

Regeringens skrivelse 2020/21:98

Redovisning av skatteutgifter 2021

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 8 april 2021

Stefan Löfven

Magdalena Andersson
(Finansdepartementet)

Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I denna skrivelse redogör regeringen för skatteutgifter, dvs. effekten på skatteintäkterna av särregler i skattelagstiftningen. Därmed ges ett bredare underlag för prioritering mellan olika stöd och satsningar i statsbudgeten. Skrivelsen innehåller fyra delar. I den första delen beskrivs den jämförelsenorm och de beräkningsmetoder som används i redovisningen. Första delen innehåller också en sammanfattning av skatteutgifterna för 2021. I del två behandlas skatteutgifter och samhällsekonomisk effektivitet och en enskild skatteutgift analyseras. Tredje delen innehåller tabeller över skatteutgifterna. I fjärde och sista delen ges en mer ingående presentation av de enskilda skatteutgifterna.

Innehållsförteckning

1	Bakgrund, metod och sammanfattning.....	5
1.1	Inledning	5
1.2	Beskrivning av jämförelsenorm.....	6
1.2.1	Norm för inkomstskatt.....	6
1.2.2	Norm för indirekt skatt på förvärvsinkomster	7
1.2.3	Norm för mervärdesskatt.....	7
1.2.4	Norm för punktskatter	7
1.2.5	Skatt enligt norm för olika skatteslag	8
1.3	Beräkningsmetoder.....	9
1.3.1	Skatteutgifter beräknas enligt skattebortfallsmetoden.....	9
1.3.2	Statiska beräkningar utan indirekta effekter	9
1.3.3	Marginalskatternas betydelse	10
1.3.4	Skattefria förmåner och ersättningar.....	10
1.3.5	Organisationsformens betydelse	10
1.3.6	Saldopåverkande och icke saldpåverkande skatteutgifter.....	10
1.4	Sammanfattning av skatteutgifter 2021	11
1.4.1	Skatteutgifterna ur ett budgetperspektiv och i relation till de totala skatteintäkterna	11
1.4.2	Skatteutgifternas omfattning.....	11
1.4.3	Skatteutgifter 2021.....	11
1.4.4	Nyheter.....	12
1.4.5	Väsentliga förändringar av skatteutgiftsprognoser.....	13
1.4.6	Åtgärder i extra ändringsbudgetar	14
2	Samhällsekonomisk analys av skatteutgifter.....	17
2.1	Inledning	17
2.2	Samhällsekonomisk effektivitet.....	17
2.3	Principer för skattepolitiken	18
2.4	Jämställdhet	18
2.5	Särskild löneskatt för äldre.....	18
3	Redovisning av skatteutgifter	21
3.1	Inledning	21
3.2	Sammanställning av skatteutgifter.....	22
4	Beskrivning av enskilda skatteutgifter.....	31
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 8 april 2021	61

1 Bakgrund, metod och sammanfattning

1.1 Inledning

Samhällets stöd till företag och hushåll redovisas i huvudsak som utgifter på statsbudgetens utgiftssida. Men det finns också stöd eller utgifter som går via skattesystemet, s.k. skatteutgifter. Skatteutgifterna påverkar statsbudgetens inkomstsida och Budgetlagen (2011:203) föreskriver att regeringen varje år ska lämna en redovisning av skatteutgifter till riksdagen (10 kap. 4 §).

I denna skrivelse redogör regeringen för skatteutgifter, dvs. effekten på skatteintäkterna av särregler i skattelagstiftningen, för åren 2020–2023.

En återrapportering av skatteutgifterna sker i utgiftsbilagorna i budgetpropositionen. Vid denna återrapportering redovisas även nyttillkomna och reviderade skatteutgifter. Däremot sker i normalfallet ingen uppdatering inför budgetpropositionen av de skatteutgifter som redovisas i denna skrivelse.

Redovisningen av skatteutgifter fyller i allt väsentligt två syften. Det första och mest centrala är att synliggöra de stöd till företag och hushåll som finns på budgetens inkomstsida och som helt eller delvis kan ha samma funktion som stöd på budgetens utgiftssida. På detta sätt ges ett bredare underlag för prioritering mellan olika stöd. Det andra syftet härrör från ett önskemål om att beskriva graden av enhetlighet i skattereglerna. En sådan beskrivning kräver – liksom synliggörandet av stöden – att en norm för skatteuttaget definieras. I den redovisning som lämnas här utgår jämförelsenormen från enhetlig beskattning. Detta innebär att beskattningen inom varje skatteslag i princip ska vara enhetlig och utan undantag.

En skatteutgift uppstår om skatteuttaget för en viss grupp eller en viss kategori av skattebetalare är lägre än vad som är förenligt med normen. Ett exempel är den reducerade mervärdesskattesatsen på livsmedel som är 12 procent. Normen är i detta fall 25 procent och skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan 25 och 12 procent multiplicerat med underlaget.

Förutom skatteutgifter redovisas i förekommande fall även skattesanktioner, där skatteuttaget är högre än den angivna normen. Exempel på skattesanktioner är fastighetsskatt på lokaler, på industrienheter samt på elproduktionsenheter. Dessa skatter utgör skattesanktioner till den del de inte reducerar inkomstskatten.

Huvudprincipen är att redovisningen är heltäckande, dvs. samtliga identifierade skatteutgifter redovisas. I vissa fall är avsteg från principen nödvändiga av praktiska skäl. På punktskatteområdet är utgångspunkten att redovisa de skatteutgifter där en norm för skatteuttaget kan definieras och där skatteintäkterna från en enhetligt utformad skatt överstiger 1 procent av de totala skatteintäkterna.

Om en skatteutgift slopas leder det i normalfallet till högre skatteintäkter och därmed till en budgetförstärkning för offentlig sektor på samma sätt som om en utgift på statsbudgetens utgiftssida slopas. Beräkningarna av skatteutgifter kan dock inte användas för att ge en exakt prislapp på den möjliga intäktsförstärkningen om en skatteutgift slopas. Detta har flera skäl, bl.a. att beräkningarna är statiska och inte tar hänsyn till beteendeffekter eller indirekta effekter (se vidare nedan). Skatteutgifter kan heller inte alltid jämföras med stöd på utgiftssidan. En skattesats som är lägre än normen inom

skatteutgiftsredovisningen kan t.ex. vara hög i ett internationellt perspektiv, varför en skatteutgift inte definitionsmässigt ska ses som ett stöd eller en subvention. Vissa skatteutgifter kan också vara samhällsekonomiskt effektiva i den meningen att ett bibehållande av skatteutgiften kan vara samhällsekonomiskt mer effektivt än ett slopande.

Disposition

Skrivelsen består av fyra delar. I den första delen sätts de existerande skattereglerna i relation till en jämförelsenorm vilket gör det möjligt att identifiera olika skatteutgifter. Avsnittet innehåller beskrivningar av de jämförelsenormer som har valts för de olika skatteslagen. Vidare beskrivs de beräkningsmetoder som används. I den första delen beskrivs också hur skatteutgifterna bör betraktas ur ett budgetperspektiv och de största skatteutgifterna inom de olika skatteslagen redovisas. Slutligen redogörs för vilka skatteutgifter som har tillkommit sedan föregående års redovisning.

Den andra delen beskriver skatteutgifter i förhållande till samhällsekonomisk effektivitet, riktlinjerna för skattepolitiken och jämställdhet.

I den tredje delen redovisas skatteutgifter och skattesanktioner för åren 2020–2023. Redovisningen sker i tabeller och är uppdelad efter skatteslag.

Den fjärde innehåller en kort beskrivning av varje enskild skatteutgift och aktuella bestämmelser för respektive skatteutgift anges.

1.2 Beskrivning av jämförelsenorm

Den jämförelsenorm som har använts vid beräkningen av skatteutgifterna i denna skrivelse utgår i huvudsak från principen om enhetlig beskattning. Detta innebär att beskattningen inom varje skatteslag i princip ska vara enhetlig och utan undantag. Därför preciseras jämförelsenormen separat inom vart och ett av de olika skatteslagen inkomstskatt, indirekt skatt på förvärvsinkomster, mervärdesskatt och punktskatter. Efter preciseringen sammanfattas normen utifrån de skattesatser som den implicerar inom varje skatteslag.

Med en jämförelsenorm baserad på enhetlig beskattning är det relativt enkelt att identifiera olika skatteutgifter. Normen innebär samtidigt att ingen hänsyn tas till de motiv som ligger bakom en skatteutgift. En del skatteutgifter kan emellertid bidra till en förbättrad samhällsekonomisk effektivitet, se avsnitt 2 för analys kring det.

1.2.1 Norm för inkomstskatt

För inkomstbeskattningen finns en gemensam norm för vad som är en inkomst. Den innebär att den samlade inkomsten som ska beskattas motsvaras av summan av konsumtionsutgifterna och nettoförmögenhetens förändring under beskattningsperioden. Beskattningsperiodens längd ska vara ett kalenderår eller ett 12 månader långt räkenskapsår.

Det finns dock ingen gemensam norm för vilken skattenivå som ska gälla för de olika inkomstslagen tjänst, kapital och näringsverksamhet. Olika skattenivåer är således förenligt med normen.

Olika grad av progressivitet i skatteskalen och olika skatteuttag på arbetsinkomster jämfört med övriga inkomster utgör i dag norm för inkomstskatt. Vidare är skatte-reduktioner förenliga med normen under förutsättning att de är generella och inte gynnar vissa grupper av skattskyldiga. Därutöver har följande preciseringar gjorts av normen för inkomstbeskattningen:

- Sparande ska ske med beskattade inkomster.
- Värdeförändringar ska beskattas när de uppkommer och inte vid realisations-tillfället. Om värdeförändringen är negativ ska en skatterestitution – dvs. en negativ skattebetalning – medges.
- Värdet av oavlönat hemarbete och fritid ska inte ingå i skattebasen.
- Offentliga transfereringar ska utgöra skattepliktig inkomst.
- Den implicita avkastningen som egnahemsägaren eller bostadsrättsinnehavaren får i form av boendet ska utgöra skattepliktig inkomst.
- Avskrivningar i näringsverksamhet ska hanteras efter ekonomisk livslängd.
- Endast ränteutgifter för lån till investeringar där avkastningen är skattepliktig ska vara avdragsgilla.

1.2.2 Norm för indirekt skatt på förvärvsinkomster

Normen för indirekt skatt på förvärvsinkomster är att socialavgifter och allmän löneavgift eller särskild löneskatt ska tas ut på all ersättning för utfört arbete med en enhetlig skattesats för respektive skatt eller avgift. Ersättningar som är förmånsgrundande för olika socialförsäkringar ska ingå i underlaget för socialavgifter och allmän löneavgift. Övriga ersättningar för utfört arbete ska ingå i underlaget för särskild löneskatt.

1.2.3 Norm för mervärdesskatt

Normen för mervärdesskatt är att i princip alla omsättningar av varor och tjänster i en ekonomisk verksamhet som bedrivs av en beskattningsbar person ska beskattas med 25 procent. Undantaget från skatteplikt när det gäller uthyrning av fast egendom redovisas dock inte som en skatteutgift. Skälet är att skatteplikt för sådana tjänster skulle innebära en icke neutral beskattning av boende i hyresrätt och egnahem. Vidare anses det förhållandet att omsättning av finansiella tjänster och försäkringstjänster inte omfattas av mervärdesskatteplikt utgöra en del av normen.

Destinationsprincipen ska tillämpas vid internationella transaktioner, dvs. normen innebär att mervärdesskatt tas ut i det land där en vara eller tjänst konsumeras. Vidare innebär normen att offentlig myndighetsutövning inte är skattepliktig. Enligt normen är varor och tjänster som subventioneras med offentliga medel inte skattepliktiga. Detta gäller för de fall den ingående mervärdesskatten är högre än den utgående mervärdesskatten på det subventionerade priset.

1.2.4 Norm för punktskatter

Redovisningen av skatteutgifter för punktskatter omfattar energi- och koldioxid-skatter.

Energiskatten tar sikte på energianvändningen och utgångspunkten är att all energiförbrukning ska beskattas. Normen definieras som ett visst skatteuttag per energienhet, öre/kWh. En differentiering av normen görs mellan el och bränslen. Skälet är att el och bränslen är olika typer av energislag. För bränslen differentieras normen därutöver mellan uppvärmning och drivmedel. Motivet är att energiskatten på drivmedel inte bara fyller övergripande fiskala syften utan också fångar upp vissa samhälls-ekonomiska kostnader av vägtrafiken såsom slitage på väg, bullerstörning och olyckor.

I tabell 1.1 i avsnitt 1.2.5 redovisas de olika normerna. För förbrukning av el (utom fordonsel, se nedan) motsvaras normen av skatteuttaget per energienhet, öre/kWh, för normalskattesatsen på el. För förbrukning av bränslen som används till uppvärmningsändamål motsvaras normen av fullt energiskatteuttag per energienhet, öre/kWh. För bränsle och el som används för drift av motordrivna fordon motsvaras

normen av energiskatteuttaget per energienhet, öre/kWh, för bensin i miljöklass 1. Denna norm baseras från och med 2019 års skatteutgiftsredovisning på energiskatteuttaget per energienhet för bensin inklusive beståndsdelar som framställs av biomassa (i stället som tidigare enbart beräknat på fossil bensin). Detta är föranlett av reduktionsplikten som infördes 1 juli 2018 och som innebär att för drivmedel inom reduktionsplikten tas skatt ut enhetligt per liter bränsle (dvs. ingen skattemässig uppdelning sker av beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung).

Normen för koldioxidskatt utgår från att skatten är avsedd att utgöra ett pris på utsläpp av koldioxid från fossila bränslen. Normen för koldioxidskatten definieras som skatteuttag per ton koldioxid, öre/ton koldioxid. Enligt normen ska skatten därför vara proportionell mot de koldioxidutsläpp som respektive fossilt bränsle ger upphov till. Implicit speglar skattenivån en monetär värdering av den skada som en enhet utsläppt koldioxid från fossilt bränsle medför. Denna skada är densamma oavsett var utsläppen kommer ifrån. Därför sätts normen för koldioxidskatten motsvarande normalskattesatsen oberoende av om det fossila bränslet används för uppvärmning eller som drivmedel. Inom EU:s system för handel med utsläppsrätter utgörs normen av noll koldioxidskatt.

Energi- och koldioxidskatterna är endast avsedda att träffa bränsle som används som drivmedel eller för uppvärmning. Skattefriheten för bränsle som används som råvara betraktas därför inte som en skatteutgift.

Energiskatten på el är endast avsedd att träffa förbrukningen av el. Skattebefrielse för bränsle som används för elproduktion betraktas inte som en skatteutgift.

1.2.5 Skatt enligt norm för olika skatteslag

I tabell 1.1 redovisas skatt enligt norm för olika skatteslag. Skatteutgifterna utgörs av avvikelser från skatt enligt normen för respektive skatteslag. För inkomstbeskattning finns, förutom för inkomst av kapital, ingen enhetlig skattesats då normen t.ex. inkluderar progressiv beskattning.

Tabell 1.1 Skatt enligt norm för olika skatteslag 2021

	Skatt enligt norm
Inkomstskatt	
Skatt på inkomst av tjänst ¹	Ingen enhetlig sats
Skatt på inkomst av näringsverksamhet ¹ för:	
-enskilda näringsidkare m.fl.	Ingen enhetlig sats
-aktiebolag m.fl.	20,6%
Indirekt skatt på förvärvsinkomster	
Arbetsgivaravgifter	31,42%
Egenavgifter	28,97%
Särskild löneskatt	24,26%
Mervärdesskatt	
	25%
Punktskatter	
Energiskatt på el	35,6 öre/kWh
Energiskatt på uppvärmningsbränsle	9,1 öre/kWh
Energiskatt på bensin i miljöklass 1	46,1 öre/kWh
Koldioxidskatt	119 öre/kg koldioxid

¹Se vidare avsnitt 1.3.3 och 1.3.5

1.3 Beräkningsmetoder

Beräkningen av skatteutgifterna baseras på en periodiserad redovisning, vilket innebär att skatteeffekterna avser det år den underliggande ekonomiska aktiviteten sker. Uppbördsförskjutningar beaktas således inte.

1.3.1 Skatteutgifter beräknas enligt skattebortfallsmetoden

En skatteutgift beräknas som skattenedsättningen multiplicerat med underlaget (skattebasen). Denna metod för att beräkna skatteutgifter kallas för skattebortfallsmetoden och en skatteutgift beräknad på detta sätt motsvarar i normalfallet de bruttoberäknade offentligfinansiella effekterna i publikationen Beräkningskonventioner. (Beräkningskonventioner är en årlig rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet, som innehåller konventioner för redovisning och beräkning av offentligfinansiella effekter vid förändrade skatte- och avgiftsregler.) En skatteutgift beräknad enligt skattebortfallsmetoden kan jämföras direkt med en skattefri transferering på utgiftssidan.

1.3.2 Statiska beräkningar utan indirekta effekter

Beräkningar av skatteutgifterna är statisk. Det innebär att ingen hänsyn tas till effekter på skattebasernas storlek som eventuellt uppkommer genom skattereglernas effekt på individers och företags beteenden. Beräkningarna tar heller inte hänsyn till de indirekta effekter som kan tänkas uppstå om en skatteutgift slopas. Indirekta effekter kan t.ex. vara att intäkterna från andra skatter påverkas.

Att beräkningarna är statiska och att indirekta effekter inte ingår innebär också att skatteutgiftsberäkningarna inte kan användas för att ge en exakt ”prisläpp” på den möjliga intäktsförstärkningen om en viss skatteutgift slopas. Det är även möjligt att ett slopande av vissa skatteutgifter leder till lägre skatteintäkter, t.ex. på grund av rörliga skattebaser, exempelvis om produktion flyttar utomlands till följd av ändrade skatteregler. Beräkningarna tar heller inte hänsyn till om skatteutgiften innebär en risköverföring till för- eller nackdel för den skatteskyldige.

1.3.3 Marginalskatternas betydelse

Marginalskatten är central vid beräkning av skatteutgifter i inkomstslaget tjänst. Marginalskatten varierar med inkomstens storlek, typ av inkomst och skattesubjektets ålder. Inkomster som berättigar till jobbskatteavdrag beskattas generellt lägre än inkomster som inte berättigar till jobbskatteavdrag. Vid beräkning av skatteutgifter spelar det således roll om inkomsten berättigar till jobbskatteavdrag. Om så är fallet används den genomsnittliga marginalskatten för arbetsinkomster, dvs. marginalskatten inklusive jobbskatteavdrag. Om inkomsten inte berättigar till jobbskatteavdrag används den genomsnittliga marginalskatten för inkomster utan rätt till jobbskatteavdrag.

Det förhöjda grundavdraget för dem som fyllt 65 år vid årets ingång innebär att skatteuttaget varierar med ålder. I de fall en skatteutgift endast berör antingen dem över 65 år eller dem under 65 år används den genomsnittliga marginalskatten för den aktuella åldersgruppen.

