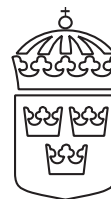


Regeringens skrivelse

2017/18:27



Riksrevisionens rapport om regeringens skatteutgiftsredovisning

Skr.
2017/18:27

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 19 oktober 2017

Ylva Johansson

Magdalena Andersson
(Finansdepartementet)

Skrivelsens huvudsakliga innehåll

Riksrevisionen har granskat regeringens skatteutgiftsredovisning. Riksrevisionen motiverar granskningen med att skatteutgifter uppgår till stora belopp och att riksdagen har uttalat att redovisningen av skatteutgifter ska gå i en riktning som innebär att de kan prövas på samma sätt som utgifter på anslag.

Riksrevisionen drar tre övergripande slutsatser av granskningen. Den första är att redovisningen av nya skatteutgifter i huvudsak är i linje med granskningens bedömningsgrunder. Den andra är att det finns utrymme att förtydliga jämförelsenormen. Därtill drar Riksrevisionen slutsatsen att redovisningen av skatteutgifter inte lever upp till de uttalanden som riksdagen och regeringen har gjort om att skatteutgifter bör kunna prövas på motsvarande sätt som utgifter på anslag.

Regeringen avser att i större utsträckning förtydliga och förklara väsentliga förändringar av skatteutgiftsprognoserna i förhållande till tidigare prognoser, vilket också är relevant för att följa hur skatteutgifterna utvecklas i förhållande till de mål som riksdagen har beslutat. Regeringen prövar löpande både nya och existerande skatteutgifter mot de skattepolitiska riktlinjerna inom ramen för budgetarbetet.

I och med denna redovisning anser regeringen att Riksrevisionens rapport är slutbehandlad.

Innehållsförteckning

1	Ärendet och dess beredning	3
2	Riksrevisionens iakttagelser.....	3
3	Regeringens bedömning av Riksrevisionens iakttagelser	4
4	Regeringens åtgärder med anledning av Riksrevisionens iakttagelser	4
Bilaga	Riksrevisionens rapport om regeringens skatteutgiftsredovisning.....	7
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 19 oktober 2017	73

1 Ärendet och dess beredning

Skr. 2017/18:27

Den 18 maj 2017 överlämnade riksdagen Riksrevisionens granskningsrapport Regeringens skatteutgiftsredovisning – som riksdagen vill ha den? (RiR 2017:12) till regeringen. I denna skrivelse behandlar regeringen de iakttagelser och rekommendationer som Riksrevisionen har redovisat i rapporten.

2 Riksrevisionens iakttagelser

Riksrevisionen drar tre övergripande slutsatser av granskningen. Den första är att redovisningen av nya skatteutgifter i huvudsak är i linje med granskningens bedömningsgrunder. Den andra är att det finns utrymme att förtydliga jämförelsenormen. Därtill drar Riksrevisionen slutsatsen att redovisningen av skatteutgifter inte lever upp till de uttalanden som riksdagen och regeringen har gjort om att skatteutgifter bör kunna prövas på motsvarande sätt som utgifter på anslag. Med beaktande av vad som framkommit i granskningen rekommenderar Riksrevisionen regeringen

- att i redovisningen av befintliga skatteutgifter redovisa och förklara väsentliga förändringar av skatteutgiftsprognoserna i förhållande till tidigare prognoser
- att utveckla redovisningen av skatteutgifter på utgiftsområde så att skatteutgifterna ingår i redovisningen av hur verksamheten utvecklats i förhållande till de av riksdagen beslutade målen
- att i propositioner som innebär skatteutgifter motivera varför skatteutgifter väljs i stället för stöd på budgetens utgiftssida.

Riksrevisionens bedömningsgrunder för granskningen av redovisningen av skatteutgifter baseras på budgetlagen och de skattepolitiska riktlinjerna. Riksrevisionens granskning utgår från tre huvudsakliga bedömningsgrunder.

- Jämförelsenormen bygger på principen om enhetlig beskattning.
- Likartade krav kan ställas på beredningen och redovisningen av skatteutgifter och utgifter på anslag.
- Särskilda redovisningskrav kan ställas vid införandet av nya skatteutgifter.

3 Regeringens bedömning av Riksrevisionens iakttagelser

Enligt de skattepolitiska riktlinjerna som riksdagen antog 2015 (prop. 2014/15:100 avsnitt 5.5, bet. 2014/15:FiU20, rskr. 2014/15:254) är en viktig princip för skattepolitiken, som bidrar till ett legitimt och rättvist skattesystem, att skattereglerna ska vara generella, med breda skattebaser och skattesatser som är väl avvägda gentemot målen för den ekonomiska politiken. Generella och tydliga regler, utan komplicerade gränsdragningar, bidrar till förståelse och legitimitet för skattesystemet och minskar även utrymmet och riskerna för fel och fusk. En sådan utformning av regelverket säkerställer skatteintäkter för en långsiktig finansiering av den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Avsteg från denna princip kan i vissa fall motiveras av explicita krav på styrning eller av samhällsekonomiska effektivitetsskäl.

Skatteutgifter, dvs. stöd till hushåll och företag på budgetens inkomstsida till följd av särregler, t.ex. nedsatt skatt på vissa varor och tjänster, bör därför regelbundet omprövas. I första hand bör stöd på budgetens inkomstsida undvikas och stöden bör åtminstone prövas på samma sätt som vanliga utgifter i den årliga budgetprocessen. I undantagsfall kan administrativa kostnader motivera att skatteutgifter väljs framför stöd på budgetens utgiftssida.

En åiterrapportering av skatteutgifterna sker i utgiftsbilagorna i budgetpropositionen. Vid denna åiterrapportering redovisas även nytillkomna och reviderade skatteutgifter. Däremot görs i normalfallet ingen uppdatering inför budgetpropositionen av de skatteutgifter som regeringen varje år redovisar till riksdagen i sin skrivelse Redovisning av skatteutgifter.

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 är 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 i skrivelsen Redovisning av skatteutgifter utgår jämförelsenormen från enhetlig beskattning.

4 Regeringens åtgärder med anledning av Riksrevisionens iakttagelser

Regeringen avser att i större utsträckning förtydliga och förklara väsentliga förändringar av skatteutgiftsprognoserna i förhållande till tidigare prognoser, vilket också är relevant för att följa hur skatteutgifterna utvecklas i förhållande till de mål som riksdagen har

beslutat. Regeringen prövar löpande både nya och existerande skatteutgifter mot de skattepolitiska riktlinjerna inom ramen för budgetarbetet. Exempelvis har skatteutgifterna för koldioxidskatt omprövats och i budgetpropositionen för 2016 föreslogs ett stegvist slopande av nedsättningen av koldioxidskatten för uppvärmningsbränslen inom vissa sektorer utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter. Regeringen avser att i kommande propositioner både redogöra för när ett förslag innebär att en befintlig skatteutgift slopas, och tydligare motivera varför ett förslag som läggs fram inom skatteområdet och som innebär avsteg från normen för enhetlig beskattning väljs i stället för stöd på budgetens utgiftssida. I och med denna redovisning anser regeringen att Riksrevisionens rapport är slutbehandlad. Skr. 2017/18:27

Regeringens skatteutgifts- redovisning

– som riksdagen vill ha den?

RIR 2017:12



RIKSREVISIONEN

Riksrevisionen är en myndighet under riksdagen med uppgift att granska den verksamhet som bedrivs av staten. Vårt uppdrag är att genom oberoende revision skapa demokratisk insyn, medverka till god resursanvändning och effektiv förvaltning i staten.

Riksrevisionen bedriver både årlig revision och effektivitetsrevision. Denna rapport har tagits fram inom effektivitetsrevisionen, vars uppgift är att granska hur effektiv den statliga verksamheten är. Effektivitetsgranskningar rapporteras sedan 2011 direkt till riksdagen.

RIKSREVISIONEN

ISBN 978-91-7086-440-7

RIR 2017:12

OMSLAGETS ORIGINALFOTO: MELPOMENE – STOCK.ADOBE.COM

TRYCK: RIKSDAGENS INTERNTYCKERI, STOCKHOLM 2017

EN GRANSKNINGSRAPPORT FRÅN RIKSREVISIONEN

TILL RIKSDAGEN

DATUM: 2017-05-10
DNR: 3.1.1-2016-0952
RIR 2017:12

Härmed överlämnas enligt 9 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. följande granskningsrapport över effektivitetsrevisionen:

Regeringens skatteutgiftsredovisning

– som riksdagen vill ha den?

Riksrevisionen har granskat regeringens redovisning av skatteutgifter. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport. Den innehåller slutsatser och rekommendationer som avser regeringen.

Företrädare för Finansdepartementet har fått tillfälle att faktagranska och i övrigt lämna synpunkter på ett utkast till rapporten. Riksrevisionen vill tacka referenspersonen Per Molander för synpunkter.

Riksrevisor Ingvar Mattson har beslutat i detta ärende. Revisionsledare Peter Johansson har varit föredragande. Revisor Amina Peco och tf. enhetschef Håkan Jönsson har medverkat i den slutliga handläggningen.

Ingvar Mattson

Peter Johansson

För kännedom:

Regeringen, Finansdepartementet

Skr. 2017/18:27
Bilaga

REGERINGENS SKATTEUTGIFTSREDOVISNING – SOM RIKSDAGEN VILL HA DEN?

RIKSREVISIONEN

Innehåll

Sammanfattning och rekommendationer	5
1 Inledning	9
1.1 Bakgrund och motiv till granskning	9
1.2 Tidigare granskningar	10
1.3 Syfte, frågeställningar och avgränsningar	11
1.4 Bedömningsgrunder	12
1.5 Metod och urval	14
1.6 Disposition	15
2 Bakgrund	17
2.1 Skatteutgiftsredovisningen i ett budgetperspektiv	17
2.2 Identifiering av skatteutgifter	18
2.3 Skrivelsen och dess hantering	18
2.4 Redovisning av skatteutgifter på utgiftsområden	20
3 Jämförelsenormen	22
3.1 Bakgrund	22
3.2 Frågeställning, bedömningsgrund och metod	23
3.3 Iakttagelser rörande jämförelsenormen	24
3.4 Slutsatser	26
4 Prognoser	27
4.1 Bakgrund	27
4.2 Frågeställning, bedömningsgrund och metod	27
4.3 Iakttagelser rörande prognoserna	27
4.4 Slutsats	32
5 Redovisningen på utgiftsområden	33
5.1 Bakgrund	33
5.2 Frågeställning, bedömningsgrund och metod	33
5.3 Iakttagelser rörande redovisningen på utgiftsområde	34
5.4 Slutsatser	36
6 Nya skatteutgifter	37
6.1 Bakgrund och urval	37
6.2 Frågeställning, bedömningsgrund och metod	37
6.3 Iakttagelser rörande nya skatteutgifter	38
6.4 Slutsatser	40
Referenser	42
Bilaga 1. Urval av skatteutgifter	45
Bilaga 2. Prognoser	51
Referenser bilagor	62

Skr. 2017/18:27
Bilaga

REGERINGENS SKATTEUTGIFTSREDOVISNING – SOM RIKSDAGEN VILL HA DEN?

RIKSREVISIONEN

Sammanfattning och rekommendationer

Bakgrund

Skatteutgifter är i huvudsak stöd som uppstår genom särregler i skattelagstiftningen. För att kunna avgöra om det rör sig om en skatteutgift och till vilket belopp den uppgår måste det finnas en jämförelsenorm för skattesystemet. Det är i avvikelsen mellan jämförelsenorm och skatteregler som skatteutgiften uppstår. Exempelvis är normen för mervärdesskatt att all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster ska beskattas med en skattesats om 25 procent. Om momsskattesatsen på vissa varor eller tjänster är lägre än den generella skattesatsen föreligger en skatteutgift, eftersom skattesatsen avviker från normen. Denna skatteutgift innebär en skattelättnad som kommer hushåll och företag till del. En grundläggande tanke med skatteutgiftsredovisningen är att skatteutgifter är stöd genom skattelättnader, att dessa stöd kan jämföras med utgifter som redovisas på statsbudgetens utgiftssida och att skatteutgifter därför ska synliggöras genom att redovisas.

Redovisning av skatteutgifter inleddes i samband med att en ny budgetprocess infördes vid mitten av 1990-talet. För att synliggöra stöd till hushåll och företag som utgår i form av skatteutgifter har regeringen sedan 1996 årligen utgett en särskild redovisning av dessa. Till en början utgav regeringen redovisningen i en bilaga till den ekonomiska vårpropositionen, men sedan 2008 redovisas skatteutgifterna i en skrivelse som överlämnas till riksdagen samtidigt som den ekonomiska vårpropositionen. En formell bestämmelse infördes år 2011 efter att riksdagen beslutat att det i budgetlagen ska framgå att regeringen varje år ska redovisa skatteutgifter för riksdagen.

Granskningens motiv och syfte

Granskningen motiveras av att skatteutgifter uppgår till stora belopp och att riksdagen har uttalat att redovisningen av skatteutgifter ska gå i en riktning som innebär att de kan prövas på samma sätt som utgifter på anslag. Syftet med granskningen är därför att bedöma om regeringens redovisning av skatteutgifter är i linje med de uttalanden som riksdagen har gjort om att skatteutgifter bör kunna prövas på samma sätt som utgifter på anslag. Granskningen utgår från två revisionsfrågor.

- Utgår redovisningen av skatteutgifter från en tydlig jämförelsenorm?
- Är skatteutgifter redovisade så att de i budgetprocessen kan prövas på motsvarande sätt som stöd på budgetens utgiftssida?

Bedömningsgrunder

I budgetlagen bestäms att regeringen årligen ska redovisa skatteutgifter till riksdagen utan att det preciseras hur redovisningen av skatteutgifter ska utformas. Bedömningsgrunderna för granskningen har därför tagits fram med hjälp av bl.a. uttalanden från regering och riksdag i samband med 2011 års reformering av budgetlagen och de riktlinjer för skattepolitiken som antagits av riksdagen. De tre huvudsakliga bedömningsgrunderna är följande.

- Jämförelsenormen bygger på principen om enhetlig beskattning.
- Likartade krav kan ställas på beredning och redovisning av skatteutgifter och utgifter på anslag.
- Särskilda redovisningskrav kan ställas vid införandet av nya skatteutgifter.

Genomförande

I granskningen undersöks regeringens redovisning av nya och befintliga skatteutgifter under åren 2006–2016. Undersökningen av skatteutgifter har avgränsats till ett urval bestående av de 15 skatteutgifter som uppgick till störst belopp 2015. Sammantaget utgjorde dessa 70 procent av beloppet för samtliga kvantifierade skatteutgifter samma år.

Undersökningarna fokuserar på hur regeringen beskrivit jämförelsenormen, redovisat skatteutgiftsprognoserna, redovisat nya skatteutgifter samt redovisat skatteutgifterna på utgiftsområde. Den huvudsakliga metoden är dokumentstudier. Källorna utgörs främst av regeringens skrivelser, av utgiftsområdesbilagor till budgetpropositionen samt propositioner där regeringen lagt fram förslag om nya skatteutgifter. Dokumentstudierna har kompletterats med intervjuer med tjänstemän vid Finansdepartementet under hösten 2016.

Riksrevisionens slutsatser

Riksrevisionen drar tre övergripande slutsatser av granskningen. Den första är att redovisningen av nya skatteutgifter i huvudsak är i linje med granskningens bedömningsgrunder. Den andra är att det finns utrymme att förtydliga jämförelsenormen. Därtill drar Riksrevisionen slutsatsen att redovisningen av skatteutgifter inte lever upp till de uttalanden som riksdag och regering har gjort om att skatteutgifter bör kunna prövas på motsvarande sätt som utgifter på anslag.

Jämförelsenormen

I skatteutgiftsredovisningen beskriver regeringen den jämförelsenorm som redovisningen utgår från. Riksrevisionens genomgång av hur jämförelsenormen beskrivits i regeringens skatteutgiftsredovisning visar att jämförelsenormen utgår från principen

om enhetlig beskattning. Genomgången visar också att beskrivningen av jämförelsenormen ändrats utan att det klart framgår om den ändrade texten ska uttrycka att jämförelsenormen förändrats och vad en förändring i sådant fall innebär för skatteutgiftsredovisningen. Det kan vidare konstateras att normen skulle bli tydligare om regeringen redovisade hur den tolkat denna i förhållande till ändrade skatteregler som inte redovisas som skatteutgifter.

Prognoser

I granskningen har vidare iakttagits att regeringens prognoser för enskilda skatteutgifter har förändrats mellan skrivelser utan att detta redovisats och förklarats på motsvarande sätt som för utgifter på anslag. Av granskningen framgår att regeringen har reviderat skatteutgiftsprognoserna för dels enskilda år, dels utvecklingen under prognosperioden. En del förändringar har inneburit att de prognostiserade skatteutgifterna har reviderats upp med relativt stora belopp i förhållande till tidigare prognoser. Vidare visar granskningen att en tredjedel av skatteutgifterna inte har kvantifierats alls.

Om de ovannämnda revideringarna hade avsett utgifter på anslag hade dessa redovisats och förklarats av regeringen i enlighet med budgetlagen. Ändrade utgiftsprognoser för utgifter på anslag blir på detta sätt föremål för riksdagens uppmärksamhet och behandling på ett sätt som inte blir fallet vid reviderade prognoser för skatteutgifter.

Redovisning på utgiftsområde

Skatteutgiftsprognoserna i regeringens skrivelse återrapporteras i den redovisning av skatteutgifter som görs i utgiftsområdesbilagorna till budgetpropositionen. Redovisningen av skatteutgifter på utgiftsområden motiveras av att skatteutgifter på motsvarande sätt som utgifter på anslag kan ha införts som åtgärd inom ett specifikt utgiftsområde och att de påverkar budgetsaldot.

Redovisningen i utgiftsområdesbilagorna skiljer sig dock åt mellan skatteutgifter och utgifter på anslag. I granskningen iaktas att alla utom en av de undersökta skatteutgifterna redovisats på det utgiftsområde till vilken den hänförts i regeringens skrivelse. För de skatteutgifter som redovisas på utgiftsområde framgår dock inte motsvarande information om utgiftsutvecklingen som för utgifter på anslag. Med undantag för skatteutgiften till följd av stöd för nystartsjobb ingår inte skatteutgifterna i resultatredovisningen, och med undantag för skatteutgiften till följd av nedsatt mervärdesskattesats på livsmedel motiveras inte varför skatteutgiften placerats på det specifika utgiftsområdet.

Riksrevisionens slutsats är därför att redovisningen av skatteutgifter på utgiftsområde görs utan att skatteutgifterna tydligt kopplas till målen för utgiftsområdet. Att skatteutgifterna inte ingår i resultatredovisningen innebär att det inte på motsvarande sätt

som för utgifter på anslag går att utläsa hur skatteutgifter bidrar till de av riksdagen satta målen för utgiftsområdet.

Nya skatteutgifter

Granskningen av hur regeringen hanterat nya skatteutgifter visar att den i enlighet med bestämmelserna i riksdagsordningen anger skäl för de åtgärder som medfört nya skatteutgifter. Vidare visar undersökningen att åtgärdernas budgeteffekter beräknats och att dessa redovisats i s.k. reformtabeller. I den meningen redovisas nya skatteutgifter på motsvarande sätt som utgifter på anslag.

