. De baser som redovisas är de som vid skattesatsförändringar påverkar de offentliga finanserna. I dessa ingår hushållens och de allmännyttiga ideella föreningarnas konsumtion samt förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt. Kvalificerat undantagna varor och tjänster redovisas under kategorin ”0 procent”. Kommunernas och regionernas konsumtion ingår inte i basen, eftersom kommuner och regioner kompenseras för den ingående mervärdesskatt som de inte har avdragsrätt för. Det är till stor del kommunsektorns konsumtion som utgör skillnaden mellan basberäkningen för 2024 i tabell 8.1 och basen för de beräknade mervärdesskatteintäkterna på 584 miljarder kronor, som presenterades i inledningen av detta kapitel.

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



**Tabell 8.1 Baser för mervärdesskatt**

Miljarder kronor

Mervärdesskattesatser	2021	2022	2023*	2024*
25 procent	1 548	1 674	1 619	1 649
12 procent	378	433	449	466
6 procent	73	91	96	101
0 procent <sup>1</sup>	9	10	10	11

Anm.: En \* markerar att baserna är prognoser. Baserna motsvarar den konsumtion som mervärdesskatten beräknas på och redovisas därmed exklusive mervärdesskatt. Baserna inkluderar privat konsumtion, de allmännyttiga ideella föreningarnas konsumtion samt förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt (offentlig konsumtion ingår alltså inte). Hushållens konsumtion fördelas mellan de olika skattesatserna utifrån data från SCB. Skillnader i baserna från föregående år förklaras framförallt av förändringar i inflation.

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

Källa: Finansdepartementet.

## Beräkningskonventioner

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

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

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

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

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

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

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

#### Exempel 8.1 Höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet

I detta exempel redovisas offentligfinansiella effekter av en höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet från 12 till 13 procent. Skattebasen utgörs av hushållens konsumtion av livsmedel, inklusive alkoholfria drycker och öl klass 1 och 2, och beräknas 2024 uppgå till 344 miljarder kronor exklusive mervärdesskatt. Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande blir 3,37 miljarder kronor ( $0,01 \cdot 344 \cdot 0,98$ ), när hänsyn tas till skattebortfall på 2 procent. Nettoeffekten sammanfaller med bruttoeffekten och är konstant över de år som redovisas i tabell 8.2.

**Tabell 8.2 Höjd mervärdesskatt på livsmedel med en procentenhet**

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2024	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Nettoeffekt 2026	Varaktigt effekt
<b>Offentligfinansiell effekt</b>	3,37	3,37	3,37	3,37	3,37

## 8.1 Breddad skattebas för mervärdesskatt

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

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

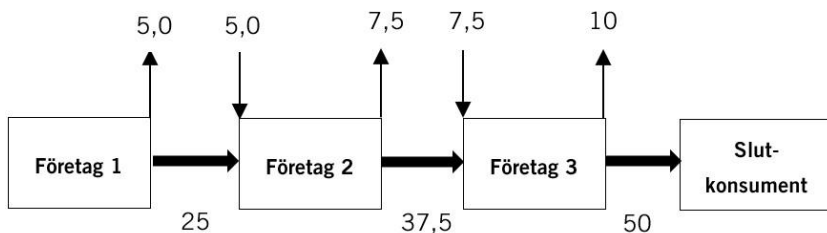
Det finns dock situationer där dold moms även medför en dubbelbeskattning eller s.k. kumulativ effekt. Så kan ske i situationer där ett företag som inte är skattskyldigt för mervärdesskatt säljer till ett annat företag som är skattskyldigt. Om det företag som inte är skattskyldigt tar ut dold moms på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

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

## Mervärdesskatteplikt när inga undantag finns

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

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



## Mervärdesskatteplikt för ett företag som i huvudsak säljer till andra företag

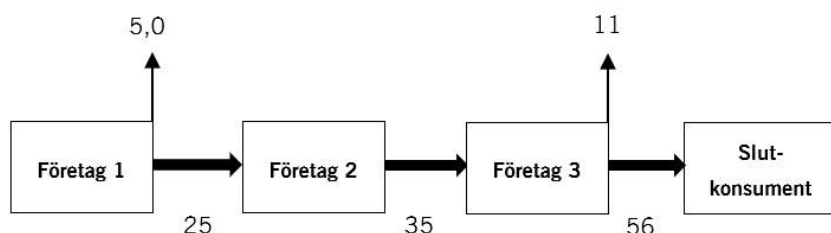
Diagram 8.2 skiljer sig från diagram 8.1 genom att företag 2 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. Skillnaden innebär att staten även erhåller mervärdesskatteintäkter på 5 kronor från företag 1, då företag 2 saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på motsvarande 5 kronor.

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

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

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

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



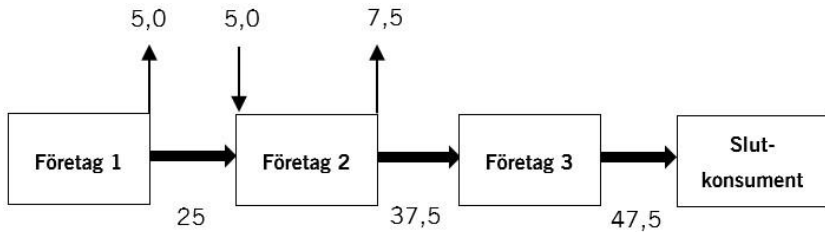
### Mervärdesskatteplikt för ett företag som i huvudsak säljer till slutkonsumenter

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

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

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

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



### Breddad skattebas för mervärdesskatt

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

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

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

skatten ger upphov till. Beskattningsunderlaget för den utgående mervärdesskatten blir därför lägre än det skulle ha varit vid ett oförändrat producentpris.