1.3.4 Skattefria förmåner och ersättningar

Skattefria förmåner och skattefria ersättningar minskar den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Även underlaget för socialavgifter minskar. Ett minskat underlag innebär att den förmånsgrundande inkomsten för olika socialförsäkringar sänks, vilket minskar statens utgifter. Statens utgifter minskar dock inte med lika mycket som inbetalningarna till systemet minskar då det i socialavgifterna finns en skattedel, som inte ger rätt till några förmåner. På icke förmånsgrundande inkomster ska i stället för socialavgifter särskild löneskatt betalas. Skatteutgiften när det gäller socialavgifterna utgörs därför enbart av den särskilda löneskatten och inte hela socialavgiften. Totalt uppgår skatteutgiften för skattefria ersättningar och förmåner därmed till skatt på dels inkomst av tjänst, dels särskild löneskatt.

1.3.5 Organisationsformens betydelse

För näringsverksamhet beror skatteutgiftens storlek av den organisationsform som näringsverksamheten bedrivs i. För aktiebolag och ekonomiska föreningar, där inkomst av näringsverksamhet beskattas med bolagsskatt, innebär en lägre beskattningsbar inkomst att statens bolagsskatteintäkter minskar. För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag, där inkomst av näringsverksamhet beskattas på liknande sätt som inkomst av tjänst, innebär en sänkt beskattningsbar inkomst att även underlaget för socialavgifter minskar. Skatteutgiften påverkar därför dels inkomst av tjänst, dels underlaget för särskild löneskatt.

1.3.6 Saldopåverkande och icke saldpåverkande skatteutgifter

De allra flesta skatteutgifter påverkar det offentliga budgetsaldot genom att förändra skatteintäkterna. Dessa skatteutgifter klassas som saldpåverkande och beräknas med hjälp av skattebortfallsmetoden.

Det finns dock vissa skatteutgifter som inte påverkar budgetsaldot. Enligt normen för inkomstbeskattning ska offentliga transfereringar utgöra skattepliktig inkomst. Detta innebär att skattebefrielsen av vissa transfereringar definieras som skatteutgifter, men sådana skatteutgifter påverkar inte budgetsaldot. Exempel på skattefria transfereringar är barnbidrag och bostadstillägg för pensionärer.

Skatteutgiften beräknas i dessa fall till den höjning av transfereringen som skulle behöva göras om den skattebeläggs för att få samma storlek på transfereringen efter skatt, som den skattefria transfereringen. Höjningen av transfereringen ökar de

offentliga utgifterna, men samtidigt ökar skatteintäkterna med samma belopp. Budgetsaldot påverkas således inte och dessa skatteutgifter klassas därför som icke saldpåverkande skatteutgifter. De icke saldpåverkande skatteutgifterna redovisas i tabell 3.10.

1.4 Sammanfattning av skatteutgifter 2021

1.4.1 Skatteutgifterna ur ett budgetperspektiv och i relation till de totala skatteintäkterna

Många av skatteutgifterna har införts, mer eller mindre uttalat, som medel inom specifika utgiftsområden som t.ex. bostad, miljö, arbetsmarknad eller näringsliv i syfte att stärka dessa områden. Ur ett budgetperspektiv kan de därför ofta jämföras med stöd på budgetens utgiftssida. De borde därför behandlas i likhet med utgifterna och inkluderas i de resultatredovisningar som regelbundet lämnas avseende olika utgiftsområden. En sådan redovisning är en förutsättning för en mer rättvisande jämförelse av stöd som lämnas över statsbudgeten inom olika områden. Denna redovisning av skatteutgifter syftar just till att synliggöra de indirekta stöd som skatteutgifterna utgör på budgetens inkomstsida. För de skatteutgifter som kan jämföras med stöd på budgetens utgiftssida anges vilket utgiftsområde som skatteutgiften huvudsakligen kan hänföras till.

Även om skatteutgifter oftast kan ses som ett alternativt medel inom specifika utgiftsområden, finns det även skatteutgifter som uppkommit till följd av den praktiska hanteringen i skattesystemet. Det kan vara av administrativa skäl såsom enkelhet, legitimitet eller för att undvika oacceptabla konsekvenser för den enskilde. I sådana fall är skatteutgiften skattetekniskt motiverad.

Även om de skattetekniskt motiverade skatteutgifterna medför ett stöd för de grupper eller verksamheter som berörs så saknar de direkt koppling till budgetens utgiftssida genom att de inte inkluderas i de resultatredovisningar som regelbundet lämnas avseende olika utgiftsområden.

I denna skrivelse anges – för varje saldpåverkande skatteutgift – antingen ett visst utgiftsområde eller att skatteutgiften är skattetekniskt motiverad. För skattefria transfereringar som inte påverkar budgetsaldot anges varken utgiftsområde eller ett skattetekniskt motiv.

1.4.2 Skatteutgifternas omfattning

I tabellnoter till tabellerna 3.2–3.9 redovisas storleken på saldpåverkande skatteutgifter och skattesanktioner i förhållande till faktiska skatteintäkter för respektive skatteslag samt för skattereduktioner. I tabellnoterna redovisas summan av de beräknade skatteutgifterna och skattesanktionerna som utgör medel inom specifika utgiftsområden och skattetekniskt motiverade skatteutgifter. Beräkningarna bygger på prognoser för 2021.

1.4.3 Skatteutgifter 2021

Inkomstskatt

Den största skatteutgiften inom tjänsteinkomstbeskattningen är avdrag för resor till och från arbetet, som för inkomståret 2021 beräknas uppgå till ca 5,5 miljarder kronor.

Förutom skatteutgiften schablonmässigt underlag för skatt på kapitalinkomster (på investeringssparkonto) som för just 2021 är högst (se vidare i avsnitt 1.4.5), är den största skatteutgiften inom kapitalinkomstbeskattningen avkastning på eget hem. För inkomståret 2021 bedöms skatteutgiften uppgå till 25,8 miljarder kronor.

Indirekt skatt på förvärvsinkomster

Bland de skatteutgifter som rör socialavgifter är skatteutgiften avseende tillfälligt nedsatta arbetsgivaravgifter för personer mellan 19 och 23 år den största. Inkomståret 2021 beräknas denna skatteutgift uppgå till 8,7 miljarder kronor.

Mervärdesskatt

Den största skatteutgiften inom mervärdesskatteområdet uppstår genom den sänkta mervärdesskatten på livsmedel från 25 till 12 procent. Inkomståret 2021 beräknas denna skatteutgift uppgå till 34,7 miljarder kronor.

Punktskatter

Den största skatteutgiften inom punktskatteområdet är nedsatt energiskatt på el inom industrin och i datorhallar, vilken uppgår till 14,6 miljarder kronor inkomståret 2021.

Skattereduktioner

En skattereduktion minskar den slutliga skatten genom avräkning mot statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, inkomst av näringsverksamhet, statlig fastighetskatt och kommunal fastighetsavgift. Den enskilt största skatteutgiften är skattereduktion för rotarbeten som beräknas uppgå till 11,3 miljarder kronor inkomståret 2021.

Skattesanktioner

Den största enskilda skattesanktionen uppgår till 21,4 miljarder kronor för 2021 och avser socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete.

Icke saldpåverkande skatteutgifter

De icke saldpåverkande skatteutgifter som redovisas här beräknas för inkomståret 2021 uppgå till 41,1 miljarder kronor.

1.4.4 Nyheter

Här anges vilka skatteutgifter som tillkommit sedan föregående år. Andra förändringar av större betydelse tas också upp.

Redaktionella ändringar

I årets skrivelse har tabellen över skattesanktioner utgått. Uppgifter om skattesanktioner redovisas istället under respektive skatteslag.

Från och med årets skrivelse redovisas skatteutgiften för särskild löneskatt för äldre endast uppdelat mellan anställda och egenföretagare. Tidigare var dessa två skatteutgifter i sin tur även uppdelade i två ålderskategorier.

Tillfälliga ändringar presenterade i olika ändringsbudgetar som införts med anledning av spridningen av coronaviruset och som beslutats av riksdagen, beskrivs i ett särskilt avsnitt i årets skrivelse (avsnitt 1.4.6).

Nyttillkomna skatteutgifter

En ny skatteutgift för förmån av fri kost i särskilda fall har införts. Matgåvor som lämnas av allmänheten i syfte att visa anställda uppskattning och stöd i särskilda fall, såsom exempelvis under spridningen av sjukdomen covid-19 ska inte tas upp till beskattning. Skatteutgiften A38 *Skattefri förmån av kost i särskilda fall* avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

Den som har ett uppskovsbelopp från försäljning av privatbostad ska från och med den 1 januari 2021 inte längre ta upp en schablonintäkt till beskattning. Ändringen gäller både för gamla och nya uppskov. Möjligheten till uppskov med beskattning av kapitalvinsten vid försäljning av en privatbostad ger upphov till en skattekredit. Avskaffandet av schablonintäkten innebär att skatteutgiften C6 *Värdetförändring på eget hem och bostadsrätt* ökar.

Enmansföretag som anställer en första person är berättigade till en nedsättning av arbetsgivaravgifterna, den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten så att bara ålderspensionsavgift ska betalas under längst 24 kalendermånader i följd. Nedsättningen var tidigare tillfällig och gällde till utgången av 2021. Bestämmelserna har nu gjorts permanenta (prop. 2020/21:13, bet. 2020/21:FiU1), vilket innebär att skatteutgiften D6 *Nedsättning av arbetsgivaravgifter för den först anställda* finns kvar även efter 2021.

Från den 1 januari 2021 till och med den 31 mars 2023 är det samlade uttaget av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift nedsatt för ersättning som utges till personer som vid årets ingång har fyllt 18 men inte 23 år. Skatteutgiften D8 *Tillfälligt nedsatta arbetsgivaravgifter för personer mellan 19 och 23 år* avser arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift.

En ny skattereduktion för installation av grön teknik infördes den 1 januari 2021. Skattereduktionen ersätter de tidigare stöden till fysiska personer för solceller, lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon. Införandet av reduktionen ger upphov till skatteutgiften G8 *Skattereduktion för installation av grön teknik*.

En skattereduktion för fysiska personer bosatta i vissa glest befolkade områden, främst i Norrland och nordvästra Svealand, infördes den 1 december 2020. Införandet av skattereduktionen ger upphov till skatteutgiften G9 *Skattereduktion för boende i vissa glest befolkade områden*.

1.4.5 Väsentliga förändringar av skatteutgiftsprognoser

Riksrevisionen rekommenderade 2017 i sin granskningsrapport ”Regeringens skatteutgiftsredovisning – som riksdagen vill ha den?” (RiR 2017:12) bl.a. att i redovisningen av befintliga skatteutgifter redovisa och förklara väsentliga förändringar av skatteutgiftsprognoserna i förhållande till tidigare prognoser. I detta avsnitt redovisas de skatteutgifter vars prognostiserade utveckling väsentligen förändrats jämfört med föregående års skatteutgiftsredovisning och vad denna skillnad beror på.

Skatteutgifterna har beräknats utifrån senast tillgängliga prognos. Mot bakgrund av en stor osäkerhet kring effekterna av smittspridningen av coronaviruset bedöms storleken av de beräknade skatteutgifterna för innevarande och kommande år vara extra stor. Skatteutgifter som reviderats av andra orsaker än förändringar som beror på spridningen av sjukdomen covid-19 eller där volatiliteten varit särskilt stor, beskrivs nedan.

Skatteutgiften A17 *Förmån av miljöanpassade bilar* är högre än förra årets redovisning på grund av uppreviderad prognos för antalet laddbara förmånsbilar.

Skatteutgiften C11 *Schablonmässigt underlag för skatt på kapitalinkomster (på investerings-sparkonto)* har reviderats för samtliga år. Skatteutgiften korrelerar i hög grad med den förväntade utvecklingen på aktiemarknaden. Eftersom skattebasen är stor kan även förhållandevis små förändrade förväntningar på utvecklingen på aktiemarknaden innebära stora beloppsmässiga skillnader i storleken på skatteutgiften.

Skatteutgifterna E15 *Upphovsrätter* och E22 *Omsättning i ideella föreningar* har reviderats för samtliga år som en följd av nya uppdaterade underlag.

Vid beräkning av några av skatteutgifterna i kategorin *Mervärdesskatt* används information från nationalräkenskaperna. Vid den senaste översynen av nationalräkenskaperna reviderades bl.a. beräkningarna som ingår i skatteutgiften E6 *Läkemedel*, E20 *Rumsuthyrning* och E11 *Entréavgiftsbelagda kulturella föreställningar* vilket påverkat skatteutgifterna något.

Den redovisade nivån för skatteutgiften F13 *Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna* påverkas av reviderade bedömningar av energianvändningen i berörda sektorer. Dessutom fasas nedsättningen ut och upphör 2022.

Skatteutgiften G8 *Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet* har reviderats som en följd av en ny prognos.

1.4.6 Åtgärder i extra ändringsbudgetar

Regeringen har i extra ändringsbudgetarna prop. 2019/20:132, prop. 2019/20:151, prop. 2019/20:166 och prop. 2020/21:77 föreslagit att utökade möjligheter till anstånd med skattebetalningar tillfälligt införs för skattskyldiga som redovisar avdragen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. För de företag som beviljas anstånd uppstår en skattecredit och därmed en avvikelse i skattesystemet till den del där ränta och anståndsavgift inte motsvarar det faktiska värdet av krediten. Eftersom värdet av krediten är okänd kan skattekrediten inte siffersättas.

I Extra ändringsbudget för 2020 – Ytterligare åtgärder på skatteområdet med anledning av coronaviruset (prop. 2019/20:151) föreslog regeringen att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag i deklarationen avseende 2019 ska ha möjlighet att göra avsättning till periodiseringsfond med hela det justerade resultatet avseende beskattningsåret 2019. Detta innebär att avsättning får göras med 100 procent i stället för med 30 procent, upp till 1 miljon kronor. Syftet är att stärka företagens finansiella ställning och minska förekomsten och konsekvenserna av tillfälliga finansiella problem för företag till följd av utbrottet av covid-19 och de åtgärder som vidtagits för att minska spridningen av det. Avsättningar till periodiseringsfond innebär att inkomstbeskattningen skjuts upp. För enskilda näringsidkare och för fysiska personer som är delägare i handelsbolag är avsättningarna inte räntebelagda och skatteutgiften utgörs av räntan på skattekrediten.

I Extra ändringsbudget för 2020 – Ytterligare åtgärder på skatteområdet med anledning av coronaviruset (prop. 2019/20:151) föreslog regeringen en tillfällig sänkning av arbetsgivar- och egenavgifterna. Sänkningen innebar att arbetsgivare endast behövde betala ålderspensionsavgift på ersättning som betalades under perioden mars 2020 till och med juni 2020. Nedsättningen gällde för högst till 30 anställda upp till en lönesumma om 25 000 kronor per anställd och månad. Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag behövde inte betala annan egenavgift än ålderspensionsavgift på avgiftsunderlag upp till 100 000 kronor under 2020. Syftet med förslaget var att lindra de ekonomiska konsekvenserna av spridningen av covid-19 för främst mindre företag. Förslaget medförde en lättnad för

företag som drabbades av inkomstbortfall samtidigt som utgifterna för anställda fanns kvar. Nedsättningen utgör en skatteutgift avseende arbetsgivar- respektive egenavgift samt allmän löneavgift.

I Extra ändringsbudget för 2020 – Fler kraftfulla åtgärder med anledning av coronaviruset (prop. 2019/20:166) föreslog regeringen en tillfällig skatte- och avgiftsfrihet för förmån av fri parkering i anslutning till arbetsplatsen under perioden april–december 2020. Det föreslogs även en tillfällig skatte- och avgiftsfrihet för arbetsgivares gåvor till sina anställda upp till ett värde på 1 000 kronor per anställd under juni–december 2020. Skatte- och avgiftsfriheten utgör en skatteutgift avseende inkomst av tjänst och särskild löneskatt. I propositionen Extra ändringsbudget för 2021 - Förlängda ersättningar på sjukförsäkringsområdet, stöd till företag, kultur och idrott samt andra åtgärder med anledning av coronaviruset (prop. 2020/21:166) föreslår regeringen att den tillfälliga skatte- och avgiftsfriheten förlängs till att också gälla förmåner som lämnas under perioden 1 januari–31 december 2021. Beloppsgränsen för arbetsgivares gåvor till anställda föreslås också höjas till 2 000 kronor per anställd.

I budgetpropositionen för 2021 (prop. 2020/21:1) aviserades en tillfällig nedsättning av arbetsgivaravgifterna för personer som fyllt 18 men inte 23 år vid årets ingång. Enligt aviseringen skulle nedsättningen gälla mellan den 1 april 2021 och den 31 mars 2023. I propositionen Extra ändringsbudget för 2021 (prop. 2020/21:83) föreslog regeringen en tidigareläggning av åtgärden till den 1 januari 2021. Nedsättningen innebär att ålderspensionsavgiften och 9/20 av de övriga avgifterna ska betalas för den del av ersättningen som uppgår till högst 25 000 kronor per kalendermånad. Den offentligfinansiella bruttoeffekten uppgår till -10,41 miljarder kronor för 2021, varav 1,67 miljarder kronor är effekten av tidigareläggningen i den extra ändringsbudgeten. Nedsättningen utgör en skatteutgift som motsvarar den offentligfinansiella bruttoeffekten.

2 Samhällsekonomisk analys av skatteutgifter

2.1 Inledning

Normen om enhetlig beskattning innebär strikt tolkat att ingen hänsyn tas till de motiv som ligger bakom en skatteutgift. Vissa skatteutgifter kan dock vara motiverade för att de bidrar till en förbättrad samhällsekonomisk effektivitet. Skatteutgifter kan också motiveras utifrån principer för skattepolitiken. Vidare kan skatteutgifter analyseras utifrån vilka effekter de får för jämställdhet mellan kvinnor och män.

I detta kapitel görs ett försök att belysa dessa olika aspekter. I avsnitt 2.2 beskrivs vad som menas med begreppet samhällsekonomisk effektivitet samt möjligheterna att bedöma olika skatteutgifter utifrån deras bidrag till samhällsekonomisk effektivitet. I avsnitt 2.3 beskrivs skatteutgifter i förhållande till principer för skattepolitiken. Avsnitt 2.4 beskriver olika indikatorer som kan användas för bedömningar av skatteutgifters effekter på den ekonomiska jämställdheten. I avsnitt 2.5 analyseras den enskilda skatteutgiften särskild löneskatt för äldre.

2.2 Samhällsekonomisk effektivitet

Samhällsekonomisk effektivitet innebär att samhällets resurser används på ett effektivt sätt för att skapa så hög välfärd i samhället som möjligt. Marknadsmislyckanden, i form av exempelvis externa effekter – när en ekonomisk transaktion påverkar en tredje part – och skatteklar mellan konsument- och producentpriser, snedvrider resursallokeringen i samhället.