Däremot uppfyller inte redovisningen av nya skatteutgifter det särskilda krav på redovisning som Riksrevisionen ställt upp med beaktande av de av riksdagen antagna riktlinjerna för skattepolitiken. Kravet är att regeringen motiverar varför en åtgärd som innebär skatteutgifter ska införas. Det framgår därför inte varför regeringen gör avsteg från principen om generella skatteregler som uttrycks i riktlinjerna för skattepolitiken.

Rekommendationer

Med beaktande av vad som framkommit i granskningen rekommenderar Riksrevisionen regeringen

- att i redovisningen av befintliga skatteutgifter redovisa och förklara väsentliga förändringar av skatteutgiftsprognoserna i förhållande till tidigare prognoser
- att utveckla redovisningen av skatteutgifter på utgiftsområde så att skatteutgifterna ingår i redovisningen av hur verksamheten utvecklats i förhållande till de av riksdagen beslutade målen
- att i propositioner som innebär skatteutgifter motivera varför skatteutgifter väljs i stället för stöd på budgetens utgiftssida.

1 Inledning

1.1 Bakgrund och motiv till granskning

Huvuddelen av statens stöd till företag och hushåll är utgifter som redovisas på anslag i statens budget. En del stöd ges dock via särregler i skattelagstiftningen och utgör därmed stöd som utgår på budgetens inkomstsida i form av skattelättnader. Sådana stöd kallas skatteutgifter.¹ Begreppet myntades i USA på 1960-talet. Syftet med att uppmärksamma skatteutgifter var att synliggöra de stöd till hushåll och företag som finns på budgetens inkomstsida och därigenom få en uppfattning om den totala mängden stöd som staten utger.² Sedan dess har fler och fler länder börjat redovisa beräkningar av skatteutgifter, och bl.a. OECD har gjort internationella sammanställningar.³

En förutsättning för att definiera en skatteutgift och avgöra till vilket belopp den uppgår är att särreglerna kan identifieras. För att detta ska vara möjligt krävs en jämförelsenorm för skattesystemet. Skatteutgifter uppstår per definition när skatte-reglerna avviker från jämförelsenormen. Normens utformning är således avgörande för skatteutgiftsredovisningen.

Denna granskning inriktas på regeringens redovisning av skatteutgifter. Under perioden 1996–2007 redovisade regeringen skatteutgifter för riksdagen i en bilaga till den ekonomiska vårpropositionen. Sedan 2008 sker redovisningen i en separat skrivelse som regeringen avger under våren. År 2016 fanns sammanlagt 173 skatteutgifter. Enligt redovisningen uppgick de saldpåverkande skatteutgifterna till 183 mdkr 2016, vilket motsvarade drygt 15 procent av de takbegränsade utgifterna för 2016.⁴

Att skatteutgifterna uppgår till betydande belopp motiverar en granskning av redovisningen. En granskning motiveras även av att regeringen och riksdagen har uttalat att redovisningen av skatteutgifter ska gå i en riktning som innebär att de kan prövas på samma sätt som utgifter på anslag. I de riktlinjer för skattepolitiken som riksdagen antog 2008 och 2015 anges t.ex. att skatteregler ska vara generella såvida det inte finns särskilda skäl att använda skattereglerna som styrmedel. I riktlinjerna uttrycks

¹ Se t.ex. skr. 2015/16:98, s. 11. Definitionen av skatteutgifter skiljer sig åt mellan olika länder, se OECD (2010), s. 15–16.

² För arbeten om skatteutgifter, se t.ex. Burton och Sadiq (2013); Boije (2002); Jacobsen m.fl. (2010).

³ OECD (2010).

⁴ Skr. 2015/16:98, s. 17. Regeringen påpekar att uppgifter om den samlade omfattningen bör tolkas med försiktighet. Det finns även så kallade skattesanktioner som uppstår när avvikelser från normen innebär att skatteinkomsterna blir högre än vad de skulle blivit enligt normen (se avsnitt 2.2). Skattesanktionerna motsvarade 33 mdkr 2016. Enligt prognos i prop. 2016/17:1, s. 490 uppgår de takbegränsade utgifterna till 1 196,9 mdkr.

vidare att stöd på budgetens inkomstsida i första hand bör undvikas eller åtminstone prövas på samma sätt som vanliga utgifter i den årliga budgetprocessen.⁵

1.2 Tidigare granskningar

När skatteutgifter har uppmärksammats internationellt har fokus riktats mot dels hanteringen och redovisningen av skatteutgifter i budgetsammanhang, dels deras effektivitet som styrmedel.

Den amerikanska motsvarigheten till Riksrevisionen, Government Accountability Office (GAO), har med hänvisning till vikten av att såväl allmänhet som beslutsfattare har goda beslutsunderlag förespråkat att skatteutgifter ska redovisas i budgeten och utvärderas på motsvarande sätt som andra politiska styrmedel.⁶ Den brittiska revisionsmyndigheten, National Audit Office (NAO), har på liknande sätt granskat arbetet med att upprätta, rapportera och följa upp information om bl.a. skatteutgifters kostnadsutveckling, att utvärdera dem som styrmedel samt att identifiera och agera vid tecken på missbruk av lättnaderna.⁷ OECD har undersökt hur ett antal länder redovisar skatteutgifter och vilka utmaningar som är förknippade med att integrera redovisningen i budgetprocessen.⁸

Riksrevisionen har tidigare granskat beredningen och redovisningen av nya och befintliga skatteutgifter. Utgångspunkten för den granskningen var att det av budgetdisciplinära skäl kunde ställas motsvarande krav på beredningen och redovisningen av skatteutgifter som för utgiftsanslag. I granskningen undersöktes om regeringen tagit fram tillfredsställande underlag inför beslut om nya skatteutgifter och om redovisningen av skatteutgifter gav tillräckligt underlag för en fortlöpande prövning av dessa.⁹

Riksrevisionen fann att skatteutgiftsredovisningen i några avseenden brast i ändamålsenlighet och i transparens. Skatteutgiftsredovisningen hade inte resulterat i att skatteutgifter följdes upp systematiskt i budgetpropositionens resultatredovisning. Vad avsåg beredning och redovisning av nya skatteutgifter fann Riksrevisionen att underlaget inte tillräckligt belyste alla relevanta konsekvenser inför budgetbesluten. Regeringen lämnade sällan förslag på finansiering vid införande av nya skatteutgifter, vilket innebar att prövningen inte blev lika noggrann som för utgiftsanslag. Det förekom att regeringen inte hade budgetberäknat skatteutgifterna.

Riksrevisionen rekommenderade regeringen att ta initiativ till en översyn av skatteutgiftsredovisningen för att göra den mer transparent och att nya skatteutgifter

⁵ Prop. 2007/08:100, s. 77; bet. 2007/08:FiU20, s.59; prop. 2014/15:100, s. 105; bet. 2014/15:FiU20, s. 77. Se även ytr. 2014/15:SkU7y.

⁶ GAO (2005).

⁷ NAO (2014).

⁸ OECD (2010).

⁹ Riksrevisionen (2007).

borde prövas mot ett antal förutbestämda kriterier för bättre belysning. Regeringen rekommenderades också att se över hur skatteutgifter ska hanteras i det finanspolitiska ramverket.

Finanspolitiska rådet uppmärksammade skatteutgifter med anledning av risken att dessa kan användas för att kringgå utgiftstaket. Rådet uppmärksammade att så skett och menade att skatteutgifter var problematiska också eftersom de inte var föremål för samma noggranna budgetprövning som utgifter på anslag. Rådet föreslog därför att regeringen skulle inleda en översyn av skatteutgiftsredovisningen. Rådet föreslog även att regeringen i linje med vad Riksrevisionen rekommenderat borde pröva nya skatteutgifter mot ett antal förutbestämda kriterier samt se över hanteringen av skatteutgifter i det finanspolitiska ramverket. I det sammanhanget nämnde rådet att skatteutgifter skulle kunna inordnas under utgiftstaket eller att ett särskilt tak skulle kunna skapas för nya skatteutgifter.¹⁰

1.3 Syfte, frågeställningar och avgränsningar

Riksdag och regering har uttalat att skatteutgifter i princip bör kunna prövas på samma sätt som utgifter på anslag. Syftet med denna granskning är att bedöma om regeringens redovisning av skatteutgifter är i linje med de uttalanden som riksdagen har gjort om att skatteutgifter i princip bör kunna prövas på samma sätt som utgifter på anslag. Granskningen koncentreras till två frågeställningar.

- Utgår redovisningen av skatteutgifter från en tydlig jämförelsenorm?
- Är skatteutgifter redovisade så att de i budgetprocessen kan prövas på motsvarande sätt som stöd på budgetens utgiftssida?

Den första frågeställningen bildar ett fundament för att besvara den andra frågan, som är den huvudsakliga granskningsfrågan. Motivet till den första frågan är att jämförelsenormen är helt avgörande för hur skatteutgifterna redovisas eftersom dessa inte kan beräknas utan en jämförelsenorm. Den andra frågan omfattar redovisningen av befintliga skatteutgifter och redovisningen vid införandet av nya skatteutgifter.

Skatteutgifternas effektivitet som styrmedel har tidigare uppmärksammats. Den här granskningen berör inte denna fråga. Granskningen omfattar inte heller en undersökning av jämförelsenormen som sådan och huruvida det enligt normen finns skatteutgifter som inte redovisas som skatteutgifter. Vidare omfattar granskningen inte frågan om förutsättningarna att integrera behandlingen av skatteutgifter i budgetprocessen.

¹⁰ Finanspolitiska rådet (2008). Se även Molander och Paulsson (2008), s. 15–16.

1.4 Bedömningsgrunder

Enligt budgetlagen (2011:203) ska regeringen varje år lämna en redovisning av skatteutgifter till riksdagen.¹¹ Hur denna redovisning ska utformas regleras inte närmare i lagen. I regeringens skrivelse där skatteutgifterna numera redovisas anges att det finns två syften med skatteutgiftsredovisningen. Det mest centrala är att synliggöra de stöd till hushåll och företag som finns på budgetens inkomstsida. Avsikten med redovisningen i denna del är att ge ett bredare underlag för prioriteringen mellan olika stöd. Det andra syftet är att beskriva graden av enhetlighet i skattereglerna.¹²

Denna granskning utgår från tre huvudsakliga bedömningsgrunder.

- Jämförelsenormen bygger på principen om enhetlig beskattning.
- Likartade krav kan ställas på beredning och redovisning av skatteutgifter och utgifter på anslag.
- Ett särskilt redovisningskrav kan ställas vid införandet av nya skatteutgifter.

Dessa bedömningsgrunder beskrivs utförligare nedan.

1.4.1 Jämförelsenormen bygger på principen om enhetlig beskattning

Finansutskottet har uttryckt att enhetlig beskattning alltså är ett krav på skattepolitiken.¹³ I det arbete som kom att ligga till grund för skatteutgiftsredovisningen påpekades vikten av att normen är stabil över tid, vilket även uttryckts av regeringen.¹⁴ Riksrevisionen bedömer därför att skatteutgiftsredovisningen ska utgå från en stabil jämförelsenorm och att jämförelsenormen ska utgå från principen om enhetlig beskattning.

Bedömningsgrunden är i linje med att ett av skatteutgiftsredovisningens syften är att beskriva graden av enhetlighet i skattereglerna. Principen om enhetlig beskattning var en viktig utgångspunkt för 1990–1991 års skattereform. Skatteutskottet har uttryckt att redovisningen av skatteutgifter inte ska utvecklas på ett sätt som gör den mindre informativ när det gäller avvikelser från grundläggande principer i skattesystemet.¹⁵

1.4.2 Likartade krav kan ställas på beredning och redovisning av skatteutgifter och utgifter på anslag

Regeringen framhöll i propositionen om en reformerad budgetlag att det i syfte att upprätthålla god budgetdisciplin bör ställas i princip likartade krav på beredning

¹¹ 10 kap. 4 § budgetlagen (2011:203).

¹² Skr. 2015/16:98, s. 11. Se även prop. 2010/11:40, s. 48.

¹³ Bet. 2010/11:FiU1, s. 70. Se även prop. 2010/11:40, s. 49.

¹⁴ SOU 1995:36, bilaga 4, s. 6; prop. 1995/96:150, bilaga 3, s. 2.

¹⁵ Ytr. 2010/11:SkU1, s. 9.

och redovisning av skatteutgifter som på beredning och redovisning av utgifter på anslag.¹⁶ Finansutskottet välkomnade regeringens förslag och såg det som ett steg i riktning mot att budgetpröva skatteutgifter på samma sätt som stöd på budgetens utgiftssida.¹⁷

Kraven på redovisningen av befintliga skatteutgifter

Att i princip likartade krav kan ställas på beredning och redovisning av befintliga skatteutgifter som beredning och redovisning för utgifter på anslag innebär att bedömningsgrunden utgår ifrån budgetlagens och riksdagsordningens (2014:801) bestämmelser på området. I budgetlagen anges bl.a. att regeringen noggrant ska följa hur statens inkomster och utgifter utvecklas i förhållande till beräknade och beslutade belopp. Regeringen ska vidare förklara väsentliga skillnader mellan budgeterade belopp och beräknat utfall för det innevarande budgetåret.¹⁸

Att utgifter i förslaget till statens budget ska hänföras till utgiftsområden (UO) framgår av riksdagsordningen.¹⁹ I budgetlagen finns också bestämmelser om att budgetpropositionen ska innehålla en redovisning av de resultat som uppnåtts i verksamheten i förhållande till de av riksdagen beslutade målen. Redovisningen ska vara anpassad till utgiftsområdena om utgifterna hänförs dit.²⁰ I detta sammanhang kan det nämnas att finansutskottet uttryckt att bestämmelsen om obligatorisk redovisning av skatteutgifter skulle kunna innebära att resultatredovisningen på utgiftsområdena ska innehålla en redovisning av resultaten av skatteutgifterna.²¹

Nya skatteutgifter ska konkurrera med utgifter om budgetutrymme

En förutsättning för att beredningen av nya skatteutgifter ska kunna sägas ske på motsvarande sätt som av utgifter är att de konkurrerar om det budgetmässiga utrymmet.²² Detta kräver åtminstone att skatteutgifternas påverkan på offentlig sektors finansiella sparande beräknas och att beräkningarna redovisas för riksdagen inom ramen för budgetprocessen. Det kan därutöver diskuteras om införandet av nya skatteutgifter ska föranleda en justering av utgiftstaket, i enlighet med de principer som regeringen uttryckt i skrivelsen *Ramverk för finanspolitiken*.²³ I skrivelsen anger regeringen tre principer för teknisk justering av utgiftstaket. En av dessa är att förändringar som påverkar det offentliga åtagandet utan att påverka de takbegränsade

¹⁶ Prop. 2010/11:40, s. 48.

¹⁷ Ytr. 2010/11:FiU2y, s. 9. I bet. 2010/11:KU14, s. 33, anger konstitutionsutskottet att det inte gör en annan bedömning än finansutskottet.

¹⁸ 9 kap. 1 § budgetlagen (2011:203).

¹⁹ 9 kap. 5 § och 11 kap. 18 § riksdagsordningen (2014:801).

²⁰ 10 kap. 3 § budgetlagen (2011:203).

²¹ Ytr. 2010/11:FiU2y, s. 9; bet. 2010/11:KU14, s. 33. Finansutskottet hänvisar till att resultatredovisningen enligt författningskommentaren till 10 kap. 3 § budgetlagen (2011:203) ska relateras till verksamheten som helhet.

²² Riksrevisionen (2007), s. 27.

²³ Skr. 2010/11:79, s. 28.

utgifterna bör föranleda tekniska justeringar för att inte takets avsedda stramhet ska urholkas. En annan princip är att tekniska justeringar bör göras vid omläggningar från brutto- till netto-redovisning, t.ex. då utgifter krediteras mot skattekonto.

1.4.3 Ett särskilt redovisningskrav kan ställas vid införandet av nya skatteutgifter

Utöver vad som föreskrivs i budgetlagen och riksdagsordningen kan ytterligare ett krav ställas på redovisningen i förslag till regeländringar som innebär skatteutgifter. Kravet är att regeringen redogör för skälen att införa en åtgärd på budgetens inkomstsida i stället för att införa den på utgiftssidan. I internationella rekommendationer om skatteutgiftsredovisning har det framhållits att ett av flera möjliga kriterier som bör vara uppfyllt när en ny skatteutgift införs är att det ska visas att en skatteutgift är mer effektiv än en åtgärd på utgiftssidan.²⁴ Att regeringen särskilt redovisar varför den föreslår en åtgärd på inkomstsidan i stället för på utgiftssidan kan också motiveras av att riksdagen uttryckt att kravet på generella skatteregler är styrande för skattepolitiken. I riktlinjerna för skattepolitiken framhålls bl.a. att administrativa kostnader i undantagsfall kan motivera att skatteutgifter väljs i stället för stöd på budgetens utgiftssida.²⁵

1.5 Metod och urval

Arbetshypotesen i granskningen är att skatteutgifterna redovisas på ett sätt som gör att de kan prövas på samma sätt som utgifter på anslag. Därför genomförs en genomgång av hur skatteutgifterna redovisas med utgångspunkt i de krav som ställs på redovisningen av utgifter på anslag. I denna genomgång prövas om redovisningen lever upp till de krav som ställs på redovisning av utgifter.

Den huvudsakliga metoden för granskningen är dokumentstudier. Huvudsakliga källor för granskningen av befintliga skatteutgifter är regeringens skrivelser och redovisningen på utgiftsområde i budgetpropositionens bilagor. I granskningen av redovisningen av nya skatteutgifter är källorna de propositioner som regeringen lagt fram för riksdagen. Dokumentstudierna har kompletterats med intervjuer med tjänstemän vid Finansdepartementet som utförts under hösten 2016.

Undersökningen avser åren 2006–2016 och överlappar den period som omfattades av Riksrevisionens förra granskning av skatteutgiftsredovisningen. Undersökningen inriktas mot ett urval av skatteutgifter som består av de 15 skatteutgifter som enligt 2016 års skrivelse uppgick till störst belopp år 2015. Sammantaget utgör de 70 procent (164,2 mdkr) av beloppet för samtliga kvantifierade skatteutgifter. För att undersökningen ska omfatta 90 procent av det totala kvantifierade beloppet skulle

²⁴ Riksrevisionen (2007), s. 10–11; Polackova Brix i m.fl. (2004).

²⁵ Prop. 2007/08:100, s. 77; prop. 2014/15:100, s. 105; 2014/15:SkU7y, s.15. Utskottet skriver att "enkla, tydliga och hållbara regler med få undantag samt breda skattebaser är grundläggande principer".

dubbelt så många skatteutgifter behöva ingå i urvalet. I kapitel 2 förklaras olika typer av skatteutgifter. För en utförligare redovisning av skatteutgifterna i urvalet, se bilaga 1.

