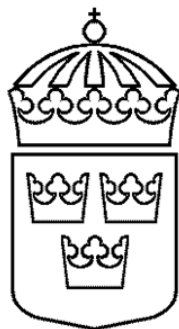


Regeringens skrivelse 2013/14:98

Redovisning av skatteutgifter 2014





Regeringens skrivelse 2013/14:98

Redovisning av skatteutgifter 2014

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 3 april 2014

Fredrik Reinfeldt

Anders Borg
(Finansdepartementet)

Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I denna skrivelse redogör regeringen för skatteutgifter, dvs. effekten på skatteintäkterna av särregler i skattelagstiftningen. Därmed ges ett bredare underlag för prioritering mellan olika stöd och satsningar i statsbudgeten. Skrivelsen innehåller fyra delar. I den första delen beskrivs den jämförelsenorm och de beräkningsmetoder som används i redovisningen. Första delen innehåller också en sammanfattning av skatteutgifterna för 2014. I del två diskuteras skatteutgifter och samhällsekonomisk effektivitet och några enskilda skatteutgifter analyseras. Tredje delen innehåller en sammanfattande tabell över skatteutgifterna. I fjärde och sista delen ges en mer ingående beskrivning av de enskilda skatteutgifterna.

Redovisning av skatteutgifter 2014



Innehållsförteckning

1	Bakgrund, metod och sammanfattning	11
1.1	Inledning.....	11
1.2	Beskrivning av jämförelsenorm.....	12
1.2.1	Norm för inkomstskatt	12
1.2.2	Norm för indirekt skatt på förvärvsinkomster	13
1.2.3	Norm för mervärdesskatt.....	13
1.2.4	Norm för punktskatter.....	13
1.2.5	Skatt enligt norm för olika skatteslag	14
1.3	Beräkningsmetoder	14
1.3.1	Skatteutgifter och utgiftsekvivalenter	14
1.3.2	Statiska beräkningar utan indirekta effekter	15
1.3.3	Marginalskatternas betydelse	15
1.3.4	Socialavgifter och särskild löneskatt	15
1.3.5	Organisationsformens betydelse	15
1.3.6	Saldopåverkande och icke saldpåverkande skatteutgifter.....	15
1.4	Skatteutgifterna ur ett budgetperspektiv och i relation till de totala skatteintäkterna.....	16
1.5	Sammanfattning av skatteutgifter 2014	17
1.5.1	Nyheter.....	17
1.5.2	Skatteutgifter 2014.....	18
2	Skatteutgifter och samhällsekonomisk effektivitet.....	19
2.1	Inledning.....	19
2.2	Samhällsekonomisk effektivitet	19
2.3	Tidigare års analyser av enskilda skatteutgifter.....	20
2.3.1	Nedsättning av socialavgifter för unga	20
2.3.2	Skatteutgifter relaterade till koldioxidskatten.....	20
2.3.3	Skatteutgifter relaterade till energiskatten på drivmedel avsedda för vägtransporter	21
2.4	Nedsatt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster	22
3	Redovisning av skatteutgifter	25
3.1	Inledning.....	25
3.2	Utgiftsområden (UO) 2014.....	25
3.3	Sammanställning av skatteutgifter	26
4	Beskrivning av enskilda skatteutgifter	33
4.1	Inledning.....	33
4.2	Förkortningar.....	33
4.3	Beskrivning av skatteutgifter.....	33
A	Inkomst av tjänst och allmänna avdrag.....	33
B	Intäkter i näringsverksamhet.....	38
C	Kostnader i näringsverksamhet	39
D	Intäkter i kapital.....	40
E	Kostnader i kapital	43
F	Socialavgifter	44

G	Särskild löneskatt.....	45
H	Mervärdesskatt.....	46
I	Punktskatter.....	48
J	Skattereduktioner	52
K	Kreditering på skattekonto	52
L	Skattskyldighet	53
M	Skattesanktioner	53
N	Skattefria transfereringar.....	54

Tabellförteckning

Tabell 1.1 Skatt enligt norm för olika skatteslag 2014.....	14
Tabell 1.2. Skatteutgifter och skattesanktioner uttryckt i procent av skatteintäkterna för respektive skatteslag m.m.	17
Tabell 3.1 Skatteutgifter fördelade på skatteslag och utgiftsområde	26

1 Bakgrund, metod och sammanfattning

1.1 Inledning

Samhällets stöd till företag och hushåll redovisas i huvudsak som utgifter på statsbudgetens utgiftssida. Men det finns också stöd eller utgifter som går via skattesystemet, s.k. skatteutgifter. Skatteutgifterna påverkar statsbudgetens inkomstsida. I denna skrivelse redogör regeringen för skatteutgifter, dvs. effekten på skatteintäkterna av särregler i skattelagstiftningen, för åren 2013–2016.

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

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

En skatteutgift uppstår om skatteuttaget för en viss grupp eller en viss kategori av skatte-

betalare är lägre än vad som är förenligt med normen. Ett exempel är den reducerade mervärdesskattesatsen på livsmedel som är 12 procent. Normen är i detta fall 25 procent och skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan 25 och 12 procent multiplicerat med underlaget.

Förutom skatteutgifter redovisas i förekommande fall även skattesanktioner, där skatteuttaget är högre än den angivna normen. Ett exempel på en skattesanktion är den särskilda skatt som utgår på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer. Denna skatt kan likställas med en extra skatt som lagts på vissa företag och är därför att betrakta som en skattesanktion.

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

Om en skatteutgift slopas leder det i normalfallet till högre skatteintäkter och därmed till en budgetförstärkning för offentlig sektor på samma sätt som om en utgift på statsbudgetens utgiftssida slopas. Beräkningarna av skatteutgifter kan dock inte användas för att ge en exakt prislapp på den möjliga intäktsförstärkningen om en skatteutgift slopas. Detta har flera skäl, till exempel att beräkningarna är statiska och inte

tar hänsyn till beteendeeffekter eller indirekta effekter (se vidare nedan). Vissa skatteutgifter kan också vara samhällsekonomiskt effektiva i den meningen att ett bibehållande av skatteutgiften kan vara samhällsekonomiskt mer effektivt än ett slopande.

Disposition

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

Den andra delen diskuterar relationen mellan skatteutgifter och samhällsekonomisk effektivitet och analyserar några utvalda skatteutgifter och i vilken utsträckning de kan anses samhällsekonomiskt motiverade.

I den tredje delen redovisas skatteutgifter och skattesanktioner för åren 2013–2016. Redovisningen sker i en tabell uppdelad efter skatteslag.

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

1.2 Beskrivning av jämförelsenorm

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

värdeskatt och punktskatter. Efter preciseringen sammanfattas normen utifrån de skattesatser som den implicerar inom varje skatteslag.

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

1.2.1 Norm för inkomstskatt

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

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

Olika grad av progressivitet i skatteskalen eller olika skatteuttag på arbetsinkomster jämfört med övriga inkomster anses vara förenliga med normen. Vidare är skattereduktioner förenliga med normen under förutsättning att de är generella och inte gynnar vissa grupper av skattskyldiga. Därutöver har följande preciseringar gjorts av normen för inkomstbeskattningen:

- Sparande ska ske med beskattade inkomster.
- Värdeförändringar ska beskattas när de uppkommer och inte vid realisationstillfället. Om värdeförändringen är negativ ska en skatterestitution – dvs. en negativ skattebetalning – medges.
- Värdet av oavlönat hemarbete och fritid ska inte ingå i skattebasen.
- Offentliga transfereringar ska utgöra skattepliktig inkomst.
- Den implicita avkastningen som egna-hemsägaren eller bostadsrättsinne-

havaren erhåller i form av boendet ska utgöra skattepliktig inkomst.

- Avskrivningar i näringsverksamhet ska hanteras efter ekonomisk livslängd.
- Endast ränteutgifter för lån till investeringar där avkastningen är skattepliktig ska vara avdragsgilla.

1.2.2 Norm för indirekt skatt på förvärvsinkomster

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

1.2.3 Norm för mervärdesskatt

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

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

1.2.4 Norm för punktskatter

Redovisningen av skatteutgifter för punktskatter omfattar energi- och koldioxidskatter inklusive den särskilda skatten på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer.

Energiskatten tar sikte på energianvändningen och utgångspunkten är att all energiförbrukning ska beskattas. En differentiering av skatteuttaget mellan el och övriga bränslen för uppvärmnings- och drivmedelsändamål är förenlig med normen. Skälet är att el och övriga bränslen är olika typer av energislag. För övriga bränslen är det förenligt med normen att differentiera mellan uppvärmning och drivmedel. Motivet är att energiskatten på drivmedel inte bara fyller övergripande fiskala syften utan också fångar upp vissa samhällsekonomiska kostnader av vägtrafiken såsom slitage på väg, bullerstörning och olyckor.

För förbrukning av el motsvaras normen av normalskattesatsen på el. För förbrukning av bränslen som används till uppvärmningsändamål motsvaras normen av full energiskatt på uppvärmningsbränsle. För bränsle som används som drivmedel utgörs normen av energiskattesatsen för bensin i miljöklass 1, se tabell 1.1, avsnitt 1.2.5.