Snedvriddningen leder till en ineffektiv resursallokering – s.k. dödviktsförluster uppstår. En annan resursallokering skulle kunna leda till förbättrad samhällsekonomisk effektivitet. Det kan därför vara samhällsekonomiskt motiverat med avvikelser från enhetlig beskattning om de förbättrar effektiviteten och därmed välfärden i samhället. Enhetlig beskattning leder i dessa fall till en välfärdsförlust.

En viktig fråga är således om en skatteutgift kan anses förbättra den samhällsekonomiska effektiviteten och därmed välfärden. Hur en skatteutgift påverkar välfärden beror på vilken värdegrund bedömningen utgår från, t.ex. vilken vikt som läggs på fördelningen av tillgångar. En vanligt förekommande förenkling är att en åtgärd antas leda till ökad välfärd om vinsterna för dem som vinner på en regelförändring kan kompensera förlusterna för dem som förlorar på den. Vinnarna av en skatteutgift är typiskt de som agerar på den aktuella marknaden, tillhör målgruppen för åtgärden eller påverkas av den externa effekt som internaliseras. Förlorarna kan vara svåra att identifiera då effekterna av en förändrad resursallokering kan vara vitt spridda i ekonomin. Förutom den offentliga sektorn, som förlorar skatteintäkter, är de troliga förlorarna de som agerar på närliggande marknader, tillhör en likartad eller konkurrerande målgrupp eller bidrar till den externa effekten. Det demokratiska beslutssystemet måste värdera förändringen och anse att den nya fördelningen är acceptabel.

Utifrån ekonomisk teori identifieras ett antal indikatorer på hur en skatteutgift kan förbättra den samhällsekonomiska effektiviteten. Dessa indikatorer är att

- realinkomsten ökar,

- sysselsättningen ökar,
- dödviktsförluster, dvs. snedvridning av resursallokeringen, minskar, eller
- negativa (positiva) externa effekter minskar (ökar).

Även om det vore önskvärt att göra en kvantitativ bedömning av en skatteutgifts bidrag till förbättrad samhällsekonomisk effektivitet är detta oftast inte praktiskt möjligt då det ställer stora krav på data och metod. En kvalitativ bedömning går dock ofta att göra.

2.3 Principer för skattepolitiken

Skatteutgifter kan även analyseras utifrån hur de bidrar till ett välfungerande skattesystem. Grundläggande principer för skattesystemet kan t.ex. vara att skattesystemet ska uppfattas som legitimt och rättvist, skattereglerna ska vara generella och tydliga, beskattningen ska ske i nära anslutning till inkomstfallet eller att reglerna ska vara hållbara i förhållande till Europeiska unionen.

Genom att minska enhetligheten och öka komplexiteten i skattesystemet kan skatteutgifter sägas gå emot principen om att skattereglerna ska vara generella och tydliga. Samtidigt kan skatteutgifter i vissa fall bidra till att uppnå andra principiella syften. En skatteutgift kan därmed i vissa fall vara förenlig med vissa principer men stå i strid med andra.

2.4 Jämställdhet

Skatteutgifter kan även ha effekter för främst den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män.

För att göra en bedömning av hur en skatteutgift kan påverka den ekonomiska jämställdheten kan följande indikatorer användas:

- förändring av disponibel inkomst för kvinnor respektive män,
- förändring av kvinnors respektive mäns arbetskraftsdeltagande,
- förändring av kvinnors respektive mäns obetalda hemarbete, samt
- resursomfördelning mellan sektorer där kvinnor respektive män är överrepresenterade i termer av t.ex. konsumtion, sysselsättning eller företagande.

2.5 Särskild löneskatt för äldre

Särskild löneskatt ska enligt normen betalas på vissa förvärvsinkomster där inte socialavgifter ska betalas. Den särskilda löneskatten är som regel 24,26 procent. Den absoluta merparten av särskild löneskatt betalas på pensionsavsättningar. Särskild löneskatt ska enligt norm också betalas på förvärvsinkomster för personer som vid årets ingång fyllt 65 år, eftersom socialavgifter inte betalas för dessa inkomster. För personer födda 1938 eller senare betalas dock ålderspensionsavgiften på 10,21 procent, varför den särskilda löneskatten för den gruppen har varit 16,16 procent.

Sedan 2007 har den särskilda löneskatten för äldre varit nedsatt och därför utgjort en skatteutgift. Den senaste förändringen trädde i kraft den 1 juli 2019 och innebar att den särskilda löneskatten för äldre togs bort.

Den nedsatta särskilda löneskatten för äldre har tidigare redovisats som fyra separata skatteutgifter, två för anställda och två för egenföretagare. Dessa har varit uppdelade på personer födda 1937 eller tidigare och 1938 eller senare. Den sista uppdelningen beror på att de två åldersgrupperna, som nämndes ovan, ursprungligen omfattades av

olika nivåer av särskild löneskatt. Av naturliga skäl minskar de två skatteutgifterna som berör personer födda 1937 eller tidigare kontinuerligt och beräknas nu utgöra ca 6 procent av den samlade skatteutgiften för nedsatt särskild löneskatt för äldre. Från och med årets skrivelse kommer regeringen av förenklingsskäl inte dela upp skatteutgiften för särskild löneskatt för äldre i två ålderskategorier utan endast redovisa uppdelat mellan anställda och egenföretagare.

Skatteutgiften innebär lägre arbetskostnader för äldre, vilket i sin tur ger ökade incitament till ett längre arbetsliv för egenföretagare samt ökade incitament för arbetsgivare att behålla äldre anställda.

Lägre arbetskostnader ökar efterfrågan på arbetskraft i en grupp och förväntas leda till ökad sysselsättning för den gruppen. Vanligtvis förväntas ökad efterfrågan på arbetskraft i en grupp inte innebära någon betydande effekt på sysselsättningen i ekonomin sin helhet på längre sikt då sysselsättningen i gruppen förväntas öka på bekostnad av sysselsättningen i andra grupper. Anledningen är att en ökad efterfrågan som inte möts av ett ökat arbetsutbud kan förväntas leda till ett ökat lönetryck, exempelvis genom att löntagarnas förhandlingsposition förbättras när arbetslösheten temporärt sjunker. För äldre personer är det dock sannolikt att en ökad efterfrågan främst möts av ett ökat arbetsutbud och inte minskad arbetslöshet då det främsta alternativet till sysselsättning sannolikt är att gå i pension. Således är det möjligt att en ökad efterfrågan på äldre arbetskraft kan leda till en ökning av den varaktiga sysselsättningen i ekonomin som helhet.

Samtidigt är det möjligt att förändringar i efterfrågan på äldre arbetskraft får en relativt liten påverkan på sysselsättningen i samma grupp. Anledningen är att anställningstryggheten för personer upp till 68 år generellt sett är hög till följd av att de i regel varit länge på sin arbetsplats och har rätt att kvarstå i sin anställning (omfattas av lagen om anställningsskydd). Även om arbetsgivaren i viss utsträckning kan påverka sysselsättningen bedöms arbetsgivarens ekonomiska incitament att ha äldre anställda främst spela roll för sysselsättningen för dem som är 68 år eller äldre. För dem som inte fyllt 68 år antas det framför allt vara individens incitament att arbeta som är avgörande för sysselsättningen. Studier av anledningar bakom pensionsbeslutet indikerar även att det främst är viljan eller hälsan som avgör om individen väljer att gå i pension och inte arbetsgivarens efterfrågan.¹

För samtliga egenföretagare äldre än 65 år innebär skatteutgiften emellertid en direkt effekt som ökar incitamenten att förlänga arbetslivet. Egenföretagande är även relativt vanligt bland personer från 65 år. Enligt Riksrevisionens granskning av den särskilda löneskatten för äldre uppgår andelen egenföretagare bland de sysselsatta i åldersgruppen 65–74 år till 36 procent, jämfört med ca 10 procent för yngre åldersgrupper.

Det finns några empiriska studier av effekten av den särskilda löneskatten på äldres sysselsättning. En tidigare utvärdering av den slopade särskilda löneskatten 2007 och det förhöjda jobbskatteavdraget för äldre (som infördes samtidigt) visar på positiva sysselsättningseffekter. I studien var det dock inte möjligt att identifiera hur stor del av effekten som kunde tillskrivas vardera reform (prop. 2011/12:100 bilaga 5.). Även Laun (2017) studerar dessa reformer med avseende på äldres sysselsättning och får liknande resultat överlag (The effect of age-targeted tax credits on labor force participation of older workers, *Journal of Public Economics*, vol. 152, 2017). I sin granskning av skatteutgiften för den särskilda löneskatten för äldre gör Riksrevisionen en empirisk utvärdering av höjningen av löneskatten från 0 till 6,15 procent år 2016 och finner inga tydliga effekter på vare sig löneanställning eller löneinkomster.

¹ Övergången från arbete till pension 2012", Statistiska centralbyrån, AM 110 SM 1404 och "Pensionsbeslutet – blev det bra? Undersökning 2018 bland nyblivna pensionärer", Pensionsmyndigheten 2019.

Däremot indikerar resultaten att sannolikheten att driva företag kan ha påverkats negativt.

Bedömningar av sysselsättningseffekter är generellt sett behäftade med stor osäkerhet. Sammantaget bedöms skatteutgiften leda till en positiv, men möjligtvis liten effekt för sysselsättningen bland personer som fyllt 65 år vid årets ingång. Effekterna för sysselsättningen i ekonomin i sin helhet på lång sikt är svårbedömda, men sannolikt positiva. Vidare bedöms effekter på sysselsättningen av förändringar i den särskilda löneskatten för äldre allmänt sett vara små i förhållande till den offentligfinansiella effekten. Förväntade positiva effekter av att äldre ökar sin sysselsättning genom skatteutgiften bör därför vägas dels mot mer osäkra effekter på sysselsättningen i stort, dels mot storleken av den offentligfinansiella effekten. Som jämförelse kan nämnas att en särskild löneskatt för äldre på 1 procent skulle minska skatteutgiften med ca 0,5 miljarder kronor 2021.

Ur ett jämställdhetsperspektiv gynnar skatteutgiften i högre utsträckning män än kvinnor. Anledningen är att män är överrepresenterade som företagare och att fler män än kvinnor över 65 år arbetar.

3 Redovisning av skatteutgifter

3.1 Inledning

I tabell 3.2–3.9 redovisas de saldpåverkande skatteutgifterna uppdelade på skatteslag för inkomståren 2020–2023. De saldpåverkande skatteutgifterna har fördelats på utgiftsområden (UO) eller klassats som skattetekniskt motiverade (ST), vilket framgår av kolumn 2 i varje tabell. Fördelningen på utgiftsområden vägleds av vilket utgiftsområde som förväntas vara mest berört av skatteutgiften. Tolkningar av vilka grupper som gynnas eller missgynnas av en skatteutgift bör dock göras med försiktighet. I många fall kan hushåll och företag påverkas på fler sätt än vad placeringen under ett utgiftsområde ger intryck av. I tabell 3.1 finns en sammanställning av samtliga utgiftsområden 2021. I redovisningen av skatteutgifter beaktas endast beslutade regeländringar. Ett ”-” i kolumnen betyder att utgiften inte kunnat kvantifieras. En del skatteutgifter har upphört och redovisas med ett ”u” om de fortfarande har en offentligfinansiell effekt något av de redovisade åren. De icke saldpåverkande skatteutgifterna i tabell 3.10 har inte fördelats på utgiftsområden då de inte påverkar statsbudgetens saldo.

Tabell 3.1 Utgiftsområden (UO) 2021

Nummer	Utgiftsområde
01	Rikets styrelse
02	Samhällsekonomi och finansförvaltning
03	Skatt, tull och exekution
04	Rättsväsendet
05	Internationell samverkan
06	Försvar och samhällets krisberedskap
07	Internationellt bistånd
08	Migration
09	Hälsovård, sjukvård och social omsorg
10	Ekonomisk trygghet vid sjukdom och funktionsnedsättning
11	Ekonomisk trygghet vid ålderdom
12	Ekonomisk trygghet för familjer och barn
13	Jämställdhet och nyanlända invandrades etablering
14	Arbetsmarknad och arbetsliv
15	Studiestöd
16	Utbildning och universitetsforskning
17	Kultur, medier, trossamfund och fritid
18	Samhällsplanering, bostadsförsörjning och byggande samt konsumentpolitik
19	Regional utveckling
20	Allmän miljö- och naturvård
21	Energi
22	Kommunikationer
23	Areella näringar, landsbygd och livsmedel
24	Näringsliv
25	Allmänna bidrag till kommuner
26	Statsskuldsräntor m.m.
27	Avgiften till Europeiska unionen

3.2 Sammanställning av skatteutgifter

Tabell 3.2 A. Inkomst av tjänst och allmänna avdrag¹

Skatteutgift (mdkr)

			2020	2021	2022	2023
A1	ST	Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag	-	-	-	-
A2	UO24	Lönebaserat utrymme i fåmansföretag	-	-	-	-
A3	UO24	Kapitalvinst på kvalificerade andelar	-	-	-	-
A4	UO24	Utdelning på kvalificerade andelar	-	-	-	-
A5	UO11	Arbetsgivares kostnader för arbetstagares pension	-	-	-	-
A6	UO24	Underskott i aktiv näringsverksamhet m.m.	0,00	0,00	0,00	0,00
A7	UO11	Avdrag för pensionspremier	-	-	-	-
A8	UO24	Sjöinkomstavdrag	0,07	0,07	0,07	0,07
A9	ST	Personaloptioner	-	-	-	-
A10	UO14	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor	0,78	0,80	0,82	0,84
A11	UO14	Avdrag för resor till och från arbetet	5,40	5,53	5,69	5,83
A12	UO14	Avdrag för utbildningsresor vid omstrukturering	-	-	-	-
A13	UO14	Avdrag för inställelseresor	-	-	-	-
A14	UO24	Sänkt skatt för utländska nyckelpersoner	0,68	0,70	0,71	0,76
A15	UO14	Förmån av resa vid anställningsintervju	-	-	-	-
A16	UO14	Förmån av utbildning vid omstrukturering m.m.	-	-	-	-
A17	UO20	Förmån av miljöanpassade bilar	1,48	1,43	1,66	1,69
A18	UO24	Lättnad i beskattningen av personaloptioner i vissa fall	-	-	-	-
A19	ST	Stipendier	-	-	-	-
A20	ST	Personalrabatter och reseförmåner	-	-	-	-
A21	ST	Vissa ersättningar och förmåner till EU-parlamentariker	-	-	-	-
A22	ST	Ersättningar och förmåner till personal vid Europaskolor	-	-	-	-
A23	ST	Hittelön m.m.	-	-	-	-
A24	ST	Ersättning för blod m.m.	-	-	-	-
A25	ST	Inkomst från försäljning av vilt växande bär	-	-	-	-
A26	ST	Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands	-	-	-	-
A27	UO05	Kostnadsersättning till viss personal på SIPRI	0,00	0,00	0,00	0,00
A28	ST	Tjänsteinkomster förvärvade vid vistelse utomlands	-	-	-	-
A29	ST	Tjänsteinkomster förvärvade på vissa utländska fartyg	-	-	-	-
A30	UO14	Personalvård	-	-	-	-
A31	UO09	Förmån av hälso- och sjukvård	-	-	-	-
A32	UO24	Utjämning av förvärvsinkomst över tiden	-	-	-	-
A33	UO14	Flyttersättningar från arbetsgivare	-	-	-	-
A34	UO09	Nedsatt förmånsvärde alkoholås	-	-	-	-
A35	UO24	Kostförmån vid tjänsteresa och vid representation	-	-	-	-
A36	UO05	Förmån i samband med fredsbevarande tjänst	-	-	-	-
A37	UO24	Gåvor till anställda	-	-	-	-
A38	UO24	Skattefria förmån av kost i särskilda fall	0,02	0,00	0,00	0,00

¹ De prognostiserade totala skatteintäkterna för den aktuella kategorin är 676 mdkr 2021. Summan av de beräknade skatteutgifterna för den aktuella kategorin är 8,52 mdkr. De skattek tekniskt motiverade skatteutgifterna uppgår till 0 mdkr. Inga skattesanktioner finns i denna kategori.

Tabell 3.3 B. Intäkter och kostnader i näringsverksamhet¹

Skatteutgift (mdkr)

		2020	2021	2022	2023
B1	UO23 Uttag av bränsle	0,12	0,12	0,13	0,13
B2	UO23 Avverkningsrätt till skog	-	-	-	-
B3	UO24 Kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter	3,43	3,42	3,46	3,50
B4	UO24 Tonnagebeskattning	-	-	-	-
B5	UO14 Avdrag för resor till och från arbetet	-	-	-	-
B6	UO24 Matching credit klausuler i olika dubbelbeskattningsavtal	-	-	-	-
B7	UO24 Koncernbidragsdispens	0,00	0,00	0,00	0,00
B8	UO24 Förenklingsregel ränteavdragsbegränsning	-	-	-	-
B9	UO24 Förenklingsregel leasing	-	-	-	-
B10	UO23 Anläggning av ny skog m.m.	-0,01	0,05	0,08	0,10
B11	ST Överavskrivningar avseende inventarier	-0,09	0,19	0,37	0,55
B12	ST Avsättning till periodiseringsfond för enskilda näringsidkare och för fysiska personer	-0,01	0,01	0,02	0,03
B13	UO24 Avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer	0,01	-0,02	-0,05	-0,07
B14	ST Substansminskning	-	-	-	-
B15	UO23 Skogsavdrag	-	-	-	-
B16	UO19 Bidrag till regionala utvecklingsbolag	0,00	0,00	0,00	0,00
B17	UO17 Bidrag till Tekniska museet	0,01	0,01	0,01	0,01
B18	ST Nedskrivning av lager och pågående arbete	0,00	0,00	0,00	0,00
B19	ST Undantag från ränteavdragsbegränsningen för enskilda näringsidkare och handelsbolag vars delägare uteslutande är fysiska personer	-	-	-	-
B20	ST Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,00	0,00	0,00	0,00
B21	ST Räntefördelning vid generationsskiften	-	-	-	-
B22	UO24 Avdragsrätt för representationsmåltider	-	-	-	-
B23	UO24 Avsättning till säkerhetsreserv	-0,03	-0,02	-0,02	-0,02
B24	UO18 Fastighetsskatt respektive fastighetsavgift på hyreshus, ägarlägenheter och småhus	-1,69	-1,75	-1,79	-1,84
B25	UO24 Fastighetsskatt på lokaler	-8,16	-8,37	-8,50	-8,62
B26	UO24 Fastighetsskatt på industrienheter	-1,70	-1,72	-1,73	-1,74
B27	UO21 Fastighetsskatt på elproduktionsenheter	-0,93	-0,94	-0,94	-0,94

¹ De prognostiserade totala skatteintäkterna för den aktuella kategorin är 134 mdkr 2021. Summan av de beräknade skatteutgifterna för den aktuella kategorin är -9,23 mdkr inklusive skattesanktioner (3,60 mdkr exklusive skattesanktion). De skattetekniskt motiverade skatteutgifterna uppgår till 0,2 mdkr.

