

Regeringens skrivelse 2022/23:98

Redovisning av skatteutgifter 2023

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 13 april 2023

Ulf Kristersson

Niklas Wykman
(Finansdepartementet)

Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I denna skrivelse redogör regeringen för skatteutgifterna, dvs. de effekter på skatteintäkterna som uppstår till följd av särregler i skattelagstiftningen. Redovisningen syftar bland annat till att ge ett bredare underlag för prioritering mellan olika stöd och satsningar i statsbudgeten. Skrivelsen innehåller tre kapitel. I det första kapitlet beskrivs i korthet den jämförelsenorm och de beräkningsmetoder som används i redovisningen. I kapitlet redogörs också för de mest väsentliga nyheterna i redovisningen jämfört med förra årets skrivelse. I det andra kapitlet redovisas beräkningar och prognoser över skatteutgifterna för 2022–2025 och i det tredje kapitlet beskrivs de enskilda skatteutgifterna.

Innehållsförteckning

1	Bakgrund, metod och nyheter	5
1.1	Inledning	5
1.2	Jämförelsenorm.....	6
1.2.1	Norm för inkomstskatt.....	6
1.2.2	Norm för socialavgifter och särskild löneskatt.....	7
1.2.3	Norm för mervärdesskatt.....	7
1.2.4	Norm för punktskatter	7
1.2.5	Skatt enligt norm för olika skatteslag	8
1.2.6	Att jämföra skatteutgifter med andra länder	9
1.3	Beräkningsmetoder.....	9
1.3.1	Skatteutgifter beräknas enligt skattebortfallsmetoden.....	9
1.3.2	Statiska beräkningar utan indirekta effekter.....	10
1.3.3	Marginalskatternas betydelse	10
1.3.4	Skattefria förmåner och ersättningar	10
1.3.5	Organisationsformens betydelse	10
1.4	Skatteutgifter och samhällsekonomisk effektivitet.....	10
1.5	Nyheter och större revideringar jämfört med förra årets redovisning.....	11
1.5.1	Nya skatteutgifter	12
1.5.2	Ändrade skatteutgifter	12
1.5.3	Skatteutgifter som upphör eller inte längre redovisas	13
1.5.4	Åtgärder i extra ändringsbudgetar m.m.	14
1.5.5	Väsentliga revideringar av skatteutgiftsprognoser.....	14
2	Redovisning av skatteutgifter	17
3	Beskrivning av enskilda skatteutgifter.....	25
A	Inkomst av tjänst och allmänna avdrag	25
B	Intäkter och kostnader i näringsverksamhet	33
C	Intäkter och kostnader i kapital.....	38
D	Socialavgifter och särskild löneskatt	41
E	Mervärdesskatt	44
F	Punktskatter.....	47
G	Skattereduktioner.....	51
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 13 april 2023	55

1 Bakgrund, metod och nyheter

1.1 Inledning

Samhällets stöd till företag och hushåll sker i huvudsak i form av utgifter i statens budget. Men det finns också stöd som går via skattesystemet i form av s.k. skatteutgifter som påverkar statsbudgetens inkomstsida. Skatteutgifter kan ses som de effekter på skatteintäkterna som uppstår till följd av särregleringar i skattelagstiftningen.

Budgetlagen (2011:203) föreskriver att regeringen varje år ska lämna en redovisning av skatteutgifter till riksdagen (10 kap. 4 §). I denna skrivelse redogör regeringen för beräknade och prognostiserade skatteutgifter för åren 2022–2025. En redovisning av skatteutgifter sker även i utgiftsbilagorna i budgetpropositionen. Där redovisas även eventuella skatteutgifter som har tillkommit eller väsentligen reviderats efter publiceringen av denna skrivelse. Däremot sker i normalfallet ingen generell uppdatering inför budgetpropositionen av de skatteutgifter som redovisas i denna skrivelse. Huvudprincipen för redovisningen är att den ska vara heltäckande, dvs. att samtliga identifierade skatteutgifter redovisas. I vissa fall är dock avsteg från principen nödvändiga av praktiska skäl. På punktskatteområdet är utgångspunkten att redovisa de skatteutgifter där en norm för skatteuttaget kan definieras och där skatteintäkterna från en enhetligt utformad skatt överstiger 1 procent av de totala skatteintäkterna.

Redovisningen av skatteutgifter kan sägas fylla i huvudsak två syften. Det första och mest centrala syftet är att synliggöra de stöd till företag och hushåll som finns på budgetens inkomstsida och som helt eller delvis har samma funktion som stöd på budgetens utgiftssida. Många av skatteutgifterna har införts, mer eller mindre uttalat, som medel inom specifika utgiftsområden såsom bostad, miljö, arbetsmarknad och näringsliv i syfte att stötta dessa områden. Ur ett budgetperspektiv kan de därför ofta jämföras med stöd på budgetens utgiftssida. För skatteutgifter som kan jämföras med stöd på budgetens utgiftssida anges därför vilket utgiftsområde som skatteutgiften i första hand kan hänföras till. Genom att redovisa skatteutgifter på de olika utgiftsområdena ges ett bredare underlag för prioritering mellan olika områden i budgeten. Skatteutgifter kan dock inte alltid jämföras med stöd på utgiftssidan. En skattesats som är lägre än jämförelsenormen inom skatteutgiftsredovisningen kan t.ex. vara hög i ett internationellt perspektiv, varför en skatteutgift inte definitionsmässigt ska ses som ett stöd eller en subvention.

Det andra syftet med redovisningen är att belysa graden av enhetlighet i skattesystemet. Genom att minska enhetligheten och öka komplexiteten i skattesystemet kan skatteutgifter sägas gå emot principen om att skattereglerna ska vara generella och tydliga. Att bedöma graden av enhetlighet kräver, liksom synliggörandet av stöden, att en jämförelsenorm för skatteuttaget definieras. Jämförelsenormen som ligger till grund för skatteutgifterna som redovisas i denna skrivelse härstammar från SOU 1995:36 (Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning) och utgår från principen om enhetlig beskattning.

En skatteutgift uppstår om skatteuttaget för en viss grupp eller en viss kategori av skattebetalare är lägre än vad som är förenligt med normen. Ett exempel är den reducerade mervärdesskattesatsen på livsmedel som är 12 procent. Jämförelsenormen är i detta fall 25 procent och skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan 25 och 12 procent multiplicerat med underlaget. Förutom skatteutgifter redovisas även s.k. skattesanktioner, som betyder att skatteuttaget är högre än vad den angivna normen

innebär. Ibland kallas skatteutgifter och skattesanktioner gemensamt för skatteavvikelser.

Även om skatteutgifter i många fall kan ses som stöd inom specifika utgiftsområden, finns det också skatteutgifter som uppkommit till följd av den praktiska hanteringen i skattesystemet. Det kan vara av administrativa skäl såsom enkelhet, legitimitet eller för att undvika oacceptabla konsekvenser för den enskilde. I sådana fall betraktas skatteutgiften som skattetekniskt motiverad. Även om de skattetekniskt motiverade skatteutgifterna i vissa fall innebär ett stöd för grupper eller verksamheter, saknar de direkt koppling till något av budgetens utgiftsområden.

Om en skatteutgift slopas leder det i normalfallet till högre skatteintäkter och därmed till en budgetförstärkning för offentlig sektor på samma sätt som om en utgift på statsbudgetens utgiftssida slopas. Beräkningarna av skatteutgifter ger dock inte någon exakt uppskattning på den möjliga intäktsförstärkningen om en skatteutgift slopas. Detta har flera skäl, bl.a. att beräkningarna är statiska och inte tar hänsyn till beteendeeffekter eller indirekta effekter.

1.2 Jämförelsenorm

Den jämförelsenorm som används vid beräkningen av skatteutgifterna i denna skrivelse utgår i huvudsak från principen om enhetlig beskattning. Med enhetlig beskattning avses att beskattningen inom varje skatteslag i princip är enhetlig och utan undantag, vilket gör det relativt enkelt att identifiera olika skatteutgifter. I detta avsnitt preciseras jämförelsenormen för de olika skatteslagen inkomstskatt, socialavgifter, särskild löneskatt, mervärdesskatt och punktskatter.

1.2.1 Norm för inkomstskatt

För inkomstbeskattningen finns en gemensam teoretisk utgångspunkt för vad som är en inkomst. Den innebär att den samlade inkomsten som ska beskattas motsvaras av summan av konsumtionsutgifterna och nettoförmögenhetens förändring under beskattningsperioden. Av detta följer att kostnader för inkomstens förvärvande ska vara avdragsgilla. Beskattningsperiodens längd ska vara ett kalenderår eller ett 12 månader långt räkenskapsår. Det finns dock ingen gemensam norm för vilken skattenivå som ska gälla för de olika inkomstslagen tjänst, kapital och näringsverksamhet.

Normen är att inkomst från tjänst och inkomst av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare beskattas med en progressiv skatteskala och att inkomster från kapital och näringsverksamhet i aktiebolag beskattas proportionellt. Vidare är skattereduktioner förenliga med normen under förutsättning att de är generella och inte gynnar endast vissa grupper av skattskyldiga. I årets skrivelse ändras redovisningen så att normen för beskattningen av förvärvsinkomst utgörs av en skatteskala med endast ordinarie grundavdrag och generella skattereduktioner, såsom skattereduktionen för den allmänna pensionsavgiften. Den nya normen innebär därmed att jobbskatteavdraget redovisas som skatteutgift. Detta är en förändring av normen jämfört med 2022 års skrivelse, då normen för beskattningen av förvärvsinkomst utgjordes av en skatteskala i nivå med beskattning med jobbskatteavdrag för personer under 65 år. Även om förändringen innebär att normen ändras två år i följd, bedömer regeringen att förändringen är befogad då den ger en mer transparent redovisning av skatteutgifterna.

Skattefria offentliga transfereringar redovisas fr.o.m. 2022 inte som skatteutgifter. Motiveringen till detta är att skattefriheten inte påverkar individens inkomst eftersom

transfereringarna, om de varit skattepliktiga, hade varit högre för att kompensera för beskattningen. Exempel på sådana offentliga transfereringar är barnbidrag och bostadstillägg för pensionärer.

För inkomst av kapital gäller att sparande ska ske med beskattade inkomster och att endast ränteutgifter för lån till investeringar där avkastningen är skattepliktig ska vara avdragsgilla. Vidare ska värdeförändringar beskattas när de uppkommer och inte vid realisationstillfället. Om värdeförändringen är negativ ska en negativ skattebetalning (en s.k. skatterestitution) medges. Den implicita avkastningen som egnahemsägaren eller bostadsrättsinnehavaren får i form av boendet ska utgöra skattepliktig inkomst.

För inkomst av näringsverksamhet gäller att avskrivningar i näringsverksamhet ska ske enligt ekonomisk livslängd och att endast ränteutgifter för näringsinkomstens förvärv ska vara avdragsgilla.

1.2.2 Norm för socialavgifter och särskild löneskatt

Normen för socialavgifter och särskild löneskatt är att antingen socialavgifter och allmän löneavgift *eller* särskild löneskatt ska tas ut på all ersättning för utfört arbete. Skattesatsen ska vara enhetlig för respektive skatt eller avgift. Enligt normen ska socialavgifter och allmän löneavgift bara tas ut på ersättning som är förmånsgrundande för olika socialförsäkringar. För ersättning som inte är förmånsgrundande ska enligt normen i stället särskild löneskatt tas ut.

1.2.3 Norm för mervärdesskatt

Normen för mervärdesskatt är att i princip all omsättning av varor och tjänster i en ekonomisk verksamhet som bedrivs av en beskattningsbar person ska beskattas med 25 procent. Undantaget från skatteplikt när det gäller uthyrning av fast egendom betraktas dock inte som en skatteutgift. Skälet är att skatteplikt för sådana tjänster skulle innebära en icke neutral beskattning av boende i hyresrätt och egnahem.

Normen innebär vidare att destinationsprincipen ska tillämpas vid internationella transaktioner, dvs. att mervärdesskatt tas ut i det land där en vara eller tjänst konsumeras. Vidare betraktas undantaget från skatteplikt vid omsättning av finansiella tjänster, försäkringstjänster och vissa posttjänster som förenligt med normen. Skälet är att dessa tjänster är undantagna enligt mervärdesskattedirektivet och därmed inte möjliga att beskatta.

1.2.4 Norm för punktskatter

På punktskatteområdet är utgångspunkten att redovisa de skatteutgifter där en norm för skatteuttaget kan definieras och där skatteintäkterna från en enhetligt utformad skatt överstiger 1 procent av de totala skatteintäkterna (se prop. 2002/03:100 bilaga 2 s. 35). Redovisningen omfattar därmed energi- och koldioxidskatter.

Energiskatten är inriktad på energiförbrukning och utgångspunkten är att all energiförbrukning ska beskattas. Normen definieras som ett visst skatteuttag per energienhet (öre/kWh). En differentiering av normen görs mellan el och bränslen, eftersom de är olika typer av energilag. För bränslen differentieras normen därutöver mellan uppvärmning och drivmedel.

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

(öre/kWh) för bensin miljöklass 1. I och med att energiskatten den 1 januari 2023 sänktes med 80 öre utifrån de skattesatser som skulle ha gällt, har normbeloppet sänkts jämfört med 2022. Denna norm baseras från och med 2019 års skatteutgiftsredovisning på energiskatteuttaget per energienhet för bensin inklusive beståndsdelar som framställs av biomassa (i stället som tidigare enbart beräknat på fossil bensin). Detta är föranlett av reduktionsplikten som infördes 1 juli 2018 och som innebär att för drivmedel inom reduktionsplikten tas skatt ut enhetligt per liter bränsle (dvs. ingen skattemässig uppdelning sker av beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung).

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

Energi- och koldioxidskatterna är avsedda att endast träffa bränsle som används som drivmedel eller för uppvärmning. Skattefriheten för bränsle som används som råvara betraktas därför inte som en skatteutgift. Vidare är energiskatten på el avsedd att endast träffa förbrukningen av el. Skattebefrielse för bränsle som används för elproduktion betraktas därför heller inte som en skatteutgift.