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

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

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

1.2.5 Skatt enligt norm för olika skatteslag

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

Tabell 1.1 Skatt enligt norm för olika skatteslag 2014

	Skatt enligt norm
Inkomstskatt	
Skatt på inkomst av tjänst ¹	Ingen enhetlig sats
Skatt på inkomst av näringsverksamhet ¹ för:	
-ensklida näringsidkare m. fl.	Ingen enhetlig sats
-aktiebolag m.fl.	22,00%
Skatt på kapital	30,00%
Indirekt skatt på förvärvsinkomster	
Arbetsgivaravgifter	31,42%
Egenavgifter	28,97%
Särskild löneskatt	24,26%
Mervärdesskatt	25,00%
Punktskatter	
Energiskatt på el	29,3 öre/kWh
Energiskatt på uppvärmningsbränsle	8,2 öre/kWh
Energiskatt på bensen i miljöklass 1	34,6 öre/kWh
Koldioxidskatt	108 öre/kg koldioxid

¹ Se vidare avsnitt 1.3.3 och 1.3.5.

1.3 Beräkningsmetoder

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

Skatteutgifterna beräknas enligt den så kallade skattebortfallsmetoden. Dessutom redovisas, för respektive skatteslag, omräkningsfaktorer som kan användas för att få fram skatteutgifter beräknade enligt utgiftsekvivalentmetoden (se avsnitt 1.3.1 nedan). Beräkningarna är statiska och tar inte hänsyn till eventuella beteendeeffekter (se avsnitt 1.3.2 nedan).

1.3.1 Skatteutgifter och utgiftsekvivalenter

En skatteutgift beräknas som skattenedsättningen multiplicerat med underlaget (skattebasen). Denna metod för att beräkna skatteutgifter kallas för skattebortfallsmetoden och en skatteutgift beräknad på detta sätt motsvarar de bruttoberäknade offentlig-finansiella effekterna i publikationen *Beräkningskonventioner*. (*Beräkningskonventioner* är en årlig rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet.) I tidigare års *Redovisning av skatteutgifter* kallades skatteutgifter beräknade på detta sätt för nettoberäknade skatteutgifter. En skatteutgift beräknad enligt skattebortfallsmetoden kan jämföras direkt med en skattefri transferering på utgiftssidan.

För varje skatteutgift anges också i tabell 3.1 hur den s.k. utgiftsekvivalenten, tidigare kallad bruttoberäknad skatteutgift, räknas fram. Utgiftsekvivalenten visar hur mycket skatteutgiften motsvarar i skattepliktig transferering och kan därmed jämföras med ett skattepliktigt stöd på utgiftssidan. Utgiftsekvivalenten fås genom att en skatteutgift, beräknad enligt skattebortfallsmetoden, räknas upp med aktuell marginalsattesats. Utgiftsekvivalenten har ingen motsvarighet i *Beräkningskonventioner*.

Ett undantag från ovanstående gäller skatteutgifterna för nedsatta socialavgifter och särskild löneskatt där utgiftsekvivalenten motsvarar de bruttoberäknade offentlig-finansiella effekterna i *Beräkningskonventioner*.

Skillnaden mellan skatteutgifter beräknade enligt skattebortfallsmetoden och som utgiftsekvivalenter illustreras enklast med ett exempel från utgiftssidan. Antag en skattepliktig transferering som uppgår till 167 miljoner kronor, dvs. 167 miljoner kronor betalas ut. Eftersom transfereringen är skattepliktig betalar mottagarna skatt på den. Detta medför att en del av transfereringen betalas tillbaka. Om marginalsatten är 40 procent betalas 67 miljoner kronor i skatt ($=167 \cdot 0,4$). Transfereringens kostnad, dvs. försvagningen av de offentliga finanserna, uppgår då till 100 miljoner kronor ($=167-67$). Översatt till skatteutgifter skulle skatteutgiften, beräknad enligt skattebortfallsmetoden, uppgå till 100 miljoner kronor. Utgiftsekvivalenten blir, med

en marginalsattesats på 40 procent, 167 miljoner kronor ($=100/(1-0,40)$).

1.3.2 Statiska beräkningar utan indirekta effekter

Den grundläggande beräkningsmetoden för skatteutgifterna är statisk. Det innebär att ingen hänsyn tas till effekter på skattebasernas storlek som eventuellt uppkommer genom skattereglernas effekt på individers och företags beteenden. Beräkningarna tar heller inte hänsyn till de indirekta effekter som kan tänkas uppstå om en skatteutgift slopas. Indirekta effekter kan till exempel vara påverkan på den allmänna prisnivån eller att intäkterna från andra skatter påverkas (se publikationen *Beräkningskonventioner*).

Att beräkningarna är statiska innebär att skatteutgiftsberäkningarna inte kan användas för att ge en exakt ”prislapp” på den möjliga intäktsförstärkningen om en viss skatteutgift slopas. Det är även möjligt att ett slopande av vissa skatteutgifter leder till *lägre* skatteintäkter, till exempel 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 utgiftsekvivalenter och för beräkning av skatteutgifter i inkomstslaget tjänst. Marginalskatten varierar med inkomstens storlek, typ av inkomst och skattesubjektets ålder. Inkomster som berättigar till jobbskatteavdrag beskattas generellt lägre än inkomster som inte berättigar till jobbskatteavdrag. Vid beräkning av skatteutgifter spelar det således roll om inkomsten berättigar till jobbskatteavdrag. Om så är fallet används den genomsnittliga marginalskatten för arbetsinkomster, dvs. marginalskatten inklusive jobbskatteavdrag. Om inkomsten inte berättigar till jobbskatteavdrag används den genomsnittliga marginalskatten för inkomster utan rätt till jobbskatteavdrag.

Det förhöjda grundavdraget för de som fyllt 65 år vid årets ingång innebär att skatteuttaget varierar med ålder. I de fall en skatteutgift endast berör antingen de över 65 år eller de

under 65 år används den genomsnittliga marginalskatten för den aktuella åldersgruppen.

1.3.4 Socialavgifter och särskild löneskatt

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

1.3.5 Organisationsformens betydelse

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

1.3.6 Saldopåverkande och icke saldpåverkande skatteutgifter

De allra flesta skatteutgifter påverkar det offentliga budgetsaldot genom att förändra skatteintäkterna. Dessa skatteutgifter klassas

som saldpåverkande och beräknas med hjälp av skattebortfallsmetoden.

Det finns dock vissa ”skatteutgifter” som inte påverkar budgetsaldot. Enligt normen för inkomstbeskattnings ska offentliga transfereringar utgöra skattepliktig inkomst. Detta innebär att skattebefrielsen av vissa transfereringar definieras som skatteutgifter. Exempel på skattefria transfereringar är barnbidrag och bostadstillägg för pensionärer. Skatteutgiften beräknas i dessa fall till den höjning av transfereringen som skulle behöva göras om den skattebeläggs för att få samma storlek på transfereringen efter skatt, som den skattefria transfereringen. Höjningen av transfereringen ökar de offentliga utgifterna, men samtidigt ökar skatteintäkterna med samma belopp. Budgetsaldot påverkas således inte och dessa ”skatteutgifter” klassas därför som icke saldpåverkande skatteutgifter. De icke saldpåverkande skatteutgifterna redovisas separat i slutet av tabell 3.1 och ingår heller inte i den sammanställning av skatteutgifter och skattesanktioner som ges av tabell 1.2 (se nedan).

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

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

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

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

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

Skatteutgifternas omfattning

I tabell 1.2 redovisas skatteutgifter och skatte-sanktioner i procent av faktiska skatteintäkter för olika skatteslag samt skattereduktioner och krediteringar på skattekonto. Redovisningen avser: (i) skatteutgifter som utgör medel inom specifika utgiftsområden, (ii) skattetekniskt motiverade skatteutgifter och (iii) samtliga skatteutgifter. Icke saldpåverkande skatteutgifter ingår inte i sammanställningen. Beräkningarna bygger på prognoser för 2014.

Tabell 1.2. Skatteutgifter och skattesanktioner uttryckt i procent av skatteintäkterna för respektive skatteslag m.m.

	Specifika utgiftsområden	Skattetekniskt motiverade	Samtliga
Skatteutgifter			
1. Direkt skatt på arbete	1	0	1
2. Indirekt skatt på arbete	5	0	5
3. Skatt på kapital	43	8	52
4. Skatt på företagsvinster	2	4	6
5. Mervärdesskatt	16	2	18
6. Punktskatter	28	0	29
7. Skatte-reduktioner*	1	0	1
8. Kreditering på skattekonto*	0	0	0
Skattesanktioner			
9. Indirekt skatt på arbete	0	3	3
10. Skatt på kapital	14	1	14
11. Punktskatter	3	0	3
12. Samtliga skatteutgifter och skattesanktioner*	10	0	11

Notera: Beräkningarna bygger på prognoser för 2014. Skatteutgifter markerade med *anges som procent av de totala skatteintäkterna för samtliga skatteslag. Icke saldpåverkande skatteutgifter (skattefria transfereringar) ingår ej i sammanställningen.

Procentandelarna i tabell 1.2 bör tolkas med viss försiktighet då redovisningen av skatteutgifterna av olika skäl inte är fullständig. Bl.a. är dataunderlaget i vissa fall bristfälligt. Tabellen ger dock en översiktlig helhetsbild av skatteutgifternas relativa betydelse.