Tabell 3.4 C. Intäkter och kostnader i kapital¹

Skatteutgift (mdkr)

		2020	2021	2022	2023
C1	UO18 Avkastning eget hem	23,28	25,79	27,22	28,93
C2	UO18 Avkastning bostadsrättsfastighet	4,72	5,13	5,28	5,49
C3	UO24 Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag	1,08	1,14	1,20	1,24
C4	UO24 Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar	9,27	9,76	10,30	10,65
C5	UO24 Utdelning av andelar i dotterföretag	-	-	-	-
C6	ST Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt	-2,21	1,15	2,24	3,24
C7	ST Värdeförändring på aktier m.m.	3,59	6,23	0,96	1,12
C8	UO18 Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt	12,48	13,04	13,26	13,62
C9	UO11 Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel	3,09	3,28	3,45	3,51
C10	ST Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt	-	-	-	-
C11	ST Schablonmässigt underlag för skatt på kapitalinkomster (på investeringssparkonto)	31,94	72,75	2,59	4,76
C12	ST Framskjuten beskattning vid andelsbyte	-	-	-	-
C13	UO24 Investeraravdrag	0,03	0,03	0,03	0,03
C14	ST Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,00	0,00	0,00	0,00
C15	UO18 Nedsatt fastighetsavgift småhus	0,92	0,96	0,97	0,99
C16	UO18 Nedsatt fastighetsavgift hyreshus	0,17	0,18	0,18	0,18
C17	UO18 Nedsatt fastighetsavgift ägarlägenheter	0,00	0,00	0,00	0,00
C18	UO18 Ränteutgifter för eget hem	-	-	-	-
C19	ST Konsumtionskrediter	-	-	-	-
C20	ST Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter m.m.	-	-	-	-
C21	ST Begränsning i avdragsgilla ränteutgifter	-0,17	-0,19	-0,19	-0,20
C22	ST Begränsning av skattereduktion	-0,59	-0,61	-0,58	-0,59

¹ De prognostiserade totala skatteintäkterna för den aktuella kategorin är 123 mdkr 2021. Summan av de beräknade skatteutgifterna för den aktuella kategorin är 58,51 mdkr inklusive skattesanktioner (59,30 mdkr exklusive skattesanktioner). De skattetekniskt motiverade skatteutgifterna (exkl sanktioner) uppgår till 80,13 mdkr.

Tabell 3.5 D. Socialavgifter och särskild löneskatt¹

Skatteutgift (mdkr)

		2020	2021	2022	2023
D1	UO19 Regional nedsättning av egenavgifter	0,07	0,07	0,07	0,08
D2	UO14 Generell nedsättning av egenavgifter	1,71	1,98	2,04	2,12
D3	UO19 Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter	0,45	0,58	0,60	0,63
D4	ST Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel	-	-	-	-
D5	UO14 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU	1,41	1,97	2,36	2,44
D6	UO14 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för den först anställda	0,42	0,44	0,46	0,49
D7	UO14 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för unga	0,77	0,80	0,83	0,86
D8	UO14 Tillfälligt nedsatta arbetsgivaravgifter för personer mellan 19 och 23 år		8,74	10,41	1,67
D9	UO24 Ersättning skiljemannauppdrag	-	-	-	-
D10	UO17 Ersättning till idrottsutövare	-	-	-	-
D11	UO24 Nedsatt särskild löneskatt för egenföretagare som fyllt 65 år	1,15	1,19	1,23	1,25
D12	UO24 Nedsatt särskild löneskatt för anställda som fyllt 65 år	5,86	5,94	6,12	6,27
D13	ST Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete	-19,03	-21,39	-23,06	-26,93

¹ De prognostiserade totala skatteintäkterna för den aktuella kategorin är 618 mdkr 2021. Summan av de beräknade skatteutgifterna för den aktuella kategorin är 0,32 mdkr inklusive skattesanktioner (21,71 mdkr exklusive skattesanktioner). De skattetekniskt motiverade skatteutgifterna (exkl sanktioner) har inte kunnat siffersättas i denna kategori.

Tabell 3.6 E. Mervärdesskatt¹

Skatteutgift (mdkr)

			2020	2021	2022	2023
E1	UO18	Försäljning av tomtmark och byggnader (<i>undantag från skatteplikt</i>) ²	2,31	2,38	2,53	2,60
E2	UO17	Försäljning av konstverk < 300 000 kr/år (<i>undantag från skatteplikt</i>) ²	-	-	-	-
E3	ST	Lotterier (<i>undantag från skatteplikt</i>) ²	5,96	6,47	7,45	7,87
E4	UO18	Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster (<i>undantag från skatteplikt</i>) ²	-	-	-	-
E5	ST	Vissa posttjänster och frimärken (<i>undantag från skatteplikt</i>) ²	0,20	0,21	0,22	0,23
E6	UO09	Läkemedel (<i>kvalificerat undantag från skatteplikt</i>)	2,98	3,08	3,27	3,36
E7	ST	Internationell personbefordran (<i>kvalificerat undantag från skatteplikt</i>)	0,78	0,80	0,85	0,88
E8	UO22	Personbefordran (6%)	6,53	6,94	8,04	8,52
E9	UO17	Tidningar och tidskrifter (6%)	2,29	2,40	2,55	2,68
E10	UO17	Böcker och broschyrer m.m. (6%)	1,42	1,49	1,57	1,66
E11	UO17	Entréavgiftsbelagda kulturella föreställningar (6%)	1,13	1,22	1,41	1,49
E12	UO17	Förevisning av naturområden (6%)	0,05	0,05	0,05	0,05
E13	UO17	Kommersiell idrott (6%)	1,77	1,92	2,42	2,65
E14	UO24	Transport i skidliftar (6%)	0,27	0,28	0,30	0,31
E15	UO17	Upphovsrätter (6%)	0,45	0,46	0,49	0,51
E16	UO17	Entré till djurparker (6%)	0,04	0,05	0,05	0,06
E17	UO20	Sänkt mervärdesskatt på vissa reparationer (12%)	0,28	0,29	0,31	0,32
E18	UO12	Livsmedel (12%)	33,60	34,72	35,64	36,82
E19	UO24	Restaurang- och cateringtjänster (12%)	9,59	10,25	11,85	12,55
E20	UO24	Rumsuthyrning (12%)	1,67	1,77	2,05	2,17
E21	UO17	Försäljning av konstverk ≥300 000 kr/år (12%)	0,02	0,02	0,02	0,02
E22	UO17	Omsättning i ideella föreningar (<i>undantag från skattskyldighet</i>)	0,46	0,47	0,50	0,52
E23	UO24	Omsättningsgräns för mervärdesskatt (<i>undantag från skattskyldighet</i>)	0,27	0,28	0,30	0,31
E24	ST	Ingående skatt på jordbruksarrende (<i>Avdrag för ingående skatt</i>)	-	-	-	-

¹ De prognostiserade totala skatteintäkterna för den aktuella kategorin är 489 mdkr 2021. Summan av de beräknade skatteutgifterna för den aktuella kategorin är 68,06 mdkr. De skattetekniskt motiverade skatteutgifterna uppgår till 7,48 mdkr. Inga skattesanktioner finns i denna kategori.

² Ingen avdragsrätt.

Tabell 3.7 F. Punktskatter¹

Skatteutgift (mdkr)

			2020	2021	2022	2023
F1	UO22	Energiskatt på diesel i motordrivna fordon	12,32	12,80	13,77	14,21
F2	UO22	Energiskatt på fossil bensin utanför reduktionsplikten	0,00	0,00	0,00	0,00
F3	UO22	Energiskattebefrielse för naturgas och gasol som drivmedel	0,11	0,11	0,12	0,12
F4	UO22	Energiskattebefrielse för biodrivmedel utanför reduktionsplikten	1,78	1,81	1,86	1,90
F5	UO22	Energiskattebefrielse för elförbrukning vid bandrift	1,14	1,19	1,26	1,34
F6	UO22	Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift	0,02	0,02	0,02	0,03
F7	ST	Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart	0,63	0,63	0,64	0,66
F8	UO22	Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes luftfart	0,34	0,53	0,73	0,84
F9	UO21	Energiskattebefrielse för biobränsle m.m. för uppvärmning	3,81	4,06	4,13	4,19
F10	UO21	El som inte beskattas	-	-	-	-
F11	UO21	Nedsatt energiskatt för leveranser av värme och kyla till industrin m.m.	0,02	0,01	-	-
F12	UO24	Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom industrin	0,61	0,46	u	u
F13	UO23	Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	0,02	0,02	u	u
F14	UO24	Nedsatt energiskatt på el inom industrin och i datorhallar	14,48	14,58	15,28	15,53
F15	UO23	Nedsatt energiskatt på el inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	0,53	0,54	0,54	0,55
F16	UO19	Nedsatt energiskatt på el i vissa kommuner	0,66	0,69	0,69	0,69
F17	UO23	Nedsatt koldioxidskatt för diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	0,77	0,77	0,77	0,77
F18	UO22	Koldioxidskattebefrielse på bränsle vid bandrift	0,02	0,02	0,02	0,02
F19	ST	Koldioxidskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart	0,47	0,46	0,47	0,47
F20	UO21	Koldioxidskatt för fossila drivmedel och biodrivmedel inom reduktionsplikten	-	-	-	-
F21	UO22	Koldioxidskatt för fossila drivmedel utanför reduktionsplikten	0,00	0,00	0,00	0,00
F22	UO21	Koldioxidskatt på fossila bränslen i värmeverk inom EU ETS	-0,05	-0,05	-0,05	-0,05
F23	UO21	Koldioxidskatt på fossila bränslen i kraftvärmeverk inom EU ETS	-0,25	-0,24	-0,23	-0,21

¹ De prognostiserade totala skatteintäkterna för den aktuella kategorin är 136 mdkr 2021. Summan av de beräknade skatteutgifterna för den aktuella kategorin är 37,32 mdkr inklusive skattesanktioner (37,61 mdkr exklusive skattesanktioner). De skattetekniskt motiverade skatteutgifterna uppgår till 1,09 mdkr.

Tabell 3.8 G. Skattereduktioner m.m.¹

Skatteutgift (mdkr)			2020	2021	2022	2023
G1	UO24	Skattereduktion för sjöinkomst	0,05	0,05	0,05	0,05
G2	UO10	Skattereduktion för personer med sjuk- och aktivitetsersättning	0,71	0,42	0,41	0,39
G3	UO14	Skattereduktion för rutjtjänster	5,98	6,53	6,72	6,92
G4	UO14	Skattereduktion för rotarbeten	9,77	11,31	11,65	12,00
G5	UO18	Begränsad fastighetsavgift för pensionärer	0,39	0,41	0,41	0,42
G6	UO21	Skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el	0,10	0,10	0,10	0,10
G7	UO17	Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet	0,08	0,10	0,10	0,10
G8	UO21	Skattereduktion för installation av grön teknik		0,20	0,20	0,20
G9	UO19	Skattereduktion för boende i vissa glest befolkade områden	1,35	1,35	1,35	1,34

¹ Summan av de beräknade skatteutgifterna för den aktuella kategorin är 20,46 mdkr 2021. I denna kategori finns inga skattetekniskt motiverade skatteutgifter.

Tabell 3.9 H. Skattskyldighet

Skatteutgift (mdkr)			2020	2021	2022	2023
H1	ST	Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund	-	-	-	-
H2	ST	Vissa kyrkor, hushållningssällskap, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar	-	-	-	-
H3	ST	Akademier, arbetslöshetskassor, vissa stiftelser m.m.	-	-	-	-
H4	ST	Ägare av vissa fastigheter	-	-	-	-

Tabell 3.10 I. Ej saldpåverkande skatteutgifter: Skattefria transfereringar

Skatteutgift (mdkr)

		2020	2021	2022	2023
I1	Näringsbidrag	-	-	-	-
I2	Avgångsvederlag till jordbrukare	-	-	-	-
I3	Bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden	-	-	-	-
I4	Flyttningsersättningar av allmänna medel	-	-	-	-
I5	Totalförsvarspliktigas och rekryters ersättningar och förmåner	0,22	0,22	0,22	0,22
I6	Barnbidrag	19,74	19,88	19,96	19,96
I7	Särskilt pensionstillägg	0,00	0,00	0,00	0,00
I8	Handikappersättning m.m.	0,63	0,61	0,60	0,60
I9	Bistånd	4,37	4,41	4,40	4,40
I10	Underhållsstöd	1,74	1,76	1,76	1,76
I11	Bidrag till adoption	-	-	-	-
I12	Bostadstillägg	5,98	5,89	5,87	5,87
I13	Bostadsbidrag	2,11	1,84	1,72	1,72
I14	Studiestöd m.m.	5,75	5,77	5,79	5,79
I15	Skattefria pensioner	0,04	0,04	0,04	0,04
I16	Äldreförsörjningsstöd	0,20	0,21	0,22	0,22
I17	Ersättningar till nyanlända invandrare	0,73	0,46	0,40	0,40

4 Beskrivning av enskilda skatteutgifter

I denna del ges en beskrivning av samtliga skatteutgifter och skattesanktioner. Beskrivningarna innehåller även hänvisningar till aktuella paragrafer. I beskrivningarna används följande förkortningar:

EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
LSE	lagen (1994:1776) om skatt på energi
ML	mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS	Svensk författningssamling

A Inkomst av tjänst och allmänna avdrag

A.1 Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag

I 57 kap. IL finns särskilda regler för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Syftet med reglerna är att dels på ett schablonmässigt sätt dela upp inkomsten mellan inkomstlagen tjänst och kapital, dels förhindra att högre beskattade förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster.

Det kapitalbeskattade utrymmet bestäms genom att ett gränsbelopp beräknas. Gränsbeloppet är summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med viss procentenhet. Årets gränsbelopp beräknas enligt antingen huvudregeln eller förenklingsregeln. Vid tillämpning av huvudregeln beräknas utrymmet genom att det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång multipliceras med statslåneräntan ökad med nio procentenheter (57 kap. 11 § 2 IL). I vissa fall tillkommer ett lönebaserat utrymme, se skatteutgift A2. Enligt förenklingsregeln beräknas årets gränsbelopp till 2,75 inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget (57 kap. 11 § 1 IL). Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden sparad utdelningsutrymme som förs vidare till nästa år (57 kap. 13 § IL).

För vissa delägare medför reglerna att en del av kapitalinkomsten beskattas som tjänsteinkomst. För andra delägare beskattas i stället en del av tjänsteinkomsten som kapitalinkomst. I den mån den senare gruppen dominerar, medför detta en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt och består av skillnaden i skattesats mellan tjänstebesattad utdelning och kapitalbeskattad utdelning. Denna skillnad ökar till följd av att endast 2/3 av utdelningen i inkomstslaget kapital tas upp till beskattning (se skatteutgift D4) medan tjänsteinkomsten tas upp i sin helhet.

A.2 Lönebaserat utrymme i fåmansföretag

Enligt 57 kap. 11 § jämfört med 16–19 a §§ IL tillkommer vid tillämpning av huvudregeln enligt ovan ett utdelningsutrymme baserat på företagets lönesumma. Detta gäller endast om det s.k. löneuttagskravet är uppfyllt och bara om delägaren äger en

andel som motsvarar minst 4 procent av kapitalet. Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

En skatteutgift uppkommer i den mån huvudregeln tillämpas och löneuttagskravet och ägarkravet är uppfyllt, såvida det lönebaserade utrymmet resulterar i att viss del av avkastningen som baseras på löner till anställda beskattas i inkomstslaget kapital. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt och består i skillnaden i skattesats mellan tjänstebeskattad utdelning och kapitalbeskattad utdelning. Det lönebaserade utrymmet ingår i det s.k. gränsbeloppet, se också skatteutgift D4.

A.3 Kapitalvinst på kvalificerade andelar

Enligt 57 kap. 21 och 22 §§ IL ska kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger gränsbeloppet tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Den kapitalvinst som ska redovisas som inkomst av tjänst är maximerad till 100 inkomstbasbelopp under en femårsperiod. Kapitalvinst utöver 100 inkomstbasbelopp beskattas som kapitalinkomst till 30 procent. Den del av kapitalvinsten som överstiger gränsbeloppet men som på grund av basbeloppsregeln ändå beskattas som kapitalinkomst medför en skatteutgift som avser skatt på inkomst av tjänst. Skatteutgiften består i skillnaden i skattesats mellan tjänstebeskattad kapitalvinst och kapitalbeskattad kapitalvinst.

A.4 Utdelning på kvalificerade andelar

Enligt 57 kap. 20 och 20 a §§ IL ska utdelning på kvalificerade andelar som överstiger gränsbeloppet tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Under ett och samma beskattningsår ska dock högst 90 inkomstbasbelopp beskattas som tjänsteinkomst. Ytterligare utdelning beskattas som kapitalinkomst. Den del av utdelningen som överstiger gränsbeloppet men som på grund av begränsningsregeln ändå beskattas som kapitalinkomst medför en skatteutgift som avser skatt på inkomst av tjänst. Skatteutgiften består i skillnaden i skattesats mellan tjänstebeskattad utdelning och kapitalbeskattad utdelning.

A.5 Arbetsgivares kostnader för arbetstagares pension

Arbetsgivarens kostnader ska inte tas upp till beskattning hos arbetstagaren om kostnaderna avser tryggnad av utfästelse om pension genom t.ex. betalning av premie för pensionsförsäkring på visst sätt och inom vissa ramar (11 kap. 6 § IL). Utfästelsen utgör en ersättning för utfört arbete som inte är förmånsgrundande i socialförsäkringssystemen och ligger därför till grund för särskild löneskatt. Skatteutgiften för skatt på inkomst av tjänst är beroende av skillnaden i marginalskatt vid avsättning och utbetalning av pensionen.

A.6 Underskott i aktiv näringsverksamhet m.m.

Underskott av aktiv näringsverksamhet får dras av som allmänt avdrag under vissa förutsättningar (maximalt under 5 års tid med högst 100 000 kronor per år, med undantag för litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet som omfattas av andra krav), se 62 kap. 2–4 §§ IL. Normen är annars att underskottet får sparas och kvittas mot senare överskott i den aktiva näringsverksamheten. Den tidigarelagda kvittningen är en skattecredit. Skatteutgiften utgörs av räntan på skattekrediten och avser skatt på inkomst av tjänst.