Tabell 1 Skatteutgifter som ingår i urvalet (mdkr)²⁶

Skatteutgift	Belopp	Utgiftsområde
Livsmedel	26,83	12
Skattereduktion för ROT-arbeten	19,12	14
Avkastning eget hem	13,22	18
Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år	13,16	14
Nedsatt energiskatt på el inom industrin	12,26	24
Restaurang- och cateringtjänster	9,16	24
Energiskatt på diesel i motordrivna fordon	8,08	22
Avkastning bostadsrättsfastighet	7,54	18
Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt	7,54	18
Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel	7,51	11
Personbefordran	7,24	22
Stöd för nystartsjobb*	6,67	14
Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar	5,84	24
Fastighetsskatt på lokaler	-6,00	24
Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete**	-14,14	-

Anm. * Stöd för nystartsjobb utgår som kreditering av skattekonto. ** Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete är en s.k. skatteteknisk skatteutgift.

Källa: Skr. 2015/16:98, s. 30–34. Egen bearbetning.

1.6 Disposition

Kapitel 2 innehåller en bakgrundsbeskrivning av skatteutgifter, redovisningen i regeringens skrivelser samt redovisningen av skatteutgifter på utgiftsområden. I kapitel 3 utreds frågan om huruvida regeringens redovisning av skatteutgifter utgår från en tydlig jämförelsenorm för skattepolitiken.

²⁶ Skatteutgifter som uppgår till negativa belopp är skattesanktioner.

I kapitel 4–6 behandlas frågan om skatteutgifter redovisas på ett likartat sätt som utgifter på anslag. I kapitel 4 undersöks huruvida regeringens redovisning av skatteutgiftsprognoserna ger motsvarande information om skatteutgifternas utveckling som för utgifter på anslag. Specifikt undersöks om prognoserna har förändrats över tid och om det av redovisningen framgår varför dessa förändrats.

I kapitel 5 presenteras en undersökning om huruvida befintliga skatteutgifter redovisas på utgiftsområden så att de i budgetprocessen kan prövas på motsvarande sätt som stöd på budgetens utgiftssida.

I kapitel 6 undersöks sedan om redovisningen av nya skatteutgifter lever upp till de krav som ställs på utgiftsredovisning i budgetsammanhang. Där inkluderas en undersökning om huruvida regeringen redovisat varför den föreslår en åtgärd på budgetens inkomstsida i stället för på dess utgiftssida. Kapitlet innehåller även en diskussion om huruvida införandet av nya skatteutgifter ska medföra justeringar av utgiftstaket och vidare en undersökning av hanteringen av utgiftstaket i samband med att skattekontokrediteringar flyttats över till budgetens utgiftssida.

2 Bakgrund

2.1 Skatteutgiftsredovisningen i ett budgetperspektiv

Skatteutgiftsredovisningen infördes i samband med att en ny budgetprocess infördes vid mitten av 1990-talet. Den nya budgetprocessen innebar bl.a. att ett treårigt utgiftstak infördes för att öka kontrollen av utgiftsutvecklingen över tid. Utgiftstaket omfattar de s.k. takbegränsade utgifterna som utgörs av utgifterna på samtliga utgiftsområden med tillägg för utgifterna för ålderspensionssystemet vid sidan av statens budget, men med undantag för utgifterna på UO 26, Statsskuldräntor m.m.

En annan nyhet var den s.k. rambeslutsprocessen där budgeten antas i två steg. I det första steget tar riksdagen beslut om bl.a. utgiftstakets fastställande, om de takbegränsade utgifternas fördelning på utgiftsområden samt de av regeringen presenterade inkomstberäkningarna för budgetåret. I ett andra steg beslutar riksdagen om prioriteringar inom respektive utgiftsområde.²⁷ Denna ordning – där besluten tas uppifrån och ned – innebär att utgifter ställs mot varandra, och det ansågs angeläget att olika utgifter skulle kunna jämföras på ett rättvisande sätt. Frågan om jämförelsen av stöd som utgick på budgetens inkomst- respektive utgiftssida uppkom då naturligt.

Sedan 1996 avger regeringen årligen en samlad redovisning av stöd på budgetens inkomstsida. Regeringen uttryckte i den första redovisningen att denna skulle fungera som underlag för den offentliga diskussionen och möjliggöra en kontinuerlig prövning av stöd på inkomstsidan på motsvarande sätt som för stöd på budgetens utgiftssida.²⁸ Regeringen anförde vidare att skatteförmåner i många fall var ett alternativ till stöd på budgetens utgiftssida och att det därför var viktigt att riksdagen behandlade dessa båda stödformer på likartade sätt vad gäller utvärdering, kontroll och budgetprövning.²⁹

Finansutskottet välkomnade redovisningen av stöd som utgår på budgetens inkomstsida och såg den som ett viktigt led i riksdagens arbete med att förbättra arbetsformerna för riksdagens budgetberedning. Vidare ansåg utskottet att redovisningen – även om beräkningarna av skatteutgifterna innehöll "ett element av osäkerhet" eftersom de var avhängiga den tillämpade jämförelsenormen – skulle ge bättre möjlighet att kontinuerligt pröva olika stöd på budgetens inkomstsida och möjliggöra en jämförelse mellan stöd på budgetens utgiftssida och stöd på inkomstsidan.

²⁷ Prop. 1994/95:150, bilaga 1, s. 52–56; bet. 1994/95:FiU20, s. 91–96.

²⁸ Prop. 1995/96:150, bilaga 3, s. 1.

²⁹ Prop. 1995/96:150, bilaga 3, s. 5.

Att stöd på inkomstsidan därtill redovisades på utgiftsområden sågs som ett bra tillskott till riksdagens beslutsunderlag och bedömdes underlätta arbetet med att prioritera mellan olika utgiftsområden och mellan olika anslag inom ett utgiftsområde.³⁰

2.2 Identifiering av skatteutgifter

För att kunna bedöma om en skatteutgift har uppkommit och beräkna till vilket belopp den uppgår, förutsätts att det finns en jämförelsenorm för skattesystemet. Jämförelsenormen utgår från principen om enhetlig beskattning. Det betyder att inkomster inom ett och samma inkomstslag ska beskattas med en och samma skattesats. Motsvarande gäller för olika slag av konsumtion.³¹

Om skattereglerna utformats på ett sätt som inte är förenligt med jämförelsenormen uppstår en avvikelse. För den skattskyldige kan denna avvikelse innebära en skattelättnad eller en skattehöjning. Avvikelser som innebär skattelättnader benämns skatteutgifter, och avvikelser som innebär skattehöjningar benämns skattesanktioner. Vanligast är att avvikelserna innebär skattelättnader för de skattskyldiga.³² Därför används ofta termen skatteutgifter när man i generella ordalag talar om skatteavvikelser.

Avvikelser mellan jämförelsenorm och skattelagstiftning innebär att inkomsterna till offentlig sektor blir andra än om det inte hade funnits några avvikelser. Skatteutgifterna är med andra ord saldpåverkande. Det finns dock även s.k. ej saldpåverkande skatteutgifter. Sådana uppstår när offentliga transfereringar såsom bostads- eller barnbidrag, i strid med jämförelsenormen, inte beskattas.³³ Tanken är att en skatt på dessa bidrag skulle medföra att de höjdes i motsvarande grad och att det finansiella sparandet därmed inte skulle påverkas om transaktionerna beskattades.

2.3 Skrivelsen och dess hantering

I april varje år redovisar regeringen skatteutgifter i en särskild skrivelse ställd till riksdagen. Skrivelsen tas fram i Finansdepartementet och lämnas till riksdagen samtidigt som den ekonomiska vårpropositionen. Skatteutskottet avger ett betänkande med anledning av skrivelsen där det föreslår att riksdagen ska lägga skrivelsen till handlingarna.

³⁰ Bet. 1995/96:FiU10, s. 140.

³¹ Prop. 2010/11:40, s. 49.

³² Framställningen i kapitlet bygger på uppgifter i skr. 2015/16:98 om inte annat anges. För en beskrivning av redovisningen av skatteutgifter i Sverige, se även Kjellqvist m.fl. (2012).

³³ Enligt jämförelsenormen ska alla offentliga transaktioner beskattas.

2.3.1 Klassificering av skatteutgifter

I skrivelsen redovisar regeringen samtliga skatteutgifter enligt uppställningen nedan. Skatteutgifterna klassificeras med hänsyn till det skatteslag i vilket skatteutgiften uppkommit (A–I), med avseende på vilken specifik teknik som använts för att åstadkomma skattelättnaden (J–K). Därtill finns klasser för skatteutgifter som uppstått på grund av ändrade regler för skattskyldighet (L), för skattesanktioner (M) samt för de ej saldpåverkande skatteutgifterna (N).

Skattereduktioner är en specifik metod för att åstadkomma en skattelättnad som innebär att det belopp som den skattskyldige ska betala i skatt reduceras utan att skattesatsen ändrats. Krediteringar av skattekonton förutsätter inte någon ändring av skattelag. Däremot antar riksdagen en ny lag om kreditering på skattekonto och regeringen utfärdar en förordning med bestämmelser för stödet. Stödet utgår som ett tillgodoräknande på den skattskyldiges skattekonto hos Skatteverket. Enligt nationalräkenskaperna ska krediteringar av skattekonton redovisas som utgifter. Regeringen har därför flyttat över dessa till budgetens utgiftssida där de sedan 2016 redovisas på anslag.³⁴ Det innebär att stöd i form av krediteringar av skattekonton inte kommer att ingå i skatteutgiftsredovisningen framöver.

Tabell 2 Klassificering av skatteutgifter

Skatteutgifter	
A Inkomst av tjänst och allmänna avdrag	H Mervärdesskatt
B Intäkter i näringsverksamhet	I Punktskatter
C Kostnader i näringsverksamhet	J Skattereduktioner
D Intäkter i kapital	K Kreditering på skattekonto
E Kostnader i kapital	L Skattskyldighet
F Socialavgifter	M Skattesanktioner
G Särskild löneskatt	N Skattefria transfereringar

Källa: Skr. 2015/16:98, s. 6.

2.3.2 Redovisningen av de enskilda skatteutgifterna

Varje enskild skatteutgift redovisas i skrivelsen.³⁵ Redovisningen innehåller dels prognoser över utgiftsutvecklingen för ett antal år, dels en kortfattad beskrivning av

³⁴ Prop. 2016/17:1, s. 37.

³⁵ Regeringen skriver att huvudprincipen för redovisningen är att den ska vara heltäckande och att alla identifierade skatteutgifter ska redovisas men att avsteg från principen kan vara nödvändiga av praktiska skäl. För punktskatter är utgångspunkten t.ex. att redovisa skatteutgifter där skatteintäkterna från en enhetligt utformad skatt skulle ha överstigit 1 procent av de totala skatteintäkterna. Se skr. 2015/16:98, s. 11.

skatteutgiften inklusive hänvisning till relevant lagrum. Prognoserna är såväl bakåtblickande som framåtblickande. Hur många år som omfattas av prognoserna har varierat över tid. I 2016 års skrivelse redovisades uppgifter för åren 2015–2018.

I skrivelsen förklaras att de skatteutgiftsbelopp som där redovisas bygger på en periodiserad redovisning och har beräknats enligt den s.k. skattebortfallsmetoden. Beräknade enligt denna metod motsvaras skatteutgiftsbeloppen av de bruttoberäknade offentligfinansiella budgeteffekterna som redovisas i budgetpropositionen.

Skattebortfallsmetoden innebär att skatteutgiftsbeloppet beräknas genom att skattebasen multipliceras med nedsättningen. Vid exempelvis nedsatt momsskattesats till 12 procent för livsmedel multipliceras skattebasen med skillnaden mellan den nedsatta skattesatsen och normalskattesatsen för moms om 25 procent.³⁶ Vid beräkningen av skatteutgifter för nedsatta socialavgifter och för särskild löneskatt ska dock dessa räknas upp med aktuell marginalsattesats för att motsvara den bruttoberäknade offentligfinansiella effekten. Vid beräkningar av skatteutgifter inom inkomst av tjänst beaktas vidare att vissa inkomster av tjänst berättigar till jobbskatteavdrag.

Beräkningsmetoden är statisk och tar inte hänsyn till indirekta effekter. Det innebär också att ingen hänsyn tas till de eventuella beteendeförändringar som ändrad skatlagstiftning kan ge upphov till och hur dessa kan påverka andra skatter. I regeringens skrivelse framhålls att skatteutgifterna därmed inte kan ses som ett mått på de inkomstförstärkningar som ett slopande av skatteutgiften skulle innebära.

2.3.3 Skrivelsens övriga innehåll

Skrivelsen innehåller vidare avsnitt om jämförelsenormen, både övergripande och fördjupat för respektive skatteslag. I ett separat kapitel behandlas därtill enstaka skatteutgifter i ett samhällsekonomiskt effektivitetsperspektiv. Bakgrunden till avsnittet är att det av den övriga redovisningen inte framgår huruvida det ur effektivitetssynpunkt kan vara motiverat med regeländringar som medför skatteutgifter. Denna del av redovisningen kopplas även till riktlinjerna för skattepolitiken. Under åren har den nedsatta arbetsgivaravgiften för unga, nedsättningar av koldioxidskatten, nedsatt energiskatt på drivmedel avsedda för vägtransporter samt nedsatt moms på restaurang- och cateringstjänster behandlats i detta avsnitt.³⁷

2.4 Redovisning av skatteutgifter på utgiftsområden

Skatteutgifter redovisas även på utgiftsområden. För varje utgiftsområde finns mål som beslutats av riksdagen. Enligt budgetlagen ska regeringen för utgifter som

³⁶ Prop. 2010/11:40, s. 49.

³⁷ Skr. 2014/15:98, s. 21.

hänförs till ett utgiftsområde lämna en redovisning av de resultat som uppnåtts i verksamheten som helhet i förhållande till de av riksdagen beslutade målen.³⁸

För utgiftsområdet som helhet redogör och kommenterar regeringen nya prognoser om utgiftsutvecklingen. Den föreslår nya utgiftsramar för budgetåret och preliminära anslagsberäkningar för kommande år. Även på områdesnivå redovisas och kommenteras utgiftsutvecklingen. Den nya ramnivån för anslag på utgiftsområdet härleds i en tabell där det framgår i vad mån pris- och löneomräkningar, övriga makroekonomiska förutsättningar samt nya beslut om regeländringar förklarar de nya utgiftsramarna. Dessa ingår tillsammans med de preliminära anslagsberäkningarna i rambeslutsprocessen som beslutspunkter.

I skrivelsen hänförs ett antal saldpåverkande skatteutgifter till utgiftsområden. Att en skatteutgift hänförs till ett utgiftsområde förutsätter att regeringen bedömt att skatteutgiften införts som stöd på ett specifikt utgiftsområde och att den därför kan jämföras med stöd på budgetens utgiftssida och borde ingå i redovisningen av resultaten som lämnas på utgiftsområdet. Regeringen anger att en sådan redovisning är en förutsättning för en mer rättvisande jämförelse av stöd som lämnas inom olika områden.

Skatteutgifter som inte är saldpåverkande hänförs inte till utgiftsområde. Detta gäller även för skattetekniska skatteutgifter trots att de är saldpåverkande och utgör stöd för den som omfattas av skattelättnaden. Skälet för att inte redovisa skattetekniska skatteutgifter på utgiftsområden är att de saknar direkt koppling till budgetens utgiftssida. Regeringen skriver att dessa skatteutgifter har motiverats av den praktiska hanteringen i skattesystemet och att de har uppkommit av administrativa skäl, exempelvis genom regeländringar som syftar till att förenkla skattesystemet.³⁹

Den information om skatteutgifterna som finns i utgiftsområdesbilagorna har återrapporterats från skrivelsen. Det betyder att det är uppgifterna i skrivelsen som återanvänds i budgetpropositionen utan att de uppdaterats. Skatteutgifterna beskrivs kortfattat, och de uppskattade beloppen för innevarande år och för budgetåret redovisas. Regeringen anger dock att den uppdaterar prognoserna om budgetpropositionen innehåller förslag som påverkar skatteutgifterna.⁴⁰

³⁸ 10 kap. 3 § budgetlagen (2011:203).

³⁹ Skr. 2015/16:98, s. 15–16.

⁴⁰ Skr. 2015/16:98, s. 11.

3 Jämförelsenormen

I detta kapitel redovisas en genomgång av regeringens skrivelser som ska besvara frågan om regeringens redovisning av skatteutgifter utgår från en tydlig jämförelsenorm. Undersökningen utgår ifrån att normen bygger på principen om enhetlig beskattning och är stabil över tid. Stabilitetskravet har framhållits av regeringen och är en förutsättning för att redovisningen ska kunna beskriva graden av enhetlighet i skattereglerna.

3.1 Bakgrund

Jämförelsenormen för skattesystemet bygger på det utredningsarbete som utfördes på 1990-talet.⁴¹ I regeringens skrivelse redovisas jämförelsenormen för varje skatteslag. Skattelagen är inkomstskatt, indirekt beskattning av förvärvsinkomster, mervärdesskatt och punktskatter. Endast punktskatterna energiskatt och koldioxidskatt omfattas av normen. För exempelvis alkohol- och tobaksskatt finns ingen jämförelsenorm och följaktligen redovisas inte heller några skatteutgifter på dessa områden.

Jämförelsenormen för varje skatteslag består av ett antal riktlinjer. I tabell 3 redovisas ett axplock av de totalt 25 riktlinjer som, i 1995 års betänkande av Utredningen om statliga subventioner, anger jämförelsenormen för inkomstskatt. Tabellen visar att riktlinjerna i ett första steg anger en systemavgränsning. Där fastslås bl.a. att beskattningsperioden är ett kalender- eller räkenskapsår och att såväl progressiv som proportionell skatteskala är förenlig med normen. För mervärdesskatten är en riktlinje att yrkesmässig omsättning är skattepliktig. En annan riktlinje är att skattesatsen är proportionell och enhetlig. Den senare innebär att nedsatta skattesatser för vissa varor eller tjänster innebär avvikelser som ger upphov till skatteutgifter.

I ett andra steg anges skattebasen för respektive skatteslag i en s.k. huvudnorm. Som framgår av tabell 3 är huvudnormen för inkomstskattens skattebas att den utgörs av den skattskyldiges förändrade nettoförmögenhet plus all konsumtion under beskattningsperioden. För mervärdesskatten är motsvarande huvudnorm att skattebasen utgörs av allt tillhandahållande av varor och tjänster. Undantag för vissa varor och tjänster innebär således skatteutgifter.

Därefter, i ett tredje steg, preciseras huvudnormen genom ett antal riktlinjer. I ett fjärde och avslutande steg anger en annan uppsättning riktlinjer vilka begränsningar av huvudnormen som är förenliga med normen. För inkomstskatt anges bl.a. att inkomster som beskattas separat inte ska ingå i skattebasen för inkomstskatt. Syftet var att undvika dubbelbeskattning av t.ex. inkomster i form av gåvor

⁴¹ Dessa är Finansdepartementet (1992) och SOU 1995:36.

och arv.⁴² När normen upprättades på 1990-talet beskattades arv och gåvor enligt särskilda skatteregler.⁴³

Tabell 3 Några av de riktlinjer som utgör jämförelsenormen för inkomstbeskattning

Systemavgränsning	Huvudnorm	Precisering av huvudnorm	Begränsningar
Beskattningsperioden är kalender- eller räkenskapsår.	Skattebasen utgörs av nettoförmögenhetens förändring plus all konsumtion under beskattningsperioden.	Sparande sker med beskattade medel. Transfereringar och andra förmåner är skattepliktig inkomst liksom förmånen att bo i eget hem.	Inkomster med separat beskattning ingår inte i skattebasen, och avdrag får ske för kostnader som krävs för intäkternas förvärvande.
Progressiv och proportionell skatteskala är förenlig med normen.			
Skattereduktioner är förenliga med normen om de inte har som syfte att gynna vissa grupper av skattskyldiga.			