1.2.5 Skatt enligt norm för olika skatteslag

I tabell 1.1 redovisas skatt enligt norm för olika skatteslag. Skatteutgifterna utgörs av avvikelser från skatt enligt normen för respektive skatteslag. För beskattning av inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare finns ingen given normskattesats eftersom normen inkluderar bl.a. progressiv beskattning.

Tabell 1.1 Skatt enligt norm för olika skatteslag 2023

	Skattesats enligt norm
Inkomstskatt	
Skatt på inkomst av tjänst	Ingen given skattesats
Skatt på inkomst av näringsverksamhet för:	
- enskilda näringsidkare m.fl.	Ingen given skattesats
- aktiebolag m.fl.	20,6%
Skatt på kapitalinkomst	30%
Socialavgifter och särskild löneskatt	
Arbetsgivaravgifter	31,42%
Egenavgifter	28,97%
Särskild löneskatt	24,26%
Mervärdesskatt	25%
Punktskatter	
Energiskatt på el	39,2 öre/kWh
Energiskatt på uppvärmningsbränsle	10,1 öre/kWh
Energiskatt på bensin miljöklass 1	39,3 öre/kWh
Koldioxidskatt	133 öre/kg koldioxid

1.2.6 Att jämföra skatteutgifter med andra länder

Eftersom det saknas internationellt vedertagna jämförelsenormer för beskattning, är det många gånger olämpligt att jämföra skatteutgifter mellan länder. Punktskatter inom energi- och klimatområdet är generellt sett högre i Sverige än i många andra länder. Även en förhållandevis stor avvikelse från en given skattnorm kan därför innebära att den nedsatta nivån likväl är högre än motsvarande skattnivå i ett land där få eller inga nedsättningar medges, men där normen är låg. Att använda de båda ländernas skatteutgifter som ett mått på graden av exempelvis fossilbränsle-subventioner skulle då ge att de svenska subventionerna är relativt stora medan det andra landets subventioner är små. Sett till hur beskattningen styr mot minskade utsläpp i respektive land blir resultatet i stället det omvända, dvs. att svenska aktörer i själva verket möter starkare incitament att minska sina utsläpp än motsvarande aktörer i det andra landet.

1.3 Beräkningsmetoder

Redovisningen av skatteutgifterna är periodiserad, vilket innebär att skatteutgifterna avser det år då den underliggande ekonomiska aktiviteten sker. Hur skatteutgifterna påverkar statens kassamässiga inkomster redovisas därmed inte.

1.3.1 Skatteutgifter beräknas enligt skattebortfallsmetoden

Om en skatteutgift beror på en nedsatt skattesats kan storleken på skatteutgiften som regel beräknas som skattenedsättningen multiplicerat med underlaget (skattebasen). Om skatteutgiften beror på att skattebasen är mindre än vad beskattningsnormen anger, beräknas skatteutgiften som skattesatsen multiplicerat med den beloppsmässiga skillnaden mellan skattebas enligt norm och faktisk skattebas. Denna metod för att beräkna skatteutgifter kallas för skattebortfallsmetoden. En skatteutgift beräknad på detta sätt motsvarar i normalfallet de bruttoberäknade offentligfinansiella effekterna i publikationen Beräkningskonventioner, som är en årlig rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet.

1.3.2 Statiska beräkningar utan indirekta effekter

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

Att beräkningarna är statiska och att indirekta effekter inte ingår innebär också att skatteutgiftsberäkningarna inte ger någon exakt uppskattning av den möjliga intäktsförstärkningen om en viss skatteutgift slopas. Det är i vissa fall möjligt att ett slopande av vissa skatteutgifter leder till lägre skatteintäkter, t.ex. på grund av rörliga skattebaser, exempelvis om produktion flyttar utomlands till följd av ändrade skatteregler.

1.3.3 Marginalskatternas betydelse

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

1.3.4 Skattefria förmåner och ersättningar

När löneförmåner och andra ersättningar görs skattefria, minskar dels den beskattningsbara förvärvsinkomsten, dels den förmånsgrundande inkomsten för olika socialförsäkringar. På icke förmånsgrundande inkomster ska enligt normen särskild löneskatt betalas (alltså inte socialavgifter). Skatteutgiften för skattefria ersättningar och förmåner uppgår av denna anledning till dels skatt på inkomst av tjänst, dels särskild löneskatt.

1.3.5 Organisationsformens betydelse

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

1.4 Skatteutgifter och samhällsekonomisk effektivitet

Samhällsekonomisk effektivitet innebär att samhällets resurser används på ett effektivt sätt för att skapa så hög välfärd i samhället som möjligt. Skatter, oavsett om de är enhetliga eller inte, orsakar vanligen snedvridningar och en ineffektiv resursallokering i samhället. I vissa fall kan avvikelser från enhetlig beskattning, åtminstone teoretiskt sett, förbättra effektiviteten och därmed höja välfärden i samhället. Avvikelser, och de skatteutgifter som uppstår, kan då anses vara samhällsekonomiskt motiverade. En viktig fråga är således om en skatteutgift kan anses förbättra den samhällsekonomiska effektiviteten och därmed välfärden.

Hur en skatteutgift påverkar välfärden beror på vilken värdegrund som bedömningen utgår från, exempelvis vilken vikt som läggs vid fördelningen av tillgångar. En vanligt förekommande förenkling är att en åtgärd antas leda till ökad välfärd om vinsterna för dem som vinner på en regelförändring kan kompensera förlusterna för dem som förlorar på den. Vinnarna av en skatteutgift är typiskt de som agerar på den aktuella marknaden, tillhör målgruppen för åtgärden eller påverkas av den externa effekt som internaliseras. Förlorarna kan vara svåra att identifiera eftersom effekterna av en förändrad resursallokering kan vara vitt spridda i ekonomin. De troliga förlorarna är de som agerar på närliggande marknader, tillhör en likartad eller konkurrerande målgrupp eller bidrar till den externa effekten. Utifrån ekonomisk teori kan ett antal indikatorer användas för att bedöma om en skatteutgift förbättrar den samhälls-ekonomiska effektiviteten, däribland att realinkomsten eller sysselsättningen ökar, att snedvridningen av resursallokeringen minskar, eller att negativa externa effekter minskar. Även om det vore önskvärt att göra en kvantitativ bedömning av en skatteutgifts bidrag till förbättrad samhälls-ekonomisk effektivitet är detta oftast inte praktiskt möjligt eftersom det ställer stora krav på data och metod. En kvalitativ bedömning går dock ofta att göra. Ytterst måste det demokratiska beslutssystemet värdera förändringen och anse att den nya fördelningen är acceptabel.

I årets skrivelse ingår ingen fördjupad analys av skatteutgifter ur perspektivet samhälls-ekonomisk effektivitet. Sådana analyser eller beskrivningar redovisades i motsvarande skrivelser under perioden 2010–2021, med undantag för 2012 och 2015. I fjolårets skrivelse lyftes två exempel på skatteutgifter fram i korthet i diskussionen kring samhälls-ekonomisk effektivitet (skattereduktionen för avgift till arbetslöshetskassa och den tillfälliga nedsättningen av arbetsgivaravgifterna för personer mellan 19 och 23 år). Kompletterande analyser av det slag som fanns tidigare har välkomnats av skatteutskottet (bet. 2017/18:SkU24). Utskottet har tidigare också ansett att regeringen fullt ut borde analysera enskilda skatteutgifters samhälls-ekonomiska effektivitet och sysselsättningseffekt (bet. 2016/17:SkU32).

När regeringen överlämnar skatteförslag till riksdagen som innebär att nya skatteutgifter (eller skattesanktioner) införs, redovisas och motiveras detta som regel särskilt i konsekvensanalysen till förslaget. I konsekvensanalyser redovisas generellt också bedömningar av eventuella sysselsättningseffekter förknippade med nya skatteförslag.

Regeringen bedömer att befintliga skatteutgifter regelbundet behöver analyseras och omprövas, och att sådan översyn inte ska begränsas till samhällseffektivitets- och sysselsättningsperspektiv. Översyn av detta slag bör även klargöra om de särregleringar som ger upphov till skatteutgifterna fortfarande uppfyller sitt ursprungliga syfte och om syftet i så fall uppnås på ett effektivt sätt. Resultaten av sådan översyn och analys kan komma att ingå i regeringens kommande redovisningar av skatteutgifter men kan också komma att redovisas i annan ordning.

1.5 Nyheter och större revideringar jämfört med förra årets redovisning

I detta avsnitt anges vilka skatteutgifter som tillkommit, ändrats (utöver rent beloppsmässiga förändringar) och slopats från föregående års redovisning. Nya skatteutgifter beskrivs här översiktligt; närmare beskrivningar ges i kapitel 3. Andra förändringar av betydelse tas också upp, däribland beloppsmässigt större prognosrevideringar jämfört med föregående år.

1.5.1 Nya skatteutgifter

I budgetpropositionen för 2023 aviserades att tillfällig skattefrihet för laddel på arbetsplatsen införs fr.o.m. 1 juli 2023. Förslaget framförs i prop. 2022/23:84 och syftet är bl.a. att underlätta omställningen till en fossilfri fordonsflotta. Införandet av skattebefrielsen ger upphov till den nya skatteutgiften A39, *Skattefrihet för laddel på arbetsplatsen*.

Skattesanktion A40, *Förmånsvärde för drivmedel*, har tillkommit i årets redovisning. Skattesanktionen, som följer av befintlig lagstiftning, är en omklassificering av det som i 2022 års redovisning var skatteutgift D4, *Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel*. I beredningsarbetet med årets redovisning har bedömningen gjorts att avvikelserna i första hand rör direkt skatt på förvärvsinkomst och inte socialavgifter.

Skatteutgift A41, *Nedsatt bilförmånsvärde vid omfattande körning i tjänsten*, har tillkommit i årets redovisning. Skatteutgiften, som följer av befintlig lagstiftning, har i beredningsarbetet med årets redovisning bedömts vara en avvikelse från beskattningsnormen på motsvarande sätt som vissa andra särregleringar i beskattningen av bilförmån.

Skattesanktion A42, *Förmånsvärde för äldre bilar*, har tillkommit i årets redovisning. Skattesanktionen, som följer av befintlig lagstiftning, har i beredningsarbetet med årets redovisning bedömts vara en avvikelse från beskattningsnormen på motsvarande sätt som vissa andra särregleringar i beskattningen av bilförmån.

Skatteutgift A43, *Förhöjt grundavdrag för äldre*, har tillkommit i årets redovisning. Att skatteutgiften läggs till i redovisningen är en följd av att jämförelsenormen för beskattning av förvärvsinkomst ändras (se avsnitt 1.2.1). Förra året var det förhöjda grundavdraget förenligt med jämförelsenormen, eftersom normen då utgjordes av en skatteskala i nivå med beskattning med jobbskatteavdrag för personer under 65 år.

Skatteutgift F9, *Nedsatt energiskatt på diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna*, har tillkommit i årets redovisning. Den har uppstått till följd av de tillfälliga nedsättningar av drivmedelsbeskattningen som har gjorts under 2022 och som, efter förslag i budgetpropositionen för 2023, förlängs t.o.m. 31 december 2023.

Skatteutgift F10, *Energiskatt på eldningsolja för uppvärmningsändamål*, har tillkommit i årets redovisning. Skatteutgiften uppkom när skatten på lågbeskattad olja sänktes som en följdändring av den sänkta energiskatten på diesel 1 januari 2023. Skatten på lågbeskattad olja blev då lägre per energienhet än normen.

Skattesanktionen F22, *Koldioxidskatt på bioolja för uppvärmningsändamål*, har lagts in i årets redovisning. Skattesanktionen uppkom när skattebefrielsen för andra skattepliktiga biobränslen för uppvärmning än biogas och biogasol avskaffades 1 januari 2021. Koldioxidskatt tas även ut för skattepliktiga bioolja, vilket inte är förenligt med normen som utgörs av noll koldioxidskatt för biobränslen.

Skatteutgift G12, *Jobbskatteavdrag*, är ny i årets redovisning och följer, liksom av skatteutgift A43, av att normen för beskattning av förvärvsinkomst ändras i år (se avsnitt 1.2.1). Den nya jämförelsenormen för beskattning av förvärvsinkomst är en skatteskala som endast inkluderar grundavdraget och generella skattereduktioner (såsom den för allmän pensionsavgift). Skatteutgift G13, *Jobbskatteavdrag för äldre*, benämndes tidigare ”Skattereduktion för arbetsinkomster för personer över 65 år”.

1.5.2 Ändrade skatteutgifter

Den 1 januari 2023 höjdes schablonbeloppet för avdraget för resor med egen bil till och från arbetet (det s.k. reseavdraget) från 18,50 till 25 kronor per mil. Avdragsbeloppen för arbetsresor med förmånsbil höjdes också. Regeländringen innebär att

skatteutgifterna A11 och B5, båda benämnda *Avdrag för resor till och från arbetet*, ökar i omfattning (se även avsnitt 1.5.5 nedan).

Skatteutgift A19, *Personalrabatter*, begränsas i årets redovisning till just personalrabatter, från att tidigare ha omfattat även reseförmåner. I beredningsarbetet med årets redovisning har bedömningen gjorts att den schablonmässiga värdering av reseförmåner som görs enligt gällande regler är förenlig med beskattningsnormen att löneförmåner ska vara skattepliktiga och värderas till sitt marknadsvärde.

Det s.k. FoU-avdraget utökas fr.o.m. 1 juli 2023 genom att beloppstaket per månad höjs från 600 000 till 1,5 miljoner kronor (prop. 2022/23:79). Skatteutgift D4, *Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU*, ökar därmed.

Mervärdesskatten på vissa reparationer (cyklar, skor, lädervaror, kläder etc.) höjdes från 6 till 12 procent 1 april 2023. Skatteutgift E14 minskar därmed.

Skatteutgift F17, *Nedsatt koldioxidskatt på diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna*, har påverkats av flera regeländringar av koldioxidskatten under 2022. I och med vårandringsbudgeten utökades nedsättningen av koldioxidskatten för andra halvan av 2022 fram till 30 juni 2023. I den extra ändringsbudgeten från 17 juni 2022 ändrades nedsättningen till att även gälla retroaktivt mellan 1 januari och 30 april samma år. Slutligen aviserades en förlängning av nedsättningen till 31 december 2023 i budgetpropositionen 2023.