A.7 Avdrag för pensionspremier

Enligt 59 kap. 1–2 §§ IL får obegränsat skattskyldiga som har inkomst av anställning och helt saknar pensionsrätt i anställning, eller som har inkomst från aktiv näringsverksamhet göra avdrag för erlagda premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton. Avdragsrätten är begränsad till 35 procent av inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp (59 kap. 5 § IL). Om marginalskatten vid utbetalningen av pensionen är lägre än vid inbetalningen av premien uppstår en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.8 Sjöinkomstavdrag

Skattskyldiga som har sjöinkomst under hela beskattningsåret ges sjöinkomstavdrag med 36 000 kronor om fartyget till övervägande del går i fjärrfart och 35 000 kronor om det går i närfart (64 kap. 2 § IL). Om den skattskyldige inte har arbetat ombord hela året ges avdrag för varje dag som sjöinkomst uppbärs. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.9 Personaloptioner

Beskattning av förmån av personaloption sker först när en personaloption utnyttjas eller överläts (10 kap. 11 § andra stycket IL). Det innebär att beskattningen skjuts upp och i princip att en räntefri skattecredit uppstår. Räntan på denna skattecredit är en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.10 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor

Den som har tillfälligt arbete på annan ort än hemorten eller har flyttat till annan ort på grund av arbete men har kvar den tidigare bostaden kan under vissa förutsättningar få avdrag för den ökning av levnadskostnaderna som därigenom uppkommer (12 kap. 18–22 §§ IL). Om den skattskyldige på grund av sitt arbete vistas på annan ort än hemorten kan denne, under vissa förutsättningar, göra avdrag för utgifter för en hemresa per vecka (12 kap. 24 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.11 Avdrag för resor till och från arbetet

Skäliga utgifter för arbetsresor ska dras av vid inkomstbeskattningen, om arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att denne behöver använda något transportmedel (12 kap. 26 § IL). Om arbetsresorna görs med bil ska vissa förutsättningar vara uppfyllda (12 kap. 27–30 §§ IL). Avdraget utgör en skatteutgift eftersom kostnader för arbetsresor skatterättsligt generellt anses vara privata levnadskostnader och inte en kostnad för intäkternas förvärvande då den skattskyldige själv anses kunna välja sin bostadsort. Kostnaderna får till den del de överstiger ett gränobelopp dras av vid inkomstbeskattningen. Från och med 2017 är gränobeloppet 11 000 kronor (12 kap. 2 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.12 Avdrag för utbildningsresor vid omstrukturering

Skattskyldiga som har skattefri förmån av utbildning eller annan åtgärd enligt 11 kap. 17 § IL ska göra avdrag enligt 12 kap. 26–30 §§ IL för utgifter för resor mellan bostaden och platsen för utbildningen eller åtgärden (12 kap. 31 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.13 Avdrag för inställelseresor

Om den skattskyldige har haft utgifter för resa mellan två platser inom EES i samband med tillträdande eller frånträdande av tjänst, s.k. inställelseresa, får kostnader till den del de överstiger ett gränobelopp, som fr.o.m. 2017 är 11 000 kronor, dras av vid inkomstbeskattningen (12 kap. 2 och 25 §§ IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.14 Sänkt skatt för utländska nyckelpersoner

Vissa förmåner och ersättningar till utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner kan under vissa förutsättningar undantas från beskattning (11 kap. 22 och 23 §§ IL). Bland annat undantas 25 procent av lönen och vissa ersättningar för utgifter, t.ex. avgifter för barns skolgång i grund- och gymnasieskola, från beskattning. Den 1 januari 2021 trädde nya regler i kraft som innebär att skattelättnaden gäller under högst fem år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.15 Förmån av resa vid anställningsintervju

Förmån av resa till eller från anställningsintervju mellan två platser inom EES och ersättning för sådan resa som inte överstiger kostnaden för resan är inte skattepliktig (11 kap. 26 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.16 Förmån av utbildning vid omstrukturering m.m.

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta, ska inte tas upp till beskattning hos den som blivit eller löper risk att inom fem år bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet. Det gäller också om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos arbetsgivaren (11 kap. 17 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.17 Förmån av miljöanpassade bilar

När en bil är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med elektricitet eller med andra mer miljöanpassade drivmedel än bensin och dieselolja och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik ska nybilspriset, vid beräkning av värdet av bilförmån, sättas ned till en nivå som motsvarar nybilspriset för den jämförbara bilen (61 kap. 8 a § IL). Skatteutgiften uppstår till följd av det nedsatta förmånsvärdet och avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.18 Lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall

Förmån av personaloption ska inte tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst om vissa villkor är uppfyllda för såväl det företag från vilket personaloptionen förvärvas, som personaloptionen och optionsinnehavaren (11 a kap. IL). Arbetsgivaren ska därmed inte heller betala arbetsgivaravgifter. Skatteutgiften består i att beskattningen i stället, som huvudregel, sker i inkomstslaget kapital och det först när den skattskyldige avyttrar den andel som har förvärvats genom utnyttjande av personaloptionen.

A.19 Stipendier

Enligt 8 kap. 5 § IL är stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning undantagna från inkomstbeskattning. Stipendier som är avsedda för andra ändamål är undantagna från inkomstbeskattning om de inte utgör ersättning för arbete för

utbetalarens räkning och inte betalas ut periodiskt. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.20 Personalrabatter och reseförmåner

Personalrabatter beskattas normalt inte (11 kap. 13 § IL). Reseförmåner med inskränkande villkor som tillhandahålls anställda inom t.ex. flyg eller järnväg beskattas enligt en schablon (61 kap. 12–14 §§ IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.21 Vissa ersättningar och förmåner till EU-parlamentariker

De resekostnadsersättningar, ersättningar för utgifter i samband med sjukdom, graviditet eller barnafödande och kostnadsersättningar för utövande av uppdraget som Europaparlamentet betalar ut till sina ledamöter är enligt 11 kap. 28 § IL inte skattepliktiga. Detsamma gäller de försäkringsförmåner som ges ut av Europaparlamentet och de inbetalningar som görs till den frivilliga pensionsfonden. Det senare gäller också inbetalningar som görs av före detta ledamöter som förvärvat rättigheter i fonden. Ersättningar för utgifter i samband med sjukdom, graviditet eller barnafödande som ges till före detta ledamöter som har pension eller efterlevandepension från Europaparlamentet ska inte heller beskattas. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.22 Ersättningar och förmåner till personal vid Europaskolor

Ersättningar och förmåner som Europaskolorna ger ut till personal som är eller varit utstationerade vid dessa skolor tas inte upp till beskattning (11 kap. 21 a § IL). Detsamma gäller efterlevande till sådan personal. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.23 Hittelön m.m.

Enligt 8 kap. 30 § IL är hittelön, ersättningar till den som har räddat personer eller tillgångar i fara och ersättningar till den som har bidragit till eller avsett att bidra till att bl.a. förebygga brott skattefria om inte ersättningarna hänför sig till anställning eller uppdrag. Eftersom ersättningarna i princip är ersättning för prestation utgör skattebefrielsen en skatteutgift avseende skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.24 Ersättning för blod m.m.

Sedvanliga ersättningar till den som har lämnat organ, blod eller modersmjölk är skattefria (8 kap. 29 § IL). Eftersom ersättningarna i princip är ersättning för prestation utgör skattebefrielsen en skatteutgift avseende skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.25 Inkomst från försäljning av vilt växande bär

Inkomster vid försäljning av vilt växande bär, svamp och kottar som den skattskyldige har plockat själv är skattefria upp till 12 500 kronor (8 kap. 28 § IL). Detta gäller inte om plockningsverksamheten utgör näringsverksamhet eller om ersättningen utgör lön eller liknande förmån. Eftersom inkomsterna är ersättning för utfört arbete utgör skattebefrielsen en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.26 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands

Ersättningar och förmåner till utomlands stationerad personal vid statlig myndighet ska inte tas upp till beskattning, om ersättningen eller förmånen är föranledd av stationeringen och avser vissa förmåner och ersättningar, t.ex. bostad på stationeringsorten och medföljandetillägg för make, maka eller sambo som på grund av stationeringen går miste om egen förvärvsinkomst (11 kap. 21 § II). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.27 Kostnadsersättning till viss personal på Sipri

Ersättningar för ökade levnadskostnader eller för skolavgifter för barn och förmån av bostad är inte skattepliktig när ersättningen anvisats av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (Sipri) till forskare vid Sipri som är utländska medborgare, kontraktsanställda på bestämd tid och vid tidpunkten för anställningen inte bosatta i Sverige (11 kap. 21 § 2 st. II). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.28 Tjänsteinkomster förvärvade vid vistelse utomlands

Den s.k. ettårsregeln ger skattefrihet i Sverige för tjänsteinkomster förvärvade vid vistelse utomlands i minst ett år i samma land. Detta gäller även om ingen beskattning skett i verksamhetslandet beroende på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal (3 kap. 9 § II). Detta gäller inte för anställningar hos staten, regioner, kommuner eller församlingar inom Svenska kyrkan annat än vid tjänsteexport. Inte heller gäller ettårsregeln för Europaparlamentariker. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.29 Tjänsteinkomster förvärvade på vissa utländska fartyg

Skattefrihet gäller för anställning ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i oceanfart om vistelsen utomlands varat i minst 183 dagar sammanlagt under en tolv-månadersperiod och arbetsgivaren hör hemma i en stat inom EES (3 kap. 12 § II). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.30 Personalvård

Enligt 11 kap. 11 § II är personalvårdsförmåner skattefria. Med personalvårdsförmåner avses förmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete. Som personalvårdsförmåner räknas inte rabatter, förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning, förmåner som inte riktar sig till hela personalen, eller andra förmåner som den anställde får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem. Som personalvårdsförmån räknas bl.a. sådana förfriskningar och enklare förtäring i samband med arbete som inte kan anses som måltid samt möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård (11 kap. 12 § II). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.31 Förmån av hälso- och sjukvård

Fram till och med den 30 juni 2018 var förmån av hälso- och sjukvård i Sverige som inte är offentligfinansierad och vård och läkemedel utomlands skattefritt (11 kap. 18 § II). Arbetsgivaren hade å andra sidan som huvudregel ingen avdragsrätt för kostnaden (16 kap. 22 § II). Den 1 juli 2018 slopades skattefriheten för den anställde och avdragsförbudet för arbetsgivaren. För förmån av vård och läkemedel utomlands vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands består dock skattefriheten. Skatte-

friheten för vård och läkemedel utomlands består även för statligt anställda stationerade utomlands och för deras medföljande familjemedlemmar. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.32 Utjämning av förvärvsinkomst över tiden

Inkomstutjämnande åtgärder i t.ex. små företag såsom avsättningar till skogskonto (21 kap. II) och periodiseringsfond (30 kap. II) eller överavskrivningar (18 kap. II), leder till en skatteutgift när åtgärderna medför att ägarens marginalsatt blir olika vid avsättning och uttag. Skatteutgiften avser skatt på förvärvsinkomster.

A.33 Flyttningsersättningar från arbetsgivare

Ersättning för utgifter för flyttning när en skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttar till en ny bostadsort är skattefri, om ersättningen betalas av allmänna medel eller av arbetsgivaren (11 kap. 27 § II). Om ersättningen för utgifter för flyttning också omfattar ersättning för körning med egen bil, ska denna ersättning dock tas upp till beskattning till den del den överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 § II. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt i de fall där ersättningen betalas av arbetsgivaren.

A.34 Nedsatt förmånsvärde alkoholås

Enligt 11 kap. 1 § II ska förmåner som fås på grund av tjänst tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Bilförmån är en sådan förmån som ska tas upp till beskattning. Extrautrustning i bilen höjer förmånsvärdet. För att få till stånd en ökad användning av alkoholås i fordon undantas alkoholås från den extrautrustning som höjer förmånsvärdet (61 kap. 8 § II). Skatteutgiften utgörs av skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.35 Kostförmån vid tjänsteresa och vid representation

Förmån av kost på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och frukost på hotell eller liknande i samband med övernattning under tjänsteresa ska inte tas upp till beskattning, om kosten obligatoriskt ingår i priset för transporten eller övernattningen (11 kap. 2 § II). Förmån av kost vid representation ska inte heller tas upp. För intern representation gäller detta enbart vid sammankomster som är tillfälliga och kortvariga. Skatteutgiften avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.36 Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst

Förmån av kost och av hemresa för sådan personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands ska inte tas upp till beskattning (11 kap. 3 § II). Skatteutgiften avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.37 Gåvor till anställda

Förmån i form av gåva ska inte tas upp till beskattning om det rör sig om julgåvor av mindre värde till anställda, sedvanliga jubileumsgåvor till anställda, eller minnesgåvor till varaktigt anställda, om gåvans värde inte överstiger 15 000 kronor och den ges i samband med att den anställde uppnår en viss ålder eller efter viss anställningstid eller när en anställning upphör, dock vid högst ett tillfälle förutom när anställningen upphör (11 kap. 14 § II). Skattefriheten gäller inte om gåva lämnas i pengar. Skatteutgiften avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.38 Skattefri förmån av kost i särskilda fall

Förmån av fri kost i situationer där matgåvor lämnas av allmänheten i syfte att visa anställda uppskattning och stöd i särskilda fall, såsom exempelvis under spridningen av sjukdomen covid-19 eller vid bekämpningen av skogsbränderna 2018, ska inte tas upp till beskattning. Skattefriheten gäller under förutsättning att måltiden kommer från någon som saknar samband med arbetsgivaren och att måltiden lämnas utan krav på motprestation (11 kap. 2 a § II). Skatteutgiften avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

B Intäkter och kostnader i näringsverksamhet

B.1 Uttag av bränsle

Enligt huvudregeln är uttag ur näringsverksamhet skattepliktigt. Uttag av bränsle från en fastighet i Sverige som är taxerad som lantbruksenhet ska dock inte uttagsbeskattas, om bränslet används för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på fastigheten (22 kap. 9 § II). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.2 Avverkningsrätt till skog

Enligt god redovisningssed uppkommer intäkten när bindande avtal träffats. Enligt gällande lagstiftning tillämpas dock ett undantag då ersättning för avverkningsrätt till skog betalas under flera år. Innebörden är att ersättning för en sådan avverkningsrätt ska tas upp till beskattning på respektive år som den betalas (21 kap. 2 § II). Detta innebär att beskattningen skjuts upp och att en räntefri kredit uppstår i näringsverksamheten. I princip borde räntan på krediten utgöra underlag för skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.3 Kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter

Kapitalvinst på enskildas näringsfastigheter och näringsbostadsrätter beskattas som kapitalinkomst (13 kap. 6 § II). Skatteutgiften avser att en större del av näringsinkomsten beskattas som kapitalinkomst än vad som är förenligt med normen. Skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan skattesatsen för näringsinkomst (inklusive särskild löneskatt) och skattesatsen på kapitalinkomst.

B.4 Tonnagebeskattning

Inkomster från sjöfartsverksamhet kan, om näringsidkaren ansöker om det, beskattas schablonmässigt baserat på storleken på tonnaget (39 b kap. II). Den schablonmässiga inkomsten beskattas med bolagsskatt. I de fall den schablonmässiga inkomsten understiger den beskattningsbara inkomsten, beräknad enligt vanliga regler, uppstår en skatteutgift. Om den schablonmässiga inkomsten i stället är större än den beräknade uppstår en skattesanktion.

B.5 Avdrag för resor till och från arbetet

Skäliga utgifter för arbetsresor ska dras av vid inkomstbeskattningen, om arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att denne behöver använda något transportmedel. Om arbetsresorna görs med bil ska motsvarande förutsättningar som gäller för inkomst av tjänst vara uppfyllda (16 kap. 27 och 28 §§ II), se skatteutgift A11 ovan. Avdraget utgör en skatteutgift avseende skatt på inkomst av näringsverksamhet.

B.6 Matching-credit-klausuler i olika dubbelbeskattningsavtal

I vissa fall kan en skattskyldig få avräkning för den skatt som skulle ha tagits ut i det andra avtalslandet även om sådan skatt inte har betalats. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

B.7 Koncernbidragsdispens

Regeringen kan i vissa fall medge att avdrag får göras enligt reglerna för koncernbidrag trots att alla förutsättningar inte är uppfyllda (35 kap. 8 § II). Detta förutsätter bl.a. att bidraget lämnas för en näringsverksamhet som är av väsentlig betydelse från samhälls-ekonomisk synpunkt. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

B.8 Förenklingsregel ränteavdragsbegränsning

Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton i 24 kap. 21–29 §§ innehåller i 24 § den s.k. EBITDA-regeln. Med detta avses en regel som är baserad på resultatmättet EBITDA ("Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization"). Avdragsutrymmet uppgår till 30 procent av EBITDA. För att minska den administrativa bördan för små och medelstora företag kan dock negativa räntenetton upp till 5 miljoner kronor alltid dras av, oavsett förhållande till EBITDA. För företag som är i intressegemenskap gäller detta belopp för gruppen gemensamt. I de fall avdraget enligt förenklingsregeln överstiger utrymmet 30 procent av EBITDA utgör den överskjutande delen en skatteutgift i inkomstslaget näringsverksamhet.

B.9 Förenklingsregel finansiell leasing

Sammanlagda leasingavgifter för finansiella leasar som är mindre än en miljon kronor behöver inte delas upp i räntedel som sedan behandlas enligt ränteavdragsbegränsningsreglerna. Kostnader kan i stället dras av. Skatteutgift avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

B.10 Anläggning av ny skog m.m.

Utgifter för anläggning av ny skog och dikning som främjar skogsbruk ska kostnadsföras direkt (21 kap. 3 §). Utgifter för inköp samt plantering av träd och buskar för frukt- eller bärodling får dras av direkt eller genom årliga värdeminskningssavdrag (20 kap. 17 § II). Skatteutgiften utgörs av ränteeffekten på det omedelbara avdraget och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.11 Överavskrivningar avseende inventarier

Den ekonomiskt motiverade avskrivningstiden bestäms av tillgångens nyttjandeperiod, medan den skattemässiga avskrivningstiden bestäms enligt lag (18 kap. II). Detta innebär att planmässiga och skattemässiga avskrivningar endast undantagsvis överensstämmer. Lagstiftningen tillåter att en tillgång skrivs av snabbare än vad som är ekonomiskt motiverat. Genom överavskrivningarna uppstår en skattecredit: skatten på inkomst av näringsverksamhet multiplicerad med den ackumulerade överavskrivningen. Skatteutgiften utgörs av räntan på skattekrediten och avser inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.12 Avsättning till periodiseringsfond för enskilda näringsidkare och för fysiska personer

Periodiseringsfonden är en vinstanknuten reserveringsmöjlighet, där medel kan reserveras under högst sex år (30 kap. II). Reserveringsmöjligheten innebär att inkomstbeskattningen skjuts upp. För enskilda näringsidkare och för fysiska personer som är delägare i handelsbolag är avsättningarna inte räntebelagda och skatteutgiften utgörs av räntan på skattekrediten. Skatteutgiften avser inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.13 Avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer

Periodiseringsfonden är en vinstanknuten reserveringsmöjlighet i företaget, där medel kan reserveras under högst sex år (30 kap. II). Reserveringsmöjligheten innebär att inkomstbeskattningen skjuts upp. För juridiska personer är periodiseringsfonderna räntebelagda. Den del av räntan som överstiger värdet av den skattekredit som avsättningen utgör innebär att en skattesanktion som avser skatt på inkomst av näringsverksamhet uppstår, se B12. Avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer.