Källa: SOU 1995:36, bilaga 4, s. 28.

3.1.1 Redogörelsen för jämförelsenormen i skrivelserna

I de årliga skrivelserna redovisas jämförelsenormen i flera avsnitt. I ett inledande avsnitt beskrivs bl.a. jämförelsenormens funktion där regeringen på ett övergripande plan anger vilken jämförelsenorm som redovisningen av skatteutgifter utgår ifrån. Därefter redovisas jämförelsenormen för respektive skatteslag. Hur beskrivningen av jämförelsenormen för inkomstbeskattningen ser ut framgår av nedanstående faktaruta. Några av de riktlinjer som redovisades ovan återkommer i beskrivningen av normen för inkomstskatt.

3.2 Frågeställning, bedömningsgrund och metod

För att jämförelsenormen ska anses vara tydlig bedömer Riksrevisionen att regeringen ska redogöra för jämförelsenormens innebörd. I genomgången har normbeskrivningen granskats för varje skatteslag i regeringens skrivelser om skatteutgifter för åren 2006–2016. Avsikten är att identifiera eventuella förändringar över tid och se om regeringen kommenterat dessa och förklarat vad de innebär för skatteutgiftsredovisningen.

⁴² SOU 1995:36, bilaga 4, s. 28 och 83.

⁴³ Arvs- och gåvoskatten slopades i december 2004. Slopandet föranledde inte några redovisade skatteutgifter.

Utdrag ur regeringens redovisning av skatteutgifter år 2006

Norm för inkomstbeskattning

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

Det finns dock ingen gemensam norm för vilken skattenivå som skall gälla för de olika inkomstslagen tjänst, kapital och näringsverksamhet. Det förhållandet att skattenivån för de olika inkomstslagen skiljer sig åt påverkar således inte skatteutgiftsberäkningarna. Vidare gäller att olika grad av progressivitet i skatteskalen är förenlig med normen under förutsättning att individer med identiska inkomster betalar lika mycket i skatt. Likaså är skattereduktioner förenliga med normen under förutsättning att de är generella och inte gynnar vissa grupper av skattskyldiga eller inkomster av vissa typer av aktiviteter.

Därutöver har bl.a. följande preciseringar gjorts av normen för inkomstbeskattningen.

- Sparande skall ske med beskattade inkomster.
- Värdeförändringar skall beskattas (alternativt skall skatterestitution ges) när de uppkommer och inte vid realisationstillfället.
- Värdet av hushållsarbete och fritid skall inte ingå i skattebasen.
- Offentliga transfereringar skall utgöra skattepliktig inkomst.
- Den implicita avkastning i form av boendetjänster som egnahemsägaren eller bostadsrättsinnehavaren erhåller skall utgöra skattepliktig inkomst.
- Avskrivningar i näringsverksamhet skall hanteras efter ekonomisk livslängd.
- Endast ränteutgifter för lån till investeringar där avkastningen är skattepliktig skall vara avdragsgilla.

Källa: Prop. 2005/06:100, bilaga 2, s. 7.

3.3 Iakttagelser rörande jämförelsenormen

3.3.1 Jämförelsenormen utgår från principen om enhetlig beskattning

I den övergripande beskrivningen av jämförelsenormen anges sedan 2009 att denna i huvudsak utgår från principen om enhetlig beskattning.⁴⁴ Under perioden 2006–2008 angav regeringen att "likformig beskattning" utgjorde grunden för normen, men tillade att likformig beskattning "i princip" innebar att beskattningen inom varje skatteslag skulle vara "enhetlig och utan undantag".⁴⁵ Sedan 2012 års skrivelse anges att enhetlig beskattning innebär att "beskattningen inom varje skatteslag i princip ska vara enhetlig och utan undantag".⁴⁶ Med skatteslag avses inkomstskatt, mervärdesskatt, indirekt skatt på förärvsinkomster och punktskatt.⁴⁷ Formuleringen,

⁴⁴ Skr. 2008/09:183, s. 17.

⁴⁵ Prop. 2005/06:100, bilaga 2, s. 7.

⁴⁶ Skr. 2011/12:136, s. 13.

⁴⁷ Skr. 2015/16:98, s. 12.

att beskattningen inom varje skatteslag "i princip" ska vara enhetlig och utan undantag, är i linje med att olika slags inkomster⁴⁸ beskattas med olika skattesatser. Detta framgår av beskrivningen av jämförelsenormen för inkomstskatt i faktarutan ovan.

3.3.2 Beskrivningen av jämförelsenormen för skatteslagen har förändrats

Genomgången av normbeskrivningen för respektive skatteslag visar att texten i ett flertal fall har förändrats genom att formuleringar tagits bort eller tillkommit. Förändringarna har framför allt gjorts i normbeskrivningen för inkomstskatt och för punktskatter.

Vad avser normbeskrivningen för inkomstskatt gjordes förändringen främst mellan 2006 och 2007 års skrivelser. Då försvann en formulering som preciserade att skatte-reduktioner är förenliga med normen under förutsättning att de inte gynnar "inkomster av vissa typer av aktiviteter." Vidare tillkom formuleringen i normbeskrivningen att "olika skatteuttag på arbetsinkomster jämfört med övriga inkomster" är förenligt med normen.⁴⁹ Formuleringen kan tolkas som att differentierad beskattning av olika inkomster (t.ex. lön eller pension) inom inkomstslaget tjänst ska anses förenlig med normen.

I normbeskrivningen för punktskatter 2007 tillkommer formuleringar som dels anger att normen för koldioxidskatten avser koldioxidutsläpp från "fossila bränslen", dels anger att "energiskatten på el är avsedd att träffa förbrukningen av el" medan skattebefrielser för "bränsle som används för elproduktion" inte ska betraktas som en skatteutgift.⁵⁰

Vidare tillkommer 2011 en ny mening om att normen för koldioxidskatt inom EU:s system för handel med utsläppsrätter är noll. Här finns även en hänvisning till ett nytt avsnitt i skrivelsen om skatteutgifter relaterade till koldioxidskatten.⁵¹ Förklaringen till nollskattesatsen är att handeln med utsläppsrätter, precis som koldioxidskatten, sätter ett pris på utsläpp av koldioxid. Den nya normen medför att beskattning av bränslen som ingår i handelssystemet är en skattesanktion.⁵²

3.3.3 Svårt att avgöra om normen förändrats

Av de tre förändringarna för normbeskrivningen som beskrivits ovan redovisar regeringen endast i ett fall om förändringen i texten återspeglar en förändring av

⁴⁸ Inkomstslagen är inkomst av kapital, inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet.

⁴⁹ Prop. 2005/06:100, bilaga 2, s. 7; prop. 2006/07:100, bilaga 2, s. 11.

⁵⁰ Prop. 2006/07:100, bilaga 2, s. 12.

⁵¹ Skr. 2010/11:108, s. 12.

⁵² Ett exempel är skattesanktionen *Koldioxidskatt på fossila bränslen i värmeverk inom EU ETS*, se skr. 2015/16:98, s. 62.

jämförelsenormen. Det gäller tillägget om normen för koldioxidskatt inom EU:s system för utsläppsrätter. I skrivelsen finns en redogörelse av hur redovisningen av skatteutgifter påverkas av normförändringen.⁵³

I de övriga två fallen anger inte regeringen om den förändrade beskrivningen av jämförelsenormen faktiskt återger en förändrad norm för skattesystemet. Det framgår inte heller vad den förändrade normen, i sådant fall, skulle innebära för redovisningen av skatteutgifter.

3.3.4 Regeringen redogör inte för sin tolkning av ändringar i skattelagen

I de fall regeringen inte betraktar en regeländring som en avvikelse från jämförelsenormen saknas information om hur regeringen bedömt åtgärden i förhållande till jämförelsenormen.

Under undersökningsperioden har riksdagen beslutat om drygt 50 regeländringar rörande förvärvsinkomst.⁵⁴ Bland de åtgärder som har beräknats medföra störst negativ påverkan på det finansiella sparandet för offentlig sektor märks framför allt förslagen om jobbskatteavdrag, förhöjt grundavdrag för pensionärer samt höjd kompensation för den allmänna pensionsavgiften. Ingen av dessa regeländringar har redovisats som skatteutgifter.

3.4 Slutsatser

Det finns brister i jämförelsenormens tydlighet. Dessa beror på att normbeskrivningen för skattelagen har ändrats. Text har tillkommit eller tagits bort, utan att ändringarna kommenterats och utan att det framgår om de visar att normen för beskattningen har ändrats. Inte heller framgår vad en ändring i sådant fall innebär för redovisningen av skatteutgifter.

Det skulle underlätta förståelsen av den norm som regeringen utgår ifrån om regeringen redovisade hur den har tolkat jämförelsenormen även i förhållande till regeländringar som inte bedömts utgöra skatteutgifter.

⁵³ Skr. 2010/11:108, s. 17–18.

⁵⁴ Genomgång av budgetpropositionerna för åren 2006–2016.

4 Prognoser

I detta kapitel redovisas en undersökning av prognoserna i regeringens skrivelser. Undersökningen utgör underlag för att besvara frågan om huruvida redovisningen av skatteutgifterna innehåller information som gör att de kan prövas på motsvarande sätt som stöd på budgetens utgiftssida.

4.1 Bakgrund

Skrivelsen innehåller prognoser över skatteutgifternas utgiftsutveckling och en kortfattad beskrivning av respektive skatteutgift. Som framgått återrapporteras skrivelsens information i redovisningen av skatteutgifter på utgiftsområden. I 2016 års skrivelse redovisades prognoser för åren 2015–2018. Ungefär en tredjedel av skatteutgifterna är inte kvantifierade och saknar därför prognoser, men beskrivs oavsett.

4.2 Frågeställning, bedömningsgrund och metod

Riksrevisionen utgår ifrån att i princip samma krav kan ställas på redovisningen av skatteutgifter som för utgifter på anslag gällande hur de utvecklas i förhållande till beräknade belopp samt att väsentliga skillnader mellan beräkningar och utfall förklaras.

För att bedöma redovisningen av prognoserna för skatteutgifternas utveckling har vi därför undersökt i vad mån skatteutgifterna kvantifieras. Vi har också jämfört regeringens prognoser i olika skrivelser för att klargöra om dessa har förändrats över tid och för att bedöma hur omfattande förändringarna i sådant fall har varit. Därefter har vi undersökt beskrivningarna av enskilda skatteutgifter i skatteutgiftsredovisningen för att på detta sätt granska om eventuella prognosförändringar uppmärksammas och förklarats i skrivelserna. Undersökningen inriktas på de 15 skatteutgifter som enligt 2016 års skrivelse uppgick till störst belopp år 2015 (se bilaga 1).

4.3 Iakttagelser rörande prognoserna

4.3.1 Det framgår inte varför skatteutgifter inte kvantifierats

Att skatteutgifterna kvantifieras är en förutsättning för att utgiftsutvecklingen ska kunna följas och för att de ska kunna prövas på motsvarande sätt som utgifter på anslag. I 2016 års skrivelse är dock drygt en tredjedel av de 153 redovisade saldpåverkande skatteutgifterna inte kvantifierade.⁵⁵ Av skrivelsen framgår inte varför dessa skatteutgifter inte kvantifierats.

⁵⁵ 173 inklusive de ej saldpåverkande skatteutgifterna.

Under granskningsarbetet har dock framkommit vissa skäl till detta. Enligt tjänstemän vid Finansdepartementet kan t.ex. nödvändiga underlag saknas. Den vanligaste anledningen till att underlag saknas är att den skattebas som ska användas vid beräkningen av skatteutgiften är okänd. Det kan t.ex. bero på att den inkomst som utgör basen för skatteutgiften inte ingår i de deklarerade inkomstuppgifterna, eftersom den inte är skattepliktig.⁵⁶

Därtill kan otillräckliga underlag, osäkra beräkningar eller en svårdefinierad norm göra att skatteutgifterna inte kvantifieras. Finansdepartementets tjänstemän poängterar vikten av att skatteutgifterna redovisas även om de inte är möjliga att kvantifiera.⁵⁷

4.3.2 Prognoserna för enskilda år revideras mellan skrivelser

I urvalet av skatteutgifter är det vanligt att prognoser revideras mellan skrivelser. Det innebär att de prognostiserade beloppen för enskilda år kan variera mellan skrivelser. Till vilka belopp dessa revideringar kan uppgå varierar över tiden och mellan olika skatteutgifter.

Tabell 4 visar hur prognoserna avseende 2015 har reviderats för fem skatteutgifter i skrivelserna 2013–2016. Som framgår av tabellen revideras vissa prognoser endast marginellt. Exempelvis revideras prognosen för den nedsatta momsens på livsmedel upp med mindre än en procent åren 2013–2016. För andra skatteutgifter har prognoserna reviderats med relativt stora belopp under samma tidsperiod. Ett exempel är prognosen för ROT-avdraget som reviderades upp med sammantaget drygt 7 mdkr, från knappt 12 till drygt 19 mdkr under perioden. Det motsvarar en revidering med 60 procent. Ett annat exempel är prognosen för den nedsatta arbetsgivaravgiften för unga som reviderades ned med drygt 5 mdkr, eller nästan 30 procent, under perioden.

ROT-avdraget och de nedsatta arbetsgivaravgifterna är enbart jämförbara i det avseendet att de har reviderats med stora belopp mellan första och sista prognosen. Av skrivelsen för 2016 framgår att de nedsatta arbetsgivaravgifterna har reviderats på grund av den regeländring som gjorts på området, medan revideringen av ROT-avdraget förblir okommenterad.⁵⁸

⁵⁶ Detta gäller exempelvis skatteutgiften *Inkomst från försäljning av vilt växande bär*.

⁵⁷ Intervju vid Finansdepartementet, 2016-12-15.

⁵⁸ Skr. 2015/16:98, s. 51–52 och 59.

Tabell 4 Prognoser för olika skatteutgifter avseende år 2015 (mdkr)

	ROT- avdraget	Livsmedel	Person- befordran	Nedsatta arbetsgivar- avgifter*	Avkastning bostadsrätts- fastighet
Skrivelse 2013	11,91	26,64	8,50	18,55	5,37
Skrivelse 2014	13,75	26,36	8,10	18,92	5,37
Skrivelse 2015	16,86	26,42	6,57	19,78	6,72
Skrivelse 2016	19,12	26,83	7,24	13,16**	7,54
Revidering mellan första och sista prognosen	7,21	0,19	-1,26	-5,39	2,17

Anm. * Fullständig benämning: Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år. ** Striktare regler ligger bakom minskningen, se skr. 2015/16:98, s. 59.

Källa: Skr. 2012/13:98; skr. 2013/14:98; skr. 2014/15:98; skr. 2015/16:98.

Revideringarna kan följa olika mönster. Prognosen för *Personbefordran* har både upp- och nedreviderats mellan olika skrivelser medan prognoserna t.ex. för *Avkastning bostadsrättsfastighet* och för *ROT-avdraget* har reviderats åt ett och samma håll.

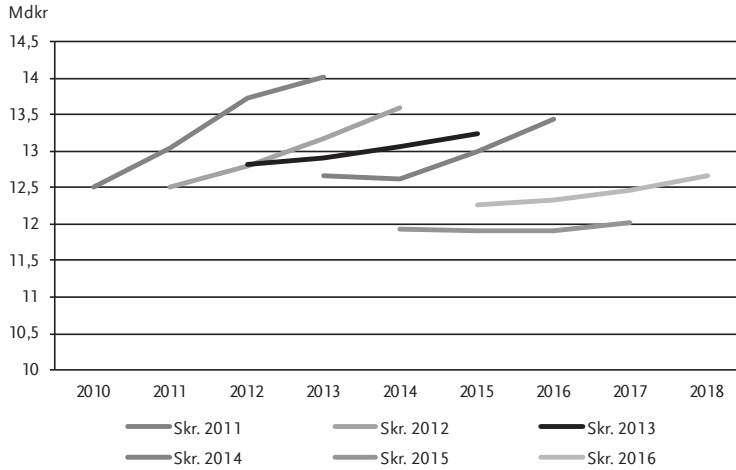
4.3.3 Den bedömda utvecklingen under prognosperioden revideras mellan skrivelser

Då skatteintäkterna redovisas i periodiserade termer som inte kan fastställas förrän deklarationen hanterats är skatteutgiftsprognoserna både bakåt- och framåtblickande. Eftersom prognoserna sträcker sig över flera år framgår hur regeringen bedömer att skatteutgifterna kommer att utvecklas under prognosperioden. Genom att jämföra prognoser i olika skrivelser framgår även om dessa bedömningar har förändrats.

Jämförelsen visar att det finns flera exempel på att regeringen har ändrat sin bedömning av hur skatteutgifterna kommer att utvecklas över tid.⁵⁹ Diagram 1 nedan visar exemplet med *Nedsatt energiskatt på el inom industrin*.

⁵⁹ För fler exempel se bilaga 2, diagram B2 *Skattereduktion för ROT-arbeten*, B10 *Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel*, B11 *Personbefordran*, B12 *Stöd för nystartsjobb* och B15 *Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete*.

Diagram 1 Prognoser för Nedsatt energiskatt på el inom industrin åren 2010–2018

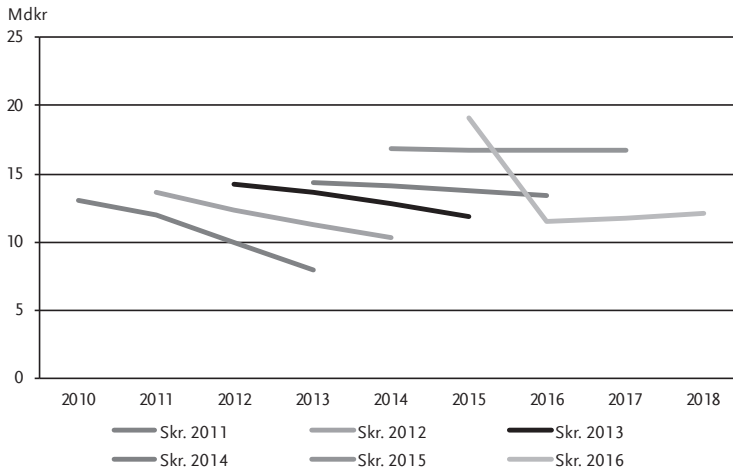


Anm. Notera att skalan på vertikal axel inte startar vid noll.

Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2011–2016. Egen bearbetning.

I de tidigare skrivelserna är bedömningen att skatteutgiften kommer att öka med tiden. I de senare skrivelserna, särskilt 2015 års skrivelse, är bedömningen att den kommer att vara förhållandevis oförändrad över tid.