I tabell 1.2, rad 1–6 och 9–11, anges skatteutgifter och skattesanktioner i procent av skatteintäkterna för respektive skatteslag. Skattereduktioner och krediteringar på skattekonto, rad 7–8, ges i procent av de totala skatteintäkterna. Slutligen, på rad 12 redovisas samtliga skatteutgifter och skattesanktioner i procent av de totala skatteintäkterna.

I tabell 1.2 är skatteutgifterna fördelade på de inkomstitlar som används i den ekonomiska vårpropositionen. Posten ”direkt skatt på arbete” (rad 1) motsvarar posterna ”skatt på inkomst av tjänst” och ”skatt på inkomst av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare m.fl.” i tabell 1.1 ovan. Posten

”skatt på företagsvinster” (rad 4) motsvarar posten ”skatt på inkomst av näringsverksamhet för aktiebolag m.fl.” i tabell 1.1.

För de specifika utgiftsområdena uppgår samtliga skatteutgifter och skattesanktioner till 10 procent av de totala skatteintäkterna. Motsvarande andel för de skattetekniskt motiverade skatteutgifterna och skattesanktionerna är 0 procent. Samtliga saldpåverkande skatteutgifter och skattesanktioner summerar till 11 procent av de totala skatteintäkterna.

Skatt på kapital och punktskatter har de högsta procentuella andelarna skatteutgifter av samtliga skatteslag. Det är främst den relativt låga beskattningen av avkastning och kapitalvinst på egna hem samt den skattecredit som uppstår vid värdeförändring på eget hem och bostadsrätt som förklarar den höga andelen skatteutgifter av skatt på kapitalinkomster.

Skatteutgifter för punktskatter som är knutna till specifika utgiftsområden uppgår till 28 procent av punktskatteintäkterna medan de skattetekniskt motiverade skatteutgifterna uppgår till 0 procent av punktskatteintäkterna.

1.5 Sammanfattning av skatteutgifter 2014

I detta avsnitt anges vilka skatteutgifter som tillkommit sedan föregående år. Andra förändringar av större betydelse tas också upp. Därtill, i avsnitt 1.5.2, kommenteras de största skatteutgifterna inom respektive skatteslag.

1.5.1 Nyheter

I årets skrivelse har några skatteutgifter tillkommit. Den 1 december 2013 infördes ett investeraravdrag för fysiska personers investeringar i mindre företag (se skatteutgift D14) och den 1/1 2014 infördes ett avdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna för personer som arbetar med forskning eller utveckling (se skatteutgift F7). Under 2012 infördes även investeringssparkontot (skatteutgift D12) samt en begränsning för tjänstebeskattning av utdelning på kvalificerade andelar (skatteutgift A4).

Mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster sänktes den 1 januari 2012. Årets skrivelse innehåller en analys av reformen och huruvida den har bidragit till ökad samhällsekonomisk effektivitet.

1.5.2 Skatteutgifter 2014

För inkomståret 2014 förväntas de totala saldpåverkande skatteutgifterna uppgå till 208 miljarder kronor. När det gäller skattesanktioner förväntas dessa uppgå till 30 miljarder kronor. Uppgifter om den samlade omfattningen bör dock, av skäl som anförts i avsnitt 1.4 ovan, tolkas med försiktighet.

Inkomstskatt

Den största skatteutgiften inom tjänsteinkomstbeskattningen är avdrag för resor till och från arbetet, som för inkomståret 2014 beräknas uppgå till ca 5,3 miljarder kronor.

Den största skatteutgiften inom kapitalinkomstbeskattningen är avkastning på eget hem. För inkomståret 2014 bedöms skatteutgiften uppgå till 11,7 miljarder kronor.

Indirekt skatt på förvärvsinkomster

Bland de skatteutgifter som rör socialavgifter är nedsättningen av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år den största. Inkomståret 2014 beräknas skatteutgiften uppgå till 18 miljarder kronor.

Mervärdesskatt

Den största skatteutgiften inom mervärdesskatteområdet uppstår genom den reducerade skattesatsen för livsmedel. Inkomståret 2014 beräknas denna skatteutgift uppgå till 25,6 miljarder kronor.

Punktskatter

Inom punktskatteområdet ger nedsatt energiskatt för elförbrukning inom industrin upphov till skatteutgifter motsvarande 12,6 miljarder kronor inkomståret 2014.

Skattereduktioner

En skattereduktion minskar den slutliga skatten genom avräkning mot statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, inkomst av näringsverksamhet, statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift. Skattereduktionerna beräknas sammanlagt uppgå till

17,5 miljarder kronor inkomståret 2014. Den enskilt största skatteutgiften är skattereduktion för ROT-arbeten som beräknas uppgå till 14,1 miljarder kronor.

Kreditering på skattekonto

Det finns stöd som efter beviljande tillgodoförs mottagaren genom kreditering på skattekontot. Den största skatteutgiften avser stöd för nystartsjobb vilken beräknas uppgå till 6,6 miljarder kronor.

Skattesanktioner

Den största enskilda skattesanktionen uppgår till 13,2 miljarder kronor för 2014 och avser socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete.

Icke saldpåverkande skatteutgifter

De icke saldpåverkande skatteutgifter som redovisas här beräknas för inkomståret 2014 uppgå till 36,4 miljarder kronor.

2 Skatteutgifter och samhällsekonomisk effektivitet

2.1 Inledning

Normen om enhetlig beskattning innebär att ingen hänsyn tas till de motiv som ligger bakom en skatteutgift. Det kan medföra att alla avvikelser, oavsett syfte, tolkas som samhällsekonomiskt ineffektiva skatteutgifter. En del skatteutgifter kan emellertid bidra till en förbättrad samhällsekonomisk effektivitet. I avsnitt 2.2 beskrivs vad som menas med begreppet samhällsekonomisk effektivitet. Vidare diskuteras möjligheterna att bedöma olika skatteutgifter utifrån deras bidrag till samhällsekonomisk effektivitet. I avsnitt 2.3 ges en kort sammanfattning av tidigare års analyser av enskilda skatteutgifter. I avsnitt 2.4 analyseras den nedsatta mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster.

2.2 Samhällsekonomisk effektivitet

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

Snedvridningen leder till en ineffektiv resursallokering – så kallade dödviktsförluster uppstår. En annan resursallokering skulle kunna leda till förbättrad samhällsekonomisk

effektivitet. Det kan därför vara samhällsekonomiskt motiverat med avvikelser från enhetlig beskattning om de förbättrar effektiviteten och därmed välfärden i samhället. Enhetlig beskattning leder i dessa fall till en välfärdsförlust.

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

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

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

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

2.3 Tidigare års analyser av enskilda skatteutgifter

Tidigare års redovisning av skatteutgifter har innehållit analyser av nedsättningen av socialavgifter för unga (2010), nedsättningar av koldioxidskatten (2010 och 2011) samt nedsättningar vad gäller energiskatten på drivmedel avsedda för vägtransporter (2013). Dessa sammanfattas nedan.

2.3.1 Nedsättning av socialavgifter för unga

Socialavgifter skapar en skattekil som utgörs av skillnaden mellan det som arbetsgivaren betalar för arbete och den ersättning som arbetstagaren får. Detta medför dödviktsförluster och därmed uppstår en välfärdsförlust. Det medför också att färre personer arbetar än som skulle vara fallet utan avgifter.

En nedsättning av socialavgifter för unga minskar skattekillen på ungas arbete. På kort sikt leder detta sannolikt till att fler ungdomar anställs och att resurser överförs till arbetsgivarna då de betalar mindre sociala avgifter. På lång sikt kan det antas att resurserna förs över till ungdomarna då nedsättningen leder till att ungas löner justeras upp. Unga är ofta mer känsliga för löneförändringar än en genomsnittlig arbetstagare. Detta medför att arbetsutbudet kan förväntas öka mer bland unga än för andra åldersgrupper vid lika stora löneökningar.

Nedsättningen av socialavgifter för unga kan således förbättra den samhällsekonomiska

effektiviteten. Det finns dock även motverkande effekter. Till exempel minskar den offentliga sektorns skatteintäkter och de möjliga mottagarna av dessa skatteintäkter i form av exempelvis transfereringar förlorar på nedsättningen. Vidare ökar kostnaden för äldre arbetskraft relativt ung arbetskraft, vilket kan leda till undanträngning av äldre arbetskraft.

Sammantaget kan nedsättningen av socialavgifter för unga öka den samhällsekonomiska effektiviteten. Indikatorer på detta är att dödviktsförlusterna på arbetsmarknaden för unga minskar och att sysselsättning och realinkomst kan öka om undanträngningen av äldre arbetskraft inte är för stor.

2.3.2 Skatteutgifter relaterade till koldioxidskatten

Den svenska koldioxidskatten utgår från en generell nivå som bestäms av riksdagens värdering av minskade koldioxidutsläpp från den svenska hushålls- och servicesektorn. Koldioxidskatten bör, ur kostnadseffektivitetssynpunkt, vara neutral mellan olika fossila bränslen och i allt väsentligt heltäckande, så att varje kilogram koldioxid kostar lika mycket att släppa ut oberoende av bränsle och hur bränslet används. Skillnader i koldioxidskatt mellan olika användare kan dock vara samhällsekonomiskt motiverat.