B.14 Substansminskning

Huvudregeln när det gäller avdrag för substansminskningar innebär inte att en skatteutgift uppstår. Avdraget beräknas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet. Enligt en alternativregel får anskaffningsvärdet uppgå till högst 75 procent av taktmarkens marknadsvärde då utvinningen påbörjades (20 kap. 20–28 §§ II). Skatteutgiften utgörs av ränteeffekten på den snabbare avskrivningen enligt alternativregeln och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.15 Skogsavdrag

Vid avyttring av skog får en fysisk person under innehavstiden göra avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet, medan avdraget för juridiska personer är begränsat till 25 procent. För ett visst beskattningsår får avdrag göras med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten (21 kap. 4–19 §§ II). Syftet med avdragsrätten är att undanta rena kapitaluttag från beskattning. Däremot saknas anledning att ge avdrag när värdeökningen på skogstillväxten överstiger gjorda uttag. Skatteutgiften uppkommer genom den schablon som är vald för beräkning av avdragets storlek och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.16 Bidrag till regionala utvecklingsbolag

Avdrag ska göras för bidrag som lämnas utan villkor till vissa regionala utvecklingsbolag (16 kap. 12 § II). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.17 Bidrag till Tekniska museet

Avdrag ska göras för bidrag som lämnas till Tekniska museet (16 kap. 10 § II). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.18 Nedskrivning av lager och pågående arbeten

Enligt en alternativregel kan lager (gäller inte fastigheter och värdepapper) tas upp till 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet (17 kap. 4 § II). Byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag kan tillämpa motsvarande alternativregel på

pågående arbeten om arbetet utförs till ett fast pris och inte har slutredovisats (17 kap. 27 § IL). Nedskrivningen ger en skattekredit. Skatteutgiften utgörs av räntan på krediten och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.19 Undantag från ränteavdragsbegränsningen för enskilda näringsidkare och handelsbolag vars delägare uteslutande är fysiska personer

Enskilda näringsidkare och handelsbolag vars delägare uteslutande består av fysiska personer omfattas inte av den generella ränteavdragsbegränsningen som utgörs av 30 procent av EBITDA om det negativa räntenettet överstiger 5 miljoner kronor (24 kap. 21 § IL och 24 kap. 24 § IL). I de delar som enskilda näringsidkare och handelsbolag vars delägare uteslutande är fysiska personer gör ränteavdrag som är större än 30 procent av EBITDA kan sådana avdrag anses utgöra en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.20 Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk, skogsintäkt, har ofta oregelbundna inkomster. Detsamma gäller för en enskild näringsidkare som har intäkt i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. För att möjliggöra en resultatutjämnning mellan beskattningsår tillåts dessa näringsidkare göra avdrag för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut, skogskonto eller skogsskadekonto i det första fallet och upphovsmannakonto i det senare fallet (21 kap. 21–41 §§ och 32 kap. IL). Insättningen begränsas i tid till 10 år på skogskonto, 20 år på skogsskadekonto och 6 år på upphovsmannakonto. Kontoinsättningen medför att egenavgiften där skattedelen utgörs av särskild löneskatt, skjuts upp, samt att skatten på inkomst av näringsverksamhet skjuts upp. Skatteutgiften utgörs av den räntefria skattekrediten.

B.21 Räntefördelning vid generationsskiften

Förvärvas en näringsfastighet genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av makes död eller äktenskapsskillnad kan förvärvaren undvika negativ räntefördelning till den del det negativa kapitalunderlaget är hänförligt till förvärvet (33 kap. 15–17 §§ IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.22 Avdragsrätt för representationsmåltider

Från och med 1 januari 2017 medges inte längre avdrag för representationsutgifter som avser lunch, middag, supé eller annan förtäring, utom för enklare förtäring av mindre värde (16 kap. 2 § IL). Tidigare har kostnader upp till 90 kronor per person och tillfälle varit avdragsgilla. Skattesanktionen består i att kostnader i näringsverksamheten normalt är avdragsgilla.

B.23 Avsättning till säkerhetsreserv

I vissa fall har skadeförsäkringsföretag möjlighet att göra avsättning till s.k. säkerhetsreserv. Avsättningar till säkerhetsreserven är räntebelagda där räntan tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet. Den del av räntan som överstiger värdet av den skattekredit som avsättningen utgör innebär att en skattesanktion som avser skatt på inkomst av näringsverksamhet uppstår.

B.24 Fastighetsskatt respektive fastighetsavgift på hyreshus, ägarlägenheter och småhus

Enligt 3 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt samt 3 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift ska statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift betalas för vissa hyreshus, ägarlägenheter och småhus. I inkomstslaget näringsverksamhet är skatten på dessa fastigheter en objektskatt som enbart träffar fastighetskapital. Eftersom intäkterna beskattas som inkomst av näringsverksamhet utgör fastighetsskatten respektive fastighetsavgiften (som är avdragsgill mot intäkterna), till den del den inte reducerar inkomstskatten, en skattesanktion.

B.25 Fastighetsskatt på lokaler

Enligt 3 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt ska statlig fastighetsskatt betalas för lokaler i hyreshus. Fastighetsskatten på lokaler är en objektskatt som enbart träffar fastighetskapital. Eftersom intäkterna beskattas som inkomst av näringsverksamhet utgör fastighetsskatten (som är avdragsgill mot intäkterna), till den del den inte reducerar inkomstskatten, en skattesanktion.

B.26 Fastighetsskatt på industrienheter

Enligt 3 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt ska statlig fastighetsskatt betalas på industrienheter. Fastighetsskatten på industrienheter är en objektskatt som enbart träffar fastighetskapital. Eftersom intäkterna beskattas som inkomst av näringsverksamhet utgör fastighetsskatten (som är avdragsgill mot intäkterna), till den del den inte reducerar inkomstskatten, en skattesanktion.

B.27 Fastighetsskatt på elproduktionsenheter

Enligt 3 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt ska statlig fastighetsskatt betalas på elproduktionsenheter. Fastighetsskatten på elproduktionsenheter är en objektskatt som enbart träffar fastighetskapital. Eftersom intäkterna beskattas som inkomst av näringsverksamhet utgör fastighetsskatten (som är avdragsgill mot intäkterna), till den del den inte reducerar inkomstskatten, en skattesanktion.

C Intäkter och kostnader i kapital

C.1 Avkastning eget hem

Med eget hem avses ett småhus som inte upplåts med hyresrätt eller bostadsrätt. Den direkta avkastningen i form av boendet i eget hem beskattas inte som inkomst av kapital (42 kap. 28 § IL). Däremot tas kommunal fastighetsavgift ut på bostäder enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren, se skatteutgifter C15–C17. Direktavkastningen antas schablonmässigt motsvara marknadsvärdet på egnahemsfastigheten multiplicerat med två procentenheter. Skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan kapitalskatt på fastighetens reala direktavkastning och fastighetsavgift utan nedsättningar.

C.2 Avkastning bostadsrättsfastighet

Den direkta avkastningen i form av boendet i privatbostadsföretag (äkta bostadsrättsförening) beskattas inte som inkomst av kapital (42 kap. 28 § IL). Däremot tas kommunal fastighetsavgift ut på bostäder enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren, se skatteutgifter C15–C17. Direktavkastningen antas

schablonmässigt motsvara det sammanlagda marknadsvärdet på privatbostadsföretagets bostadsrättslägenheter multiplicerat med två procentenheter. Skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan kapitalskatt på fastighetens reala direktavkastning och fastighetsavgift utan nedsättningar.

C.3 Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag

Enligt 42 kap. 15 a § IL tas endast 5/6 av kapitalinkomster för delägare i onoterade bolag upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Den effektiva skatten på kapitalavkastningen blir således 25 procent, vilket är lägre än normen för kapitalinkomster. Den lägre skattesatsen ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

C.4 Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar

För den del av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag som understiger gränsvärdet tas endast 2/3 upp till beskattning enligt 57 kap. 20 och 21 §§ IL. Den effektiva skatten på kapitalavkastningen blir således 20 procent, vilket är lägre än normen för kapitalinkomster. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

C.5 Utdelning av andelar i dotterföretag

Beskattning av aktieutdelning i form av andelar skjuts i det fall ett antal villkor är uppfyllda upp till dess att mottagaren säljer andelarna, se den s.k. lex Asea, 42 kap. 16 § IL. Räntan på denna skattekredit är en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

C.6 Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt

Enligt normen ska värdeförändringar beskattas löpande på årsbasis (om värdeförändringen är negativ ska skatterestitution medges), och inte när de realiseras, vilket är fallet i dag. Enligt 47 kap. IL ges dessutom möjlighet till uppskov med beskattning av kapitalvinsten vid försäljning av en privatbostad, även då vinsten har realiserats. Uppskovsmöjligheten ger upphov till en skattekredit. Beskattningen av värdeförändringarna vid realisationstillfället och möjligheten till uppskov med beskattningen utgör en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

C.7 Värdeförändring på aktier m.m.

Enligt normen ska värdeförändringar beskattas (alternativt ska skatterestitution ges) när de uppkommer och inte, som fallet är i dag, när de realiseras. Uppskovet ger upphov till en skattekredit. Räntan på denna skattekredit är en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

C.8 Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt

Enligt 45 kap. 33 § och 46 kap. 18 § IL tas en andel på 22/30 av den kapitalvinst som realiseras vid försäljning av eget hem och bostadsrätt upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Den återstående del som inte beskattas ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

C.9 Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel

Avkastningen på medel reserverade för pensionsändamål beskattas lägre än normen för kapitalinkomster. Avkastningsskatt tas enligt 9 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ut med 15 procent på en schablonmässigt beräknad avkastning. Den lägre skattesatsen ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital. Avkastningen som tas upp till beskattning beräknas schablonmässigt, se skatteutgift C10.

C.10 Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt

Underlaget för avkastningsskatt på pensionsförsäkringar utgörs enligt 3 a–3 d §§ lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel av kapitalunderlaget multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret. Skatteunderlaget är dock lägst 0,5 procent av kapitalunderlaget. Underlaget för avkastningsskatt på kapitalförsäkringar utgörs enligt samma bestämmelser av kapitalunderlaget multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet. Skatteunderlaget är dock lägst 1,25 procent av kapitalunderlaget. För skattskyldiga försäkringsbolag utgörs kapitalunderlaget av värdet av bolagets tillgångar med avdrag för finansiella skulder vid beskattningsårets ingång. Om den faktiska avkastningen på försäkringskapital över- eller understiger den schablonmässigt framräknade avkastningen uppstår en skatteutgift respektive en skattesanktion avseende skatt på inkomst av kapital.

C.11 Schablonmässigt underlag för skatt på kapitalinkomster (på investeringssparkonto)

Underlaget för kapitalinkomstskatt på investeringssparkonto utgörs enligt 42 kap. 36–41 §§ IL av ett kapitalunderlag som multipliceras med statslåneräntan den 30 november året före beskattningsåret ökad med en procentenhet. Schablonintäkten ska dock beräknas till lägst 1,25 procent av kapitalunderlaget. Om den faktiska avkastningen över- eller understiger den schablonmässigt framräknade avkastningen, uppstår en skatteutgift respektive en skattesanktion avseende skatt på inkomst av kapital.

C.12 Framskjuten beskattning vid andelsbyte

Reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten tillämpas när fysiska personer gör andelsbyten om vissa villkor är uppfyllda (48 a kap. 5–8 §§ IL). Reglerna innebär att det inte fastställs någon kapitalvinst vid andelsbytet utan beskattning sker när de mottagna andelarna avyttras. Skatteutgiften utgörs av räntan på den kredit som den framskjutna beskattningen innebär och avser skatt på inkomst av kapital eller tjänst (bestäms av fåmansföretagsreglerna, 57 kap. IL).

C.13 Investeraravdrag

Enligt 43 kap. IL får investeraravdrag göras av fysiska personer. Avdraget motsvarar hälften av betalningen för förvärvade andelar och får göras med högst 650 000 kronor per person och år. Investeraravdraget ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital. För den som inte har tillräcklig inkomst av kapital för att nyttja hela avdraget medför avdraget ett underskott av kapital. Underskottet minskar skatten på tjänsteinkomster genom en skattereduktion.

C.14 Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

Skogsägare och författare m.fl. som bedriver enskild firma har ofta oregelbundna inkomster. Tillsammans med en progressiv beskattning av inkomst av tjänst kan detta leda till att de missgynnas relativt personer med jämna inkomster. För att möjliggöra en resultatutjämnning tillåts dessa göra avdrag för belopp som sätts in på skogskonto, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto. Insättningen begränsas i tid till 10 år på skogskonto, 20 år på skogsskadekonto och 6 år på upphovsmannakonto (21 kap. 21–41 §§ och 32 kap. IL). Räntan på kontona beskattas med den lägre skattesatsen 15 procent i stället för 30 procent, vilket är normen för kapitalinkomster (3 § lagen [1990:676] om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.). Den lägre skattesatsen ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

C.15 Nedsatt fastighetsavgift småhus

Kommunal fastighetsavgift på bostäder tas ut enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren. Varje byggnad tilldelas ett särskilt värdeår (som kan förändras genom till- och ombyggnader). Nedsättningen av fastighetsavgiften innebär att för de 15 första inkomståren efter värdeåret tas ingen fastighetsavgift ut för småhusenheter med värdeår 2012 eller senare. För småhusenheter med värdeår tidigare än 2012 tas ingen fastighetsavgift ut för de fem första inkomståren efter värdeåret och för de därpå följande fem åren är avgiften nedsatt till hälften. Skatteutgiften utgörs av nedsättningen av fastighetsavgift på småhusenheter med värdeår 2010 eller senare.

C.16 Nedsatt fastighetsavgift hyreshus

Kommunal fastighetsavgift på bostäder tas ut enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren. Varje byggnad tilldelas ett särskilt värdeår (som kan förändras genom till- och ombyggnader). Nedsättningen av fastighetsavgiften innebär att för de 15 första inkomståren efter värdeåret tas ingen fastighetsavgift ut för hyreshusenheter med värdeår 2012 eller senare. För hyreshusenheter med värdeår tidigare än 2012 tas ingen fastighetsavgift ut för de fem första inkomståren efter värdeåret och för de därpå följande fem åren är avgiften nedsatt till hälften. Skatteutgiften utgörs av nedsättningen av fastighetsavgift på hyreshusenheter med värdeår 2010 eller senare.

C.17 Nedsatt fastighetsavgift ägarlägenheter

Kommunal fastighetsavgift på bostäder tas ut enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren. Varje byggnad tilldelas ett särskilt värdeår (som kan förändras genom till- och ombyggnader). Nedsättningen av fastighetsavgiften innebär att för de 15 första inkomståren efter värdeåret tas ingen fastighetsavgift ut för ägarlägenheter med värdeår 2012 eller senare. För ägarlägenheter med värdeår tidigare än 2012 tas ingen fastighetsavgift ut för de fem första inkomståren efter värdeåret och för de därpå följande fem åren är avgiften nedsatt till hälften. Skatteutgiften utgörs av nedsättningen av fastighetsavgift på ägarlägenheter med värdeår 2010 eller senare.

C.18 Ränteutgifter för eget hem

Enligt 42 kap. 1 § IL ska samtliga ränteutgifter dras av. Enligt normen ska endast ränteutgifter för lån till investeringar där avkastningen är skattepliktig få dras av. Detta innebär att ränteutgifter för eget hem är en skatteutgift i den mån fastighetsavgiften

understiger avkastningen från eget hem multiplicerat med en skattesats på 30 procent. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

C.19 Konsumtionskrediter

Enligt 42 kap. 1 § IL ska samtliga ränteutgifter dras av. Enligt normen ska endast ränteutgifter för lån till investeringar där avkastningen är skattepliktig få dras av. Detta innebär att ränteutgifter för lån till konsumtion är en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

C.20 Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter m.m.

Enligt 48 kap. 20 § IL ska kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 48 kap. 21 § IL dras av i sin helhet och kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktieföretag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade dras av till 5/6 mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. För kvalificerade andelar gäller dock att kapitalförluster ska dras av till 2/3. Till den del förluster inte kan dras av mot kapitalvinster på sådana tillgångar ska 70 procent, 5/6 av 70 procent respektive 2/3 av 70 procent dras av (48 kap. 20 a § IL). Skatteutgiften avser inkomst av kapital.

C.21 Begränsning i avdragsgilla ränteutgifter

Enligt normen ska samtliga ränteutgifter vara avdragsgilla om lånet avser investeringar för vilka avkastningen är skattepliktig. Enligt 67 kap. 10 § IL reduceras avdraget till 21 procent i stället för 30 procent till den del nettoränteutgiften (efter beaktande av andra skattepliktiga kapitalinkomster och avdragsgilla kapitalutgifter) överstiger 100 000 kronor. Detta ger en skattesanktion på inkomst av kapital.

C.22 Begränsning av skattereduktion

Skattereduktioner begränsas till summan av andra skatter (67 kap. 2 § IL). När det gäller t.ex. skattereduktion för hushållsarbete innebär detta att i de fall där summan av andra skatter inte är tillräcklig stor uppstår ingen skatteutgift enligt G3. För skattereduktion för underskott av kapital (67 kap. 10 § IL) innebär detta emellertid en skattesanktion. Skattesanktionen avser skatt på kapitalinkomst.

D Socialavgifter och särskild löneskatt

D.1 Regional nedsättning av egenavgifter

Enligt lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980) ska enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag med fast driftställe i stödområdet vid beräkning av egenavgifter göra ett avdrag från egenavgifterna med 10 procent av avgiftsunderlaget upp till 180 000 kronor, dvs. högst 18 000 kronor per år. Fiskeri-, vattenbruks-, jordbruks- och transportverksamhet är undantagna från nedsättning. Skatteutgiften avser egenavgifter.

D.2 Generell nedsättning av egenavgifter

Från egenavgifterna ska, under vissa förutsättningar, ett avdrag göras med 7,5 procent av avgiftsunderlaget. Nedsättningen kan som mest uppgå till 15 000 kronor per år (3 kap. 18 § socialavgiftslagen [2000:980]). Skatteutgiften avser egenavgifter.