Ett annat exempel är prognoserna för ROT-avdraget. Diagram 2 visar prognoserna för ROT-avdraget i 6 skrivelser avseende åren 2010–2018. Med undantag för 2016 års skrivelse, där regeringen beaktar regeländringar på området, revideras prognoserna uppåt i förhållande till tidigare prognoser. Prognoserna visar samtidigt att regeringen bedömer att skatteutgiften ska minska under prognosperioden. Denna bedömning ändras dock med tiden, och i 2015 års skrivelse bedöms skatteutgiften i stort sett vara oförändrad under prognosperioden.

Diagram 2 Prognoser för Skattereduktion för ROT-arbeten åren 2010–2018

Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2011–2016. Egen bearbetning.

4.3.4 Redovisningen av revideringarna kan bli utförligare

Att prognoserna för enskilda år liksom den bedömda utvecklingen under prognosperioden revideras mellan skrivelser är inget konstigt. Genomgången av skrivelserna visar dock att revideringarna inte uppmärksammats och förklarats i skrivelserna. Det saknas information om att prognoserna förändrats för enskilda år och om att regeringen ändrat sin bedömning av hur skatteutgiften ska utvecklas under prognosperioden. Regeringen redogör inte – på motsvarande sätt som för utgifter – för väsentliga skillnader mellan prognoserna.

Det ska samtidigt framhållas att vår genomgång av skrivelsernas avsnitt om enskilda skatteutgifter visar att regeringen ibland redovisar information som innebär att prognosen borde ändras. I avsnitten framgår i vissa fall att skatteutgiften påverkas av nya skatteregler, att den beräknas enligt nya metoder eller redovisas enligt nya principer (t.ex. redovisas ROT separat från RUT⁶⁰ fr.o.m. 2011 års skrivelse).⁶¹ I skrivelsen framgår dock inte hur dessa ändringar påverkar prognoserna för enskilda år eller den bedömda utvecklingen under prognosperioden.

⁶⁰ Med RUT avsågs tjänster för rengöring, underhåll och tvätt. Sedan januari 2017 inkluderas även reparationstjänster av vitvaror samt flyttjänster. Se skr. 2016/17:98, s. 17.

⁶¹ Se bilaga 2 där det framgår vilka skatteutgifter som har påverkats av vilka förändringar.

Exempel på detta är skatteutgifterna *Avkastning eget hem* och *Avkastning bostadsrättsfastighet*. För dessa har beräkningsmetoden ändrats mellan skrivelserna 2010 och 2011. Regeringen anger att anledningen till denna ändring är att den tidigare beräkningsmetoden gav upphov till fluktuationer som inte kunde förklaras av fluktuationer i avkastningen för eget hem och bostadsrätt.⁶² Prognoserna har för 2010 och 2011 reviderats ned med 0,4 och drygt 7 mdkr för eget hem samt 1,5 och 0,6 mdkr för bostadsrättsfastighet.⁶³ Om detta är en direkt konsekvens av den förändrade beräkningsmetoden framgår inte.

Det finns även information hos Finansdepartementet som inte redovisas i skrivelserna. I en intervju med tjänstemän vid Finansdepartementet framgick att en missbedömning från departementets sida gjordes gällande efterfrågan på ROT-arbeten. Departementet bedömde att efterfrågan på ROT-arbeten skulle avta och inte vara fortsatt lika stark. De intervjuade tjänstemännen angav ytterligare ett antal anledningar till att prognoser har reviderats. Revideringar kan t.ex. bero på att utfall för tidigare år finns tillgängligt (det gäller t.ex. *Skattereduktion för ROT-arbeten*), förändringar i skattebasen (avser *Personbefordran*) eller oförutsedda förändringar på aktuell marknad (avser *Avkastning bostadsrättsfastighet*).⁶⁴

4.4 Slutsats

Genomgången visar att alla skatteutgifter inte är kvantifierade och att prognoserna har reviderats mellan olika skrivelser utan att detta redovisats. Prognoserna har reviderats med avseende på dels skatteutgifternas belopp för enskilda år, dels skatteutgiftsutvecklingen under prognosperioden.

Även förhållandevis stora ändringar av prognoserna har gjorts utan att regeringen har redovisat och kommenterat dessa i skrivelsen. Regeringens redovisning av prognoserna uppfyller därför inte de krav som kan ställas på utgifter på anslag i det här avseendet.

⁶² Se bilaga 2, diagram B3 och B8 samt skr. 2010/11:108, s. 15.

⁶³ Se bilaga 2, diagram B3 och B8 samt skr. 2009/10:195, s. 23 och skr. 2010/11:108, s. 21.

⁶⁴ Intervju vid Finansdepartementet, 2016-12-15.

5 Redovisningen på utgiftsområden

Den undersökning som redovisas nedan ska ge underlag för att besvara frågan om befintliga skatteutgifter är redovisade så att de i budgetprocessen kan prövas på motsvarande sätt som stöd på budgetens utgiftssida.

5.1 Bakgrund

Redovisningen av skatteutgifter i budgetpropositionens utgiftsområdesbilagor följer den fördelning på utgiftsområden som görs i skrivelsen. Att en skatteutgift redovisas på ett visst utgiftsområde tar fasta på att den kan ha införts som en åtgärd inom det specifika utgiftsområdet och att den på motsvarande sätt som en vanlig utgift är saldopåverkande. Redovisning av skatteutgifter på utgiftsområden är en återrapportering av redovisningen i skrivelsen och normalt sett uppdateras inte uppgifterna.⁶⁵

5.2 Frågeställning, bedömningsgrund och metod

För de 15 skatteutgifterna i urvalet har redovisningen i utgiftsområdesbilagorna granskats under perioden 2006–2016. Skatteutgiften *Socialavgifter för icke förmånsgrundande ersättningar för arbete* har i skrivelsen klassificerats som skatteteknisk (ST). Den har därför inte hänförts till något utgiftsområde och ingår inte i undersökningen. Undersökningen omfattar därmed övriga 14 skatteutgifter (se bilaga 1).

Riksrevisionens övergripande bedömningsgrund är att skatteutgifter i princip ska beredas och redovisas på motsvarande sätt som utgifter på anslag. För utgifter gäller att de enligt riksdagsordningen i förslag till statens budget ska hänföras till utgiftsområden.⁶⁶ I budgetlagen anges att budgetpropositionen ska innehålla en redovisning av de resultat som uppnåtts i verksamheten i förhållande till de av riksdagen beslutade målen och att denna redovisning ska vara anpassad till utgiftsområdena.⁶⁷

Mot den bakgrunden undersöks i) om skatteutgifterna ingår i redovisningen på utgiftsområden och ii) om skatteutgifternas inplacering på respektive område motiveras genom att syftet med skatteutgiften kopplas till målen för utgiftsområdet. Dessutom undersöks iii) om skatteutgifterna ingår i resultatredovisningen och iv) om skatteutgifterna ingår i redovisningen av utgiftsutvecklingen på utgiftsområdet eller om motsvarande information tillhandahålls.

⁶⁵ Skr. 2015/16:98, s. 11 och 16.

⁶⁶ 9 kap. 5 § och 11 kap. 18 § riksdagsordningen (2014:801).

⁶⁷ 10 kap. 3 § budgetlagen (2011:203).

5.3 Iakttagelser rörande redovisningen på utgiftsområden

5.3.1 Alla utom en skatteutgift redovisas på utgiftsområden

Det vanligaste är att skatteutgifter hänförs till och redovisas på utgiftsområden. Endast en av de 14 undersökta skatteutgifterna redovisas inte på utgiftsområde. Det är skatteutgiften *Nedsatt avkastningsskatt för pensionsmedel*. I skrivelsen hänförs skatteutgiften till UO 11, Ekonomisk trygghet vid ålderdom, men där har den inte redovisats något år under undersökningsperioden. Det framgår inte av skrivelsen eller av utgiftsområdesbilagan varför skatteutgiften inte redovisas där.

Tjänstemän vid Finansdepartementet har dock framhållit att utgiftsområde 11 avser grundskyddet för äldre och eftersom den nedsatta avkastningsskatten inte är en del av grundskyddet kan en redovisning på utgiftsområdet vara svår att motivera.⁶⁸ Tjänstemännen uppger vidare att det överlag kan vara svårt att fördela skatteutgifterna på olika utgiftsområden och anger som exempel den nedsatta mervärdesskattesatsen på livsmedel. Den redovisas i dag som stöd till barnfamiljer men kan exempelvis också ses som ett stöd till näringslivet.⁶⁹

5.3.2 Skatteutgifternas placering på utgiftsområden motiveras inte

För de 13 skatteutgifter som både ingår i undersökningen och redovisas på utgiftsområde saknas det i samtliga fall utom ett en koppling mellan skatteutgiftens syfte och målet för området. Undantaget utgörs av den nedsatta mervärdesskattesatsen på livsmedel. Att den skatteutgiften redovisas på UO 12, Ekonomisk trygghet för familjer med barn, motiveras i utgiftsbilagan med att familjer med barn är en viktig mottagare av det stöd som den nedsatta skattesatsen utgör.⁷⁰

5.3.3 Skatteutgifterna ingår inte i resultatredovisningen

Av de skatteutgifter som ingår i urvalet har endast skatteutgiften *Stöd för nystartsjobb* ingått i resultatredovisningen. Skatteutgiften omnämns första gången i budgetpropositionen för 2007 och har därefter återkommande ingått i resultatredovisningen under egen rubrik på UO 14, Arbetsmarknad och arbetsliv. Det har bl.a. inneburit att syftet med stödet redovisats liksom utvecklingen av antalet personer som omfattats av stödet. Regeringen har dessutom avgett en sammanfattande bedömning av stödet i förhållande till målet för utgiftsområdet.⁷¹

⁶⁸ Intervju vid Finansdepartementet, 2016-12-15.

⁶⁹ Intervju vid Finansdepartementet, 2016-09-27.

⁷⁰ Budgetpropositionerna för åren 2007–2017, UO 12.

⁷¹ Se exempelvis prop. 2011/12:1, UO 14, s. 34–35.

5.3.4 Skatteutgifter ingår inte i redovisningen av utgiftsutvecklingen

Av de 13 undersökta skatteutgifterna ingår 12 inte i redovisningen av utgiftsutvecklingen på utgiftsområdena. För de skatteutgifter som inte ingår i utgiftsutvecklingen redovisas inte heller motsvarande information någon annanstans i utgiftsområdesbilagorna.⁷² *Stöd för nystartsjobb* är den enda skatteutgift som under undersökningsperioden omfattats av utgiftsområdesbilagornas avsnitt om utgiftsutvecklingen och som redovisats på utgiftspost. Den redovisades i budgetpropositionerna för år 2016 och 2017, vilket följde av att regeringen med hänvisning till reglerna i nationalräkenskaperna överfört skatteutgiften (liksom andra skatteutgifter som utgår som krediteringar på skattekonto) till budgetens utgiftssida.⁷³ I formell mening var stödet då inte längre en skatteutgift.

Tabell 5 Redovisning av skatteutgifter på utgiftsområden

Skatteutgift	Utgiftsområde	Placeringen på utgiftsområdet motiveras	Ingår i resultatredovisning	Ingår i utgiftsutvecklingen
Livsmedel	12	Ja	Nej	Nej
ROT-avdraget	14	Nej	Nej	Nej
Nedsättning av arbetsgivaravgifter för unga	14	Nej	Nej	Nej
Stöd för nystartsjobb	14	Nej	Ja	Nej*
Avkastning eget hem	18	Nej	Nej	Nej
Avkastning bostadsrättsfastighet	18	Nej	Nej	Nej
Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt	18	Nej	Nej	Nej
Personbefordran	22	Nej	Nej	Nej
Energiskatt på diesel i motordrivna fordon	22	Nej	Nej	Nej
Nedsatt energiskatt på el inom industrin	24	Nej	Nej	Nej

⁷² För skatteutgifterna redovisas skatteutgiftsbeloppen för innevarande år och för budgetåret utan att någon jämförelse med tidigare prognoser görs eller att eventuella skillnader förklaras.

⁷³ Prop. 2015/16:1, s. 172.

Skatteutgift	Utgifts- område	Placeringen på utgiftsområdet motiveras	Ingår i resultat- redovisning	Ingår i utgifts- utvecklingen
Restaurang- och cateringtjänster	24	Nej	Nej**	Nej
Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar	24	Nej	Nej	Nej
Fastighetsskatt på lokaler	24	Nej	Nej	Nej

Anm. * Stöd för nystartsjobb ingår i utgiftsutvecklingen i budgetpropositionen för 2016 och för 2017.

** Ingår i resultatredovisningen i budgetpropositionen för 2013.

Källa: Utgiftsområdesbilagor till budgetpropositionerna för åren 2007–2017. Egen bearbetning.

5.4 Slutsatser

Genomgången visar att skatteutgifterna i de allra flesta fall presenteras i aktuell utgiftsområdesbilaga. Det har dock framkommit att det kan vara svårt att placera skatteutgifterna på utgiftsområde eftersom det inte är självklart hur skatteutgift och utgiftsområde överensstämmer. Fallet med den nedsatta mervärdesskattesatsen på livsmedel visar att det kan råda osäkerhet rörande vem som ska ses som mottagare av stödet. Fallet med den nedsatta avkastningsskatten på pensionsmedel visar att stöd kan hänföras till utgiftsområde utan att vara förenligt med de av riksdagen angivna målen för utgiftsområdet.

Genomgången av skatteutgifternas redovisning i utgiftsområdesbilagorna visar att kopplingen till målen för utgiftsområdet inte är utvecklad. Det saknas motiveringar till varför skatteutgifterna har redovisats på det specifika utgiftsområdet. Inte heller ingår skatteutgifterna i resultatredovisningen på utgiftsområdet. Redovisningen av skatteutgifter på utgiftsområden ger därför ingen information om huruvida skatteutgifter bidrar till målen för utgiftsområdet. Den samlade bedömningen är att redovisningen av skatteutgifter på utgiftsområde inte görs på sådant sätt att skatteutgifter kan prövas på motsvarande sätt som stöd på budgetens utgiftssida.

Skatteutgifterna ingår som regel inte i redovisningen av utgiftsutvecklingen för anslagen på utgiftsområdet. Detta följer av att skatteutgifter inte redovisas på anslagsposter. Men inte heller information motsvarande den som redovisas för anslagen redovisas för skatteutgifter. Motsvarande genomgångar av utfall i förhållande till budgeterade belopp görs inte för skatteutgifter och nya prognoser härleds inte på motsvarande sätt. Det framgår därför inte hur regeringens bedömningar rörande skatteutgifternas utveckling ändrats sedan föregående redovisning och vad den förändrade bedömningen beror på.

6 Nya skatteutgifter

I detta kapitel presenteras en undersökning av huruvida nya skatteutgifter vid införandet är redovisade på sådant sätt att de i budgetprocessen kan prövas på motsvarande sätt som stöd på budgetens utgiftssida.

6.1 Bakgrund och urval

Under perioden 2006–2016 har ett 30-tal nya skatteutgifter tillkommit.⁷⁴ Av dessa ingår fem i urvalet och undersöks närmare här. De fem skatteutgifterna redovisas i tabell 6.

Tabell 6 Nya skatteutgifter

Skatteutgift	Infördes
Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar*	2006
Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år**	2007
Stöd för nystartsjobb	2007
Skattereduktion för ROT-arbete***	2009
Restaurang- och cateringtjänster	2012

*Anm. * Benämndes Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade aktier när den infördes. ** Benämndes Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som har fyllt 18 men inte 25 år när den infördes. *** Benämndes Skattereduktion för hushållsarbete när den infördes.*

6.2 Frågeställning, bedömningsgrund och metod

För de fem granskade skatteutgifterna har vi undersökt regeringens propositioner. Vidare har vi gått igenom samtliga budgetpropositioner åren 2006–2016 för att identifiera de fall då utgiftstaket justerats med anledning av att en ny skatteutgift har införts. Denna genomgång gäller i första hand de fem skatteutgifterna ovan men iakttagelser har också gjorts gällande hanteringen av skatteutgifter i form av krediteringar på skattekonton. Även dessa iakttagelser redovisas nedan.

Den grundläggande frågeställningen är om regeringens beredning och redovisning av nya skatteutgifter uppfyller de krav som ställs på beredning och redovisning av utgifter på anslag. Vi bedömer att en förutsättning för detta är att regeringen i) redovisat skäl för åtgärden och att skatteutgifter på motsvarande sätt som utgifter konkurrerar om budgetutrymmet. Därför undersöks vidare om regeringen ii) beräknar

⁷⁴ Genomgång av avsnittet Nyheter i regeringens skatteutgiftsredovisning åren 2006–2016.

budgeteffekterna för skatteutgiften och iii) inkluderar dessa i budgetprocessen samt iv) justerar utgiftstaket.

Därtill är det enligt vår bedömning rimligt att det med beaktande av riktlinjerna för skattepolitiken kan ställas särskilda krav på redovisningen av nya skatteutgifter. Därför undersöks vidare om v) det framgår varför regeringen valt att föreslå en åtgärd på budgetens inkomstsida i stället för utgiftssida.

6.3 Iakttagelser rörande nya skatteutgifter

6.3.1 Regeringen redovisar skäl för åtgärden och budgetpåverkan

Av tabell 7 framgår att regeringen anger skäl för åtgärden och att den har presenterat en beräkning av förslagets budgetpåverkan. Tabellen visar vidare att regeringen redovisat åtgärden i den s.k. reformtabellen i budgetpropositionen eller i den ekonomiska vårpropositionen.

Tabell 7 Redovisning av nya skatteutgifter

Skatteutgift	Skäl	Beräkning	Reformtabell	Utgiftstak	Val
Sänkt arbetsgivaravgift för unga	Ja	Ja	Ja	Nej	Nej
Stöd för nystartsjobb	Ja	Ja	Ja	Nej	Nej
Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade aktier	Ja	Ja	Ja	Nej	Nej
Skattereduktion för ROT	Ja	Ja	Ja	Nej	Nej
Nedsatt mervärdesskatt för restaurang- och cateringtjänster	Ja	Ja	Ja	Nej	Nej

Källa: För skäl, beräkning och val, se prop. 2005/06:40; prop. 2006/07:7; prop. 2006/07:84; prop. 2008/09:178 och prop. 2011/12:1, avsnitt 6.11. För utgiftstak och reformtabell se prop. 2005/06:1; prop. 2006/07:1; prop. 2008/09:97; prop. 2008/09:100 samt prop. 2011/12:1. Egen bearbetning.

Regeringens skäl för att införa nya skatteutgifter har varierat. Den nedsatta arbetsgivaravgiften för unga och stödet för nystartsjobb var styrmedel som avsåg att påverka arbetsgivare att anställa vissa grupper. Införandet av ROT-avdraget syftade i stället till att påverka hushållens beteenden. Skälen för att sätta ned mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster var i första hand att minska företagens administrativa börda, i andra hand att öka sysselsättningen.⁷⁵

⁷⁵ Se även bilaga 1.

6.3.2 Det finns exempel där redovisningen kan bli mer utförlig

Däremot redovisar regeringen inga överväganden rörande valet att införa stöd på budgetens inkomstsida i stället för dess utgiftssida. Det framgår således inte av underlaget varför regeringen anser att åtgärden borde genomföras i form av en skattelättnad och inte i form av stöd på utgiftssidan.