Ett första motiv är om det finns risk för koldioxidläckage. Koldioxidläckage uppstår när utsläppen flyttar till länder som inte är bundna av utsläppsreduktioner genom internationella åtaganden. Grovt sett kan bränsleförbrukning från hushålls- och servicesektorn inte flytta, medan bränsleförbrukning inom industrin riskerar att flytta på ett sådant sätt att koldioxidläckage kan uppstå.

Ett andra motiv är om koldioxidutsläppen prissätts via andra styrmedel såsom EU:s system för handel med utsläppsrätter. Utsläpp av koldioxid från svenska anläggningar som ingår i handelssystemet regleras på EU-nivå och bör därför i princip inte bli föremål för tillkommande nationella ekonomiska styrmedel avseende koldioxidutsläpp. Den slojade koldioxidskatten för industrianläggningar inom handelssystemet 2011 och för kraft-

värmeanläggningar 2013 betraktas därför inte som en skatteutgift.

Cirka 10 procent av de totala koldioxidutsläppen utanför handelssystemet är helt befriade från koldioxidskatt. Bland de koldioxidskattebefriade utsläppen återfinns de som kommer från bandrift, inrikes sjöfart och råvarubränslen samt avfallsförbränning. Skälen till att inte beskatta dessa är en kombination av samhällsekonomiska och EU-rättsliga motiv.

Enligt energiskattedirektivet, dvs. den lagstiftning på EU-nivå som reglerar medlemsstaternas beskattning av energi-produkter, är huvudlinjen att yrkesmässig inrikes sjöfart och fiske inte beskattas. Dessutom riskerar en beskattning i ett land medföra att skattefri bunkerolja tankas i andra länder, vilket minskar möjligheten till en samhällsekonomiskt effektiv beskattning av dieselbränsle inom sjöfarten.

Unionsrätten medger skattebefrielse för bandrift (tåg eller annat spårbundet färdmedel). Råvarubränslen omfattas redan till en övervägande del av handelssystemet. När koldioxidutsläpp från avfallsförbränning till största delen omfattas av handelssystemet från och med 2013 innebär det att dessa koldioxidutsläpp prissätts där. Det finns därmed inget samhällsekonomiskt skäl till att därutöver ha koldioxidskatt på dessa utsläpp.

Sammanfattningsvis kan vissa skatteutgifter på koldioxidskatteområdet vara samhällsekonomiskt motiverade. Så länge som den generella och internationellt sett höga koldioxidskattenivån i Sverige används som norm bör viss försiktighet beträffande ytterligare minskade nedsättningar iakttas i syfte att inte riskera ett stort koldioxidläckage.

2.3.3 Skatteutgifter relaterade till energiskatten på drivmedel avsedda för vägtransporter

Energiskatten tar sikte på att beskatta energianvändningen och utgångspunkten är därför att all energianvändning ska beskattas.

Om energiskatten ska främja målet för effektivare energianvändning bör energiskatten i princip tas ut på all energi på ett likformigt sätt (prop. 2009/10:41; bet. 2009/10:SkU21, rskr. 2009/10:122) och i proportion till bränslenas energiinnehåll.

Normen för energiskatt skiljer sig åt mellan el, uppvärmningsbränslen och drivmedel, se tabell 1.1. Energiskattenormen för drivmedel är högre än den för uppvärmning eftersom den också fångar upp vissa samhällsekonomiska kostnader av vägtrafiken såsom slitage på väg, bullerstörningar och olyckor. Energiskatten på bensin (miljöklass 1) utgör normen för drivmedel och motsvarar 34,6 öre per kWh (3,13 kronor per liter) 2013.

I redovisningen av skatteutgifter återfinns tre skatteutgifter för drivmedel där bensin utgör jämförelsenorm och som används för vägtransporter¹:

- Energiskatt på diesel i motordrivna fordon (I1), som uppgår till 7,83 mdkr 2013.
- Energiskattebefrielse för naturgas och gasol som drivmedel (I2), som uppgår till 0,22 mdkr 2013.
- Energiskattebefrielse för biodrivmedel (I3), som uppgår till 1,99 mdkr 2013.

Energiskatten på diesel motsvarar 17,7 öre per kWh (1,76 kronor per liter) 2013. På grund av den lägre beskattningen av diesel jämfört med bensin beskattas dieseldrivna fordon med en högre fordonsskatt.

Energiskatten för diesel har också höjts i flera omgångar. Regeringen har i prop. 2009/10:41 uttalat att det på sikt är önskvärt att utvecklingen går i riktningen mot att lägga om beskattningen av drivmedel till en energiskatt efter energiinnehåll. Regeringen bedömde dock i denna proposition att det för närvarande inte var rimligt att höja energiskatten på diesel till energiskattenivån för bensin. Med en sådan skattehöjning skulle incitamenten för den tunga trafiken att tanka diesel i andra länder med lägre skatt, s.k. ekonomitankning, bli betydande (prop. 2009/10:41, s. 157).

För naturgas och gasol som drivmedel innebär skatteutgiften att energiskatten,

¹ Ytterligare skatteutgifter som har bensin som jämförelsenorm är Energiskattebefrielse för elförbrukning vid bandrift (I4); Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift (I5); Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart (I6); Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes luftfart (I7). Skattebasen för dessa uppgår till drygt 6 TWh.

liksom för biogas, är nedsatt till noll. (Riksdagens beslut hösten 2009 innebar dock att skatteskillnaden mellan naturgas och biogas ökade genom att koldioxidskatten höjdes för naturgas och gasol i tre steg för att 2015 uppgå till den generella nivån.)

Skatteutgiften för biodrivmedel utgörs av den nedsatta energiskatten. För att stimulera användandet av biodrivmedel befriades biodrivmedel från energiskatt (och även koldioxidskatt) 1995. Skattebefrielse innebär ett statligt stöd, vilket enligt EU:s statsstödsregler endast får ges om det är nödvändigt och proportionerligt i förhållande till ändamålet med skattebefrielsen. EU:s statsstödsregler innebär alltså att skattebefrielse för biodrivmedel inte får medföra överkompensation.

För att minska risken för att skattebefrielsen innebär otillåtet statsstöd infördes den 1 februari 2013 en låg energiskatt på låginblandad etanol i bensin och låginblandad FAME (samlingsnamn för fettsyrametylestrar) i diesel. Begränsningen av omfattningen av skattebefrielserna för vissa hållbara biodrivmedel innebär att risken för otillåtet statsstöd minskar. Detta innebär också en breddning av basen för när energiskatt tas ut.

Riksdagen har genom budgetpropositionen för 2014 (prop. 2013/14:1) beslutat att ett kvotpliktssystem bör införas för att säkerställa låginblandade volymer av biodrivmedel på marknaden. En framtida beskattning av biodrivmedel bör utformas så att den följer beskattningssystemets natur och logik och därigenom är förenlig med unionsrätten då den inte längre kan anses utgöra statsstöd. Detta innebär att energiskatt bör tas ut efter energiinnehåll på de biodrivmedel som ingår i bensin och diesel, så kallad låginblandning (prop. 2012/13:1, volym 1, s. 284). (Det innebär också att biodrivmedel inte längre ska behöva befrias från koldioxidskatt enligt EU:s statsstödsregler då de inte innehåller fossilt kol och därmed inte ingår i skattebasen för koldioxidskatt.)

Sammanfattningsvis finns det samhälls-ekonomiska skäl till att ha skatteutgifter när skattebasen är rörlig. Det gäller t.ex. drivmedelsanvändning i konkurrensutsatta sektorer, eftersom den skattebasen typiskt sett är rörligare än drivmedelsanvändning i hushålls-

sektorer. Skatteutgifter relaterade till användning av förnybar energi i transportsektorn kan motiveras av behovet av att nå målet om förnybar energi i transportsektorn så länge det inte finns andra styrmedel som kan säkerställa måluppfyllelse.

2.4 Nedsatt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster

Mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster sänktes från 25 procent till 12 procent den 1 januari 2012. Reformen kan ge positiva sysselsättningseffekter på både kort och lång sikt. Ökad sysselsättning på lång sikt är en indikator på förbättrad samhällsekonomisk effektivitet.

På kort sikt, innan mervärdesskattesänkningen slagit igenom i priserna, innebär den sänkta mervärdesskatten att restaurangernas vinster ökar. Restaurangerna kan då bl.a. använda de ökade vinsterna till att anställa fler, vilket ökar sysselsättningen i branschen.

På längre sikt kan sysselsättningen öka till följd av lägre priser och ökad konsumtion av restaurangtjänster. En väl fungerande konkurrens är en förutsättning för att den sänkta mervärdesskatten ska leda till lägre priser. Den sänkta mervärdesskatten förväntas både leda till att nya företag lockas in på marknaden och till att befintliga företag expanderar sin verksamhet. Genom lägre priser och ökad konsumtion av restaurangtjänster kan sysselsättningen förväntas öka. På längre sikt nås då en ny jämvikt, med högre sysselsättning och produktion i restaurangbranschen. Hur lång tid det tar innan den nya jämvikten nås beror bl.a. på hur snabbt nya företag kan etablera sig.