Skatteavvikelse G2, *Skattereduktion för personer med sjuk- och aktivitetsersättning*, redovisas i år som en skatteutgift från att i föregående redovisning ha varit en skattesanktion. Orsaken till förändringen är att jämförelsenormen för beskattning av förvärvsinkomst ändras i år (se avsnitt 1.2.1).

Subventionsgraden för installation av solceller i det s.k. gröna avdraget höjdes 1 januari 2023 från 15 till 20 procent. Regeländringen innebär att skatteutgift G8, *Skattereduktion för installation av grön teknik*, ökar i omfattning (se även avsnitt 1.5.5).

1.5.3 Skatteutgifter som upphör eller inte längre redovisas

Skatteutgift A12 i föregående års skrivelse, *Avdrag för utbildningsresor vid omstrukturering*, utgår ur årets redovisning. Särregleringen anges nu i stället som del av skatteutgift A15, *Förmån av utbildning vid omstrukturering m.m.* Motiveringen till förändringen av redovisningssätt är att avdraget endast aktualiseras vid erhållen förmån av det slag som beskrivs i A15.

Skatteutgift B15 i föregående års skrivelse, som avser skogsavdraget, utgår ur årets redovisning. I beredningsarbetet med årets redovisning har bedömningen gjorts att den schablon som gäller för beräkning av avdragets storlek inte systematiskt sanktionerar eller subventionerar skogsägare. Skogsavdraget kan betraktas som ett schablonsystem med syfte att underlätta redovisningen och hanteringen av avdragsgilla kostnader vid avyttring av skog och bedöms vara förenligt med jämförelsenormen.

Skatteutgift D4 i föregående års skrivelse, *Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel*, utgår ur årets redovisning och redovisas i stället som skattesanktion A40, *Förmånsvärde för drivmedel* (se avsnitt 1.5.1 ovan).

Skatteutgift E5 i föregående års skrivelse, som avser mervärdesskattebefrielse av vissa posttjänster och frimärken, utgår ur årets redovisning. Skattebefrielsen följer av unionsrätten och betraktas därför inte som en avvikelse från beskattningsnormen. Skatteutgift E22 i föregående års skrivelse, som avser mervärdesskatteundantag för

vissa inköp av EU-organ med anledning av covid-19, utgår ur redovisningen av samma skäl.

Enligt förslag i budgetpropositionen för 2023, slopas nedsättningen av energiskatten på el i datorhallar 1 juli 2023, vilket innebär att skatteutgift F14 minskar i år och därefter upphör.

Skatteutgifter F23 och F24, *koldioxidskatt på fossila bränslen i värmeverk inom EU ETS*, respektive *koldioxidskatt på fossila bränslen i kraftvärmeverk inom EU ETS*, upphörde den 1 januari 2023. De redovisas i årets skrivelse eftersom de fanns under 2022 och redovisningsperioden är 2022–2025.

Tre skatteutgifter upphörde 2022 och utgår därför ur årets redovisning. Dessa är *Nedsatt energiskatt på leveranser av värme och kyla till industrin*, *Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom industrin* samt *Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna* (i föregående års skrivelse redovisade som F11, F12 respektive F13).

Skattesanktionen *Ingen skattereduktion för övriga förvärvsinkomster* (i förra årets redovisning G12) utgår ur årets redovisning eftersom jämförelsenormen för beskattning av förvärvsinkomst ändras (se avsnitt 1.2.1). Den nya jämförelsenormen innebär att beskattningen av sådana övriga förvärvsinkomster nu är förenlig med normen.

Skatteutgifterna H1–H4 i föregående års redovisning, som rör undantag från skattskyldighet, redovisas nu i stället under område B, Intäkter och kostnader i näringsverksamhet (B27–B30).

1.5.4 Åtgärder i extra ändringsbudgetar m.m.

Regeringen har i en extra ändringsbudget (prop. 2022/23:52) föreslagit utökade möjligheter till tillfälliga anstånd med betalning av avdragen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Möjligheten till tillfälliga anstånd infördes i början av år 2020 som stöd till företag som drabbades av tillfälliga likviditetsproblem som en följd av pandemin. För de företag som beviljas anstånd uppstår en skattekredit som betraktas som en skatteutgift till den del ränta och anståndsavgift inte motsvarar det faktiska värdet av skattekrediten. Eftersom värdet är okänt är det inte möjligt att uppskatta skatteutgiftens storlek.

Rådet enades 30 september 2022 om rad förslag som införs genom förordningen (EU) 2022/1854 av den 6 oktober 2022 om en krisintervention för att komma till rätta med de höga energipriserna. För två av åtgärderna i förordningen har nya skatter införts. Det handlar dels om en tillfällig skatt på extraordinära vinster för vissa företag under 2023 (prop. 2022/23:20), dels om en tillfällig skatt på vissa elproducenters överintäkter (prop. 2022/23:58). Skatterna kan i princip likställas med extra skatter som lagts på vissa företag och är därför att betrakta som skattesanktioner. Skatterna är tillfälliga.

1.5.5 Väsentliga revideringar av skatteutgiftsprognoser

I detta avsnitt redovisas de skatteutgifter vars prognostiserade utveckling väsentligen förändrats jämfört med föregående års skatteutgiftsredovisning och vad denna skillnad beror på.

Skatteutgiften A11, *Avdrag för resor till och från arbetet*, har reviderats upp jämfört med föregående års redovisning. Revideringen beror i första hand på den förstärkning av avdraget som trädde i kraft 1 januari 2023 (se även avsnitt 1.5.2).

Skatteutgift A16, *Nedsatt förmånsvärde för miljöanpassade bilar*, har reviderats upp jämfört med föregående års redovisning. Revideringen förklaras i huvudsak av en högre prognostiserad andel elbilar i förmånsbilsflottan. Den högre prognostiserade andelen elbilar grundar sig i sin tur på revideringar mellan 2021 och 2022 års korttidsprognoser för den svenska vägfordonsflottan som framställs av Trafikanalys.

Skatteutgift B3, *Kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter*, har reviderats upp jämfört med föregående års redovisning. Revideringen beror på att utfallet för kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter var större under 2021 än vad som prognostiserades, vilket föranlett att prognoserna för efterföljande år har reviderats upp.

Vissa väsentliga revideringar av skatteutgifter förklaras i huvudsak av en högre prognostiserad ränta under de kommande åren jämfört med prognosen föregående år. Skatteutgifter som har reviderats upp väsentligt på grund av en högre prognostiserad ränta inkluderar skatteutgift B11, *Överavskrivningar avseende inventarier*, skatteutgift C6, *Värdförändring på eget hem och bostadsrätt*, och skatteutgift C9, *Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel*. Skatteutgifter som har reviderats ned väsentligt av samma anledning inkluderar skatteutgift C19, *Begränsad skattereduktion för underskott av kapital*, och C20, *Ingen skatterestitution för underskott av kapital*.

Skatteutgift B13, *Avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer*, har reviderats jämfört med föregående års redovisning i huvudsak på grund av en justering av beräkningsmetoden. Den nya metoden tar på ett mer korrekt sätt hänsyn till på vilket sätt periodiseringsfonderna är räntebelagda.

Skatteutgift B24, *Fastighetskatt på lokaler*, har reviderats ned för 2024 i huvudsak på grund av en reviderad prognos för skatteintäkter från fastighetskatt på hyreshus från och med 2024.

Skatteutgift C3, *Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag*, och skatteutgift C4, *Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar*, har reviderats upp jämfört med föregående års redovisning. Revideringarna beror i huvudsak på större utdelning och kapitalvinst på aktier i onoterade företag och för kvalificerade andelar var betydligt högre för 2021 än tidigare prognostiserats, vilket föranlett att även prognoserna för dessa underlag för efterföljande år har reviderats upp.

Skatteutgift C7, *Värdförändring på aktier m.m.*, har reviderats ned för 2022 på grund av en oväntat stor värdeminskning för aktier och fonder under 2022. Samma skatteutgift har reviderats upp för 2023 på grund av ett ökat prognostiserat innehav på investeringssparkonto under åren framöver.

Skatteutgift C8, *Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt*, har reviderats ned i huvudsak på grund av en nedrevidering av prognosen för fastighetsprisindex under åren framöver.

Skatteutgift C17, *Ränteutgifter för konsumtionskrediter*, är i årets redovisning kvantifierad för första gången. Beräkningen baseras på Statistiska centralbyråns finansmarknadsstatistik. I beräkningarna görs ingen särskild prognos för utvecklingen av konsumtionskrediter eller av ränteutgifterna för dessa lån. Skatteutgiften redovisas därför till samma belopp för prognosåren 2023–2025.

Skatteutgift D11, *Ingen särskild löneskatt för anställda som fyllt 66 år*, har reviderats ned från och med 2023 på grund av att åldersgränsen 2023 höjdes från 65 till 66 år.

Beloppet för skatteutgift E7, *Personbefordran*, revideras upp för 2022 jämfört med föregående års redovisning. Det beror i huvudsak på att utfallet av konsumtionen av lufttransporter och kollektivtrafik blev högre än vad som prognostiserades för 2022.

Skatteutgift E17, *Rumsuthyrning*, och skatteutgift E12, *Vissa rekreations- och idrottstjänster*, revideras avsevärt jämfört med föregående redovisning. Revideringarna förklaras både av ett ökat pris på tjänsterna och en ökad konsumtion.

Skatteutgift E20, *Omsättningsgräns för mervärdesskatt*, har reviderats ned i huvudsak på grund av en revidering av metoden för den beräknade basen för undantag från skattskyldighet.

Skatteutgift F14, *Nedsatt energiskatt på el i datorballar*, har reviderats upp för 2022. Revideringen förklaras av att utfallet för 2022 (0,66 miljarder kronor) är avsevärt högre än 2021 års utfall (0,32 miljarder kronor). Skatteutgiften slopas vid halvårsskiftet 2023 och upphör därmed (se avsnitt 1.5.3 ovan).

Skatteutgift G8, *Skattereduktion för installation av grön teknik*, revideras upp kraftigt för samtliga år, inklusive 2022. Revideringen förklaras i första hand av att utfallet för 2022 (2,75 miljarder kronor) blev betydligt högre än prognosen för 2022 i förra årets redovisning (0,96 miljarder). Prognosen för 2023 och framåt revideras också upp något till följd av den ökade subventionsgraden för installation av solceller (se avsnitt 1.5.2 ovan).

2 Redovisning av skatteutgifter

I tabell 2.2–2.8 på följande sidor redovisas skatteutgifterna uppdelade på skatteslag för inkomståren 2022–2025. Skatteutgifter som redovisas med ”-” betyder att de inte har kvantifierats. Negativa belopp innebär att särregleringen ger upphov till en s.k. skattesanktion, dvs. högre skatteuttag än vad som följer av jämförelsenormen. Vissa skatteutgifter har upphört och redovisas med ett ”u” om de fortfarande har en offentligfinansiell effekt något av de redovisade åren.

Skatteutgifterna är fördelade på utgiftsområden (UO) eller klassade som skattetekniska (ST), vilket framgår av den andra kolumnen i varje tabell. Fördelningen på utgiftsområden vägleds av vilket utgiftsområde som bedöms vara mest berört av skatteutgiften. Tolkningar av vilka grupper som gynnas eller missgynnas av en skatteutgift bör dock göras med viss försiktighet. I många fall kan hushåll och företag påverkas på fler sätt än vad placeringen under ett utgiftsområde ger intryck av. Tabell 2.1 ger en sammanställning av samtliga utgiftsområden och anger hur många skatteavvikelser (dvs. skatteutgifter och skattesanktioner) som redovisas på respektive område.

Tabell 2.1 Utgiftsområden (UO) 2023

Utgiftsområde	Antal skatteavvikelser
UO01 Rikets styrelse	0
UO02 Samhällsekonomi och finansförvaltning	0
UO03 Skatt, tull och exekution	0
UO04 Rättsväsendet	0
UO05 Internationell samverkan	2
UO06 Försvar och samhällets krisberedskap	0
UO07 Internationellt bistånd	0
UO08 Migration	0
UO09 Hälsovård, sjukvård och social omsorg	3
UO10 Ekonomisk trygghet vid sjukdom och funktionsnedsättning	1
UO11 Ekonomisk trygghet vid ålderdom	4
UO12 Ekonomisk trygghet för familjer och barn	1
UO13 Jämställdhet och nyanlända invandrares etablering	0
UO14 Arbetsmarknad och arbetsliv	19
UO15 Studiestöd	0
UO16 Utbildning och universitetsforskning	0
UO17 Kultur, medier, trossamfund och fritid	12
UO18 Samhällsplanering, bostadsförsörjning och byggande samt konsumentpolitik	9
UO19 Regional utveckling	5
UO20 Allmän miljö- och naturvård	6
UO21 Energi	10
UO22 Kommunikationer	12
UO23 Areella näringar, landsbygd och livsmedel	6
UO24 Näringsliv	36
UO25 Allmänna bidrag till kommuner	0
UO26 Statsskuldräntor m.m.	0
UO27 Avgiften till Europeiska unionen	0