Det förekommer dock att regeringen motiverar den specifika metoden den valt för att åstadkomma skattelättnaden utan att den ställs mot en alternativ åtgärd på budgetens utgiftssida. Att t.ex. *Stöd för nystartsjobb* ska utgå som kreditering på skattekonto motiveras med hänvisning till vikten av att subventionerna kommer arbetsgivarna tillgodo så snabbt som möjligt.⁷⁶

6.3.3 Regeringen har inte justerat utgiftstaket när nya skatteutgifter införts

Som framgår ovan har regeringen inte i något av de undersökta fallen gjort en teknisk justering av utgiftstaket i samband med att skatteutgifter uppkommit.

I detta sammanhang ska nämnas att genomgången av budgetpropositionerna visat att justeringar av utgiftstaket dock förekommit i andra fall. Det har då varit fråga om s.k. krediteringar på skattekonton. Som framgår av tabell 8 var det dock inte alla nya krediteringar på skattekonton som medförde att regeringen föreslog en justering av utgiftstaket. Till exempel infördes *Stöd för nystartsjobb* utan att taket justerades. Denna är en av de fem skatteutgifter som ingick i den ovan redovisade genomgången.

Tabell 8 Hantering av nya skattekontokrediteringar åren 2006–2016

Nya skatteutgifter	Infördes	Hantering
Stöd för nystartsjobb	2007	Ingen justering
Jämställdhetsbonus	2008	Teknisk nedjustering
Stöd för yrkesintroduktionsanställning	2014	Ingen justering
Ersättning för höga sjuklönekostnader	2015	Teknisk nedjustering
Tak för bidragsersättning till nystartsjobb*	2015	Teknisk uppjustering

Amn. * Åtgärden innebär ingen ny skatteutgift.

Källa: Prop. 2006/07:1; prop. 2007/08:1; prop. 2013/14:1; prop. 2014/15:1.

I genomgången av budgetpropositionerna framkom vidare att regeringen föreslagit tekniska uppjusteringar av utgiftstaket då krediteringar av skattekonton har flyttats över från budgetens inkomstsida för att redovisas som anslag på budgetens utgiftssida. Detta gäller även *Stöd för nystartsjobb* och *Stöd för yrkesintroduktionsanställningar*

⁷⁶ Prop. 2006/07:7, s. 12.

trots att taket inte justerades ned när de infördes. Det innebär att taket i dessa fall justerats asymmetriskt. I faktarutan på sidan 41 finns en utförligare redogörelse för hanteringen av utgiftstaket i samband med att krediteringar flyttats över till budgetens utgiftssida.

6.4 Slutsatser

Undersökningen visar att regeringen har redovisat skäl för att införa de undersökta regeländringarna, att åtgärdernas budgeteffekter beräknats samt att de redovisats i reformtabellerna i budgetpropositionen eller i den ekonomiska vårpropositionen. I dessa avseenden har nya skatteutgifter redovisats så att de i budgetprocessen kan prövas på motsvarande sätt som stöd på anslag. Däremot har redovisningen inte skett i enlighet med det särskilda krav som kan ställas på redovisningen vid införandet av nya skatteutgifter. Regeringen har inte redogjort för några överväganden rörande valet att införa åtgärden på budgetens inkomstsida i stället för på dess utgiftssida.

Vidare framgår att införandet av de undersökta skatteutgifterna inte medfört att utgiftstaket justerats ned. Det kan diskuteras huruvida ett sådant krav är rimligt att ställa. Regeringen framhåller i skrivelsen *Ramverk för finanspolitiken* att utgiftstaket bör justeras om förändringar görs som påverkar det offentliga åtagandet utan att de takbegränsade utgifterna påverkas. Regeringen anger vidare att krediteringar av skattekonton ska föranleda tekniska nedjusteringar av taket, men övriga skatteutgifter diskuteras inte.⁷⁷ Eftersom skatteutgifter per definition inte påverkar de takbegränsade utgifterna är frågan om ett införande av en viss skatteutgift påverkar det offentliga åtagandet. I de fall som undersökningen omfattar har regeringen inte redogjort för om införandet av skatteutgifterna påverkar det offentliga åtagandet. En sådan redogörelse krävs för att bedöma om regeringen agerat i linje med vad ramverkskrivelsen indikerar på detta område.

Utgiftstaket ska bidra till att beslut om utgifterna fattas samlat på ett sätt som bringar kontroll över utgiftsutvecklingen.⁷⁸ Om tekniska nedjusteringar av utgiftstaket följde av att nya skatteutgifter införts skulle det innebära ett minskat utrymme för utgifter på anslag i förhållande till en situation då taket inte justeras. Därmed skulle skatteutgifter ställas mot utgifter.

⁷⁷ Skr. 2010/11:79, s. 26. Se även resonemang i t.ex. prop. 2007/08:1, s. 82 och prop. 2014/15:1, s. 174.

⁷⁸ Skr. 2010/11:79, s. 26. Se även Finanspolitiska rådet (2008), s. 115.

Asymmetrisk justering av utgiftstaket

I samband med att krediteringar av skattekonto överflyttas till budgetens utgiftssida har tekniska uppjusteringar av utgiftstaket i vissa fall skett utan att dessa föregåtts av tekniska nedjusteringar vid skatteutgiftens införande. Motivet till dessa uppjusteringar är att överflyttningen påverkar utgifterna utan att det offentliga åtagandet ökar.⁷⁹ Detta är i linje med de principer för tekniska justeringar av utgiftstaket som anges i skrivelsen *Ramverk för finanspolitiken*. Där står bl.a. att utgiftstaket bör justeras vid budgettekniska omläggningar som inte påverkar det offentliga åtagandet.⁸⁰

Hantering av utgiftstaket vid flyttade krediteringar av skattekonton 2006–2016

Flyttade skatteutgifter	År	Hantering
Investeringsstimulans för energi- och miljöinvesteringar i offentliga lokaler	2007	Ingen åtgärd
Investeringsstöd för konvertering från direktverkande elvärme i bostadshus	2007	Ingen åtgärd
Vissa miljöförbättrande installationer i småhus	2007	Ingen åtgärd
Anställningsstöd vid anställning av långtidsarbetslösa	2008	Ingen åtgärd
Anställningsstöd till långtidssjukskrivna	2008	Ingen åtgärd
Skyddat arbete hos offentliga arbetsgivare (OSA)	2008	Ingen åtgärd
Jämställdhetsbonus	2012	Teknisk uppjustering
Stöd för nystartsjobb	2016	Teknisk uppjustering
Sjöfartsstöd	2016	Teknisk uppjustering
Stöd för yrkesintroduktionsanställning	2016	Teknisk uppjustering
Ersättning för höga sjuklönkostnader	2016	Teknisk uppjustering

Källa: Prop. 2006/07:1, avsnitt 4.2.1; prop. 2007/08:1, tabell 4.4; prop. 2011/12:1, tabell 4.4; prop. 2015/16:1, tabell 5.3.

Av de sammantaget elva identifierade överflyttningar till budgetens utgiftssida har fem föranlett tekniska uppjusteringar av utgiftstaket. Detta gäller också för krediteringar av skattekonton som vid införandet inte föranledde tekniska nedjusteringar av utgiftstaket, såsom *Stöd för nystartsjobb* och *Stöd för yrkesintroduktionsanställning*. Att taket justerats uppåt vid överflyttningen men inte nedåt vid införandet innebär att taket justerats asymmetriskt. År 2015 uppgick dessa skatteutgifter till drygt 6,7 mdkr.⁸¹

⁷⁹ Prop. 2015/16:1, s. 172.

⁸⁰ Skr. 2010/11:79, s. 28.

⁸¹ Skr. 2015/16:98, s. 34.

Referenser

Litteratur

- Boije R (2002). *Bör skatteavvikelser integreras i budgetprocessen?* Penning- och valutapolitik (Sveriges Riksbank 2002:2).
- Burton M och Sadiq K (2013). *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*, Cambridge University Press, New York.
- Ekonomistyrningsverket, 2016. *Inkomstliggaren* (ESV 2016:23).
- Finanspolitiska rådet, 2008. *Svensk finanspolitik*.
- GAO (Government Accountability Office), 2005. *Tax Expenditures Represent a Substantial Federal Commitment and Need to Be Reexamined*.
- Jacobsen M R, Gebauer A, Mellbye K, Pukander F, Kari S, Olsen S och Lindvall L (2010). *Tax expenditures in the Nordic Countries. A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist Meeting in Oslo, June 2009*.
- Kjellqvist M, Krantz J och Lindström E-A (2012). *Den svenska redovisningen av skatteutgifter. Svensk nationalrapport till NSFR:s seminarium i Helsingfors den 24 och 25 maj 2012*.
- Molander P och Paulsson G (2008). *Vidareutveckling av det finanspolitiska regelverket* (Finanspolitiska rådet 2008/5).
- NAO (National Audit Office), 2014. *The effective management of tax reliefs*.
- OECD, 2010. *Tax Expenditures in OECD Countries*.
- Polackova Brixi H, Valenduc C M.A. och Swift Z L, 2004. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington D.C.
- Riksrevisionen, 2007. *Regeringens beredning och redovisning av skatteutgifter* (RiR 2007:3).

Utredningar

- SOU 1995:36. *Förmåner och sanktioner. En samlad redovisning*. Betänkande av Utredningen om statliga subventioner.
- Finansdepartementet, 1992. *Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdesskatten* (Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi Ds 1992:6).

Propositioner

- Prop. 1994/95:150. *Förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1995/06, m.m. (kompletteringsproposition)*.

Prop. 1995/96:150. *Ekonomisk vårproposition med förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, ändrade anslag för budgetåret 1995/96, m.m.*

Prop. 2005/06:1. *Budgetpropositionen för 2006.*

Prop. 2005/06:40. *Reformerade beskattningsregler för ägare i fämansföretag.*

Prop. 2005/06:100. *2006 års ekonomiska vårproposition, bilaga 2, Redovisning av skatteutgifter.*

Prop. 2006/07:1. *Budgetpropositionen för 2007.*

Prop. 2006/07:7. *Kreditering på skattekonto av stimulans till arbetsgivare för nystartsjobb samt vissa andra skattefrågor.*

Prop. 2006/07:84. *Nedsättning av socialavgifter för personer som fyllt 18 men inte 25 år.*

Prop. 2006/07:100. *2007 års ekonomiska vårproposition, bilaga 2, Redovisning av skatteutgifter.*

Prop. 2007/08:1. *Budgetpropositionen för 2008.*

Prop. 2007/08:100. *2010 års ekonomiska vårproposition.*

Prop. 2008/09:1. *Budgetpropositionen för 2009.*

Prop. 2008/09:178. *Skattereduktion för reparationer, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder.*

Prop. 2009/10:1. *Budgetpropositionen för 2010.*

Prop. 2010/11:1. *Budgetpropositionen för 2011.*

Prop. 2010/11:40. *En reformerad budgetlag.*

Prop. 2011/12:1. *Budgetpropositionen för 2012.*

Prop. 2012/13:1. *Budgetpropositionen för 2013.*

Prop. 2013/14:1. *Budgetpropositionen för 2014.*

Prop. 2014/15:1. *Budgetpropositionen för 2015.*

Prop. 2014/15:100. *2015 års ekonomiska vårproposition.*

Prop. 2015/16:1. *Budgetpropositionen för 2016.*

Prop. 2016/17:1. *Budgetpropositionen för 2017.*

Skrivelser

Skr. 2007/08:123. *Redovisning av skatteutgifter.*

Skr. 2008/09:183. *Redovisning av skatteutgifter 2009.*

Skr. 2009/10:195. *Redovisning av skatteutgifter 2010.*

- Skr. 2010/11:79. *Ramverk för finanspolitiken.*
- Skr. 2010/11:108. *Redovisning av skatteutgifter 2011.*
- Skr. 2011/12:136. *Redovisning av skatteutgifter 2012.*
- Skr. 2012/13:98. *Redovisning av skatteutgifter 2013.*
- Skr. 2013/14:98. *Redovisning av skatteutgifter 2014.*
- Skr. 2014/15:98. *Redovisning av skatteutgifter 2015.*
- Skr. 2015/16:98. *Redovisning av skatteutgifter 2016.*
- Skr. 2016/17:98. *Redovisning av skatteutgifter 2017.*

Övrigt

- Bet. 1994/95:FiU20. *Den ekonomiska politiken och slutlig budgetreglering för budgetåret 1995/96.*
- Bet. 1995/96:FiU10. *Riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, tilläggsbudget 1995/96, m.m.*
- Bet. 2007/08:FiU20. *Riktlinjer för den ekonomiska politiken.*
- Bet. 2010/11:FiU1. *Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna.*
- Bet. 2010/11:KU14. *En reformerad budgetlag.*
- Bet. 2014/15:FiU20. *Riktlinjer för den ekonomiska politiken.*
- Yttr. 2010/11:FiU2y. *En reformerad budgetlag.*
- Yttr. 2010/11:SkU1y. *Skattefrågor i budgetpropositionen för 2011.*
- Yttr. 2014/15:SkU7y. *2015 års ekonomiska vårproposition.*

Bilaga 1. Urval av skatteutgifter

I denna bilaga presenteras de skatteutgifter som ingår i Riksrevisionens urval. Urvalet består av 15 av totalt 153 saldpåverkande skatteutgifter. Dessa är de 15 största skatteutgifterna 2015 enligt uppgifter i 2016 års skrivelse. Sammantaget utgör de 70 procent (164,2 mdkr) av beloppet för samtliga kvantifierade skatteutgifter.

Eftersom ett fåtal skatteutgifter står för majoriteten av det totala kvantifierade beloppet är det rimligt att använda sig av en urvalsmetod som baseras på skatteutgifternas storlek. Anledningen till att metoden avser år 2015 och inte 2016 är att skatteutgifter som under undersökningsperioden har varit av betydande belopp annars skulle hamna utanför urvalet. Exempel på sådana skatteutgifter är *Stöd för nystartsjobb* och *Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år*. I urvalet finns ett flertal utgiftsområden (UO) och skatteslag representerade. Konsekvenserna av denna urvalsmetod blir dock att Riksrevisionen enbart undersöker kvantifierbara skatteutgifter samt att skatteutgifter som tidigare eventuellt har uppgått till stora belopp inte omfattas. Urvalsmetoden medför även att inga generella slutsatser om samtliga skatteutgifter kan dras.

Nedan följer en beskrivning av de 15 skatteutgifterna i urvalet. Beskrivningen innehåller en redogörelse för vad skatteutgiften avser, dess omfattning samt till vilket utgiftsområde den hänförs. Beskrivningen innehåller även en kort redogörelse av skatteutgiftens historik.

Livsmedel

Den nedsatta mervärdesskattesatsen på livsmedel är den största kvantifierade skatteutgiften i urvalet och uppgick 2015 till 26,8 mdkr.⁸² Mervärdesskattesatsen på livsmedel sänktes för första gången den 1 januari 1992 från 25 procent till 18 procent. Då angavs inga skäl av regeringen förutom att EG (Europeiska gemenskapen, nuvarande EU) införde undantag för vissa varor och tjänster där länderna tilläts tillämpa en lägre skattesats. Bland varorna fanns bl.a. livsmedel angivet.⁸³ År 1996 sänktes mervärdesskatten på livsmedel ytterligare i samband med en sänkning av ersättningsnivåerna i socialförsäkringssystemet. Eftersom sänkningen av ersättningen väntades ha fördelningspolitiska konsekvenser ansågs den nedsatta mervärdesskatten vara en kompletterande åtgärd, främst riktad till barnfamiljer och låginkomsttagare.⁸⁴

⁸² Skr. 2015/16:98, s. 32.

⁸³ Prop. 1991/92:50, s. 8 och 10.

⁸⁴ Prop. 1994/95:150, bilaga 1, s. 9 (och bilaga 7, s. 125). Däremellan infördes en generell höjning av mervärdesskattesatsen från 18 till 21 procent för att finansiera en förskjutning av skattebördan från produktion till konsumtion, eftersom arbetsgivaravgifterna samtidigt sänktes (prop. 1992/93:50, s. 13).

Skatteutgiften hänförs till UO 12, Ekonomisk trygghet för familjer och barn, och är en nedsättning av mervärdesskattesatsen till 12 procent.⁸⁵

Skattereduktion för ROT-arbeten

ROT-avdraget har tidigare införts tre gånger som en tillfällig åtgärd för att stimulera byggsektorn.⁸⁶ När ROT-avdraget infördes för fjärde gången (2008) angavs inga tidsbegränsningar och syftet var att öka arbetsutbudet och minska svartarbetet.⁸⁷ Skattereduktionen avser arbetskostnaden inklusive mervärdesskatt på s.k. ROT-arbeten. Den kan erhållas av fysiska personer som köper arbete som avser reparation, underhåll eller om- och tillbyggnad av småhus, bostadsrätter eller ägarlägenheter. Skatteutgiften för ROT-arbeten uppgick 2015 till 19,1 mdkr och hänförs till UO 14, Arbetsmarknad och arbetsliv.⁸⁸ Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.⁸⁹

Avkastning eget hem

Värdet av att bo i eget hem, småhus, borde enligt normen beskattas som inkomst av kapital. Eftersom den faktiska beskattningen av egna hem är lägre än beskattningen av det förväntade värdet uppstår en skatteutgift. *Avkastning eget hem* uppgick 2015 till 13,2 mdkr och redovisas på UO 18, Samhällsplanering, bostadsförsörjning och byggande samt konsumentpolitik.⁹⁰

Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år

Nedsättningen av arbetsgivaravgifterna för unga infördes den 1 juli 2007. Regeringen angav att efterfrågan på ung arbetskraft behövde stärkas för att underlätta inträdet på arbetsmarknaden.⁹¹ År 2009 utökades nedsättningen och målgruppen för att ytterligare stimulera efterfrågan.⁹² Den 1 juni 2016 slopades nedsättningen. Skälen som regeringen angav då var att nedsättningen hade haft små effekter i förhållande till

⁸⁵ Skr. 2015/16:98, s. 55.

⁸⁶ Prop. 1992/93:150, bilaga 6, s. 2; prop. 1995/96:229, s. 13–14; prop. 2003/04:163, s. 9–10.

⁸⁷ Prop. 2008/09:178, s. 23.

⁸⁸ Skr. 2015/16:98, s. 33 och 59.

⁸⁹ Skr. 2008/09:183, s. 44.

⁹⁰ Skr. 2015/16:98, s. 31 och 47. Trots att inga skäl rörande styrning eller omfördelning anges för skatteutgiften redovisas den på ett utgiftsområde. Detsamma gäller *Avkastning bostadsrättsfastighet*, se nedan.

⁹¹ Prop. 2006/07:84, s. 19.