Generellt leder selektiva mervärdesskattesänkningar till att branschen vars varor får sänkt mervärdesskatt expanderar på bekostnad av andra branscher. Den sammantagna sysselsättningen i ekonomin behöver då inte öka till följd av den sänkta mervärdesskatten. Omständigheterna vid sänkt mervärdesskatt på restaurangtjänster är däremot sådana att sammantagna effekter på den totala sysselsättningen i ekonomin kan uppkomma. För det första kan effekter uppkomma genom att

det finns ledig arbetskraft i restaurangbranschen i form av många unga och utrikesfödda som kan ha svårt att få sysselsättning i andra delar av ekonomin. Efterfrågestimulerande åtgärder kan då minska den strukturella arbetslösheten i dessa grupper vilket varaktigt ökar sysselsättningen. Den andra omständigheten som kan innebära att sysselsättningen ökar varaktigt vid sänkt mervärdesskatt på restaurangtjänster är att arbetsutbudet hos dem som konsumerar fler restaurangtjänster kan öka. Detta eftersom denna typ av hushållsnära konsumtion möjliggör minskat hemarbete och ökat marknadsarbete. När hushållen marknadsarbetar mer ökar deras inkomster och de kan därmed öka sin konsumtion av hushållsnära tjänster samtidigt som de kan bibehålla sin konsumtion av övriga varor och tjänster. Sammantaget innebär detta att sysselsättningen i restaurangbranschen kan öka utan att sysselsättningen i andra branscher minskar.

Tre myndigheter har fått i uppdrag att utvärdera effekterna av reformen. *Konjunkturinstitutet (KI)* har fått i uppdrag att följa upp effekterna på priser, löner och sysselsättning. *Skatteverket (SKV)* har fått i uppdrag att följa upp hur åtgärden motverkar mervärdesskattefusk och annat skatteundandragande inom restaurang- och cateringbranschen. *Tillväxtanalys* ska följa upp effekterna gällande företagande (t.ex. med avseende på nyföretagande, vinstmarginaler och överlevnadsgrad) och hur företagens regelkostnader påverkats.

Den 1 juli 2012 redovisade KI sin första delrapport om det kortsiktiga prisgenomslaget. De bedömde att det kortsiktiga prisgenomslaget t.o.m. april 2012 uppgick till ca 30 procent av mervärdesskattesänkningen. KI konstaterade att detta var lägre än effekterna av den tidigare mervärdesskatte-reformen i Finland men något högre än de effekter som uppmättes i Frankrike.

Den sista januari 2014 redovisade KI sin andra delrapport. I den bedömer KI att reformen hittills har sänkt restaurangpriserna med i storleksordningen 4 procent t.o.m. andra kvartalet 2013, vilket innebär ett prisgenomslag på ca 40 procent. Denna pris effekt är större än pris effekten som kunnat uppmätas av den sänkta mervärdesskatten på restaurangtjänster i Finland där det initialt mycket stora prisgenomslaget senare

reverserades. Delrapporten visar vidare på ökad efterfrågan på restaurangtjänster och ökad sysselsättning i restaurangbranschen med hittills motsvarande 4 000 personer. KI bedömer att det är sannolikt att reformen kan ha en positiv effekt på den varaktiga sysselsättningen i ekonomin. Den 1 januari 2016 redovisar KI sin slutrapport. I denna rapport kommer KI presentera resultatet över sysselsättningseffekterna på lång sikt när ekonomin har anpassat sig till den sänkta mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster.

Den sista januari 2014 redovisade Tillväxtanalys sin första delrapport. Rapporten visar att restaurangbranschen utvecklats starkare jämfört med föregående år. Särskilt tydligt är detta på lönesummor, omsättning, antal anställda och kvalitetsförbättringar. Samtidigt har antalet företag som lämnar branschen minskat och antalet nystartade företag ökat, vilket lett till en nettoökning i företagsstocken 2012. Tillväxtanalys bedömer att det är troligt att det är den sänkta mervärdesskatten som orsakat de positiva effekterna då konjunkturen och hushållens totala konsumtionsutgifter inte ökat mer under denna period än tidigare. Tillväxtanalys bedömer även att den sänkta mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster medför en hantering av färre mervärdesskattesatser som innebär en minskning av de direkta regelkostnaderna för restaurangbranschen.

Tillväxtanalys redovisar sin slutrapport den 1 januari 2016. I slutrapporten kommer de att analysera huruvida de positiva effekterna på företagandet inom restaurangbranschen går att hänföra till den sänkta mervärdesskatten. Även sysselsättningsströmmar mellan restaurangbranschen och övriga branscher kommer studeras vilket gör det möjligt att bedöma reformens varaktiga sysselsättningseffekter.

SKV redovisade sin slutrapport den sista januari 2014. Rapporten visar att skatteundandragandet har minskat till följd av mervärdesskattesänkningen med omkring 0,7 miljarder kronor årligen. Minskningen av skatteundandragandet beror på att restaurangtjänster och hämtmat nu beskattas med samma skattesats. Minskningen av skattefusk i form av att restaurangtjänster felaktigt redovisas som hämtmat medför att oseriösa företag inte längre har samma möjlighet att undkomma

mervärdesskatt och deras konkurrensfördel har således minskat till följd av reformen. SKV påpekar att analysen endast fångar upp kortsiktiga effekter och att mervärdesskattesänkningens effekter på konkurrensför-

hållandena på sikt ytterligare kan komma att minska det totala skatteundragandet.

3 Redovisning av skatteutgifter

3.1 Inledning

I tabell 3.1 redovisas skatteutgifterna (tidigare kallade ”netto”) uppdelade på skatteslag för inkomståren 2013–2016. Uppräkningsfaktorer för att få fram utgiftsekvivalenter (tidigare ”brutto”) anges också för respektive skatteslag. Tabellen inleds med saldo-påverkande skatteutgifter och avslutas med icke saldopåverkande skatteutgifter. De saldopåverkande skatteutgifterna har fördelats på utgiftsområden (UO) eller klassats som skattetekniskt motiverade (ST), vilket framgår av kolumn 2 i tabellen. I efterföljande avsnitt finns en sammanställning av samtliga utgiftsområden 2014.

I redovisningen av skatteutgifter beaktas endast beslutade regelförändringar. Ett ”-” i kolumnen betyder att utgiften inte kunnat kvantifieras. En del skatteutgifter har upphört. Dessa redovisas om de fortfarande har en offentligfinansiell effekt något av de redovisade åren. Ett ”u” i tabellen innebär att skatteutgiften har upphört. Ett ”f” innebär att redovisningen har flyttats till statsbudgetens utgiftssida.

De icke saldopåverkande skatteutgifterna har inte fördelats på utgiftsområden då de inte påverkar statsbudgetens saldo. För dessa skatteutgifter beräknas endast ett belopp, som visar hur mycket utgifterna för den ifrågakvarande transfereringen skulle behöva öka om transfereringen var föremål för inkomstbeskattning.

3.2 Utgiftsområden (UO) 2014

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

3.3 Sammanställning av skatteutgifter

Tabell 3.1 Skatteutgifter fördelade på skatteslag och utgiftsområde

			Skatteutgift (mdkr)			
			2013	2014	2015	2016
SALDOPÅVERKANDE SKATTEUTGIFTER						
A. Inkomst av tjänst och allmänna avdrag						
A1	ST	Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag	-	-	-	-
A2	U024	Lönebaserat utrymme i fåmansföretag	-	-	-	-
A3	U024	Kapitalvinst på kvalificerade andelar	-	-	-	-
A4	U024	Utdelning på kvalificerade andelar	-	-	-	-
A5	U011	Arbetsgivares kostnader för arbetstagares pension	-	-	-	-
A6	U024	Underskott i aktiv näringsverksamhet m.m.	0,00	0,00	0,00	0,01
A7	U011	Avdrag för pensionspremier	-	-	-	-
A8	U024	Sjöinkomstavdrag	0,13	0,13	0,13	0,13
A9	ST	Personaloptioner	-	-	-	-
<i>Avdrag för kostnader i tjänst</i>						
A10	U014	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor	0,87	0,88	0,91	0,95
A11	U014	Avdrag för resor till och från arbetet	5,28	5,31	5,43	5,53
A12	U014	Avdrag för utbildningsresor vid omstrukturering	-	-	-	-
A13	U014	Avdrag för inställelseresor	-	-	-	-
<i>Skattefria förmåner och ersättningar</i>						
A14	U024	Sänkt skatt för utländska nyckelpersoner	0,39	0,47	0,48	0,49
A15	U014	Förmån av resa vid anställningsintervju	-	-	-	-
A16	U014	Förmån av utbildning vid omstrukturering m.m.	-	-	-	-
A17	U020	Förmån av miljöanpassade bilar	0,19	0,25	0,32	0,35
A18	ST	Stipendier	-	-	-	-
A19	ST	Personalrabatter m.m.	-	-	-	-
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	U005	Kostnadsersättning till viss personal på 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	U014	Personalvård	-	-	-	-
A30	U009	Förmån av privatfinansierad hälso- och sjukvård	-	-	-	-
A31	U024	Utjämning av småföretagares inkomst	-	-	-	-
A32	U014	Flyttersättningar från arbetsgivare	-	-	-	-
A33	U009	Nedsatt förmånsvärde alkoholås	0,01	0,01	0,01	0,01
Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under A. Inkomst av tjänst och allmänna avdrag, beräknas enligt följande för år 2014 (övriga år kan						

Skatteutgift (mdkr)

2013 2014 2015 2016

uppräkningsfaktorerna vara något lägre eller högre beroende på aktuell skattesats). Skatteutgiften A6 multipliceras med 1,53 ($=1/(1-0,348)$), vilket motsvarar en uppräkningsfaktor med vägd marginalskattesats för aktiv enskild näringsverksamhet. Skatteutgifterna A8 samt A10 och A11 multipliceras med 1,64 ($=1/(1-0,39)$), vilket motsvarar en uppräkningsfaktor med marginalskatten på förvärvsinkomster. Skatteutgiften A14 multipliceras med 2 ($=1/(1-0,5)$), vilket motsvarar en sammanvägning av marginalskatten för arbetstagare och arbetsgivare. Skatteutgiften A17 multipliceras med 1,94 ($=1/(1-0,48)$), vilket motsvarar marginalskattesatsen för personer med löneförmåner. Skatteutgiften A33 multipliceras med 1,89 ($=1/(1-0,47)$), vilket motsvarar marginalinkomstskatt plus särskild löneskatt.