D.3 Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter

Enligt lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkning enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980) får arbetsgivare med fast driftställe i stödområdet göra ett avdrag från arbetsgivaravgifterna med 10 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 7 100 kronor per kalendermånad. Nedsättningen gäller inte för kommuner, regioner, statliga myndigheter, statliga affärsdrivande verk eller registrerade trossamfund. Vidare är fiskeri-, vattenbruks-, jordbruks- och transportverksamhet undantagna från nedsättningen. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift.

D.4 Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel

Enligt 61 kap. 10 § IL ska förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel värderas till marknadsvärdet multiplicerat med faktorn 1,2. Hela förmånsvärdet, dvs. även den del av förmånsvärdet som överstiger marknadsvärdet, är pensionsgrundande och förmånsgrundande i flertalet övriga socialförsäkringar. Underlaget för arbetsgivaravgifter uppgår däremot endast till drivmedlets marknadsvärde (2 kap. 10 a § socialavgiftslagen [2001:980]). Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift.

D.5 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU

Vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna på avgiftspliktig ersättning till en person som arbetar med forskning eller utveckling (FoU) ska avdrag göras med 10 procent av avgiftsunderlaget för denna person (2 kap. 29–31 §§ socialavgiftslagen [2000:980]). Avdraget får inte medföra att avgifterna understiger ålderspensionsavgiften. Det sammanlagda avdraget för samtliga personer som arbetar med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige får från och med den 1 april 2020 inte överstiga 450 000 kronor per månad. Dessförinnan uppgick beloppsgränsen till 230 000 kronor per månad. Från och med den 1 april 2020 gäller att för den del av underlaget som avdrag beräknas på ska skattesatsen för den allmänna löneavgiften sättas ned med tio procentenheter. Den allmänna löneavgiften ska dock som lägst anses vara 0 procent. Den sammanlagda reduceringen av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften uppgår således till som mest 900 000 kronor per kalendermånad. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift.

D.6 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för den först anställda

Enmansföretag som anställer en första person är berättigade till en nedsättning av arbetsgivaravgifterna, den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten så att bara ålderspensionsavgift ska betalas under längst 24 kalendermånader i följd (lagen [2016:1053] om särskild beräkning av vissa avgifter för enmansföretag). Nedsättningen omfattar enskilda näringsidkare, aktiebolag som inte har någon anställd eller endast en anställd som också är delägare samt handelsbolag utan anställda och med högst två delägare. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt.

D.7 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för unga

Det samlade uttaget av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift är nedsatt för ersättning som utges till ungdomar som vid årets ingång har fyllt 15 men inte 18 år (2 kap. 28 § socialavgiftslagen [2000:980] och 1 § lagen om allmän löneavgift [1994:1920]). Nedsättningen innebär att endast ålderspensionsavgiften ska betalas för

den del av ersättningen som uppgår till högst 25 000 kronor per kalendermånad. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift.

D.8 Tillfälligt nedsatta arbetsgivaravgifter för personer mellan 19 och 23 år

Från den 1 januari 2021 till och med den 31 mars 2023 är det samlade uttaget av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift nedsatt för ersättning som utges till personer som vid årets ingång har fyllt 18 men inte 23 år (2 kap. 28 § socialavgiftslagen [2000:980] och 1 § lagen om allmän löneavgift [1994:1920]). Nedsättningen innebär att endast ålderspensionsavgiften och 9/20 av de övriga avgifterna ska betalas för den del av ersättningen som uppgår till högst 25 000 kronor per kalendermånad. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift.

D.9 Ersättning skiljemannauppdrag

Ersättning för skiljemannauppdrag ingår inte i underlaget för socialavgifter om parterna är av utländsk nationalitet enligt 2 kap. 20 § socialavgiftslagen (2000:980). Skatteutgiften avser särskild löneskatt.

D.10 Ersättning till idrottsutövare

Ersättning som en idrottsutövare får från en skattebefriad ideell förening som har till ändamål att främja idrott och som under året inte uppgår till ett halvt prisbasbelopp är enligt 2 kap. 19 § socialavgiftslagen (2000:980) undantagen från socialavgifter. Ersättningen är inte förmånsgrundande. Skatteutgiften avser därför särskild löneskatt.

D.11 Nedsatt särskild löneskatt för egenföretagare som fyllt 65 år

För egenföretagare som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare, dvs. de som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet, betalas enbart ålderspensionsavgiften (3 kap. 15 § socialavgiftslagen [2000:980]). För egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare, dvs. de som omfattas av det gamla ålderspensionssystemet, betalas varken särskild löneskatt eller ålderspensionsavgift. Skatteutgiften för de som är födda 1938 eller senare avser skillnaden mellan särskild löneskatt och ålderspensionsavgiften. För de som är födda 1937 eller tidigare avser skatteutgiften särskild löneskatt.

D.12 Nedsatt särskild löneskatt för anställda som fyllt 65 år

För anställda som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare, dvs. de som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet, betalas enbart ålderspensionsavgiften (2 kap. 27 § socialavgiftslagen [2000:980]). För anställda som är födda 1937 eller tidigare, dvs. de som omfattas av det gamla ålderspensionssystemet betalas ingen särskild löneskatt. Skatteutgiften för de som är födda 1938 eller senare avser skillnaden mellan särskild löneskatt och ålderspensionsavgiften. För de som är födda 1937 eller tidigare avser skatteutgiften särskild löneskatt.

D.13 Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete

Inom socialförsäkringssystemet finns förmånstak som begränsar den ersättning som kan fås. På ersättning för arbete som ligger över förmånstaken tas dock socialavgifter och allmän löneavgift ut trots att denna ersättning inte är förmånsgrundande (2 kap. 10–11 §§ och 3 kap. 3–8 §§ socialavgiftslagen och lagen om allmän löneavgift). På andra förvärvsinkomster som inte är förmånsgrundande tas särskild löneskatt ut (lagen [1990:659] om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster). Socialavgifterna på

ersättningar över förmånstaken utgör en skattesanktion. Storleken på skattesanktionen är skillnaden mellan nivån på den särskilda löneskatten och nivån på socialavgifterna.

E Mervärdesskatt

E.1 Försäljning av tomtmark och byggnader

Försäljning av fastigheter är enligt 3 kap. 2 § ML undantaget från mervärdesskatteplikt. Vid försäljning av nybyggda en- och flerbostadshus är det förädlingsvärde som uppstår vid försäljningen undantaget från mervärdesskatt, trots att det enligt normen borde beskattas. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.2 Försäljning av konstverk för mindre än 300 000 kr per år

Vid försäljning av konstverk för under 300 000 kronor per år är enligt 1 kap. 2 a § ML försäljningsbeloppet undantaget från mervärdesskatt under förutsättning att upphovsmannen eller dennes dödsbo vid försäljningen äger konstverket. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.3 Lotterier

Lotterier får inte mervärdesbeskattas vilket framgår av i 3 kap. 23 § ML. Beskattning sker i förekommande fall genom punktskatt på spel. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.4 Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster

Vissa fastighetstjänster som utförs av en ägare till en näringsfastighet (t.ex. ett hyreshus) som inte är skattskyldig till mervärdesskatt för fastigheten och där lönekostnaden för dessa tjänster inte överstiger 300 000 kronor (inklusive avgifter som grundas på lönen) under ett år, är mervärdesskattebefriade. Enligt 2 kap. 8 § ML görs det en så kallad uttagsbeskattning, en mervärdesbeskattning om 25 procent, för tjänster som fastighetsägaren utför åt sig själv på den egna fastigheten där lönekostnaden överstiger 300 000 kronor per år. Skatteutgiften avser den mervärdesskattebefriade kostnaden för tjänster under detta belopp.

E.5 Vissa posttjänster och frimärken

Vissa samhällsomfattande posttjänster och frimärken undantas enligt 3 kap. 20 a och 30 g §§ ML från skatteplikt. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.6 Läkemedel

För läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus gäller kvalificerat undantag från mervärdesskatt enligt 3 kap. 23 § och 10 kap. 11 § ML. Det innebär att försäljningen är undantagen från mervärdesskatt men att ingående mervärdesskatt är avdragsgill. (Icke receptbelagda läkemedel beskattas med normalskattesats.) Skattebefrielsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.7 Internationell personbefordran

Transport till eller från utlandet ska enligt 5 kap. 9 § i ML inte beskattas i Sverige. En resa från en ort i Sverige till en ort i utlandet är därför i sin helhet undantagen från beskattning i Sverige. Bestämmelsen omfattar luft-, vatten- och landtransporter. Detta

ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt för den andel av resan som sker inom Sverige.

E.8 Personbefordran

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för personbefordran nedsatt till 6 procent. Skattesatsen gäller för resor i kollektivtrafik och taxiresor, samt turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande, oavsett vilket transportmedel som används. Mervärdesskattenivån gäller dock inte om resemomentet är av underordnad betydelse. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.9 Tidningar och tidskrifter

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för tidningar och tidskrifter nedsatt till 6 procent. Skattesatsen gäller även radiotidningar, kassettidningar och andra varor som gör skrift tillgänglig för personer med läsnersättning. Den nedsatta skattesatsen gäller även för motsvarande produkter som tillhandahålls på elektronisk väg. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.10 Böcker och broschyrer m.m.

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för böcker, broschyrer, häften, musiknoter, kartor och liknande alster nedsatt till 6 procent. Detta gäller även bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn. Den nedsatta skattesatsen gäller även för motsvarande produkter som tillhandahålls på elektronisk väg. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.11 Entréavgiftsbelagda kulturella föreställningar

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för entréavgift till konserter, cirkus-, teater-, opera- och balettföreställningar eller liknande föreställningar nedsatt till 6 procent. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.12 Förevisning av naturområden

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten på förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden nedsatt till 6 procent. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.13 Kommersiell idrott

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för omsättning av tjänster inom idrottsområdet där verksamheten bedrivs kommersiellt, t.ex. i bolagsform, nedsatt till 6 procent. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.14 Transport i skidliftar

Av 7 kap. 1 § ML följer att mervärdesskatten för transport i skidlift är nedsatt till 6 procent. Transport i skidlift räknas som antingen idrottstjänst eller personbefordran. Transport i skidlift sker normalt med syfte att nyttja nedfarterna i skidanläggningen och därmed som utnyttjande av idrottsanläggning. I de fall den som köper en transport i skidlift inte utnyttjar nedfarterna i anläggningen, kan transportmomentet anses vara det dominerande, och transporten faller därför under kategorin person-

befordran. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.15 Upphovsrätter

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för upphovsrätter nedsatt till 6 procent. Skattesatsen gäller för upplåtelse eller överlåtelse av vissa upphovsrättsligt skyddade litterära eller konstnärliga verk. Nedsättningen gäller inte för upplåtelse eller överlåtelse av fotografier, reklamprodukter, system och program för automatisk databehandling eller film eller liknande upptagning av information. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.16 Entré till djurparker

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för entréavgift till djurparker nedsatt till 6 procent. Nedsättningen gäller även för guidning i djurparker. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.17 Sänkt mervärdesskatt på vissa reparationer

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för reparationer av cyklar med tramp- eller vevanordning, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne nedsatt till 12 procent. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.18 Livsmedel

Enligt 7 kap. 1 § ML är skattesatsen för livsmedel nedsatt till 12 procent. Till kategorin räknas även alkoholfria drycker och öl med en alkoholhalt som inte överstiger 3,5 volymprocent alkohol. Vatten från vattenverk, starköl, vin och spritdrycker beskattas med normalskattesats. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.19 Restaurang- och cateringtjänster

För restaurang- och cateringtjänster gäller nedsatt mervärdesskatt till 12 procent enligt 7 kap. 1 § ML. Så kallad hämtmat inkluderas i denna post och i livsmedel. Nedsättningen gäller för omsättning med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.20 Rumsuthyrning

Enligt 7 kap. 1 § ML är skattesatsen för rumsuthyrning nedsatt till 12 procent. Nedsättningen gäller rumsuthyrning inom ramen för hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.21 Försäljning av konstverk för minst 300 000 kr per år

Enligt 7 kap. 1 § ML är skattesatsen för försäljning av konstverk nedsatt till 12 procent. Detta gäller om omsättningen medför skattskyldighet och konstverket ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.22 Omsättning i ideella föreningar

Av 4 kap. 8 § ML följer att omsättning av vara eller tjänst i en ideell förening inte räknas som ekonomisk verksamhet om föreningen är befriad från inkomstskatt för inkomsten av verksamheten. Det innebär att föreningen inte är skattskyldig för denna omsättning. Detta ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.23 Omsättningsgräns för mervärdesskatt

Enligt 9 d kap. 1 § ML undantas en beskattningsbar person från mervärdesskatt om den beskattningsbara personen har en omsättning som understiger 30 000 kronor under beskattningsåret och inte har överstigit 30 000 kronor för något av de två närmast föregående beskattningsåren. Denna skattebefrielse ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.24 Ingående skatt på jordbruksarrende

Avdragsrätt gäller för hela den ingående skatten på jordbruksarrende, även om värdet av bostad ingår i arrendet, enligt 8 kap. 10 § ML. Detta ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

F Punktskatter

F.1 Energiskatt på diesel i motordrivna fordon

I 2 kap. 1 § LSE anges energiskattesatserna på bränslen. I praktiken utgörs nästan all bensin- och dieselanvändning av miljöklass 1. För drivmedel inom reduktionsplikten tas skatt ut enhetligt per liter bränsle, dvs. ingen skattemässig uppdelning sker längre av beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung. Med samma skatt per liter har det statliga stödet avskaffats till drivmedel som framställts av biomassa när det gäller de bränslen som omfattas av reduktionsplikten. Normen beräknas baserat på energiskatteuttaget per energienhet för bensin inklusive beståndsdelar som framställs av biomassa. Normen i hela transportsektorn motsvarar därmed skatteuttaget per energienhet för bensin miljöklass 1. För lätta dieselfordon är fordonsskatten högre än för jämförbara bensinfordon bl.a. för att beakta energiskatteskillnaden mellan bensin och diesel. Detta högre fordonsskatteuttag, uppgår till 3–4 miljarder kronor av en sammanlagd skatteutgift på ca 12 miljarder kronor 2020 för energiskatt på diesel i motordrivna fordon.

F.2 Energiskatt på fossil bensin utanför reduktionsplikten

Inom reduktionsplikten tas energiskatt ut enhetligt per liter bensin inklusive biodrivmedel. Energiskattenormen beräknas baserat på energiskatteuttaget per energienhet för hela bensinblandningen inklusive biodrivmedel. Bensin miljöklass 1 inom reduktionsplikten innehåller en andel biodrivmedel i form av etanol och biobensin. Etanol har ett lägre energiinnehåll än fossil bensin. Den låginblandade bensinen får då ett totalt lägre energiinnehåll per liter inom reduktionsplikten jämfört med ren fossil bensin utanför reduktionsplikten. Skattenormen, som är uttryckt i kronor per energienhet inom reduktionsplikten, blir då högre jämfört med skatteuttaget per energienhet för ren fossil bensin. Därmed uppkommer en skatteutgift för fossil bensin i E85.

F.3 Energiskattebefrielse för naturgas och gasol som drivmedel

Enligt 2 kap. 1 § första stycket 4 a och 5 a LSE betalas ingen energiskatt för naturgas och gasol som drivmedel. Normen i hela transportsektor utgörs av energiskatt för bensin miljöklass 1.

F.4 Energiskattebefrielse för biodrivmedel utanför reduktionsplikten

Energiskattebefrielse för biodrivmedel regleras i 7 kap. 3 a, 3 b och 4 §§ LSE. Energiskattebefrielse gäller för biogas, höginblandad Fame, etanol i E85 och för bränslen som har samma KN-nummer som fossil bensin eller fossil diesel men som framställts av biomassa. Det kan röra sig om hydrerade vegetabiliska oljor och fetter, s.k. HVO, eller syntetiska motorbränslen. Andra höginblandade biodrivmedel samt biodrivmedel utan fossilt innehåll ges också full energiskattebefrielse. Ingen energiskattebefrielse ges till etanol, HVO, Fame eller andra biodrivmedel inom reduktionsplikten. Normen utgörs av energiskatt för bensin miljöklass 1.

F.5 Energiskattebefrielse för elförbrukning vid bandrift

Enligt 11 kap. 9 § första stycket 1 och 13 a § första stycket 1 LSE gäller energiskattebefrielse för elförbrukning för bandrift (t.ex. järnväg och tunnelbana). Beräkningen utgår från energiskatt för bensin miljöklass 1.

F.6 Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift

Enligt 6 a kap. 1 § 2 LSE gäller energiskattebefrielse för bränsle för bandrift (t.ex. dieseldrivna järnvägsfordon). Beräkningen utgår från energiskatt för bensin miljöklass 1.

F.7 Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart

Energiskattebefrielse för bränsle som används vid yrkesmässig sjöfart följer av 6 a kap. 1 § 3 och 4 samt 9 kap. 3 § 1–3 LSE. Bränsle som förbrukas i fartyg beskattas dock när fartyget används för privat ändamål. Normen utgörs av energiskatt för bensin miljöklass 1.

F.8 Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes luftfart

Energiskattebefrielse för flygfotogen, flygbensin och andra bränslen än bensin vid yrkesmässig luftfart följer av 6 a kap. 1 § 5 samt 9 kap. 3 § 4 LSE. Flygbränsle som förbrukas i luftfartyg beskattas dock när luftfartyget används för privat ändamål. Normen utgörs av energiskatt för bensin miljöklass 1.

F.9 Energiskattebefrielse för biobränsle m.m. för uppvärmning

Ingen skatt tas ut på ej skattepliktiga biobränslen m.m. som används för uppvärmning. Energiskattebefrielse för biogas och biogasol som inte är framställda av livsmedels- eller fodergrödor gäller enligt 6 a kap. 2 c § LSE. Sedan den 1 januari 2021 är inte längre skattepliktiga vegetabiliska och animaliska oljor och fetter m.m. skattebefriade. Normen utgörs av full energiskatt för uppvärmningsbränslen.

F.10 El som inte beskattas

Enligt 11 kap. 2 § och 10 § LSE är el under vissa förutsättningar undantagen eller befriad från skatt, t.ex. el producerad i mindre produktionsanläggningar utan att

överförs till ett koncessionspliktigt nät. Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

F.11 Nedsatt energiskatt för leveranser av värme och kyla till industrin m.m.

För tid fram till den 30 juni 2021 gäller enligt 9 kap. 5 § LSE att bränslen som används för att framställa värme och kyla som levereras för förbrukning i industrins tillverkningsprocess samt jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna medges befrielse från 70 procent av energiskatten på bränslen. Därutöver är energiskatten på el som används för dessa ändamål nedsatt till 0,6 öre/kWh. Den nedsatta energiskatten på el gäller också för el som används för att framställa värme och el som levereras för förbrukning i datorhallar (se 9 kap. 5 a § LSE). Normen utgörs av full energiskatt för uppvärmningsbränslen och den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE. Från den 1 juli 2021 medges befrielse från energiskatten för bränslen med 35 procent och från den 1 januari 2022 slopas nedsättningen för bränslen.