⁹² Prop. 2008/09:7, s. 13–14.

dess kostnad samt att ett slopande skulle öka likformigheten i skattesystemet.⁹³ Skatteutgiften uppgick 2015 till 13,2 mdkr och hänfördes till UO 14, Arbetsmarknad och arbetsliv. Nedsättningen gav upphov till en skatteutgift avseende arbetsgivaravgifter.⁹⁴

Nedsatt energiskatt på el inom industrin

Möjligheterna till nedsatt energiskatt på el som används inom industrin kan spåras tillbaka till oljekrisen under 1970-talet som resulterade i kraftiga prisökningar. Redan då talades det om konkurrensneutralitet för den energiintensiva industrin.⁹⁵ Samma argument återkommer när energiskatten på el inom industrin slopas helt år 1993. Då angavs även att den administrativa bördan för företagen minskas.⁹⁶ I budgetpropositionen för 2004 föreslog regeringen, efter att EU-kommissionen vid en statsstödsprövning ifrågasatt nollskattesatsen på el som förbrukas inom industrin, att sådan elförbrukning skulle beskattas i enlighet med de nivåer som anges i EU:s energiskattedirektiv.⁹⁷ Energiskatten på el inom industrin är ändock nedsatt och avser att träffa el som används i tillverkningsprocesser. Eftersom elen inom industrin beskattas med en lägre skattesats än normalskattesatsen på el uppstår en skatteutgift. Skatteutgiften uppgick 2015 till 12,3 mdkr och hänförs till UO 24, Näringsliv.⁹⁸

Restaurang- och cateringtjänster

Från och med den 1 januari 2012 sänktes mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster till 12 procent. Skälen som regeringen angav var främst att minska den administrativa bördan för företagen, men även att öka sysselsättningen.⁹⁹ Nedsättningen avser företagets omsättning och uppgick 2015 till 9,2 mdkr. Skatteutgiften hänförs till UO 24, Näringsliv.¹⁰⁰

Energiskatt på diesel i motordrivna fordon

Givet att skattesatsen på bensin utgör normen på transportområdet uppstår en skatteutgift då skattesatsen på diesel är lägre. Skatteutgiften är därför skillnaden i skattesats mellan drivmedlen och uppgick 2015 till 8,1 mdkr. Skatteutgiften redovisas på UO 22, Kommunikationer.¹⁰¹

⁹³ Prop. 2014/15:99, s. 57.

⁹⁴ Skr. 2015/16:98, s. 32 och 51–52.

⁹⁵ SOU 1989:82, s. 30.

⁹⁶ Prop. 1991/92:150, bilaga 1:5, s. 10 och 1991/92:FiU30, s. 10.

⁹⁷ Prop. 2003/04:1, s. 215.

⁹⁸ Skr. 2015/16:98, s. 33 och 57.

⁹⁹ Prop. 2011/12:1, s. 67 och 269.

¹⁰⁰ Skr. 2015/16:98, s. 32 och 55.

¹⁰¹ Skr. 2015/16:98, s. 33 och 55.

Avkastning bostadsrättsfastighet

Avkastning bostadsrättsfastighet avser äkta bostadsrättsföreningar, dvs. de bostadsrättsföreningar vars huvudsakliga syfte är att upplåta bostadsrätter till privatpersoner. Värdet av att bo i en bostadsrätt borde enligt normen beskattas som inkomst av kapital. Eftersom den faktiska beskattningen av bostadsrätter är lägre än det förväntade värdet uppstår en skatteutgift. *Avkastning bostadsrättsfastighet* uppgick 2015 till 7,5 mdkr och hänförs till UO 18, Samhällsplanering, bostadsförsörjning och byggande samt konsumentpolitik.¹⁰²

Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt

Vid försäljning av eget hem och bostadsrätt tas inte hela kapitalvinsten upp till beskattning. Detta ger upphov till en skatteutgift avseende skatt på inkomst av kapital. Beskattningen i dess nuvarande form infördes 1993 i samband med att nya uppskovsregler infördes. Den nya utformningen av uppskovsreglerna gjorde det omöjligt att beskatta kapitalvinsten på olika sätt utifrån boendeformen som såldes.¹⁰³ Kapitalvinstskatten har successivt höjts sedan 1993 i två omgångar. Skälen som då angavs var att höjningen delvis ska finansiera först en sänkning av den statliga fastighetsskatten och sedan ett slopande samt införandet av den kommunala fastighetsavgiften.¹⁰⁴ Skatteutgiften uppgick till 7,5 mdkr 2015 och hänförs till UO 18, Samhällsplanering, bostadsförsörjning och byggande samt konsumentpolitik.¹⁰⁵

Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel

I samband med 1990–1991 års skattereform angav regeringen att pensionsmedel bör särbehandlas, men inte till den grad att de ska undgå beskattning. Skälen som angavs för att avkastningen bör beskattas är neutralitet i beskattningen av avkastning på kapital, men att nedsättningen bör ses som en sparstimulerande åtgärd.¹⁰⁶ Avkastning på medel som avsätts för pension beskattas därmed lägre än övrig avkastning och föranleder en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital. I skattereformen gjordes en åtskillnad mellan avkastning på tjänstepensionskapital och övrigt pensionskapital. Denna åtskillnad togs bort den 1 januari 1992. Skälen till det

¹⁰² Skr. 2015/16:98, s. 31 och 47.

¹⁰³ Prop. 1993/94:45, s. 59.

¹⁰⁴ Prop. 2000/01:1, s. 218 och prop. 2007/08:27, s. 108 och 111.

¹⁰⁵ Skr. 2015/16:98, s. 31 och 48.

¹⁰⁶ Prop. 1989/90:110, s. 489–491.

var att underlätta för skattskyldiga och ansvariga myndigheter.¹⁰⁷ Två år senare sänktes skatten, för att återigen höjas år 1995.¹⁰⁸ Skatteutgiften uppgick 2015 till 7,5 mdkr och hänförs i skrivelsen till UO11, Ekonomisk trygghet vid ålderdom.¹⁰⁹ Den redovisas däremot inte i utgiftsområdesbilagan.

Personbefordran

Personbefordran avser persontransporter oberoende av vilket transportmedel som används.¹¹⁰ *Personbefordran* började beskattas i samband med 1990–1991 års skatte-reform. Skälen som angavs då var neutralitet i beskattningen samt förenkling för företag som bedriver verksamhet med både personbefordran och godstransporter.¹¹¹ Skattesatsen för *Personbefordran* har sänkts i tre omgångar, från 25 procent till 6 procent, sedan den infördes. Första gången angav regeringen som skäl att turistnäringens konkurrenskraft bör stärkas. Andra gången görs sänkningen på initiativ av riksdagen som angav samma skäl.¹¹² I budgetpropositionen för 2001 föreslog regeringen ytterligare en nedsättning från 12 procent till 6 procent. Detta motiverades genom den höjda dieselskatten som väntades ha en negativ effekt för kollektivtrafiken och annan yrkesmässig trafik.¹¹³ *Personbefordran* uppgick 2015 till 7,2 mdkr och hänförs till UO 22, Kommunikationer.¹¹⁴

Stöd för nystartsjobb

Stöd för nystartsjobb infördes den 1 januari 2007. Arbetsgivare kompenseras för arbetsgivaravgiften och den allmänna löneavgiften om de anställer en individ som kvalificerat sig för nystartsjobb. Stödet betalas i form av en kreditering på arbetsgivarens skattekonto. Syftet med stödet var enligt regeringen att öka möjligheterna att komma tillbaka till arbetsmarknaden för dem som står utanför den.¹¹⁵ Denna kompensation ger upphov till en skatteutgift avseende arbetsgivaravgifter. *Stöd för nystartsjobb* uppgick 2015 till 6,7 mdkr och hänförs till UO 14, Arbetsmarknad och arbetsliv. Från och med 2016 redovisas *Stöd för nystartsjobb* på budgetens utgiftssida.¹¹⁶

¹⁰⁷ Prop. 1991/92:60, s. 75.

¹⁰⁸ Prop. 1992/93:187, s. 165 och prop. 1994/95:25, s. 53–54.

¹⁰⁹ Skr. 2015/16:98, s. 31 och 48–49.

¹¹⁰ Skr. 2015/16:98, s. 32.

¹¹¹ Prop. 1989/90:111, s. 97–98.

¹¹² Prop. 1991/92:50, s. 14 och 1991/92:FiU30, s. 128. Däremellan infördes en generell höjning av mer-värdesskattesatsen, se not 84.

¹¹³ Prop. 2000/01:1, s. 235.

¹¹⁴ Skr. 2015/16:98, s. 54.

¹¹⁵ Prop. 2006/07:7, s. 11.

¹¹⁶ Skr. 2015/16:98, s. 34 och 60.

Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar

All utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag tas inte upp till beskattning. Det innebär att skatten på avkastningen är lägre än övrig beskattning av kapitalinkomster. Detta ger upphov till en skatteutgift avseende skatt på inkomst av kapital. Skatteutgiften uppgick 2015 till 5,8 mdkr och hänförs till UO 24, Näringsliv.¹¹⁷

Fastighetsskatt på lokaler

Fastighetsskatten på lokaler återinfördes den 1 januari 1996 som en del i finansieringen av medlemskapet i EU.¹¹⁸ Fastighetsskatten är avdragsgill i inkomstslaget näringsverksamhet. Den del av skatten som inte är avdragsgill utgör en sanktion. *Fastighetsskatt på lokaler* är en skattesanktion och uppgick 2015 till 6 mdkr. Skattesanktionen hänförs till UO 24, Näringsliv.¹¹⁹

Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete

Socialavgifter betalas på all ersättning för arbete. Individer vars inkomst överstiger det förmånsgrundande beloppet beläggs med en skattesanktion. Det förmånsgrundande beloppet avspeglar taket inom socialförsäkringssystemet, som är en begränsning av hur stor ersättning som betalas ut till individer. Sanktionen består av de socialavgifter som betalas men inte motsvaras av förmåner p.g.a. taket. Sanktionen uppgick 2015 till 14,1 mdkr. Skatteutgiften är skatteteknisk vilket innebär att den inte hänförs till något UO.¹²⁰

¹¹⁷ Skr. 2015/16:89, s. 31 och 48.

¹¹⁸ Prop. 1994/95:203, s. 40–41.

¹¹⁹ Skr. 2015/16:98, s. 34 och 61.

¹²⁰ Skr. 2015/16:98, s. 34 och 62.

Bilaga 2. Prognoser

I denna bilaga presenteras undersökningen av skatteutgifternas utgiftsutveckling för de 15 skatteutgifter som ingår i vårt urval. Undersökningen omfattar enbart information som finns att tillgå i regeringens skatteutgiftsredovisning. Mer specifikt omfattar undersökningen avsnittet där prognoserna redovisas samt avsnittet där enskilda skatteutgifter beskrivs.

Riksrevisionen har identifierat att det av skrivelserna framgår tre olika anledningar till att prognoserna revideras. Det gäller förändrade redovisningsprinciper, förändrade beräkningsmetoder samt förändrade skatteregler. Vissa skatteutgifter omfattas av flera av dessa förändringar.

För tre skatteutgifter har redovisningsprinciperna förändrats. Dessa tre är *Skattereduktion för ROT-arbeten*, *Avkastning eget hem* och *Avkastning bostadsrättsfastighet*. Även beräkningsmetoden har förändrats för tre skatteutgifter. Dessa är *Avkastning eget hem*, *Avkastning bostadsrättsfastighet* och *Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel*. Sex skatteutgifter har omfattats av förändrade skatteregler. Dessa är *Skattereduktion för ROT-arbeten*, *Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år*, *Nedsatt energiskatt på el inom industrin*, *Energiskatt på diesel i motor-drivna fordon*, *Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt* och *Stöd för nystartsjobb*¹²¹.

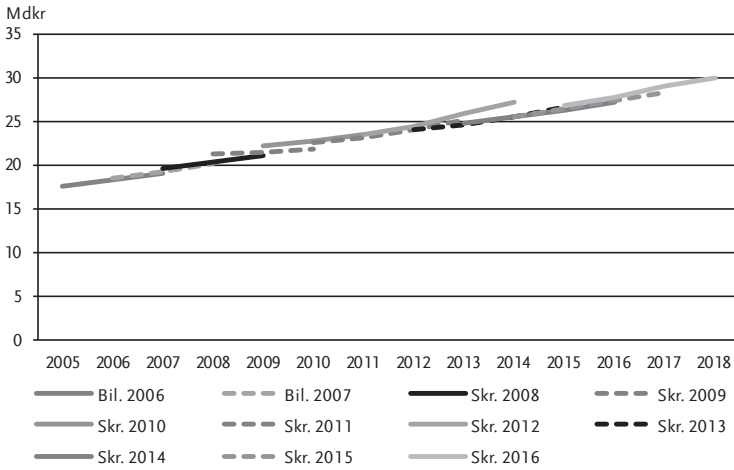
För övriga sex skatteutgifter, *Livsmedel*, *Restaurang- och cateringtjänster*, *Personbefordran*, *Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar*, *Fastighetsskatt på lokaler* och *Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete*, har inga förändringar kunnat identifieras.

Nedan presenteras prognoserna för samtliga skatteutgifter i urvalet fr.o.m. 2006 t.o.m. 2016, alternativt fr.o.m. att de infördes. Under respektive diagram redovisas de förändringar som går att identifiera med hjälp av skrivelserna. I de fall inget redovisas under diagrammen har inga motiv till förändringar kunnat identifieras.

¹²¹ *Stöd för nystartsjobb* är en skattekontokreditering vilket innebär att skattelagstiftningen inte behöver ändras vid vare sig införande eller förändrade regler.

Livsmedel

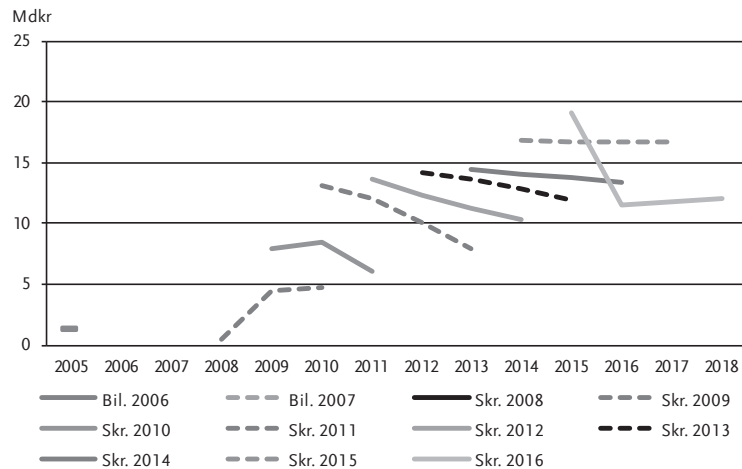
Diagram B1 Prognoser för *Livsmedel* åren 2005–2018



Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2006–2016. Egen bearbetning.

Skattereduktion för ROT-arbeten

Diagram B2 Prognoser för *Skattereduktion för ROT-arbeten* åren 2005–2018

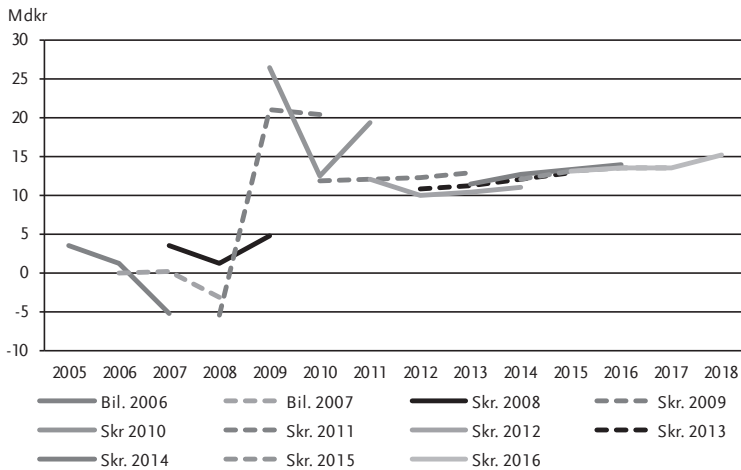


Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2006–2016. Egen bearbetning.

ROT-avdraget återintroduceras som en tillfällig skatteutgift under 2004 och var menad att finnas fram till mitten av 2005. I skrivelserna för åren 2009 och 2010 redovisas ROT tillsammans med hushållstjänster, för att i skrivelsen för 2011 redovisas under en egen post. I skrivelsen för 2016 aviseras en nedsättning av reduktionen.

Avkastning eget hem

Diagram B3 Prognoser för Avkastning eget hem åren 2005–2018

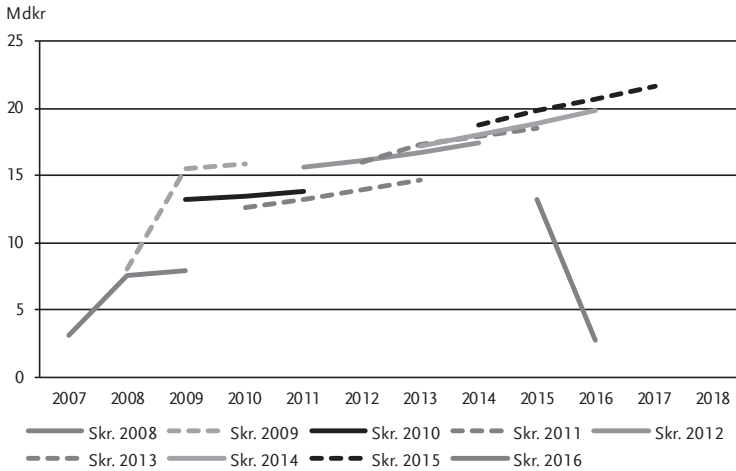


Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2006–2016. Egen bearbetning.

Mellan skrivelserna för 2010 och 2011 förändrades beräkningsmetoden. I skrivelsen för 2011 angavs skälet vara att den tidigare beräkningsmetoden gav upphov till fluktuationer som inte kunde förklaras av fluktuationer i avkastningen för egna hem och bostadsrätter. Från och med skrivelsen för 2012 redovisas inte längre den nedsatta fastighetsavgiften för nybyggnationer under skatteutgiften *Avkastning eget hem*.

Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år

Diagram B4 Prognoser för Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år åren 2007–2018

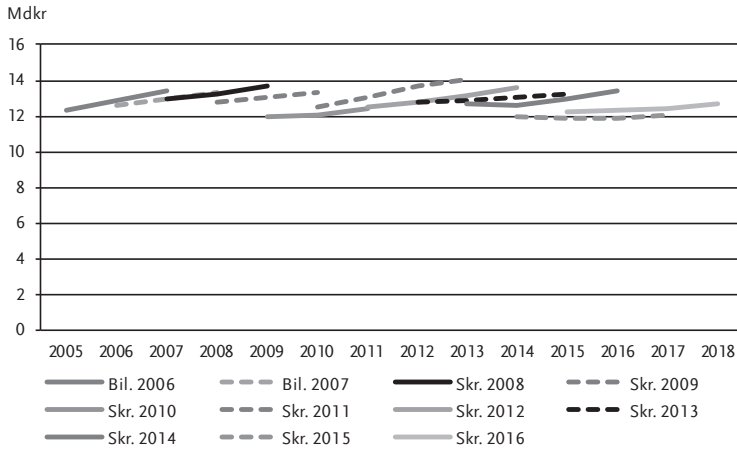


Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2008–2016. Egen bearbetning.

Mellan skrivelserna 2008 och 2009 utökas målgruppen och nedsättningen ökar. I skrivelsen för 2016 skriver regeringen att reglerna för nedsättningen förändrats samtidigt som man aviserar att nedsättningen kommer att upphöra fr.o.m. mitten av 2016.