B. Intäkter i näringsverksamhet

B1	U023	Uttag av bränsle	0,12	0,12	0,12	0,12
B2	U023	Avverkningsrätt till skog	-	-	-	-
B3	U024	Kapitalvinst på näringsfastigheter	1,30	1,30	1,35	1,40

Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under B. Intäkter i näringsverksamhet, beräknas enligt följande för år 2014 (övriga år kan uppräkningsfaktorerna vara något lägre eller högre beroende på aktuell skattesats). Skatteutgiften multipliceras med 1,53 ($=1/(1-0,348)$), vilket motsvarar en uppräkningsfaktor med vägd marginalskattesats för aktiv och passiv enskild näringsverksamhet.

C. Kostnader i näringsverksamhet

C1	U014	Avdrag för resor till och från arbetet	-	-	-	-
C2	U024	Matching-credit-klausuler i olika dubbelbeskattningsavtal	-	-	-	-
C3	U024	Koncernbidragsdispens	0,00	0,00	0,00	0,00
C4	U023	Anläggning av ny skog m.m.	0,27	0,31	0,37	0,46
C5	ST	Skadeförsäkringsföretag	0,50	0,61	0,72	0,91
C6	ST	Överavskrivningar avseende inventarier	2,05	2,64	3,37	4,59
C7	ST	Periodiseringsfonder	0,37	0,47	0,60	0,82
C8	ST	Substansminskning	-	-	-	-
C9	U023	Skogsavdrag	-	-	-	-
C10	U019	Bidrag till regionala utvecklingsbolag	0,00	0,00	0,00	0,00
C11	U017	Bidrag till Tekniska museet och Svenska Filminstitutet	0,00	0,00	0,00	0,00
C12	ST	Nedskrivning av lager och pågående arbete	0,01	0,01	0,01	0,02
C13	ST	Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,02	0,03	0,04	0,05
C14	ST	Räntefördelning vid generationsskiftet	-	-	-	-

Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under C. Kostnader i näringsverksamhet, beräknas enligt följande för år 2014 (övriga år kan uppräkningsfaktorerna vara något lägre eller högre beroende på aktuell skattesats). Skatteutgifterna C5 och C14 multipliceras med 1,53 ($=1/(1-0,348)$), vilket motsvarar en uppräkningsfaktor med vägd marginalskattesats för aktiv och passiv enskild näringsverksamhet. Övriga skatteutgifter multipliceras med 1,28 ($=1/(1-0,22)$), vilket motsvarar en uppräkningsfaktor med bolagsskattesatsen.

D. Intäkter i kapital

D1	U018	Avkastning eget hem	11,46	12,65	13,37	14,04
D2	U018	Avkastning bostadsrättsfastighet	5,22	5,27	5,37	5,46
D3	U024	Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag	0,53	0,55	0,58	0,61
D4	U024	Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar	5,33	5,54	5,83	6,14
D5	U024	Utdelning av andelar i dotterföretag	-	-	-	-
D6	U024	Utdelning och kapitalvinst på andelar i oäkta bostadsrättsföreningar	0,01	0,02	0,02	0,02
D7	ST	Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt	4,42	5,23	5,52	5,80
D8	ST	Värdeförändring på aktier m.m.	2,17	2,28	2,40	2,52
D9	U018	Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt	6,75	6,89	7,14	7,38
D10	U011	Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel	5,43	7,87	10,34	13,09
D11	ST	Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt	-	-	-	-
D12	ST	Schablonmässigt underlag för kapitalinkomstskatt (på investeringssparkonto)	-	-	-	-
D13	ST	Framskjutet beskattning vid andelsbyte	-	-	-	-

			Skatteutgift (mdkr)			
			2013	2014	2015	2016
D14	U024	Investeraravdrag	-	-	-	-
D15	ST	Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,02	0,03	0,04	0,05
D16	U018	Nedsatt fastighetsavgift småhus	0,75	0,75	0,77	0,80
D17	U018	Nedsatt fastighetsavgift hyreshus	0,13	0,13	0,14	0,14
D18	U018	Nedsatt fastighetsavgift ägarlägenheter	0,00	0,00	0,00	0,00

Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under D. Intäkter i kapital, beräknas enligt följande för år 2014 (övriga år kan uppräkningsfaktorerna vara något lägre eller högre beroende på aktuell skattesats). Skatteutgiften D13 multipliceras med 1,53 (=1/(1-0,348)), vilket motsvarar en uppräkning med vägd marginalsattesats för aktiv och passiv enskild näringsverksamhet. Övriga skatteutgifter multipliceras med 1,43 (=1/(1-0,3)), vilket motsvarar en uppräkning med kapitalskattesatsen.

E. Kostnader i kapital

E1	U018	Ränteutgifter för egnahem	-	-	-	-
E2	ST	Konsumtionskrediter	-	-	-	-
E3	ST	Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter m.m.	-	-	-	-

F. Socialavgifter

F1	U019	Regional nedsättning av egenavgifter	0,06	0,06	0,06	0,06
F2	U014	Nedsättning av egenavgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år	0,05	0,05	0,06	0,06
F3	U014	Generell nedsättning av egenavgifter	0,97	1,47	1,54	1,63
F4	U019	Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter	0,42	0,44	0,45	0,46
F5	U014	Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år	17,16	18,00	18,92	19,79
F6	ST	Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel	-	-	-	-
F7	U014	Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning eller utveckling	-	0,82	0,82	0,82

Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under F. Socialavgifter, beräknas enligt följande för år 2014 (övriga år kan uppräkningsfaktorerna vara något lägre eller högre beroende på aktuell skattesats). Skatteutgifterna F1-F3 multipliceras med 1,43 (=1/(1-0,3)), vilket motsvarar en uppräkning med kapitalskattesatsen. Skatteutgiften F4 multipliceras med 1,28 (=1/(1-0,22)), vilket motsvarar en uppräkning med bolagsskattesatsen. Skatteutgiften F5 multipliceras med 1,22 (=1/(1-0,18)), vilket motsvarar en uppräkning med bolagsskattesatsen med hänsyn tagen till offentlig sektors andel.

G. Särskild löneskatt

G1	U024	Ersättning skiljemannauppdrag	-	-	-	-
G2	U017	Ersättning till idrottsutövare	-	-	-	-
G3	U024	Nedsatta socialavgifter för egenföretagare som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare	0,28	0,29	0,31	0,32
G4	U024	Inga socialavgifter för egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare	0,10	0,11	0,11	0,12
G5	U024	Nedsatta socialavgifter för anställda som fyllt 65 år och som är födda 1938 eller senare	2,03	2,11	2,18	2,26
G6	U024	Inga socialavgifter för anställda som är födda 1937 eller tidigare	0,24	0,24	0,24	0,24

Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under G. Särskild löneskatt, beräknas enligt följande för år 2014 (övriga år kan uppräkningsfaktorerna vara något lägre eller högre beroende på aktuell skattesats). Skatteutgifterna G3 och G4 multipliceras med 1,43 (=1/(1-0,3)), vilket motsvarar en uppräkning med kapitalskattesatsen. Skatteutgifterna G5 och G6 multipliceras med 1,28 (=1/(1-0,22)), vilket motsvarar en uppräkning med bolagsskattesatsen.