F.12 Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom industrin

För tid fram till den 30 juni 2021 gäller enligt 6 a kap. 1 § 9 LSE energiskattebefrielse med 70 procent för användning av fossila bränslen i tillverkningsprocessen för industrin inom och utanför EU:s system för handel med utsläppsätter. Normen utgörs av full energiskatt för uppvärmningsbränslen. Från den 1 juli 2021 medges befrielse från energiskatten för bränslen med 35 procent och från den 1 januari 2022 slopas nedsättningen. Därmed upphör skatteutgiften 2022.

F.13 Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna

För tid fram till den 30 juni 2021 gäller enligt 6 a kap. 1 § 10 och 11 LSE energiskattebefrielse med 70 procent för användning av fossila bränslen för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig jord-, skogs- eller vattenbruksverksamhet. Normen utgörs av full energiskatt för uppvärmningsbränslen. Från den 1 juli 2021 medges befrielse från energiskatten för bränslen med 35 procent och från den 1 januari 2022 slopas nedsättningen. Därmed upphör skatteutgiften 2022.

F.14 Nedsatt energiskatt på el inom industrin och i datorhallar

El som används i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och i datorhallar beskattas med 0,6 öre/kWh, se 11 kap. 9 § första stycket 6 och 7 samt 14 och 15 §§ LSE. Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

F.15 Nedsatt energiskatt på el inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna

El som används i jord-, skogs- eller vattenbruksverksamhet beskattas med 0,6 öre/kWh (11 kap. 12 och 12 a §§ LSE). Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

F.16 Nedsatt energiskatt på el i vissa kommuner

Enligt 11 kap. 9 § första stycket 8 LSE gäller en lägre energiskattenivå för el som används av hushåll och tjänstesektorn i vissa kommuner med undantag för el som används som landström eller i datorhallar. Nedsättningen gäller el som används 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-Sälen, Mora, Orsa och Älvdalen i Dalarnas län. Nedsättningen och därmed även skatteutgiften uppgår till 9,6 öre/kWh. Normen utgörs av den energi-skattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

F.17 Nedsatt koldioxidskatt för diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna

Enligt 6 a kap. 2 a § 1 och 2 LSE gäller nedsatt koldioxidskatt för diesel som förbrukas i arbetsmaskiner i yrkesmässig jords-, skogs- eller vattenbruksverksamhet. Från och med den 1 januari 2017 gäller skattenedsättningen även för fartyg som används inom dessa näringar. Från och med den 1 januari 2020 motsvarar nedsättningen 1,93 kronor/liter. Normen utgörs av full koldioxidskatt.

F.18 Koldioxidskattebefrielse på bränsle vid bandrift

Enligt 6 a kap. 1 § 2 LSE gäller koldioxidskattebefrielse för bränsle för bandrift (t.ex. dieseldrivna järnvägsfordon). Normen utgörs av full koldioxidskatt.

F.19 Koldioxidskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart

Koldioxidskattebefrielse för bränsle som används vid yrkesmässig sjöfart följer av 6 a kap. 1 § 3 och 4 samt 9 kap. 3 § 1–3 LSE. Bränsle i fartyg som används för privata ändamål beskattas dock. Normen utgörs av full koldioxidskatt.

F.20 Koldioxidskatt för fossila drivmedel och biodrivmedel inom reduktionsplikten

För drivmedel inom reduktionsplikten tas skatt ut enhetligt per liter bränsle, dvs. ingen skattemässig uppdelning sker sedan den 1 juli 2018 av beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung. Koldioxidskattesatserna har omräknats utifrån prognostiserad andel av biodrivmedel utifrån reduktionsplikten (beräknat med full koldioxidskatt för den fossila delen och noll koldioxidskatt för biodrivmedelsdelen). För delen fossil bensin som omfattas av reduktionsplikten är uttaget av koldioxidskatt reducerat med ca 8 procent jämfört med normen. För delen fossil diesel som omfattas av reduktionsplikten är uttaget av koldioxidskatt reducerat med ca 26 procent jämfört med normen. Då hela blandningen inklusive biodrivmedel koldioxidbeskattas lika per volymenhet bensin respektive diesel uppkommer en skatteutgift avseende den fossila delen och en skattesanktion avseende biodrivmedelsdelen. Normen utgörs av skatteuttaget per kg koldioxid utanför reduktionsplikten för den fossila delen och noll koldioxidskatt för biodrivmedelsdelen. Den schabloniserade omräkningen enligt inblandade nivåer av biodrivmedel i bensin och diesel medför att skattesanktionen för biodrivmedel och skatteutgiften för den fossila delen ungefär tar ut varandra på kort sikt och sätts därmed till noll i redovisningen.

F.21 Koldioxidskatt för fossila drivmedel utanför reduktionsplikten

För den andel av E85 som består av fossil bensin tas koldioxidskatt per liter ut på samma nivå som bensin inom reduktionsplikten. För koldioxidskatten uttryckt i kronor per liter på bensin inom reduktionsplikten har hänsyn tagits till att den till ungefär 8 volymprocent utgörs av biodrivmedel och koldioxidskattesatsen har räknats ned motsvarande. För fossil bensin i E85 som inte omfattas av reduktionsplikten är även uttaget av skatt reducerat med ca 8 procent jämfört med normen. Normen utgörs av skatteuttaget per kg koldioxid inom reduktionsplikten.

F.22 Koldioxidskatt på fossila bränslen i värmeverk inom EU ETS

Enligt 6 a kap. 1 § 17 b LSE gäller, för fossila bränslen som förbrukas i annan värmeproduktion inom EU:s system för handel med utsläppsätter (EU ETS) än kraftvärmeproduktion eller framställning av värme i en industrianläggning, att koldioxidskatt betalas med 91 procent av koldioxidskatten. Inom handelssystemet utgörs normen av noll koldioxidskatt.

F.23 Koldioxidskatt på fossila bränslen i kraftvärmeverk inom EU ETS

Enligt 6 a kap. 1 § 17 a LSE gäller, för fossila bränslen som förbrukas vid samtidig produktion av värme och el i kraftvärmeverk inom EU ETS, att koldioxidskatt betalas med 91 procent av koldioxidskatten. Koldioxidskattebefrielse på den del av bränslet som motsvarar elproduktionen enligt 6 a kap. 1 § 7 LSE, grundar sig på tvingande unionsrätt (artikel 14.1 a i rådets direktiv 2003/96/EG). Skatteutgiften beräknas enbart på värmeproduktionen. Inom handelssystemet utgörs normen av noll koldioxidskatt.

G Skattereduktioner

G.1 Skattereduktion för sjöinkomst

Skattskyldiga med sjöinkomst under hela beskattningsåret har enligt 67 kap. 3 § IL rätt till skattereduktion med 14 000 kronor per år om fartyget till övervägande del gått i fjärrfart och med 9 000 kronor per år om det gått i närfart. Om den skattskyldige haft sjöinkomst under endast en del av året, ska reduktion medges för varje dag som sjöinkomst uppbärs.

G.2 Skattereduktion för personer med sjuk- och aktivitetsersättning

Från och med 1 januari 2018 finns en skattereduktion för personer med sjuk- och aktivitetsersättning (67 kap. 9 a–9 d §§ IL). Skattereduktionen är 4,5 procent av inkomsten som understiger 2,53 prisbasbelopp, multiplicerat med kommunalskattesatsen, och 2,5 procent av inkomsten som överstiger 2,53 prisbasbelopp, multiplicerat med kommunalskattesatsen.

G.3 Skattereduktion för ruttjänster

Fysiska personer som köper s.k. ruttjänster eller får dessa som löneförmån har, under vissa förutsättningar, rätt till skattereduktion enligt 67 kap. 11–19 §§ IL. Skattereduktionen uppgår till 50 procent av arbetskostnaden inklusive mervärdesskatt för det utförda arbetet och 50 procent av värdet av ruttjänsten om den tillhandahållits som löneförmån. För att reduktionen ska ges ska den som utför tjänsten vara godkänd för F-skatt. Reduktion kan även medges om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen får tillsammans med skattereduktionen för rotarbeten (se G5) uppgå till högst 75 000 kronor per person och år.

G.4 Skattereduktion för rotarbeten

Fysiska personer som köper s.k. rotarbeten (reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad) av småhus, bostadsrätter och ägarlägenheter har, under vissa förutsättningar, rätt till skattereduktion enligt 67 kap. 11–19 §§ IL. Skattereduktionen uppgår till 30 procent av arbetskostnaden och 30 procent av värdet av arbetet om det tillhandahållits som löneförmån. För att reduktionen ska ges ska den som utför arbetet

vara godkänd för F-skatt. Reduktion kan även medges för rotarbete om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen för rotarbeten och skattereduktionen för ruttjänster (se G4) får tillsammans uppgå till högst 75 000 kronor per person och år, varav skattereduktionen för rotarbeten får utgöra maximalt 50 000 kronor per person och år.

G.5 Begränsad fastighetsavgift för pensionärer

Från och med 2008 är fastighetsavgiften på småhus som används som permanentbostad begränsad för pensionärer. Personer som vid ingången av året har fyllt 65 år eller som under året uppbär sjuk- eller aktivitetsersättning ska maximalt behöva betala 4 procent av sin inkomst i fastighetsavgift (lagen [2008:826] om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift). Reglerna omfattar även personer som fått ersättning enligt lagstiftning om social trygghet i annan stat inom EES om den kan jämföras med sjuk- eller aktivitetsersättning. Fastighetsavgiften kan som mest reduceras till ett med prisbasbeloppet indexerat spärrbelopp. Begränsningen, som görs genom en skattereduktion, utgör en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

G.6 Skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el

Fysiska och juridiska personer, dödsbon och svenska handelsbolag kan få skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (67 kap. 27–33 §§ IL). Skattereduktionen gäller den som framställer förnybar el och i en och samma anslutningspunkt matar in förnybar el och tar ut el, har en säkring om högst 100 ampere i anslutningspunkten samt har anmält sin produktion till elnätsföretaget. Underlaget för skattereduktionen består av de kilowattimmar förnybar el som har matats in i anslutningspunkten under kalenderåret, dock högst så många kilowattimmar el som tagits ut i anslutningspunkten under året. Underlaget för skattereduktionen får inte överstiga 30 000 kilowattimmar, vare sig per person eller per anslutningspunkt. Skattereduktionen uppgår till underlaget multiplicerat med 60 öre, dvs. maximalt 18 000 kronor. Företag får skattereduktion bara om villkoren i kommissionens regelverk för stöd av mindre betydelse är uppfyllda.

G.7 Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet

Fysiska personer som ger gåvor till vissa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som godkänts av Skatteverket kan få en skattereduktion motsvarande 25 procent av gåvans värde som dras av mot slutgiltig skatt. Gåvounderlaget som berättigar till skattereduktion får uppgå till högst 6 000 kronor per person och år, vilket innebär att skattereduktionen får uppgå till högst 1 500 kronor per person och år. Bestämmelserna om skattereduktion för gåvor till godkända gåvomottagare finns intagna i lagen (2019:453) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva, förordningen (2019:456) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva samt i 67 kap. 20–26 §§ IL.

G.8 Skattereduktion för installation av grön teknik

En ny skattereduktion för installation av grön teknik trädde i kraft 1 januari 2021 och ersätter de tidigare stöden till fysiska personer för solceller, lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon. Skattereduktionen ges för både arbets- och materialkostnader. Skattereduktion ges med 15 procent av de debiterade arbets- och materialkostnaderna för installation av solceller. För installation av lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon är motsvarande subventionsgrad 50 procent. Skattereduktionen får för ett beskattningsår uppgå till högst 50 000 kronor. Ordningmässigt räknas skattereduktionen av

direkt efter skattereduktionen för hushållsarbete och direkt före skattereduktionen för gåva.

G.9 Skattereduktion för boende i vissa glest befolkade områden (regional skattereduktion)

Fysiska personer boende i vissa glest befolkade områden, främst i Norrland och nordvästra Svealand, har rätt till en skattereduktion med 1 675 kronor per år att räkna av mot kommunal inkomstskatt (67 kap. 34 och 35 §§ IL). Fysiska personer som har företag vars resultat de själva beskattas för, t.ex. enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag, har också rätt till skattereduktion under förutsättning att reduktionen uppfyller villkoren för att utgöra ett stöd av mindre betydelse enligt EU:s regelverk om sådant stöd. Skattereduktionen infördes den 1 december 2020 och tillämpas från och med det beskattningsår som infaller efter den 31 december 2019.

H Skattskyldighet

H.1 Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund är, om bestämmelserna i 7 kap. 3–11 §§ IL är uppfyllda, befriade från skattskyldighet för all inkomst utom vissa rörelseinkomster.

H.2 Vissa kyrkor, hushållningssällskap, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar

Vissa juridiska personer är enligt 7 kap. 15 § IL befriade från skattskyldighet för all inkomst utom vissa rörelseinkomster.

H.3 Akademier, arbetslöshetskassor, vissa stiftelser m.m.

Juridiska personer som anges i 7 kap. 16 och 17 §§ IL är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Sådana juridiska personer är exempelvis akademier, allmänna undervisningsverk, arbetslöshetskassor och Nobelstiftelsen.

H.4 Ägare av vissa fastigheter

Ägare av fastigheter som avses i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) är enligt 7 kap. 21 § IL befriade från skattskyldighet för vissa typer av inkomster från fastigheterna.

I Skattefria transfereringar

I.1 Näringsbidrag

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningskrav som lämnas till näringsidkare för näringsverksamheten av bl.a. staten, Europeiska unionen, regioner och kommuner (29 kap. 2 § IL). Om bidraget används för finansiering av en icke avdragsgill utgift är bidraget i sin helhet att betrakta som en skatteutgift då sådana bidrag inte ska tas upp till beskattning (29 kap. 4 § IL). Om bidraget däremot används för finansiering av en tillgång som får skrivas av med årliga värdeminskningsskattavdrag är skatteutgiften enbart en skattecredit. Bidraget fungerar i dessa fall som en direktavskrivning. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

I.2 Avgångsvederlag till jordbrukare

Statliga avgångsvederlag till jordbrukare som upphör med sitt jordbruk ska inte tas upp till beskattning om jordbrukaren har fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till jordbruket, eller hade varit berättigad till att få sådant bidrag, om denne inte upphört med jordbruket (29 kap. 15 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

I.3 Bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden

Vissa bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden är pensionsgrundande enligt förordningen (1983:190) om pensionsgrundande konstnärsbidrag m.m. Eftersom bidraget är pensionsgrundande bör den betraktas som ersättning för utfört arbete. Från och med inkomståret 1999 beläggs bidragen med statlig ålderspensionsavgift (2 § 16 lagen [1998:676] om statlig ålderspensionsavgift). Skatteutgiften utgörs av särskild löneskatt med avdrag för den delen av pensionsavgiften som inte grundar förmån.

I.4 Flyttningsersättningar av allmänna medel

Ersättning för utgifter för flyttning när en skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttar till en ny bostadsort är skattefri, om ersättningen betalas av allmänna medel eller av arbetsgivaren (11 kap. 27 § IL). Om ersättningen för utgifter för flyttning också omfattar ersättning för körning med egen bil, ska denna ersättning dock tas upp till beskattning till den del den överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 § IL. Flyttningsbidrag som lämnas av arbetsmarknadsmyndigheter är skattefria. I de fall som ersättningen betalas av allmänna medel är den att betrakta som en skattefri transferering. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.5 Totalförsvarspliktigas och rekryters ersättningar och förmåner

Enligt 11 kap. 25 § IL är dag ersättningar och tillägg till sådana ersättningar, månadsersättningar, naturaförmåner, fältraktamenten, befattningspenningar, utbildningspremier, utryckningsbidrag samt avgångsvederlag till totalförsvarspliktiga eller till de som genomgår militär utbildning inom Försvarsmakten som rekryter skattefria. Familjebidrag till totalförsvarspliktiga eller till rekryter är skattepliktigt endast om bidraget betalas ut i form av näringsbidrag. Även annan personal inom det svenska totalförsvaret som avlönas enligt ovan beskrivna grunder är skattebefriade. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.6 Barnbidrag

Enligt 8 kap. 9 § IL är barnbidrag och förlängt barnbidrag inte skattepliktiga. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.7 Särskilt pensionstillägg

Särskilt pensionstillägg enligt 73 kap. socialförsäkringsbalken är enligt 11 kap. 32 § IL skattefritt. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.8 Handikappersättning m.m.

Ersättningar förknippade med nedsatt funktionsförmåga är, i enlighet med 8 kap. 15-20 §§ IL, skattefria. Dessa innefattar bl.a. handikappersättning, vissa försäkringsersättningar, bidrag till handikappade för att skaffa eller anpassa motorfordon,

hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag som betalas ut av kommunala eller landstingsmedel till en vårdbehövande. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.9 Bistånd

Bistånd enligt socialtjänstlagen (2001:453) och liknande ersättningar är skattefria (8 kap. 11 § IL). Detta gäller också bistånd enligt lagen (1994:137) om mottagande av asylsökande m.fl. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.10 Underhållsstöd

Underhållsstöd enligt 18 kap. socialförsäkringsbalken är skattefritt (8 kap. 9 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.11 Bidrag till adoption

Bidrag till adoption är enligt 8 kap. 9 § IL skattefritt. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.12 Bostadstillägg

Bostadstillägg och boendetillägg enligt socialförsäkringsbalken samt kommunalt bostadstillägg till handikappade är enligt 8 kap. 10 § IL skattefria. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.13 Bostadsbidrag

Enligt 8 kap. 10 § IL är bostadsbidrag enligt socialförsäkringsbalken skattefria. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.14 Studiestöd m.m.

Enligt 11 kap. 34 § IL är vissa ersättningar i samband med studier skattefria. Detta gäller t.ex. studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395). Enligt 11 kap. 35 § IL är vissa ersättningar som lämnas till deltagare i arbetslivsinriktad rehabilitering och arbetsmarknadspolitiska program skattefria. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.15 Skattefria pensioner

En andel av barnpension och en andel av livränta är skattefria (11 kap. 37–40 §§ IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.16 Äldreförsörjningsstöd

Äldreförsörjningsstöd enligt 74 kap. socialförsäkringsbalken och liknande ersättningar är skattefria (8 kap. 11 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

I.17 Ersättningar till nyanlända invandrare

Ersättningar enligt lagen (2010:197) om etableringsinsatser för vissa nyanlända invandrare är skattefria (8 kap. 13 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 8 april 2021

Närvarande: statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Bolund, Johansson, Hultqvist, Andersson, Damberg, Shekarabi, Ygeman, Linde, Ekström, Eneroth, Dahlgren, Ernkrans, Lindhagen, Stenevi, Olsson Fridh

Föredragande: statsrådet Andersson

Regeringen beslutar skrivelsen 2020/21:98
Redovisning av skatteutgifter 2021