Nedsatt energiskatt på el inom industrin

Diagram B5 Prognoser för Nedsatt energiskatt på el inom industrin åren 2005–2018

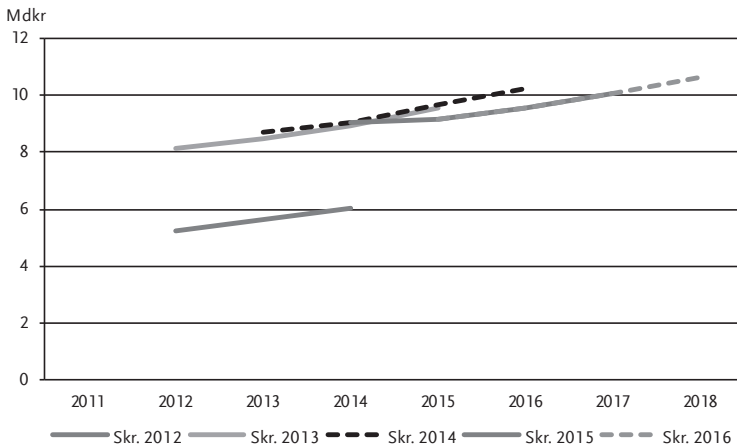


Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2006–2016. Egen bearbetning.

Varje år justeras normen för energiskatten uppåt.

Restaurang- och cateringtjänster

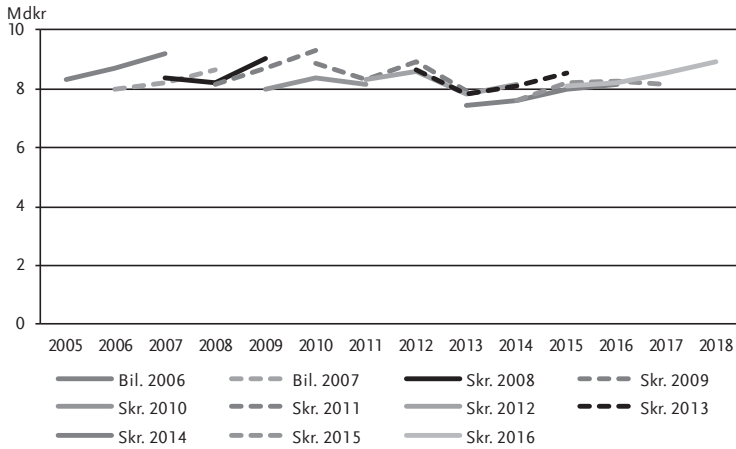
Diagram B6 Prognoser för Restaurang- och cateringtjänster åren 2011–2018



Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2012–2016. Egen bearbetning.

Energiskatt på diesel i motordrivna fordon

Diagram B7 Prognoser för Energiskatt på diesel i motordrivna fordon åren 2005–2018

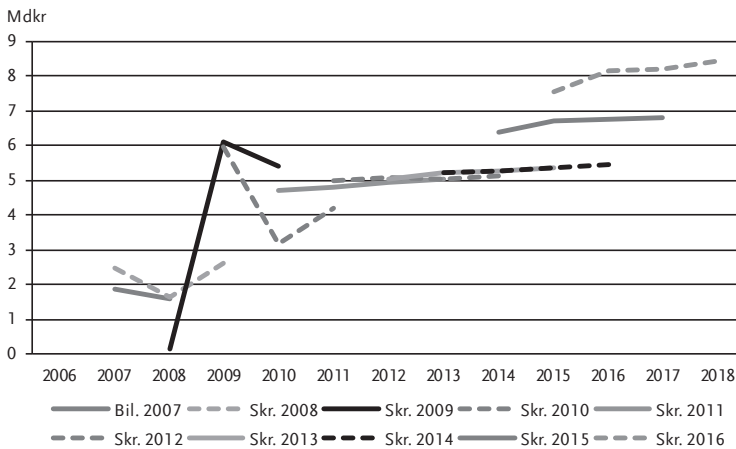


Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2006–2016. Egen bearbetning.

Varje år justeras normen och beskattningen uppåt.

Avkastning bostadsrättsfastighet

Diagram B8 Prognoser för Avkastning bostadsrättsfastighet åren 2006–2016

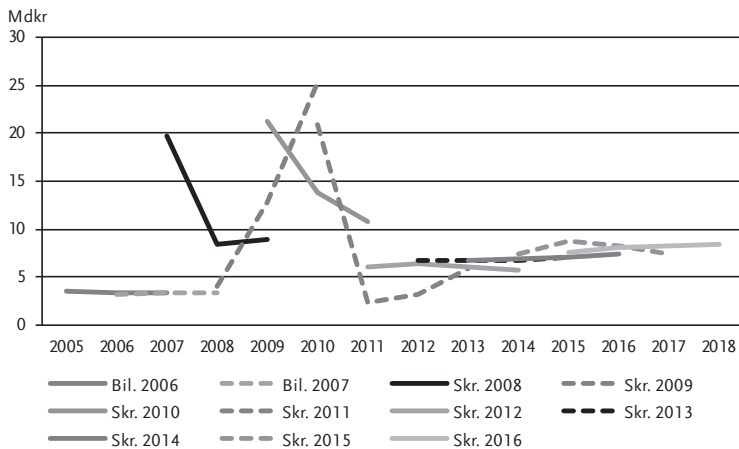


Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2007–2016. Egen bearbetning.

Precis som för *Avkastning eget hem* förändrades beräkningsmetoden mellan skrivelserna för 2010 och 2011. I skrivelsen för 2011 angavs skälet vara att den tidigare beräkningsmetoden gav upphov till fluktuationer som inte kunde förklaras av fluktuationer i avkastningen för egna hem och bostadsrätter. Från och med skrivelsen för 2012 redovisas inte längre den nedsatta fastighetsavgiften för nybyggnationer under skatteutgiften *Avkastning bostadsrättsfastighet*.

Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt

Diagram B9 Prognoser för *Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt* åren 2005–2018

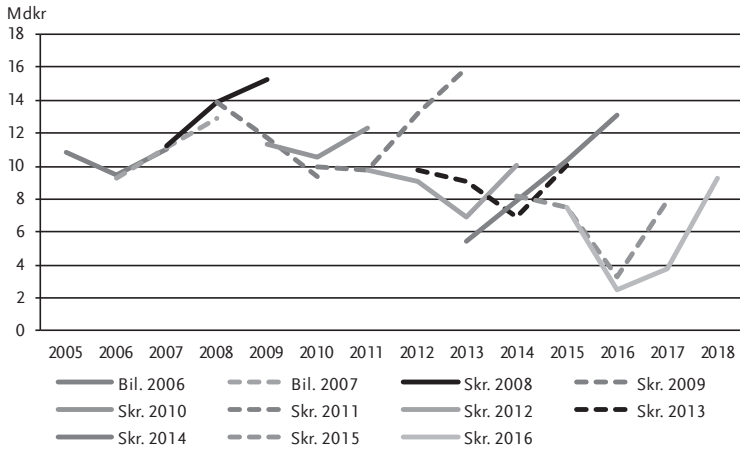


Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2006–2016. Egen bearbetning.

Från och med skrivelsen för 2008 tas en marginellt större andel av kapitalvinsten upp till beskattning.

Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel

Diagram B10 Prognoser för Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel åren 2005–2018

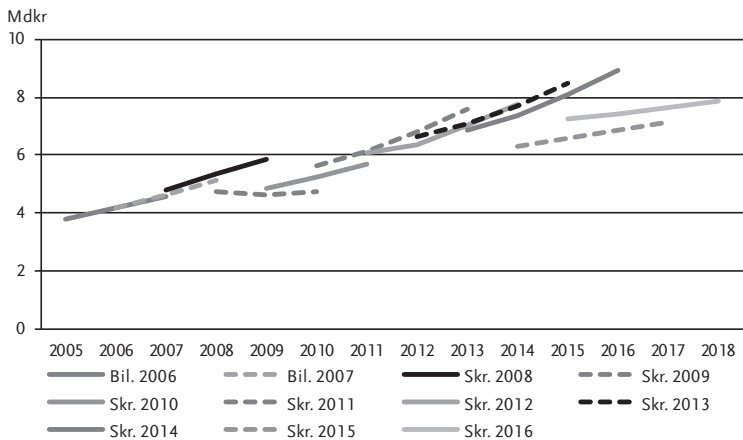


Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2006–2016. Egen bearbetning.

I skrivelsen för 2014 sker en förändring av underlaget till beräkningarna.

Personbefordran

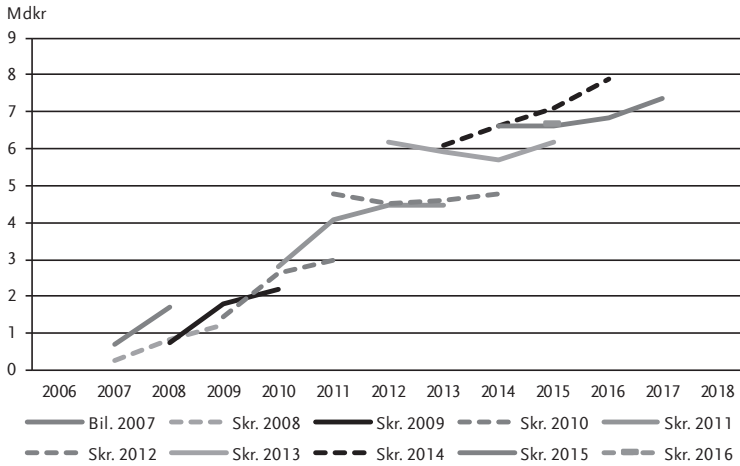
Diagram B11 Prognoser för Personbefordran åren 2005–2018



Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2006–2016. Egen bearbetning.

Stöd för nystartsjobb

Diagram B12 Prognoser för Stöd för nystartsjobb åren 2006–2018

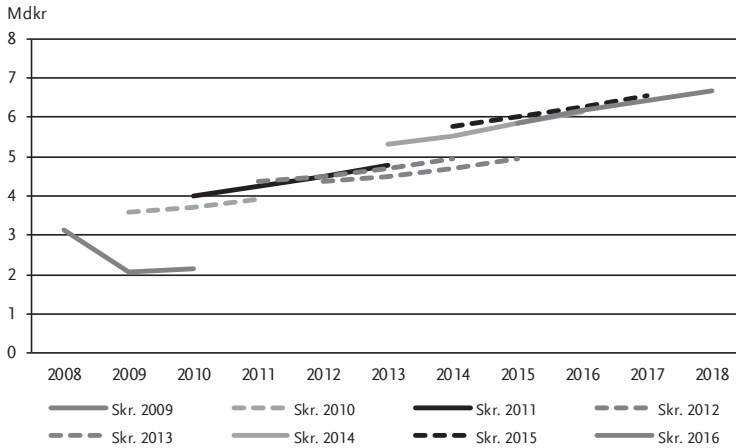


Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2007–2016. Egen bearbetning.

Stöd för nystartsjobb är nytillkommen i bilagan för 2007. År 2008 utökas målgruppen. I skrivelsen för 2009 aviseras att kompensationen utökas. Från och med skrivelsen för 2013 hänvisar regeringen enbart till förordningen om stöd för nystartsjobb (2006:1218) där det klargörs vilka som kvalificerar sig för stödet.

Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar

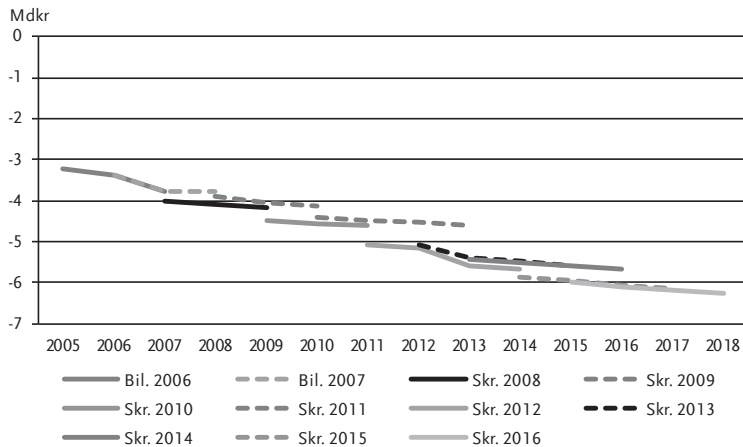
Diagram B13 Prognoser för Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar åren 2008–2016



Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2009–2016. Egen bearbetning.

Fastighetsskatt på lokaler

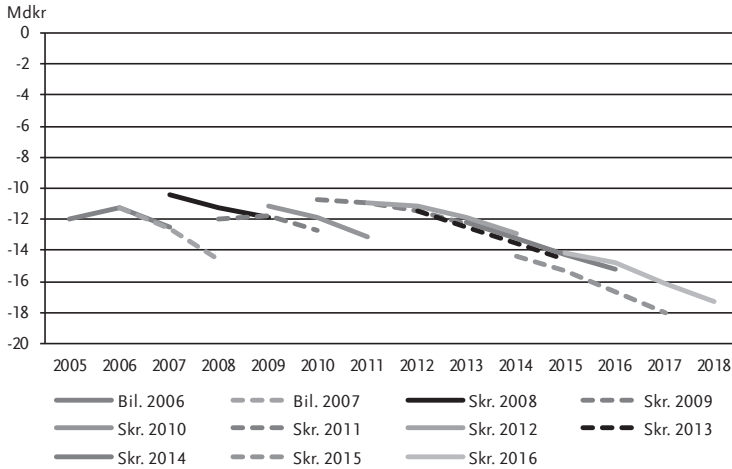
Diagram B14 Prognoser för Fastighetsskatt på lokaler åren 2005–2018



Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2006–2016. Egen bearbetning.

Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete

Diagram B15 Prognoser för Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete åren 2005–2018



Källa: Regeringens skatteutgiftsredovisning 2006–2016. Egen bearbetning.

Referenser bilagor

Propositioner

- Prop. 1989/90:110. *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*
- Prop. 1989/90:111. *Om reformerad mervärdesskatt, m.m.*
- Prop. 1991/92:50. *Om sänkning av mervärdesskatt på vissa varor och tjänster.*
- Prop. 1991/92:60. *Om skattepolitik för tillväxt.*
- Prop. 1991/92:150. *Med förslag om slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1992/93, m.m. (kompletteringsbudget).*
- Prop. 1992/93:50. *Om åtgärder för att stabilisera den svenska ekonomin.*
- Prop. 1992/93:150. *Med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1993/94, m.m. (kompletteringsproposition).*
- Prop. 1992/93:187. *Om individuellt pensionssparande.*
- Prop. 1993/94:45. *Om uppskovsregler vid bostadsbyten m.m.*
- Prop. 1994/95:25. *Vissa ekonomisk-politiska åtgärder m.m.*
- Prop. 1994/95:150. *Förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1994/95 m.m.*
- Prop. 1994/95:203. *Finansiering av medlemskapet i Europeiska Unionen.*
- Prop. 1995/96:229. *Skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus.*
- Prop. 2000/01:1. *Budgetpropositionen för 2001.*
- Prop. 2003/04:1. *Budgetpropositionen för 2004.*
- Prop. 2003/04:163. *Skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus.*
- Prop. 2006/07:7. *Kreditering på skattekonto av stimulans till arbetsgivare för nystartsjobb samt vissa andra skattefrågor.*
- Prop. 2006/07:84. *Nedsättning av socialavgifter för personer som fyllt 18 med inte 25 år.*
- Prop. 2006/07:100. *2007 års ekonomiska vårproposition, bilaga 2, Redovisning av skatteutgifter.*
- Prop. 2007/08:27. *Avskaffad statlig fastighetsskatt m.m.*
- Prop. 2008/09:7. *Kraftfullare nedsättning av socialavgifter för unga.*
- Prop. 2008/09:178. *Skattereduktion för reparationer, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder.*
- Prop. 2011/12:1. *Budgetpropositionen för 2012.*

Prop. 2014/15:99. *Värändringsbudget för 2015.*

Skrivelser

Skr. 2007/08:123. *Redovisning av skatteutgifter.*

Skr. 2008/09:183. *Redovisning av skatteutgifter 2009.*

Skr. 2009/10:195. *Redovisning av skatteutgifter 2010.*

Skr. 2010/11:108. *Redovisning av skatteutgifter 2011.*

Skr. 2011/12:136. *Redovisning av skatteutgifter 2012.*

Skr. 2012/13:98. *Redovisning av skatteutgifter 2013.*

Skr. 2013/14:98. *Redovisning av skatteutgifter 2014.*

Skr. 2014/15:98. *Redovisning av skatteutgifter 2015.*

Skr. 2015/16:98. *Redovisning av skatteutgifter 2016.*

Övrigt

1991/92:FiU30. *Den ekonomiska politiken och slutlig budgetreglering för budgetåret 1992/93.*

SOU 1989:82. *Nedsättning av energiskatter.* Delbetänkande av Utredningen om konkurrensvillkoren för elintensiv industri.

REGERINGENS SKATTEUTGIFTSREDOVISNING – SOM RIKSDAGEN VILL HA DEN?

Statens stöd till hushåll och företag belastar vanligtvis budgetens utgiftssida. Men det finns också stöd som redovisas som uteblivna inkomster. Dessa kallas skatteutgifter.

Regeringen redovisar skatteutgifter för riksdagen enligt en bestämmelse i budgetlagen. Riksrevisionen har granskat denna redovisning. Granskningen motiveras av att skatteutgifterna uppgår till stora belopp, och av att riksdagen har uttalat att redovisningen av skatteutgifter ska gå i en riktning som innebär att de kan prövas på samma sätt som utgifter på anslag.

Granskningen omfattar regeringens årliga skrivelse till riksdagen om skatteutgifter, utgiftsområdesbilagorna till budgetpropositionen samt propositioner med förslag som innebär nya skatteutgifter. Granskningen omfattar ett urval om 15 skatteutgifter och undersökningsperioden är 2006–2016.

Riksrevisionen drar bland annat slutsatsen att redovisningen av skatteutgifter inte lever upp till de uttalanden som riksdag och regering har gjort om att skatteutgifter bör kunna prövas på samma sätt som utgifter på anslag. Riksrevisionen rekommenderar regeringen bland annat att utveckla redovisningen på utgiftsområde så att skatteutgifterna ingår i redovisningen av hur verksamheten utvecklats i förhållande till de av riksdagen beslutade målen.

ISSN 1652-6597
ISBN 978-91-7086-440-7

Beställning: www.riksrevisionen.se

RIKSREVISIONEN

NYBROGATAN 55, 114 90 STOCKHOLM
08-5171 40 00
WWW.RIKSREVISIONEN.SE

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 19 oktober 2017

Närvarande: statsrådet Y Johansson, ordförande, och statsråden Lövin, M Johansson, Baylan, Bucht, Hultqvist, Regnér, Andersson, Bolund, Damberg, Bah Kuhnke, Strandhäll, Shekarabi, Fridolin, Eriksson, Linde, Skog, Ekström, Fritzon, Eneroth

Föredragande: statsrådet Andersson

Regeringen beslutar skrivelse Riksrevisionens rapport om regeringens skatteutgiftsredovisning.