H. Mervärdesskatt

Undantag från skatteplikt (avdragsrätt föreligger ej)

H1	U018	Försäljning av tomtmark och byggnader	2,15	2,21	2,28	2,36
H2	U017	Försäljning av konstverk < 300 000 kr/år	-	-	-	-
H3	ST	Lotterier	4,82	5,04	5,36	5,70
H4	U018	Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster	-	-	-	-

Undantag från skatteplikt (avdragsrätt föreligger)

H5	U009	Läkemedel	1,64	1,94	2,08	2,25
H6	ST	Internationell personbefordran	1,13	1,17	1,22	1,28

			Skatteutgift (mdkr)			
			2013	2014	2015	2016
<i>Skattesats 6 eller 12 procent (avdragsrätt föreligger)</i>						
H7	U022	Personbefordran	6,85	7,34	8,10	8,93
H8	U017	Allmänna nyhetstidningar och tidskrifter	1,51	1,59	1,70	1,84
H9	U017	Böcker och broschyrer	0,84	0,89	0,95	1,03
H10	U017	Entréavgiftsbelagda kulturella föreställningar	1,80	1,88	2,00	2,13
H11	U017	Kommersiell idrott	3,48	3,73	4,11	4,54
H12	U024	Transport i skidliftar	0,15	0,16	0,17	0,17
H13	U017	Upphovsrätter	0,41	0,43	0,45	0,47
H14	U017	Entré till djurparker	0,08	0,08	0,09	0,09
H15	U012	Livsmedel	24,75	25,57	26,36	27,20
H16	U024	Restaurang- och cateringtjänster	8,69	9,07	9,65	10,26
H17	U024	Rumsuthyrning	1,56	1,63	1,73	1,84
H18	U017	Försäljning av konstverk $\geq 300\ 000$ kr/år	0,02	0,02	0,02	0,02
<i>Undantag från skattskyldighet</i>						
H19	U017	Omsättning i ideella föreningar	0,28	0,29	0,30	0,32
<i>Avdrag för ingående skatt</i>						
H20	ST	Ingående skatt på jordbruksarrende	-	-	-	-
Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under H. Mervärdesskatt beräknas genom att räkna upp skatteutgiften med bolagsskattesatsen, d.v.s. med faktorn 1,28 (=1/(1-0,22)).						
I. Punktskatter						
<i>Energiskatt</i>						
I1	U022	Energiskatt på diesel i motordrivna fordon	7,43	7,61	7,99	8,15
I2	U022	Energiskattebefrielse för naturgas och gasol som drivmedel	0,20	0,20	0,21	0,22
I3	U022	Energiskattebefrielse för biodrivmedel	2,81	2,55	2,62	2,71
I4	U022	Energiskattebefrielse för elförbrukning vid bandrift	1,06	1,07	1,13	1,17
I5	U022	Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift	0,02	0,02	0,02	0,02
I6	ST	Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart	0,32	0,32	0,33	0,33
I7	U022	Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes luftfart	0,69	0,68	0,70	0,70
I8	U024	Nedsatt energiskatt för diesel i gruvindustriell verksamhet	0,11	0,11	0,12	0,13
I9	U021	Energiskattebefrielse för biobränsle, torv m.m. för uppvärmning	5,21	5,40	5,67	5,77
I10	U021	El som inte är skattepliktig	-	-	-	-
I11	U021	Nedsatt energiskatt på bränsle i kraftvärmeverk	0,28	0,28	0,27	0,28
I12	U021	Nedsatt energiskatt för fjärrvärmeleveranser till industrin	0,05	0,05	0,05	0,05
I13	U024	Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom industrin	0,66	0,66	0,69	0,69
I14	U023	Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom växthus- och jordbruksnäringen	0,06	0,06	0,06	0,06
I15	U024	Nedsatt energiskatt på el som används inom industrin	12,66	12,62	13,00	13,45
I16	U023	Nedsatt energiskatt på el som används inom växthus- och jordbruksnäringen	0,50	0,50	0,50	0,51
I17	U024	Befrielse från energiskatt på el vid deltagande i program för energieffektivisering inom industrin	0,15	0,08	0,00	0,00
I18	U019	Nedsatt energiskatt på elförbrukning i vissa kommuner	0,94	0,93	0,93	0,94
<i>Koldioxidskatt</i>						
I19	U023	Nedsatt koldioxidskatt för diesel till arbetsmaskiner inom jord- och skogsbruksnäringen	0,81	0,81	0,43	0,43
I20	U022	Nedsatt koldioxidskatt för naturgas och gasol som drivmedel	0,02	0,02	u	u
I21	U022	Koldioxidskattebefrielse för bandrift	0,02	0,02	0,02	0,02
I22	ST	Koldioxidskattebefrielse för inrikes sjöfart	0,28	0,28	0,29	0,30
I23	U024	Nedsatt koldioxidskatt för diesel i gruvindustriell verksamhet	0,16	0,16	0,10	0,10
I24	U021	Nedsatt koldioxidskatt för fjärrvärmeleveranser till industrin	0,01	0,01	0,01	0,01

			Skatteutgift (mdkr)			
			2013	2014	2015	2016
I25	U024	Nedsatt koldioxidskatt för uppvärmningsbränslen inom industrin utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter	1,01	0,99	0,59	0,59
I26	U023	Nedsatt koldioxidskatt för uppvärmning inom växthus- och jordbruksnäringen	0,21	0,21	0,12	0,12
I27	U024	Särskild nedsättning av koldioxidskatt för uppvärmning inom industrin	0,01	0,01	u	u
I28	U023	Särskild nedsättning av koldioxidskatt för uppvärmning inom växthus- och jordbruksnäringen	0,01	0,01	u	u

Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under I. Punktskatter beräknas genom att räkna upp skatteutgiften med bolagsskattesatsen, d.v.s. med faktorn 1,28 (=1/(1-0,22)).

J. Skattereduktioner m.m.

J1	U024	Skattereduktion för sjöinkomst	0,06	0,06	0,06	0,06
J2	U014	Skattereduktion för RUT-tjänster	2,46	2,86	3,31	3,84
J3	U014	Skattereduktion för ROT-arbeten	14,39	14,06	13,75	13,44
J4	U018	Begränsad fastighetsavgift för pensionärer	0,20	0,23	0,23	0,23
J5	U017	Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet	0,26	0,27	0,27	0,27

Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under J. Skattereduktioner m.m. beräknas enligt följande för år 2014 (övriga år kan uppräkningsfaktorerna vara något lägre eller högre beroende på aktuell skattesats). Skatteutgiften för J1-J3 samt J5 multipliceras med 1,64 (=1/(1-0,39)), vilket motsvarar en uppräkning med genomsnittlig marginalskatt på förvärvsinkomster. Skatteutgiften för J4 multipliceras med 1,43 (=1/(1-0,3)), vilket motsvarar en uppräkning med kapitalskattesatsen.

K. Kreditering på skattekonto

K1	U014	Stöd för nystartsjobb	6,07	6,63	7,08	7,89
K2	U022	Sjöfartstöd	1,48	1,53	1,57	1,62

Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under K. Kreditering på skattekonto, beräknas enligt följande för år 2014 (övriga år kan uppräkningsfaktorerna vara något lägre eller högre beroende på aktuell skattesats). Skatteutgiften för K1 multipliceras med 1,23 (=1/(1-0,19)), vilket motsvarar en uppräkning med bolagsskattesatsen med hänsyn tagen till offentlig sektors andel. Skatteutgiften för K2 multipliceras med 1,28 (=1/(1-0,22)), vilket motsvarar en uppräkning med bolagsskattesatsen.

L. Skattskyldighet

L1	ST	Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund	-	-	-	-
L2	ST	Kyrkor, vissa hushållningssällskap, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar	-	-	-	-
L3	ST	Akademier, arbetslöshetskassor, vissa stiftelser m.m.	-	-	-	-
L4	ST	Ägare av vissa fastigheter	-	-	-	-

M. Skattesanktioner

Kostnader i kapital

M1	ST	Begränsning i avdragsgilla ränteutgifter	-0,09	-0,08	-0,09	-0,13
M2	ST	Begränsning av skattereduktion	-0,47	-0,44	-0,45	-0,53
M3	U018	Fastighetsskatt på konventionellt beskattade hyreshus och småhus	-1,19	-1,22	-1,24	-1,26
M4	U024	Fastighetsskatt på lokaler	-5,42	-5,50	-5,58	-5,66
M5	U024	Fastighetsskatt på industrienheter	-1,19	-1,20	-1,21	-1,21
M6	U021	Fastighetsskatt på elproduktionsenheter	-4,51	-4,51	-4,51	-4,51

Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under M. Skattesanktioner, Kostnader i kapital, beräknas enligt följande för år 2014 (övriga år kan uppräkningsfaktorerna vara något lägre eller högre beroende på aktuell skattesats). Skatteutgifterna M1 och M2 multipliceras med faktorn 1,43 (=1/(1-0,3)), vilket motsvarar en uppräkning med kapitalskattesatsen. Skatteutgifterna M3-M6 multipliceras med faktorn 1,28 (=1/(1-0,22)), vilket motsvarar en uppräkning med bolagsskattesatsen.

Socialavgifter

M7	ST	Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete	-12,15	-13,23	-14,27	-15,23
----	----	---	--------	--------	--------	--------

Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under M. Skattesanktioner, Socialavgifter, beräknas genom att räkna upp skatteutgiften med bolagsskattesatsen, d.v.s. med faktorn 1,28 (=1/(1-0,22)).

			Skatteutgift (mdkr)			
			2013	2014	2015	2016
<i>Punktskatter</i>						
M8	U021	Särskild skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer	-4,04	-3,95	-4,17	-4,17
M9	U021	Koldioxidskatt på fossila bränslen i värmeverk inom EU:s system för handel med utsläppsrätter	-0,06	-0,06	-0,09	-0,09

Utgiftsekvivalenten för skatteutgifter under M. Skattesanktioner, Punktskatter, beräknas genom att räkna upp skatteutgiften med bolagsskattesatsen, d.v.s. med faktorn 1,28 (=1/(1-0,22)).