Tabell 2.2 A. Inkomst av tjänst och allmänna avdrag

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2022	2023	2024	2025
A1	ST	Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag	-	-	-	-
A2	UO24	Lönebaserat utrymme i fåmansföretag	-	-	-	-
A3	UO24	Kapitalvinst på kvalificerade andelar	-	-	-	-
A4	UO24	Utdelning på kvalificerade andelar	-	-	-	-
A5	UO11	Beskattning av tjänstepensionsinkomst	-	-	-	-
A6	UO24	Underskott i aktiv näringsverksamhet m.m.	-0,02	-0,02	0,00	0,00
A7	UO11	Beskattning av privat pensionsförsäkring och individuellt pensionssparande	-	-	-	-
A8	UO24	Sjöinkomstavdrag	0,05	0,05	0,05	0,05
A9	ST	Uppskjuten beskattning av personaloptioner	-	-	-	-
A10	UO14	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor	0,69	0,75	0,78	0,80
A11	UO14	Avdrag för resor till och från arbetet	4,91	7,40	7,68	7,87
A12	UO14	Avdrag för inställelseresor	-	-	-	-
A13	UO24	Skattelättnader för utländska nyckelpersoner	0,70	0,75	0,97	1,43
A14	UO14	Förmån av resa vid anställningsintervju	-	-	-	-
A15	UO14	Förmån av utbildning vid omstrukturering m.m.	-	-	-	-
A16	UO20	Nedsatt förmånsvärde för miljöanpassade bilar	1,91	3,01	3,85	4,60
A17	UO24	Lättnader i beskattningen av personaloptioner	-	-	-	-
A18	ST	Stipendier	-	-	-	-
A19	ST	Personalrabatter	-	-	-	-
A20	ST	Vissa ersättningar och förmåner till EU-parlamentariker	-	-	-	-
A21	ST	Ersättningar och förmåner till personal vid Europaskolor	-	-	-	-
A22	ST	Hittelön m.m.	-	-	-	-
A23	ST	Ersättning för blod m.m.	-	-	-	-
A24	ST	Inkomst från försäljning av vilt växande bär	-	-	-	-
A25	ST	Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands	-	-	-	-
A26	UO05	Ersättningar och förmåner till viss personal vid SIPRI	0,00	0,00	0,00	0,00
A27	ST	Tjänsteinkomster förvärvade vid vistelse utomlands	-	-	-	-
A28	ST	Tjänsteinkomster förvärvade på vissa utländska fartyg	-	-	-	-
A29	UO14	Personalvårdsförmåner	-	-	-	-
A30	UO09	Förmån av hälso- och sjukvård vid tjänstgöring utomlands	-	-	-	-
A31	UO24	Utjämnning av förvärvsinkomst över tiden	-	-	-	-
A32	UO14	Flyttersättningar från arbetsgivare	-	-	-	-
A33	UO09	Alkolås i förmånsbil	0,00	0,00	0,00	0,00
A34	UO24	Kostförmån vid tjänsteresa och vid representation	-	-	-	-
A35	UO05	Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst	-	-	-	-
A36	UO24	Gåvor till anställda	-	-	-	-
A37	UO24	Skattefri förmån av kost i särskilda fall	0,00	0,00	0,00	0,00
A38	UO20	Skattelättnad för cykelförmån	0,08	0,17	0,25	0,34
A39	UO20	Skattefrihet för laddel på arbetsplatsen	0,05	0,11	0,11	0,11
A40	UO20	Förmånsvärde för drivmedel	-0,11	-0,11	-0,11	-0,11
A41	UO24	Nedsatt bilförmånsvärde vid omfattande körning i tjänsten	0,14	0,14	0,14	0,14
A42	UO20	Förmånsvärde för äldre bilar	0,00	0,00	0,00	0,00
A43	UO11	Förhöjt grundavdrag för äldre	48,46	49,38	53,17	55,30

Tabell 2.3 B. Intäkter och kostnader i näringsverksamhet

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2022	2023	2024	2025
B1	UO23	Uttag av bränsle från lantbruksenhet	0,10	0,10	0,10	0,11
B2	UO23	Avverkningsrätt till skog	-	-	-	-
B3	UO24	Kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter	4,78	4,77	4,94	5,04
B4	UO24	Tonnagebeskattning	0,10	0,10	0,10	0,10
B5	UO14	Avdrag för resor till och från arbetet	-	-	-	-
B6	UO24	Matching-credit-klausuler i dubbelbeskattningsavtal	-	-	-	-
B7	UO24	Koncernbidragsdispens	0,00	0,00	0,00	0,00
B8	UO24	Förenklingsregel för ränteavdragsbegränsning	-	-	-	-
B9	UO24	Förenklingsregel för finansiell leasing	-	-	-	-
B10	UO23	Anläggning av ny skog m.m.	0,23	0,31	0,20	0,20
B11	ST	Överavskrivningar avseende inventarier	1,73	2,68	2,65	2,70
B12	ST	Avsättning till periodiseringsfond för enskilda näringsidkare och för fysiska personer	0,09	0,13	0,13	0,13
B13	UO24	Avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer	-0,35	-0,01	0,05	-0,03
B14	ST	Substansminskning vid utvinning av naturtillgångar	-	-	-	-
B15	UO19	Bidrag till regionala utvecklingsbolag	-	-	-	-
B16	UO17	Bidrag till Tekniska museet	0,00	0,00	0,00	0,00
B17	ST	Nedskrivning av lager och pågående arbeten	0,00	0,00	0,00	0,00
B18	ST	Undantag från ränteavdragsbegränsningen	-	-	-	-
B19	ST	Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,02	0,03	0,03	0,03
B20	ST	Negativ räntefördelning vid generationsskiften	-	-	-	-
B21	UO24	Begränsad avdragsrätt för representationsmåltider	-	-	-	-
B22	UO24	Avsättning till säkerhetsreserv	-0,07	-0,11	-0,11	-0,10
B23	UO18	Fastighetsskatt respektive fastighetsavgift på hyreshus, ägarlägenheter och småhus	-1,85	-1,81	-1,84	-1,90
B24	UO24	Fastighetsskatt på lokaler	-8,90	-8,99	-11,31	-11,42
B25	UO24	Fastighetsskatt på industrienheter	-1,81	-1,83	-1,84	-1,86
B26	UO21	Fastighetsskatt på elproduktionsenheter	-0,97	-0,98	-0,99	-1,00
B27	ST	Undantag från skattskyldighet för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund	-	-	-	-
B28	ST	Undantag från skattskyldighet för vissa kyrkor, sjukvårdsinrättningar m.m.	-	-	-	-
B29	ST	Undantag från skattskyldighet för akademier, arbetslöshetskassor, vissa stiftelser m.m.	-	-	-	-
B30	ST	Undantag från skattskyldighet för ägare av vissa fastigheter	-	-	-	-

Tabell 2.4 C. Intäkter och kostnader i kapital

Skatteutgifter, miljarder kronor

		2022	2023	2024	2025
C1	UO18 Avkastning eget hem	31,05	26,10	25,86	27,40
C2	UO18 Avkastning bostadsrättsfastighet	5,01	4,28	4,23	4,40
C3	UO24 Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag	2,70	2,67	2,71	2,78
C4	UO24 Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar	12,88	12,75	12,91	13,23
C5	UO24 Utdelning i form av andelar i dotterföretag	-	-	-	-
C6	ST Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt	10,52	13,29	13,03	13,47
C7	ST Värdeförändring på aktier m.m.	-6,53	7,72	1,95	3,00
C8	UO18 Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt	12,33	9,96	10,10	10,61
C9	UO11 Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel	3,31	9,82	18,99	18,89
C10	ST Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt	-	-	-	-
C11	ST Schablonmässigt underlag för skatt på kapitalinkomster (på investeringssparkonto)	-	-	-	-
C12	ST Framskjuten beskattning vid andelsbyte	-	-	-	-
C13	UO24 Investeraravdrag	0,04	0,04	0,04	0,04
C14	ST Ränta på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,01	0,02	0,02	0,02
C15	UO18 Nedsatt fastighetsavgift för nybyggda småhus, hyreshus och ägarlägenheter	1,25	1,29	1,34	1,37
C16	UO18 Ränteutgifter för eget hem	-	-	-	-
C17	ST Ränteutgifter för konsumtionskrediter	7,06	8,43	8,43	8,43
C18	ST Kapitalförluster på marknadsnoterade delägaraktier m.m.	-	-	-	-
C19	ST Begränsad skattereduktion för underskott av kapital	-0,22	-0,59	-0,81	-0,94
C20	ST Ingen skatterestitution för underskott av kapital	-0,55	-0,83	-1,04	-1,07

Tabell 2.5 D. Socialavgifter och särskild löneskatt

Skatteutgifter, miljarder kronor

		2022	2023	2024	2025
D1	UO19 Regional nedsättning av egenavgifter	0,07	0,07	0,07	0,08
D2	UO14 Generell nedsättning av egenavgifter	1,75	1,84	1,90	1,94
D3	UO19 Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter	0,60	0,62	0,64	0,68
D4	UO14 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU	2,29	2,51	2,71	2,85
D5	UO14 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för den först anställda	0,39	0,47	0,24	0,25
D6	UO14 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för unga	1,20	1,24	1,28	1,34
D7	UO14 Tillfälligt nedsatta arbetsgivaravgifter för personer mellan 19 och 23 år	11,08	1,67	u	u
D8	UO24 Ersättning för skiljemannauppdrag	-	-	-	-
D9	UO17 Ersättning till idrottsutövare	-	-	-	-
D10	UO24 Ingen särskild löneskatt för egenföretagare som fyllt 66 år	1,22	1,31	1,35	1,39
D11	UO24 Ingen särskild löneskatt för anställda som fyllt 66 år	6,47	4,82	4,96	5,18
D12	ST Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete	-23,12	-23,37	-26,93	-29,47

Tabell 2.6 E. Mervärdesskatt

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2022	2023	2024	2025
E1	UO18	Försäljning av tomtmark och byggnader (undantag från skatteplikt)	2,66	2,62	2,66	2,75
E2	UO17	Försäljning av konstverk för mindre än 300 000 kronor per år (undantag från skatteplikt)	-	-	-	-
E3	ST	Lotterier (undantag från skatteplikt)	6,12	6,27	6,57	7,06
E4	UO18	Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster (undantag från skatteplikt)	-	-	-	-
E5	UO09	Läkemedel (kvalificerat undantag från skatteplikt)	2,94	3,05	3,19	3,36
E6	ST	Internationell personbefordran (kvalificerat undantag från skatteplikt)	0,90	0,88	0,90	0,92
E7	UO22	Personbefordran (6%)	9,21	9,42	9,85	10,57
E8	UO17	Tidningar och tidskrifter (6%)	2,45	2,56	2,68	2,83
E9	UO17	Böcker, broschyrer m.m. (6%)	1,63	1,69	1,63	1,73
E10	UO17	Kulturella föreställningar (6%)	1,67	1,71	1,79	1,92
E11	UO17	Föreläsning av naturområden (6%)	0,05	0,05	0,05	0,05
E12	UO17	Vissa rekreations- och idrottstjänster (6%)	4,64	4,75	4,98	5,34
E13	UO17	Upphovsrätter (6%)	-	-	-	-
E14	UO20	Reparationer av cyklar, skor, lädervaror m.m. (12%)	0,18	0,19	0,16	0,16
E15	UO12	Livsmedel (12%)	37,66	37,52	38,45	39,57
E16	UO24	Restaurang- och cateringtjänster (12%)	14,72	15,06	15,75	16,89
E17	UO24	Rumsuthyrning (12%)	5,06	5,15	5,37	5,74
E18	UO17	Försäljning av konstverk för minst 300 000 kronor per år (12%)	0,02	0,02	0,02	0,02
E19	UO17	Omsättning i ideella föreningar (undantag från skattskyldighet)	0,54	0,53	0,54	0,55
E20	UO24	Omsättningsgräns för mervärdesskatt (undantag från skattskyldighet)	0,22	0,45	0,45	0,47
E21	ST	Ingående skatt på jordbruksarrende (avdrag för ingående skatt)	-	-	-	-

Tabell 2.7 F. Punktskatter

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2022	2023	2024	2025
F1	UO22	Energiskatt på diesel i motordrivna fordon	12,63	13,43	15,19	15,69
F2	UO22	Energiskatt på fossil bensin utanför reduktionsplikten	0,00	0,00	0,00	0,00
F3	UO22	Energiskattebefrielse för naturgas och gasol som drivmedel	0,20	0,19	0,22	0,23
F4	UO22	Energiskattebefrielse för biodrivmedel utanför reduktionsplikten	1,68	1,69	1,88	1,98
F5	UO22	Energiskattebefrielse för elförbrukning vid banddrift	0,97	1,09	1,21	1,27
F6	UO22	Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid banddrift	0,02	0,02	0,02	0,02
F7	UO22	Energiskattebefrielse för bränsle för inrikes sjöfart	0,61	0,60	0,67	0,71
F8	UO22	Energiskattebefrielse för bränsle för inrikes luftfart	0,79	0,77	0,85	0,89
F9	UO23	Nedsatt energiskatt på diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	0,81	0,36	u	u
F10	UO21	Energiskatt på eldningsolja för uppvärmningsändamål		0,17	0,16	0,15
F11	UO21	Energiskattebefrielse för biobränsle m.m. för uppvärmning	3,89	3,92	4,68	4,88
F12	UO21	El som inte beskattas	-	-	-	-
F13	UO24	Nedsatt energiskatt på el inom industrin	13,74	14,95	16,91	18,53
F14	UO24	Nedsatt energiskatt på el i datorhallar	0,66	0,36	u	u
F15	UO23	Nedsatt energiskatt på el inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	0,63	0,69	0,75	0,78
F16	UO19	Nedsatt energiskatt på el i vissa kommuner	0,76	0,78	0,80	0,81
F17	UO23	Nedsatt koldioxidskatt på diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	1,03	0,95	0,87	0,87
F18	UO22	Koldioxidskattebefrielse för bränsle vid banddrift	0,02	0,01	0,02	0,02
F19	UO22	Koldioxidskattebefrielse för bränsle för inrikes sjöfart	0,54	0,38	0,41	0,42
F20	UO21	Koldioxidskatt på fossila drivmedel och biodrivmedel inom reduktionsplikten	0,00	0,00	0,00	0,00
F21	UO22	Koldioxidskatt på fossila drivmedel utanför reduktionsplikten	0,00	0,00	0,00	0,00
F22	UO21	Koldioxidskatt på bioljor för uppvärmningsändamål	-	-	-	-
F23	UO21	Koldioxidskatt på fossila bränslen i värmeverk inom EU ETS	-0,08	u	u	u
F24	UO21	Koldioxidskatt på fossila bränslen i kraftvärmeverk inom EU ETS	-0,23	u	u	u

Tabell 2.8 G. Skattereduktioner

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2022	2023	2024	2025
G1	UO24	Skattereduktion för sjöinkomst	0,04	0,04	0,04	0,04
G2	UO10	Skattereduktion för personer med sjuk- och aktivitetsersättning	3,17	3,44	3,96	3,94
G3	UO14	Skattereduktion för rutjtjänster	7,59	7,59	7,82	8,06
G4	UO14	Skattereduktion för rotarbeten	11,92	11,65	11,99	12,35
G5	UO18	Begränsad fastighetsavgift för pensionärer	0,48	0,45	0,46	0,47
G6	UO21	Skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el	0,24	0,24	0,24	0,24
G7	UO17	Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet	0,40	0,40	0,40	0,40
G8	UO21	Skattereduktion för installation av grön teknik	2,75	3,09	3,09	3,09
G9	UO19	Skattereduktion för boende i vissa glest befolkade områden	1,35	1,35	1,35	1,35
G10	UO14	Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa	0,81	1,63	1,64	1,65
G11	UO14	Tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster	4,89	u	u	u
G12	UO14	Jobbskatteavdrag	141,03	150,87	162,02	169,20
G13	UO14	Jobbskatteavdrag för äldre	5,15	6,03	6,16	6,26

3 Beskrivning av enskilda skatteutgifter

I detta kapitel beskrivs samtliga skatteutgifter och skattesanktioner, med hänvisningar till aktuella lagparagrafer. I kapitlet förekommer följande förkortningar:

IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
LSE	lagen (1994:1776) om skatt på energi
ML	mervärdesskattelagen (1994:200)

A Inkomst av tjänst och allmänna avdrag

A.1 Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag

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

Det kapitalbeskattade utrymmet bestäms genom att ett gränsbelopp beräknas. Gränsbeloppet är summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med viss procentenhet. Årets gränsbelopp beräknas enligt antingen huvudregeln eller förenklingsregeln. Vid tillämpning av huvudregeln beräknas utrymmet genom att det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång multipliceras med statslåneräntan ökad med 9 procentenheter (57 kap. 11 § 2 IL). I vissa fall tillkommer ett lönebaserat utrymme (se skatteutgift A2). Enligt förenklingsregeln beräknas årets gränsbelopp till 2,75 inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget (57 kap. 11 § 1 IL). Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden sparad utdelningsutrymme som förs vidare till nästa år (57 kap. 13 § IL).