### Exempel 8.2 Breddad skattebas för mervärdesskatt

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

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

**Tabell 8.3 Breddad skattebas för mervärdesskatt**

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2024	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Nettoeffekt 2026	Varaktig effekt
<b>Offentligfinansiell effekt</b>	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0

## 8.2 Hantering av mervärdesskatten mellan stat och kommunsektor

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

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

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



### 8.3 Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar

I beräkningar av offentligfinansiella effekter tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av förändrade skattesatser (se avsnitt 1.1). Som beslutsunderlag är det dock intressant att uppskatta en skatteförändrings offentligfinansiella effekt på lång sikt, när ekonomin nått ett nytt läge.

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

Nedan följer ett exempel från utredningen *Sänkt restaurang- och cateringmoms* (SOU 2011:24) på hur långsiktiga effekter har beräknats för en sänkning av mervärdesskatten på just restaurang- och cateringtjänster. Den statistiska offentligfinansiella nettoeffekten av sänkt mervärdesskatt för restaurang- och cateringtjänster från 25 till 12 procent beräknades till -5,4 miljarder kronor för år 2012. Vid beräkning av de långsiktiga effekterna antas att mervärdesskattesänkningen övervältras fullt ut på priset (för en redogörelse kring detta antagande, se SOU 2011:24 avsnitt 6.1.4). Vidare antas att egenpriselasticiteten för restaurang- och cateringtjänster är -0,8 (dvs. om priset sänks med 1 procent ökar efterfrågad kvantitet med 0,8 procent)<sup>51</sup>.

Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster antas öka sysselsättningen varaktigt till följd av (1) ökat arbetskraftsutbud och (2) ökad arbetskraftsefterfrågan. Det ökade arbetskraftsutbudet

---

<sup>51</sup> Assarsson, B, 2004, "Consumer Demand and Labour Supply in Sweden." *Bilaga 6 till Mervärdesskatteutredningen SOU 2005:57*.

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

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

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

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

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

**Tabell B.1 Punktskatter som indexeras**

Skatt	Indexeras från och med
Tobak	1/1 2011 <sup>1</sup>
Energi och koldioxid – bensin och diesel	1/1 1994 <sup>2</sup>
Energi och koldioxid – övriga bränslen	1/1 1994
Energi – el	1/1 1994
Naturgrus	1/1 2019 <sup>3</sup>
Avfall – deponi	1/1 2019 <sup>3</sup>
Flygresor	1/1 2019
Kemikalier	1/1 2019

<sup>1</sup> Tillsammans med alkoholskatten indexomräknades tobaksskatten även 1994–1998.

<sup>2</sup> KPI-omräkning fr.o.m. 1994, BNP-omräkning fr.o.m. 2017.

<sup>3</sup> Skatten på naturgrus och avfall har BNP-omräknats fr.o.m. 2019. I budgetpropositionen för 2024 föreslås att denna BNP-omräkning slopas.

Den årliga indexomräkningen påverkar skatteprognosen som ligger till grund för beräkningen av statens inkomster, vilken riksdagen beslutar om för kommande budgetåret. Omräkningen av skattesatser enligt gällande regelverk betraktas dock inte som någon reform, eftersom det inte är fråga om någon regeländring. Någon

särskild offentligfinansiell effekt av indexomräkningen redovisas därför inte. Däremot redovisas offentligfinansiella effekter av förslag som rör ny eller ändrad indexeringslagstiftning.

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

Riksdagen har beslutat om nya omräkningsregler för skatten på kemikalier i viss elektronik. De nya reglerna tillämpas för omräknade skattebelopp fr.o.m. 2024. Omräkningen knyts då direkt till gällande skattebelopp, snarare än till ett basår, se exempel B.1.

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

Vid indexomräkning använder regeringen s.k. fastställda indextal som beräknas av SCB.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> se [www.scb.se](http://www.scb.se), tabell "KPI fastställda tal (1980 = 100)".

**Exempel B.1 Omräkning av punktskatter enligt index 2024**

Nedan ges exempel på hur omräkningen och avrundningen görs:

För skattesatsen på el (normalnivån) skedde den senaste lagändringen 2019. Skattesatsen för 2023 framgår av förordning. Skattesatsen för 2024 bestäms genom att de i LSE angivna skattebeloppet omräknas med förhållandet mellan KPI i juni 2018 och KPI i juni 2023. Beräkningen utgår alltså från 2019 års skattesats. Index har mellan juni 2018 och juni 2023 ökat med 23,39 % ( $405,49/328,62-1$ ), uttryckt i % och avrundat med två decimaler). Omräkningen görs enligt:  $34,7 \text{ öre/kWh} \cdot 1,2339 = 42,8 \text{ öre/kWh}$ , avrundat till hela tiondels ören.

För skatten på kemikalier i viss elektronik omräknas skattebeloppen för 2024 genom att de belopp som gäller den 1 augusti 2023 multipliceras med ett jämförelsetal som anger förhållandet mellan KPI i juni 2022 och KPI i juni 2023. Jämförelsetalet ska avrundas till fyra decimaler.

Utifrån årlig indexförändring räknas skattesatsen den 1 augusti 2023 upp med 9,31 % utifrån det uträknade jämförelsetalet 1,0931 ( $405,49/370,95$ ). Omräkning av skattesatsen på vitvaror görs enligt:  $11 \text{ kr/kg} \cdot 1,0931 = \underline{12,02 \text{ kr/kg}}$ , avrundat till hela kronor och ören. Omräkning av skattesatsen på övrig elektronik görs enligt:  $160 \text{ kr/kg} \cdot 1,0931 = \underline{174,90 \text{ kr/kg}}$ , avrundat till hela kronor och ören.