För vissa delägare medför reglerna att en del av kapitalinkomsten beskattas som tjänsteinkomst. För andra delägare beskattas i stället en del av tjänsteinkomsten som kapitalinkomst. Om den senare gruppen dominerar, medför detta en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt och består av skillnaden i skattesats mellan tjänstebeskattad utdelning och kapitalbeskattad utdelning. Denna skillnad ökar till följd av att endast 2/3 av utdelningen i inkomstslaget kapital tas upp till beskattning (se skatteutgift C4) medan tjänsteinkomsten tas upp i sin helhet.

A.2 Lönebaserat utrymme i fåmansföretag

Enligt 57 kap. 11 § jämfört med 16–19 a §§ IL tillkommer vid tillämpning av huvudregeln enligt ovan ett utdelningsutrymme baserat på företagets lönesumma. Detta gäller endast om det s.k. löneuttagskravet är uppfyllt och bara om delägaren äger en andel som motsvarar minst 4 procent av kapitalet. Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

En skatteutgift uppkommer i den mån huvudregeln tillämpas och löneuttagskravet och ägarkravet är uppfyllt, såvida det lönebaserade utrymmet resulterar i att viss del av

avkastningen som baseras på löner till anställda beskattas i inkomstslaget kapital. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt och består i skillnaden i skattesats mellan tjänstebeskattad utdelning och kapitalbeskattad utdelning.

A.3 Kapitalvinst på kvalificerade andelar

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

A.4 Utdelning på kvalificerade andelar

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

A.5 Beskattning av tjänstepensionsinkomst

Arbetsgivarens kostnader ska inte tas upp till beskattning hos arbetstagaren om kostnaderna avser tryggnad av utfästelse om pension genom t.ex. betalning av premie för pensionsförsäkring på visst sätt och inom vissa ramar (11 kap. 6 § IL). Utfästelsen utgör en ersättning för utfört arbete som inte är förmånsgrundande i socialförsäkringsystemen och ligger därför till grund för särskild löneskatt. En skatteutgift som avser skatt på inkomst av tjänst uppstår när reglerna medför att arbetstagarens marginalsatt skiljer sig åt vid avsättning och utbetalning av pensionen.

A.6 Underskott i aktiv näringsverksamhet m.m.

Underskott av aktiv näringsverksamhet får dras av som allmänt avdrag under vissa förutsättningar (maximalt under 5 års tid med högst 100 000 kronor per år, med undantag för litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet som omfattas av andra krav), se 62 kap. 2–4 §§ IL. Normen är att underskottet får sparas och kvittas mot senare överskott i den aktiva näringsverksamheten. Regleringen medför därför att ett underskott som enligt normen kan kvittas mot överskott först kommande år blir ett allmänt avdrag redan beskattningsåret. Det tidigarelagda avdraget är en skattekredit. Skatteutgiften utgörs av räntan på skattekrediten och avser skatt på inkomst av tjänst.

A.7 Beskattning av privat pensionsförsäkring och individuellt pensionssparande

Enligt 59 kap. 1–2 §§ IL får obegränsat skattskyldiga som har inkomst av anställning och helt saknar pensionsrätt i anställning, eller som har inkomst från aktiv näringsverksamhet göra avdrag för erlagda premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton. Avdragsrätten är begränsad till 35 procent av

inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp (59 kap. 5 § II). Om marginalsikten vid utbetalningen av pensionen är lägre än vid inbetalningen av premien uppstår en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.8 Sjöinkomstavdrag

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

A.9 Uppskjuten beskattning av personaloptioner

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

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

Den som har tillfälligt arbete på annan ort än hemorten eller har flyttat till annan ort på grund av arbete men har kvar den tidigare bostaden kan under vissa förutsättningar få avdrag för den ökning av levnadskostnaderna som därigenom uppkommer (12 kap. 9 och 18–22 §§ II). Om den skattskyldige på grund av sitt arbete vistas på annan ort än hemorten kan denne, under vissa förutsättningar, göra avdrag för utgifter för en hemresa per vecka (12 kap. 24 § II). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.11 Avdrag för resor till och från arbetet

Skäliga utgifter för arbetsresor får dras av vid inkomstbeskattningen, om arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att denne behöver använda något transportmedel (12 kap. 26 § II). Om arbetsresorna görs med bil ska vissa förutsättningar vara uppfyllda (12 kap. 27–30 §§ II). Kostnaderna får dras av vid inkomstbeskattningen till den del de överstiger gränsvärdet 11 000 kronor (12 kap. 2 § II). Det schablonmässiga avdragsbeloppet för arbetsresor med egen bil höjdes 1 januari 2023 från 18,50 till 25 kronor. Även schablonbeloppen för arbetsresor med förmånsbil höjdes (med undantag för elbilar, för vilka beloppet lämnades oförändrat). Avdraget utgör en skatteutgift eftersom kostnader för arbetsresor skatterättsligt generellt anses vara privata levnadskostnader och inte en kostnad för intäkternas förvärvande då den skattskyldige själv anses kunna välja sin bostadsort. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.12 Avdrag för inställelseresor

Om den skattskyldige har haft utgifter för resa mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst, s.k. inställelseresa, får kostnader till den del de överstiger gränsvärdet 11 000 kronor, dras av vid inkomstbeskattningen (12 kap. 2 och 25 §§ II). Skatteutgiften uppstår eftersom inställelseresor, liksom arbetsresor, är privata levnadskostnader som enligt normen inte ska vara avdragsgilla. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.13 Skattelättnader för utländska nyckelpersoner

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

A.14 Förmån av resa vid anställningsintervju

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

A.15 Förmån av utbildning vid omstrukturering m.m.

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta, ska inte tas upp till beskattning hos den som blivit eller löper risk att inom fem år bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet. Det gäller också om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos arbetsgivaren (11 kap. 17 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt. Skattskyldiga som har sådan förmån får också göra avdrag enligt 12 kap. 26–30 §§ IL för utgifter för resor mellan bostaden och platsen för utbildningen eller åtgärden (12 kap. 31 § IL).

A.16 Nedsatt förmånsvärde för miljöanpassade bilar

Vid beräkningen av förmånsvärdet ska nybilspriset för vissa miljöanpassade bilar sättas ned med ett fast schabloniserat belopp som utgår från bilens miljöteknik (61 kap. 8 a § IL). Nedsättningen innebär att förmånsvärdet understiger marknadsvärdet på förmånen. Skatteutgiften uppstår till följd av det nedsatta förmånsvärdet och avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.17 Lättnader i beskattningen av personaloptioner

Förmån av personaloption ska inte tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst om vissa villkor är uppfyllda såväl för det företag från vilket personaloptionen förvärvas som för personaloptionen och optionsinnehavaren (11 a kap. IL). Arbetsgivaren ska därmed inte heller betala arbetsgivaravgifter. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och består i att beskattningen, som huvudregel, sker i inkomstslaget kapital.

A.18 Stipendier

Enligt 8 kap. 5 § IL är stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning undantagna från inkomstbeskattning. Stipendier som är avsedda för andra ändamål är undantagna från inkomstbeskattning om de inte utgör ersättning för arbete för utbetalarens räkning och inte betalas ut periodiskt. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.19 Personalrabatter

Personalrabatt vid köp av en vara eller tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern ska inte tas upp, om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud. Detta gäller dock inte om rabatten är en direkt ersättning för utfört

arbete, överstiger den största rabatt som en konsument kan få på affärsmässiga grunder, uppenbart överstiger den personalrabatt som är sedvanlig i branschen, eller lämnas på sådant sätt som anges i 11 kap. 11 § 2–4 IL (11 kap. 13 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.20 Vissa ersättningar och förmåner till EU-parlamentariker

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

A.21 Ersättningar och förmåner till personal vid Europaskolor

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

A.22 Hittelön m.m.

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

A.23 Ersättning för blod m.m.

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

A.24 Inkomst från försäljning av vilt växande bär

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

A.25 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands

Ersättningar och förmåner till utomlands stationerad personal vid statlig myndighet ska inte tas upp till beskattning, om ersättningen eller förmånen är föranledd av stationeringen och avser vissa förmåner och ersättningar, t.ex. bostad på stationeringsorten och medföljandetillägg för make, maka eller sambo som på grund av statione-

ringen går miste om egen förvärvsinkomst (11 kap. 21 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.26 Ersättningar och förmåner till viss personal vid SIPRI

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

A.27 Tjänsteinkomster förvärvade vid vistelse utomlands

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

A.28 Tjänsteinkomster förvärvade på vissa utländska fartyg

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

A.29 Personalvårdsförmåner

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

A.30 Förmån av hälso- och sjukvård vid tjänstgöring utomlands

Skattefrihet gäller för förmån av vård och läkemedel utomlands vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands (11 kap. 18 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.31 Utjämning av förvärvsinkomst över tiden

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

A.32 Flyttningersättningar från arbetsgivare

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

A.33 Alkolås i förmånsbil

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

A.34 Kostförmån vid tjänsteresa och vid representation

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

A.35 Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst

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

A.36 Gåvor till anställda

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

A.37 Skattefri förmån av kost i särskilda fall

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

A.38 Skattelättnad för cykelförmån

Den 1 januari 2022 infördes en ny skattelättnad för cyklar som arbetsgivaren tillhandahåller till sina anställda för privat bruk. Skattelättnaden, vars syfte är att öka cykelpendlingen, innebär att förmån av cykel inte ska tas upp till beskattning för den del av förmånen som understiger 3 000 kronor per beskattningsår (11 kap. 12 a § IL). Skatteutgiften avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.39 Skattefrihet för laddel på arbetsplatsen

I budgetpropositionen för 2023 aviserades att tillfällig skattefrihet för laddel på arbetsplatsen införs fr.o.m. 1 juli 2023. Förslaget framförs i prop. 2022/23:84 och syftar bl.a. till att underlätta omställningen till en fossilfri fordonsflotta och gynna arbetsresor med laddbara fordon framför andra mindre hållbara alternativ. Förslaget förväntas också leda till viss regelförenkling. Skatteutgiften avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.40 Förmånsvärde för drivmedel

Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel ska vid innehav av förmånsbil värderas till marknadsvärdet multiplicerat med faktorn 1,2 (61 kap. 10 § IL). Regeln är en avvikelse från principen att löneförmåner ska värderas till sitt marknadsvärde och ger därför upphov till en skattesanktion. Skattesanktionen avser inkomst av tjänst.

A.41 Nedsatt bilförmånsvärde vid omfattande körning i tjänsten

För den som kör minst 3 000 mil i tjänsten med förmånsbil under ett kalenderår ska förmånsvärdet beräknas till 75 procent av det värde som beräknats enligt 61 kap. 5–8 a §§ IL (61 kap. 9 § första stycket IL). Regeln innebär ett avsteg från principen att löneförmåner ska värderas till sitt marknadsvärde och innebär därmed en skatteutgift. Skatteutgiften avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.42 Förmånsvärde för äldre bilar

Förmånsvärdet för bilar fastställs på ett schablonmässigt sätt, baserat på bl.a. nybilspris (61 kap. 5 § IL). För en bilmodell som är sex år eller äldre, ska nybilspriset dock anses vara det högsta av det verkliga nybilspriset (inklusive anskaffningsutgiften för eventuell extrautrustning) och fyra prisbasbelopp (61 kap. 7 § IL). Regeln innebär att bilar som är sex år eller äldre och har ett nybilspris som understiger fyra prisbasbelopp ska värderas över sitt schablonmässiga värde. Regeln innebär ett avsteg från principen att löneförmåner ska värderas till sitt marknadsvärde och innebär därmed en skattesanktion. Skattesanktionen avser inkomst av tjänst.

A.43 Förhöjt grundavdrag för äldre

Grundavdraget för dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 66 år beräknas som det ordinarie grundavdraget med tillägg av ett särskilt belopp (63 kap. 3 a § IL). Storleken på grundavdraget och det särskilda beloppet beror på den fastställda förvärvsinkomsten. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och utgörs av skillnaden i beskattning som uppkommer på grund av det särskilda beloppet. År 2022 var åldersgränsen för det förhöjda grundavdraget 65 år.

B Intäkter och kostnader i näringsverksamhet

B.1 Uttag av bränsle från lantbruksenhet

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

B.2 Avverkningsrätt till skog

Enligt god redovisningssed uppkommer intäkten när bindande avtal träffats. Enligt gällande lagstiftning tillämpas dock ett undantag då ersättning för avverkningsrätt till skog betalas under flera år. Det betyder att ersättning för en sådan avverkningsrätt ska tas upp till beskattning det år som den betalas (21 kap. 2 § II). Detta innebär att beskattningen skjuts upp och att en räntefri skattekredit uppstår i näringsverksamheten. Skatteutgiften utgörs av räntan på skattekrediten och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.3 Kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter

Kapitalvinst på enskilda näringsidkares näringsfastigheter och näringsbostadsrätter beskattas som kapitalinkomst (13 kap. 6 § II). Detta ger upphov till en skatteutgift eftersom vinsten beskattas som kapitalinkomst i stället för inkomst av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare. Skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan skattesatsen för näringsinkomst (inklusive särskild löneskatt) och skattesatsen på kapitalinkomst.

B.4 Tonnagebeskattning

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

B.5 Avdrag för resor till och från arbetet

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

B.6 Matching-credit-klausuler i dubbelbeskattningsavtal

I vissa fall kan en skattskyldig få avräkning för den skatt som skulle ha tagits ut i det andra avtalslandet även om sådan skatt inte har betalats. Syftet med bestämmelsen är att uppmuntra till investeringar i vissa utvecklingsländer. I förekommande fall regleras detta genom bestämmelser i ett skatteavtal med det andra avtalslandet. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

B.7 Koncernbidragsdispens

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

B.8 Förenklingsregel för ränteavdragsbegränsning

Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton i 24 kap. 21–29 §§ IL innehåller i 24 § den s.k. EBITDA-regeln. Med detta avses en regel som är baserad på resultatmättet EBITDA ("Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization").

Avdragsutrymmet uppgår till 30 procent av EBITDA. För att minska den administrativa bördan för små och medelstora företag kan dock negativa räntenetton upp till 5 miljoner kronor alltid dras av, oavsett förhållande till EBITDA. För företag som är i intressegemenskap gäller detta belopp för gruppen gemensamt. I de fallen avdraget enligt förenklingsregeln överstiger utrymmet 30 procent av EBITDA utgör den över-skjutande delen en skatteutgift i inkomstslaget näringsverksamhet.

B.9 Förenklingsregel för finansiell leasing

Vid finansiella leasingavtal ska normalt räntans del av leasingavgiften, den s.k. räntekomponenten, omfattas av de regler som begränsar avdrag för negativa räntenetton i 24 kap. 21–29 §§ IL (t.ex. EBITDA-regeln som beskrivs i skatteutgift B8). Enligt en förenklingsregel kan dock räntekomponenten undantas från avdragsbegränsningen om summan av leasingavgifterna understiger 1 miljon kronor (24 a kap. 2 § IL). Hela leasingavgiften kan då i stället dras av som en kostnad. Förenklingsregeln möjliggör därför att avdragen kan bli större än om räntekomponenten hade omfattats av ränteavdragsbegränsningen enligt normen. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

B.10 Anläggning av ny skog m.m.

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

B.11 Överavskrivningar avseende inventarier

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

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

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

B.13 Avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer

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

B.14 Substansminskning vid utvinning av naturtillgångar

Vid utvinning av naturtillgångar får avdrag göras för substansminskning på en fastighet. Substansminskningen beräknas i förhållande till anskaffningsvärdet av fastigheten. Anskaffningsvärdet kan beräknas genom en huvudregel eller en alternativregel. Huvudregeln innebär att substansminskningsavdraget beräknas med utgångspunkt i det faktiska anskaffningsvärdet, vilket är förenligt med beskattningsnormen. Enligt alternativregeln får anskaffningsvärdet uppgå till högst 75 procent av täktmarkens marknadsvärde då utvinningen påbörjades (20 kap. 20–28 §§ IL). Om anskaffningsvärdet enligt alternativregeln är högre än det faktiska anskaffningsvärdet kan avskrivningen ske snabbare och en skattekredit uppstår. Skatteutgiften utgörs av ränteeffekten på skattekrediten och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.15 Bidrag till regionala utvecklingsbolag

Avdrag ska göras för bidrag som lämnas utan villkor till vissa regionala utvecklingsbolag (16 kap. 12 § IL). Enligt normen ska avdrag endast medges för kostnader för att förvärva verksamhetens inkomster. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.16 Bidrag till Tekniska museet

Avdrag ska göras för bidrag som lämnas till Stiftelsen Tekniska museet (16 kap. 10 § IL). Enligt normen ska avdrag endast medges för kostnader för att förvärva verksamhetens inkomster. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.17 Nedskrivning av lager och pågående arbeten

Vid värdering av lagertillgångar är huvudregeln att lagervärdet inte får understiga det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Enligt en alternativregel kan dock det sammanlagda lagervärdet i vissa fall tas upp till 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet (17 kap. 4 § IL). Byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag kan tillämpa motsvarande alternativregel på pågående arbeten om arbetet utförs till ett fast pris och inte har slutredovisats (17 kap. 27 § IL). Nedskrivningen ger

en skattekredit. Skatteutgiften utgörs av räntan på krediten och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.18 Undantag från ränteavdragsbegränsningen

För näringsverksamheter medges generellt ett ränteavdrag för negativa räntenetton upp till 30 procent av näringsverksamhetens EBITDA, dvs. resultat före skatt, räntor, värdeminskingsavdrag och avskrivningar (24 kap. 21–29 §§ IL). Enskilda näringsidkare och handelsbolag vars delägare uteslutande består av fysiska personer omfattas inte av den generella ränteavdragsbegränsningen om det negativa räntenettet överstiger 5 miljoner kronor (24 kap. 21 och 24 §§ IL). När det negativa räntenettet understiger 5 miljoner kronor kan dock en förenklingsregel användas (se skatteutgift B8). Detta ger upphov till en skatteutgift i den mån de undantagna näringsverksamheterna gör ränteavdrag som är större än 30 procent av EBITDA. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.19 Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

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

B.20 Negativ räntefördelning vid generationsskiften

Reglerna om negativ räntefördelning har införts bl.a. för att göra det olönsamt att dra av privata utgiftsräntor i näringsverksamheten i stället för i kapital (33 kap. 2 och 4 §§ IL). Ett undantag finns dock då en näringsfastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av makes död eller äktenskapsskillnad. Förvärvaren kan då undvika negativ räntefördelning till den del det negativa kapitalunderlaget är hänförligt till förvärvet (33 kap. 15–17 §§ IL). Syftet med undantaget är att underlätta generationsskiften där arvtagare behöver lösas ut och detta finansieras med lån. Undantaget leder till att beskattningen blir lägre och ger därmed upphov till en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B.21 Begränsad avdragsrätt för representationsmåltider

Avdrag får inte göras i inkomstslaget näringsverksamhet för representationsutgifter som avser lunch, middag, supé eller annan förtäring. Undantag gäller dock, för enklare förtäring av mindre värde (16 kap. 2 § IL). Skattesanktionen uppstår i den mån avdrag inte får göras för representationsmåltider som syftar till att förvärva och bibehålla inkomster i näringsverksamheten. Sådana utgifter ska kunna dras av enligt normen.

B.22 Avsättning till säkerhetsreserv

I vissa fall har skadeförsäkringsföretag möjlighet att göra avsättning till en s.k. säkerhetsreserv (39 kap. 8 § IL). Reserveringsmöjligheten innebär att inkomst-

beskattningen skjuts upp. Avsättningar till säkerhetsreserven är räntebelagda där räntan tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet. Avsättningen utgör en skattecredit. Den del av räntan som överstiger värdet av skattecrediten innebär att en skattesanktion uppstår. Skattesanktionen avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

B.23 Fastighetsskatt respektive fastighetsavgift på hyreshus, ägarlägenheter och småhus

Enligt 3 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt samt 3 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift ska statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift betalas för vissa hyreshus, ägarlägenheter och småhus. Enligt jämförelsenormen ska endast avkastningen från en fastighet i form av intäkter beskattas. Eftersom intäkterna beskattas som inkomst av näringsverksamhet utgör fastighetsskatten respektive fastighetsavgiften en skattesanktion, till den del de inte reducerar inkomstskatten.

B.24 Fastighetsskatt på lokaler

Enligt 3 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt ska statlig fastighetsskatt betalas för lokaler i hyreshus. Fastighetsskatten på lokaler utgör en skattesanktion av samma skäl som för skatteutgift B23.

B.25 Fastighetsskatt på industrienheter

Enligt 3 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt ska statlig fastighetsskatt betalas på industrienheter. Fastighetsskatten på industrienheter utgör en skattesanktion av samma skäl som för skatteutgift B23.

B.26 Fastighetsskatt på elproduktionsenheter

Enligt 3 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt ska statlig fastighetsskatt betalas på elproduktionsenheter. Fastighetsskatten på elproduktionsenheter utgör en skatte-sanktion av samma skäl som för skatteutgift B23.

B.27 Undantag från skattskyldighet för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund

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

B.28 Undantag från skattskyldighet för vissa kyrkor, sjukvårdsinrättningar m.m.

Vissa kyrkor, hushållningssällskap, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar är enligt 7 kap. 15 § IL befriade från skattskyldighet för all inkomst utom vissa rörelseinkomster.

B.29 Undantag från skattskyldighet för akademier, arbetslöshetskassor, vissa stiftelser m.m.

Juridiska personer som anges i 7 kap. 16 och 17 §§ IL, t.ex. akademier, arbetslöshetskassor och vissa stiftelser, är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av

fastigheter. Sådana juridiska personer är exempelvis akademier, allmänna undervisningsverk, arbetslöshetskassor och Nobelstiftelsen.

B.30 Undantag från skattskyldighet för ägare av vissa fastigheter

Ägare av fastigheter som avses i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), t.ex. vissa kyrkor, stiftelser, akademier, arbetslöshetskassor, studentkårer och utländska staters beskickningar, är enligt 7 kap. 21 § IL befriade från skattskyldighet för inkomst på grund av innehav av fastigheter, i den mån inkomsten används för ändamål inom verksamheten.

C Intäkter och kostnader i kapital

C.1 Avkastning eget hem

Med eget hem avses ett småhus som inte upplåts med hyresrätt eller bostadsrätt. Den direkta avkastningen i form av boendet i eget hem beskattas inte som inkomst av kapital. Däremot tas kommunal fastighetsavgift ut på bostäder enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. En skatteutgift uppstår i den mån den kommunala fastighetsavgiften understiger direktavkastningen i form av boende i eget hem multiplicerat med en skattesats på 30 procent. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

C.2 Avkastning bostadsrättsfastighet

Den direkta avkastningen i form av boendet i privatbostadsföretag (äkt bostadsrättsförening) beskattas inte som inkomst av kapital (42 kap. 28 § IL). Däremot tas kommunal fastighetsavgift ut på bostäder enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. En skatteutgift uppstår i den mån den kommunala fastighetsavgiften understiger direktavkastningen i form av boende i privatbostadsföretag multiplicerat med en skattesats på 30 procent. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

C.3 Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag

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

C.4 Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar

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

C.5 Utdelning i form av andelar i dotterbolag

Aktieutdelning från ett svenskt aktieföretag i form av andelar i ett dotterbolag ska inte tas upp till beskattning vid utdelningstillfället, om ett antal villkor är uppfyllda. Beskattning sker i stället när mottagaren säljer andelarna, se 42 kap. 16 § IL. Röntan på denna skattecredit är en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

C.6 Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt

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

C.7 Värdeförändring på aktier m.m.

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

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

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

C.9 Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel

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

C.10 Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt

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

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

Underlaget för kapitalinkomstskatt på investeringssparkonto utgörs enligt 42 kap. 36–41 §§ IL av ett kapitalunderlag som multipliceras med statslåneräntan 30 november året före beskattningsåret ökad med 1 procentenhet. Schablonintäkten ska dock beräknas till lägst 1,25 procent av kapitalunderlaget. Om den faktiska avkastningen

över- eller understiger den schablonmässigt framräknade avkastningen, uppstår en skatteutgift respektive en skattesanktion avseende skatt på inkomst av kapital.

C.12 Framskjuten beskattning vid andelsbyte

Vid ett andelsbyte avyttras andelar i ett företag mot en ersättning i form av andelar i det köpande företaget. Reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten tillämpas när fysiska personer gör andelsbyten och vissa villkor är uppfyllda (48 a kap. 5–8 §§ II). Reglerna innebär att det inte fastställs någon kapitalvinst vid andelsbytet, utan beskattning sker först när de mottagna andelarna avyttras. Skatteutgiften utgörs av räntan på den kredit som den framskjutna beskattningen innebär och avser skatt på inkomst av kapital. Om andelsbytet avser kvalificerade andelar kan skatten, i enlighet med bestämmelserna om beskattning av delägare i fåmansföretag i 57 kap. II, avse skatt både på inkomst av kapital och tjänst.

C.13 Investeraravdrag

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

C.14 Ränta på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

Skogsägare och författare m.fl. som bedriver enskild näringsverksamhet har ofta oregelbundna inkomster. Tillsammans med en progressiv beskattning av förvärvs-inkomst kan detta leda till att de missgynnas i jämförelse med personer med jämna inkomster. För att möjliggöra en resultatutjämnning tillåts dessa göra avdrag för belopp som sätts in på skogskonto, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto (se skatteutgift B20). Räntan på kontona beskattas med den lägre skattesatsen 15 procent i stället för 30 procent, vilket är normen för kapitalinkomster (3 § lagen [1990:676] om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.). Den lägre skattesatsen ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

C.15 Nedsatt fastighetsavgift för nybyggda småhus, hyreshus och ägarlägenheter

Kommunal fastighetsavgift på bostäder tas ut enligt 6 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren. Varje byggnad tilldelas ett särskilt värdeår (som kan förändras genom till- och ombyggnader). Nedsättningen av fastighetsavgiften innebär att för de 15 första inkomståren efter värdeåret tas ingen fastighetsavgift ut för småhusenheter, hyreshusenheter och ägarlägenheter med värdeår 2012 eller senare. För småhusenheter, hyreshusenheter och ägarlägenheter med värdeår tidigare än 2012 tas ingen fastighetsavgift ut för de fem första inkomståren efter värdeåret och för de därpå följande fem åren är avgiften nedsatt till hälften. Skatteutgiften utgörs av nedsättningen av fastighetsavgift på småhusenheter, hyreshusenheter och ägarlägenheter med värdeår 2010 eller senare.

C.16 Rränteutgifter för eget hem

Enligt 42 kap. 1 § IL ska samtliga ränteutgifter dras av. Enligt normen ska endast ränteutgifter för lån till investeringar där avkastningen är skattepliktig få dras av. Detta innebär att ränteutgifter för eget hem är en skatteutgift i den mån fastighetsavgiften understiger avkastningen från eget hem multiplicerat med en skattesats på 30 procent. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

C.17 Rränteutgifter för konsumtionskrediter

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

C.18 Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter m.m.

Enligt 48 kap. 20 § IL ska kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 48 kap. 21 § IL dras av i sin helhet. Kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade dras av till 5/6 mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. För kvalificerade andelar gäller dock att kapitalförluster ska dras av till 2/3. Till den del förluster inte kan dras av mot kapitalvinster på sådana tillgångar ska 70 procent, 5/6 av 70 procent respektive 2/3 av 70 procent dras av (48 kap. 20 a § IL). Eftersom beskattningsnormen anger att avdrag för negativa värdeförändringar ska medges till sin helhet för inkomst av kapital, uppstår en skattesanktion. Skattesanktionen avser inkomst av kapital.

C.19 Begränsad skattereduktion för underskott av kapital

Vid underskott av kapital medges skattereduktion med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kronor och med 21 procent av det återstående underskottet (67 kap. 10 § IL). Regeln medför en skattesanktion, eftersom normen för kapitalbeskattning innebär att skattereduktion på 30 procent ska ges för hela underskottet. Skattesanktionen avser skatt på inkomst av kapital.

C.20 Ingen skatterestitution för underskott av kapital

Skattereduktioner för underskott av kapital ska räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt (67 kap. 2 § IL). Enligt normen ska skatterestitution medges för negativ värdeförändring i kapital. En skattesanktion uppstår eftersom skattereduktionen för underskott av kapital är begränsad. Skattesanktionen avser skatt på inkomst av kapital.

D Socialavgifter och särskild löneskatt**D.1 Regional nedsättning av egenavgifter**

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

D.2 Generell nedsättning av egenavgifter

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

D.3 Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter

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

D.4 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU

Vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna på avgiftspliktig ersättning till en person som arbetar med forskning eller utveckling (FoU) ska avdrag göras med 10 procent av avgiftsunderlaget för denna person (2 kap. 29–31 §§ socialavgiftslagen [2000:980]). Avdraget får inte medföra att avgifterna understiger ålderspensionsavgiften. Det sammanlagda avdraget för samtliga personer som arbetar med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige får mellan 1 juli 2021 och 30 juni 2023 inte överstiga 600 000 kronor per månad. Från och med 1 juli 2023 utökas avdraget genom att beloppstaket per månad höjs till 1,5 miljoner kronor (prop. 2022/23:79). Från och med 1 april 2020 gäller att för den del av underlaget som avdrag beräknas på ska skattesatsen för den allmänna löneavgiften sättas ned med 10 procentenheter. Den allmänna löneavgiften ska dock som lägst anses vara 0 procent. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift.

D.5 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för den först anställda

Enmansföretag som anställer en första person är berättigade till en nedsättning av arbetsgivaravgifterna, den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten så att bara ålderspensionsavgift ska betalas under längst 24 kalendermånader i följd (lagen [2016:1053] om särskild beräkning av vissa avgifter för enmansföretag). Nedsättningen innebär att endast ålderspensionsavgiften ska betalas för den del av ersättningen som uppgår till högst 25 000 kronor per kalendermånad. Nedsättningen omfattar enskilda näringsidkare, aktiebolag som inte har någon anställd eller endast en anställd som också är delägare samt handelsbolag utan anställda och med högst två delägare. Mellan 1 juli 2021 och 31 december 2022 gällde en tillfällig utvidgning av nedsättningen. För anställningar som påbörjades under denna period fanns möjlighet till nedsättning för upp till två anställda. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt.

D.6 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för unga

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

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

D.7 Tillfälligt nedsatta arbetsgivaravgifter för personer mellan 19 och 23 år

Från 1 januari 2021 till och med den 31 mars 2023 är det samlade uttaget av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift nedsatt för ersättning som utges till personer som vid årets ingång har fyllt 18 men inte 23 år (2 kap. 28 § socialavgiftslagen [2000:980] och 1 § lagen om allmän löneavgift [1994:1920]). Nedsättningen innebär att endast ålderspensionsavgiften och 9/20 av de övriga avgifterna ska betalas för den del av ersättningen som uppgår till högst 25 000 kronor per kalendermånad. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift. Nedsättningen av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift förstärktes tillfälligt mellan 1 juni och 31 augusti 2022. Förstärkningen innebär att endast ålderspensionsavgiften på 10,21 procent betalades för den del av ersättningen som uppgick till högst 25 000 kronor per kalendermånad.

D.8 Ersättning för skiljemannauppdrag

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

D.9 Ersättning till idrottsutövare

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

D.10 Ingen särskild löneskatt för egenföretagare som fyllt 66 år

För egenföretagare som fyllt 66 år och är födda 1938 eller senare, dvs. de som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet, betalas enbart ålderspensionsavgiften (3 kap. 15 § socialavgiftslagen [2000:980]). För egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare, dvs. de som omfattas av det gamla ålderspensionssystemet, betalas varken särskild löneskatt eller ålderspensionsavgift. Skatteutgiften för de som är födda 1938 eller senare avser skillnaden mellan särskild löneskatt och ålderspensionsavgiften. För de som är födda 1937 eller tidigare avser skatteutgiften särskild löneskatt.

D.11 Ingen särskild löneskatt för anställda som fyllt 66 år

För anställda som fyllt 66 år och är födda 1938 eller senare, dvs. de som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet, betalas enbart ålderspensionsavgiften (2 kap. 27 § socialavgiftslagen [2000:980]). För anställda som är födda 1937 eller tidigare, dvs. de som omfattas av det gamla ålderspensionssystemet betalas ingen särskild löneskatt. Skatteutgiften för de som är födda 1938 eller senare avser skillnaden mellan särskild löneskatt och ålderspensionsavgiften. För de som är födda 1937 eller tidigare avser skatteutgiften särskild löneskatt.

D.12 Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete

Inom socialförsäkringssystemet finns inkomsttak som begränsar de ersättningar som den enskilde kan erhålla från dessa system. Exempelvis utgår ingen pensionsrätt i det allmänna inkomstpensionssystemet för ersättningar över 8,07 inkomstbasbelopp. På

ersättning för arbete över inkomsttaken tas dock socialavgifter och allmän löneavgift ut trots att denna ersättning inte är förmånsgrundande (2 kap. 10–11 §§ och 3 kap. 3–8 §§ socialavgiftslagen och lagen om allmän löneavgift). Enligt normen ska särskild löneskatt tas ut på ersättning för utfört arbete som inte är förmånsgrundande. Socialavgifterna på ersättningar över inkomsttaken utgör en skattesanktion. Storleken på skattesanktionen är skillnaden mellan nivån på den särskilda löneskatten och nivån på socialavgifterna.

E Mervärdesskatt

E.1 Försäljning av tomtmark och byggnader

Försäljning av fastigheter är enligt 3 kap. 2 § ML undantagen från mervärdesskatteplikt. När försäljningen avser nybyggda en- och flerbostadshus omfattar undantaget även det förädlingsvärde som uppstår i och med nybyggnationen. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

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

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

E.3 Lotterier

Enligt 3 kap. 23 § ML är lotterier undantagna från mervärdesbeskattning. Beskattning sker i förekommande fall genom punktskatt på spel. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.4 Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster

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

E.5 Läkemedel

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

E.6 Internationell personbefordran

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

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

E.7 Personbefordran

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

E.8 Tidningar och tidskrifter

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

E.9 Böcker, broschyrer m.m.

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

E.10 Kulturella föreställningar

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

E.11 Förevisning av naturområden

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

E.12 Vissa rekreations- och idrottstjänster

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för omsättning av vissa tjänster inom rekreation och idrott nedsatt till 6 procent. För tjänster inom rekreation gäller nedsättningen t.ex. entréavgift till djurparker. För tjänster inom idrottsområdet gäller nedsättningen då verksamheten bedrivs kommersiellt, t.ex. i bolagsform. Till skatteutgiften räknas även transport i skidliftar. Transport i skidlift räknas som antingen idrottstjänst eller personbefordran, beroende på om nedfarterna i skidanläggningen nyttjas (idrottstjänst) eller om de inte nyttjas (personbefordran). Den nedsatta skatteutgiften ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.13 Upphovsrätter

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för upphovsrätter nedsatt till 6 procent. Skattesatsen gäller för upplåtelse eller överlåtelse av vissa upphovsrättsligt skyddade

litterära eller konstnärliga verk. Nedsättningen gäller inte för upplåtelse eller överlåtelse av fotografier, reklamprodukter, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.14 Reparationer av cyklar, skor, lädervaror m.m.

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för reparationer av cyklar med tramp- eller vevanordning, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne nedsatt till 12 procent. Mervärdesskattesatsen höjdes från 6 procent 1 april 2023. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.15 Livsmedel

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

E.16 Restaurang- och cateringtjänster

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

E.17 Rumsuthyrning

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

E.18 Försäljning av konstverk för minst 300 000 kronor per år

Enligt 7 kap. 1 § ML är skattesatsen för försäljning av konstverk för minst 300 000 kronor per år nedsatt till 12 procent. Detta gäller om omsättningen medför skattskyldighet och konstverket ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.19 Omsättning i ideella föreningar

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

E.20 Omsättningsgräns för mervärdesskatt

Enligt 9 d kap. 1 § ML undantas en beskattningsbar person från mervärdesskatt om den beskattningsbara personen har en omsättning som beräknas understiga 80 000 kronor under beskattningsåret och som under de två närmast föregående

beskattningsåren inte har överstigit 80 000 kronor. Denna skattebefrielse ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.21 Ingående skatt på jordbruksarrende

Avdragsrätten för ingående skatt på jordbruksarrende omfattar hela den ingående skatten, även till den del arrendet avser bostad, enligt 8 kap. 10 § ML. Avdrag får normalt inte göras för ingående skatt som avser stadigvarande bostad. Eftersom avdrag medges för ingående skatt som avser stadigvarande bostad uppstår en skatteutgift avseende mervärdesskatten på jordbruksarrendet som motsvarar hyran för bostaden.

F Punktskatter

F.1 Energiskatt på diesel i motordrivna fordon

I 2 kap. 1 § LSE anges energiskattesatserna på bränslen. I praktiken utgörs nästan all bensin- och dieselanvändning av miljöklass 1. För drivmedel inom reduktionsplikten tas energiskatt ut enhetligt per liter bränsle, dvs. ingen skattemässig uppdelning sker längre av beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung. Detsamma gäller för uttaget av koldioxidskatt. Med samma energi- och koldioxidskatt per liter har det statliga stödet avskaffats till drivmedel som framställts av biomassa när det gäller de bränslen som omfattas av reduktionsplikten. Normen beräknas baserat på energiskatteuttaget per energienhet för bensin inklusive beståndsdelar som framställs av biomassa. Normen i hela transportsektorn motsvarar därmed skatteuttaget per energienhet för bensin miljöklass 1. Den lägre energiskatten på diesel ger därmed upphov till en skatteutgift. För lätta dieselfordon är fordonsskatten högre än för jämförbara bensinfordon bl.a. för att beakta energiskatteskillnaden mellan bensin och diesel. Detta högre fordonsskatteuttag uppgår till mellan 3 och 4 miljarder kronor per år, vilket kan ställas i relation till skatteutgiften på ca 13 miljarder kronor 2022 för energiskatt på diesel i motordrivna fordon.

F.2 Energiskatt på fossil bensin utanför reduktionsplikten

Energiskattenormen för bensin miljöklass 1, låginblandad bensin, motsvarar 39,9 öre per kWh. Normen är satt med hänsyn tagen till att en viss andel biodrivmedel i form av etanol och biobensin ingår i låginblandad bensin, vilket sänker energiinnehållet per liter jämfört med ren fossil bensin. E85 innehåller en andel ren fossil bensin vilken är belagd med energiskatt i samma nivå per liter som låginblandad bensin. Eftersom den fossila bensinen i E85 har ett högre energiinnehåll än låginblandad bensin blir skatteuttaget 38,1 öre per kWh för fossil bensin i E85. Därmed uppkommer en skatteutgift för fossil bensin i E85.

F.3 Energiskattebefrielse för naturgas och gasol som drivmedel

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

F.4 Energiskattebefrielse för biodrivmedel utanför reduktionsplikten

Energiskattebefrielse för biodrivmedel regleras i 7 kap. 3 a, 3 b och 4 §§ LSE. Energiskattebefrielse gäller för biogas, biogasol, höginblandad Fame, etanol i E85 och för bränslen som har samma KN-nummer som fossil bensin eller fossil diesel men som framställts av biomassa. Det kan röra sig om hydrerade vegetabiliska oljor och fetter, s.k. HVO, eller syntetiska motorbränslen. Andra höginblandade biodrivmedel samt

biodrivmedel utan fossilt innehåll ges också full energiskattebefrielse. Ingen energiskattebefrielse ges till etanol, HVO, Fame eller andra biodrivmedel inom reduktionsplikten. Normen utgörs av energiskatt för bensin miljöklass 1.

F.5 Energiskattebefrielse för elförbrukning vid bandrift

Enligt 11 kap. 9 § första stycket 1 och 13 a § första stycket 1 LSE gäller energiskattebefrielse för elförbrukning för bandrift (t.ex. järnväg och tunnelbana). Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

F.6 Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift

Enligt 6 a kap. 1 § 2 LSE gäller energiskattebefrielse för bränsle för bandrift (t.ex. dieseldrivna järnvägsfordon). Normen utgörs av energiskatt för bensin miljöklass 1.

F.7 Energiskattebefrielse för bränsle för inrikes sjöfart

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

F.8 Energiskattebefrielse för bränsle för inrikes luftfart

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

F.9 Nedsatt energiskatt på diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna

Enligt 6 a kap. 2 a § 1 och 2 LSE gäller nedsatt energiskatt för diesel som förbrukas i arbetsmaskiner i yrkesmässig jords-, skogs- eller vattenbruksverksamhet men även för fartyg som används inom dessa näringar. Utöver detta gäller en tillfällig nedsättning av energiskatten retroaktivt från 1 januari 2022 till 30 juni 2023. Från och med 1 oktober 2022 motsvarar den totala nedsättningen 2,111 kronor per liter diesel. En förlängning av den tillfälliga nedsättningen till 31 december 2023 aviserades i budgetpropositionen för 2023. Normen utgörs av full energiskatt på diesel miljöklass 1.

F.10 Energiskatt på eldningsolja för uppvärmningsändamål

För eldningsolja för uppvärmningsändamål sänktes skatten 1 januari 2023 från 921 kronor per kubikmeter, vilket motsvarade normen för energiskatt på uppvärmningsbränslen på 10,1 öre per kWh, till 279 kronor per kubikmeter (2 kap. 1 § LSE). Till följd av denna åtgärd beskattas eldningsolja lägre per energienhet jämfört med övriga skattepliktiga uppvärmningsbränslen, vilket därmed utgör en skatteutgift.

F.11 Energiskattebefrielse för biobränsle m.m. för uppvärmning

För biogas och biogasol som inte är framställda av livsmedels- eller fodergrödor gäller energiskattebefrielse enligt 6 a kap. 2 c § LSE. Energiskatt tas inte heller ut på icke skattepliktiga biobränslen, såsom fasta träbränslen eller tallbeckolja m.m., som används för uppvärmning. Normen för biogas och biogasol som inte är framställda av livsmedels- eller fodergrödor samt icke skattepliktiga biobränslen utgörs av full

energiskatt för uppvärmningsbränslen. Därmed uppstår en skatteutgift för dessa biobränslen.

F.12 El som inte beskattas

Enligt 11 kap. 2 och 10 §§ LSE är el under vissa förutsättningar undantagen eller befriad från energiskatt. Detta gäller exempelvis el producerad i mindre produktionsanläggningar som inte överförs till ett koncessionspliktigt nät. Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

F.13 Nedsatt energiskatt på el inom industrin

El som används i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet beskattas med 0,6 öre per kWh (11 kap. 9 § första stycket 6 samt 14 § LSE). Energiskatten på el är också nedsatt till 0,6 öre per kWh för el som används för att framställa värme och kyla som levereras för förbrukning i industrins tillverkningsprocess (9 kap. 5 § LSE). Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

F.14 Nedsatt energiskatt på el i datorhallar

El som används i datorhallar beskattas med 0,6 öre per kWh (11 kap. 9 § första stycket 7 samt 15 § LSE). Energiskatten på el är också nedsatt till 0,6 öre per kWh för el som används för att framställa värme och kyla som levereras för förbrukning i datorhallar (9 kap. 5 a § LSE). Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE. Den 1 juli 2023 slopas nedsättningen, vilket också innebär att skatteutgiften då upphör.

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

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

F.16 Nedsatt energiskatt på el i vissa kommuner

Enligt 11 kap. 9 § första stycket 8 LSE gäller en lägre energiskattenivå för el som används av hushåll och tjänstesektor i vissa kommuner med undantag för el som används som landström eller i datorhallar. Nedsättningen gäller el som används i samtliga kommuner i Västerbottens, Norrbottens och Jämtlands län, Sollefteå, Ånge och Örnsköldsvik i Västernorrlands län, Ljusdal i Gävleborgs län, Torsby i Värmlands län, och Malung-Sälen, Mora, Orsa och Älvdalen i Dalarnas län. Nedsättningen och därmed även skatteutgiften uppgår till 9,6 öre per kWh. Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

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

Enligt 6 a kap. 2 a § första stycket LSE gäller nedsatt koldioxidskatt för diesel som förbrukas i arbetsmaskiner i yrkesmässig jords-, skogs- eller vattenbruksverksamhet och även för fartyg som används inom dessa näringar. Från och med 1 januari 2020 motsvarar nedsättningen 1,93 kronor per liter diesel. En tillfällig ytterligare nedsättning gäller retroaktivt fr.o.m. 1 januari 2022 t.o.m. 30 juni 2023. En förlängning av den tillfälliga skattenedsättningen till 31 december 2023 aviserades i budgetpropositionen

för 2023. Från och med 1 oktober 2022 motsvarar den sammanlagda nedsättningen av koldioxidskatten 2,292 kronor per liter diesel. Normen utgörs av full koldioxidskatt.

F.18 Koldioxidskattebefrielse för bränsle vid bandrift

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

F.19 Koldioxidskattebefrielse för bränsle för inrikes sjöfart

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

F.20 Koldioxidskatt på fossila drivmedel och biodrivmedel inom reduktionsplikten

För drivmedel inom reduktionsplikten tas koldioxidskatt ut enhetligt per liter bränsle, dvs. ingen skattemässig uppdelning sker sedan 1 juli 2018 av beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung. Koldioxidskattesatserna har omräknats utifrån prognostiserad andel av biodrivmedel utifrån reduktionsplikten (beräknat med full koldioxidskatt för den fossila delen och noll koldioxidskatt för biodrivmedelsdelen). För delen fossil bensin som omfattas av reduktionsplikten är uttaget av koldioxidskatt reducerat med ca 9 procent jämfört med normen. För delen fossil diesel som omfattas av reduktionsplikten är uttaget av koldioxidskatt reducerat med ca 26 procent jämfört med normen. De reducerade skattesatserna beror på att hänsyn har tagits till att drivmedlen till viss del utgörs av biodrivmedel. Eftersom hela blandningen inklusive biodrivmedel koldioxidbeskattas lika per volymenhet bensin respektive diesel uppkommer en skatteutgift avseende den fossila delen och en skattesanktion avseende biodrivmedelsdelen. Normen utgörs av skatteuttaget per kg koldioxid utanför reduktionsplikten för den fossila delen och noll koldioxidskatt för biodrivmedelsdelen. Den schabloniserade omräkningen enligt inblandade nivåer av biodrivmedel i bensin och diesel medför att skattesanktionen för biodrivmedel och skatteutgiften för den fossila delen ungefär tar ut varandra på kort sikt. Skatteutgiften redovisas därför till noll.

F.21 Koldioxidskatt på fossila drivmedel utanför reduktionsplikten

Vissa höginblandade eller rena biodrivmedel omfattas inte av reduktionsplikten. Dessa drivmedel kan ändå innehålla en viss andel fossil bensin eller diesel. För den andel av E85 som består av fossil bensin tas koldioxidskatt ut per liter på samma nivå som bensin inom reduktionsplikten. Koldioxidskatten på bensin är uttryckt i kronor per liter i 2 kap. 1 § LSE. Detta skattebelopp är reducerat med 9 procent med hänsyn till att bensin inom reduktionsplikten till viss del utgörs av biodrivmedel. Även för fossil bensin i E85, vilken inte omfattas av reduktionsplikten, är uttaget av skatt reducerat med ca 9 procent jämfört med normen trots att den är helt av fossilt ursprung. Normen utgörs av skatteuttaget per kg koldioxid inom reduktionsplikten. Därmed uppkommer en skatteutgift.

F.22 Koldioxidskatt på biooljor för uppvärmningsändamål

Skattebefrielsen för andra skattepliktiga biobränslen för uppvärmning än biogas och biogasol avskaffades 1 januari 2021. Enligt 2 kap. 3 § 1 LSE beskattas de skattepliktiga biooljorna som likvärdigt bränsle, dvs. fossil eldningsolja. Det medför att även en

koldioxidskatt tas ut för skattepliktiga biooljor. Enligt normen ska koldioxidskatten vara noll för biobränslen, vilket innebär att en skattesanktion uppstår.

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

Enligt 6 a kap. 1 § 11 b LSE gäller, för fossila bränslen som förbrukas i annan värmeproduktion inom EU:s system för handel med utsläppsrätter (EU ETS) än kraftvärmeproduktion eller framställning av värme i en industrianläggning, att koldioxidskatt betalas med 91 procent av koldioxidskatten. Normen anger att koldioxidskatten ska vara noll inom handelssystemet, vilket innebär att en skattesanktion uppstår. Den 1 januari 2023 slopades koldioxidskatten på fossila bränslen som används för dessa ändamål, vilket innebär att skattesanktionen har upphört.

F.24 Koldioxidskatt på fossila bränslen i kraftvärmeverk inom EU ETS

Enligt 6 a kap. 1 § 11 a LSE gäller, för fossila bränslen som förbrukas vid samtidig produktion av värme och el i kraftvärmeverk inom EU ETS, att koldioxidskatt betalas med 91 procent av koldioxidskatten. Koldioxidskattebefrielse på den del av bränslet som motsvarar elproduktionen enligt 6 a kap. 1 § 7 LSE, grundar sig på tvingande unionsrätt (artikel 14.1 a i rådets direktiv 2003/96/EG). Skatteutgiften beräknas enbart på värmeproduktionen. Normen anger att koldioxidskatten ska vara noll inom handelssystemet, vilket innebär att en skattesanktion uppstår. Den 1 januari 2023 slopades koldioxidskatten på fossila bränslen som används för dessa ändamål, vilket innebär att skattesanktionen har upphört.

G Skattereduktioner

G.1 Skattereduktion för sjöinkomst

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

G.2 Skattereduktion för personer med sjuk- och aktivitetsersättning

Sedan 2018 finns en skattereduktion för personer med sjuk- och aktivitetsersättning (67 kap. 9 a–9 d §§ IL). Skattereduktionen höjdes 1 januari 2022 och motsvarar nu den skattereduktion för arbetsinkomster (jobbskatteavdrag) som gällde 2021.

G.3 Skattereduktion för ruttjänster

Fysiska personer som köper s.k. ruttjänster eller får dessa som löneförmån har, under vissa förutsättningar, rätt till skattereduktion enligt 67 kap. 11–19 §§ IL. Skattereduktionen uppgår till 50 procent av arbetskostnaden inklusive mervärdesskatt för det utförda arbetet och 50 procent av värdet av ruttjänsten om den tillhandahållits som löneförmån. För att reduktionen ska ges ska den som utför tjänsten vara godkänd för F-skatt. Reduktion kan även medges om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen får tillsammans med skattereduktionen för rotarbeten (se skatteutgift G4) uppgå till högst 75 000 kronor per person och år.

G.4 Skattereduktion för rotarbeten

Fysiska personer som köper s.k. rotarbeten (reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad) av småhus, bostadsrätter och ägarlägenheter eller får dessa som löneförmån har, under vissa förutsättningar, rätt till skattereduktion enligt 67 kap. 11–19 §§ IL. Skattereduktionen uppgår till 30 procent av arbetskostnaden och 30 procent av värdet av arbetet om det tillhandahållits som löneförmån. För att reduktionen ska ges ska den som utför arbetet vara godkänd för F-skatt. Reduktion kan även medges för rotarbete om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen för rotarbeten och skattereduktionen för ruttjänster (se skatteutgift G3) får tillsammans uppgå till högst 75 000 kronor per person och år, varav skattereduktionen för rotarbeten får utgöra maximalt 50 000 kronor per person och år.

G.5 Begränsad fastighetsavgift för pensionärer

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

G.6 Skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el

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

G.7 Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet

Fysiska personer som ger gåvor till vissa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som godkänts av Skatteverket kan få en skattereduktion motsvarande 25 procent av gåvans värde som dras av mot slutgiltig skatt. Gåvunderlaget som berättigar till skattereduktion får uppgå till högst 12 000 kronor per person och år, vilket innebär att skattereduktionen får uppgå till högst 3 000 kronor per person och år. Bestämmelserna om skattereduktion för gåvor till godkända gåvomottagare finns intagna i lagen (2019:453) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva, förordningen (2019:456) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva samt i 67 kap. 20–26 §§ IL.

G.8 Skattereduktion för installation av grön teknik

En skattereduktion för installation av grön teknik infördes 1 januari 2021 som ersatte de tidigare stöden till fysiska personer för solceller, lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon (IL 67 kap. 36–45 §§). Skattereduktionen ges för både arbets- och materialkostnader. Skattereduktionen ges, fr.o.m. 1 januari 2023, med 20 procent av de debiterade arbets- och materialkostnaderna för installation av solceller. För installation av lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon är motsvarande subventionsgrad 50 procent. Skattereduktionen får för ett beskattningsår uppgå till högst 50 000 kronor.

G.9 Skattereduktion för boende i vissa glest befolkade områden

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

G.10 Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa

Från och med 1 juli 2022 finns en skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa (67 kap. 49–52 §§ IL). Skattereduktionen uppgår till 25 procent av den sammanlagda avgift som en medlem har betalat till en arbetslöshetskassa efter 30 juni 2022.

G.11 Tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster

För 2021 och 2022 fanns en tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster för att hantera ökade arbetskostnader till följd av pandemin (lagen [2021:930] om tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster). Skattereduktionen uppgick till som mest 2 250 kronor per år.

G.12 Jobbskatteavdrag

Fysiska personer med arbetsinkomster har rätt till en skattereduktion för arbetsinkomster, s.k. jobbskatteavdrag (67 kap. 5–9 §§ IL). Skattereduktionens storlek beräknas utifrån årsarbetsinkomsten. För personer som vid årets ingång ännu inte fyllt 65 år påverkas storleken på skattereduktionen även av kommunal inkomstskattesats och grundavdraget. Skattereduktionen utgör en skatteutgift. För 2023 uppgår maximalt jobbskatteavdrag för personer under 65 år till 36 199 kronor vid genomsnittlig kommunalskatt.

G.13 Jobbskatteavdrag för äldre

Fysiska personer med arbetsinkomster har rätt till en skattereduktion för arbetsinkomster, s.k. jobbskatteavdrag (67 kap. 5–9 §§ IL). För personer som vid årets ingång fyllt 65 år beror storleken på jobbskatteavdraget enbart på årsarbetsinkomsten. Skattereduktionen utgör en skatteutgift. För 2023 uppgår maximalt jobbskatteavdrag för äldre till 36 000 kronor.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 13 april 2023

Närvarande: statsminister Kristersson, ordförande, och statsråden Busch, Billström, Ankarberg Johansson, Edholm, J Pehrson, Waltersson Grönvall, Strömmer, Roswall, Forssmed, Tenje, Slottnér, M Persson, Wykman, Malmer Stenergard, Liljestrand, Brandberg, Bohlin, Carlson, Pourmokhtari

Föredragande: statsrådet Wykman

Regeringen beslutar skrivelse 2022/23:98
Redovisning av skatteutgifter 2023