N. EJ SALDOPÅVERKANDE SKATTEUTGIFTER

Skattefria transfereringar

N1		Näringsbidrag	-	-	-	-
N2		Avgångsvederlag till jordbrukare	-	-	-	-
N3		Bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden	-	-	-	-
N4		Flyttningersättningar av allmänna medel	-	-	-	-
N5		Totalförsvarspliktigas och rekryters ersättningar och förmåner	0,07	0,07	0,07	0,07
N6		Barnbidrag m.m.	15,61	16,06	16,46	16,76
N7		Särskilt pensionstillägg och vårdnadsbidrag	0,09	0,09	0,09	0,09
N8		Handikappersättning m.m.	0,61	0,60	0,60	0,61
N9		Bistånd	3,68	3,73	3,76	3,76
N10		Underhållsstöd	1,66	1,71	1,74	1,77
N11		Bidrag till adoption	-	-	-	-
N12		Bostadstillägg	5,07	5,20	5,10	4,82
N13		Bostadsbidrag	1,69	1,88	1,83	1,78
N14		Studiestöd m.m.	5,86	5,96	6,02	6,09
N15		Skattefria pensioner	0,29	0,30	0,30	0,31
N16		Äldreförsörjningsstöd	0,31	0,32	0,33	0,34
N17		Ersättningar till nyanlända invandrare	0,26	0,27	0,27	0,28
N18		Jämställhetsbonus	0,15	0,17	0,19	0,22

För icke saldpåverkande skatteutgifter sammanfaller utgiftsekvivalenten med skatteutgiften ovan.

4 Beskrivning av enskilda skatteutgifter

4.1 Inledning

I denna del ges en beskrivning av samtliga skatteutgifter och skattesanktioner. Beskrivningarna innehåller även hänvisningar till aktuella lagrum.

4.2 Förkortningar

I beskrivningarna används följande förkortningar:

EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LSE	Lagen (1994:1776) om skatt på energi
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS	Svensk författningssamling

4.3 Beskrivning av skatteutgifter

A Inkomst av tjänst och allmänna avdrag

A1 Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag

Ägare till kvalificerade andelar i fåmansföretag kan ta ut ersättning i form av både tjänste- och kapitalinkomst. Eftersom skattesatserna för dubbelbeskattad tjänste- och kapitalinkomst skiljer sig åt förebyggs skatteplanering genom regler som schablonmässigt begränsar hur stor

del av inkomsten som får tas ut i inkomstslaget kapital, där skatten är lägre.

För vissa delägare medför dessa s.k. 3:12-regler att en del av kapitalinkomsten beskattas som tjänsteinkomst. För andra delägare beskattas i stället en del av tjänsteinkomsten som kapitalinkomst. I den mån den senare gruppen dominerar, medför detta en skatteutgift. Skatteutgiften består av skillnaden mellan den faktiska schablonberäknade skatten och den teoretiska skatten när all tjänsteinkomst beskattas i inkomstslaget tjänst och all kapitalinkomst i inkomstslaget kapital.

Reglerna för schablonbeskattad kapitalavkastning finns i 57 kap. IL. Utrymmet för kapitalbeskattning (gränsbeloppet) beräknas enligt antingen huvudregeln eller förenklingsregeln. Vid tillämpning av huvudregeln beräknas utrymmet genom att en s.k. klyvningsränta multipliceras med omkostnadsbeloppet, normalt anskaffningsvärdet på andelarna. Klyvningsräntan uppgår till statslåneräntan den sista november året före beskattningsåret ökad med nio procentenheter. I vissa fall tillkommer ett lönebaserat utrymme, se skatteutgift A2. Enligt förenklingsregeln får ägare till kvalificerade andelar gemensamt ta ut ett schablonbelopp som uppgår till 2,75 inkomstbasbelopp och som beskattas i inkomstslaget kapital. Om hela det kapitalbeskattade utrymmet inte utnyttjas får det sparas till kommande år. Utrymmet räknas även upp med en ränta, som uppgår till statslåneräntan den sista november året före beskattningsåret ökad med tre procentenheter.

En skatteutgift uppkommer i den mån den schablonberäknade kapitalavkastningen överstiger den faktiska kapitalavkastningen. Skatte-

utgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt och består av skillnaden i skattesats mellan dubbelbeskattad tjänste- och kapitalinkomst. Denna skillnad ökar till följd av att endast 2/3 av utdelningen i inkomstslaget kapital tas upp till beskattning (se skatteutgift D4) medan tjänsteinkomsten tas upp i sin helhet.

A2 Lönebaserat utrymme i fåmansföretag

Enligt 57 kap. 11 § jämfört med 16–19 §§ IL tillkommer vid tillämpning av huvudregeln enligt ovan ett utdelningsutrymme baserat på företagets lönesumma, utöver den schablonavkastning som baseras på den s.k. klyvningsräntan och aktiernas anskaffningsvärde. Detta gäller endast om det s.k. löneuttagskravet är uppfyllt och bara om delägaren äger en andel som motsvarar minst fyra procent av kapitalet. Detta gäller dock inte vid tillämpning av förenklingsregeln.

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 mellan dubbelbeskattad tjänste- och kapitalinkomst. Det lönebaserade utrymmet ingår i det s.k. gränsbeloppet, se också skatteutgift D4.

A3 Kapitalvinst på kvalificerade andelar

Enligt 57 kap. 21 och 23 §§ IL ska kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger gränsbeloppet tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Den kapitalvinst som ska redovisas som intäkt av tjänst är maximerad till 100 inkomstbasbelopp under en femårsperiod. Kapitalvinst utöver 100 inkomstbasbelopp beskattas som kapitalinkomst till 30 procent. Den del av kapitalvinsten som överstiger gränsbeloppet (dvs. utrymmet för kapitalbeskattning) men som pga. basbeloppsregeln ändå beskattas som kapitalinkomst medför en skatteutgift avseende skatt på inkomst av tjänst. Skatteutgiften består i skillnaden i skattesats mellan dubbelbeskattad tjänste- och kapitalinkomst.

A4 Utdelning på kvalificerade andelar

Enligt 57 kap. 20–20a § 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 (dvs. utdelningsutrymmet för kapitalbeskattning) men som pga. begränsningsregeln ändå beskattas som kapitalinkomst medför en skatteutgift som avser skatt på inkomst av tjänst. Skatteutgiften består i skillnaden i skattesats mellan dubbelbeskattad tjänste- och kapitalinkomst.

A5 Arbetsgivares kostnader för arbetstagares pension

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

A6 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; restriktionerna gäller dock inte litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet) (62 kap. 2–4 §§ IL). Normen är annars att underskottet får sparas och kvittas mot senare överskott i den aktiva näringsverksamheten. Den tidigare lagda kvittningen är en skattecredit. Skatteutgiften utgörs av räntan på skattekrediten och avser skatt på inkomst av tjänst.

A7 Avdrag för pensionspremier

Enligt 59 kap. IL får avdrag göras för erlagda premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton. Avdragen är begränsade till 12 000 kronor per år. Om marginalsikten vid utbetalningen av pensionen är lägre än vid inbetalningen av premien uppstår en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A8 Sjöinkomstavdrag

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

A9 Personaloptioner

Beskattning av personaloptionsförmån sker först när en personaloption utnyttjas eller överlåts (10 kap. 11 § andra stycket IL). För de personer som utnyttjar eller överlåter en personaloption är räntan på denna skattekredit en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A10 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor

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

A11 Avdrag för resor till och från arbetet

Skäliga utgifter för arbetsresor ska dras av vid inkomsttaxeringen, om arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att denne behöver använda något transportmedel (12 kap. 26 § IL). Om arbetsresorna görs med bil ska vissa förutsättningar vara uppfyllda (12 kap. 27–30 §§ IL). Avdraget utgör en skatteutgift eftersom kostnader för arbetsresor skatterättsligt generellt anses vara privata levnadskostnader och inte en kostnad för intäkternas förvärvande då den skattskyldige själv anses kunna välja sin bostadsort. Kostnaderna är till den del de överstiger 10 000 kronor (12 kap. 2 § IL) avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A12 Avdrag för utbildningsresor vid omstrukturering

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

A13 Avdrag för inställelseresor

Om den skattskyldige har haft utgifter för resa mellan två platser inom EES i samband med tillträdande eller frånträdande av tjänst, s.k. inställelseresa, är kostnader till den del de överstiger 10 000 kronor avdragsgilla vid inkomsttaxeringen (12 kap. 2 och 25 §§ IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A14 Sänkt skatt för utländska nyckelpersoner

Vissa förmåner och ersättningar till utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner kan under vissa förutsättningar undantas från beskattning (11 kap. 22 och 23 §§ IL). Det är Forskarskattenämnden som prövar om förutsättningarna för skattebefrielse är uppfyllda (11 kap. 23 a § 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. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A15 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.

A16 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 förvärsaarbete, 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.

A17 Förmån av miljöanpassade bilar

Förmånsvärdet för en bil som – helt eller delvis – är utrustad med teknik för drift med elektricitet eller med mer miljöanpassade drivmedel än bensin eller dieselbränsle och som därför har ett nybilspris som är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, sätts ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den närmast jämförbara bilen utan sådan teknik (61 kap. 8 a § IL). Vidare gäller att förmånsvärdet för förmånsbilar som drivs med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller annan gas än gasol utgörs av 60 procent av förmånsvärdet för jämförbar bil utan miljöanpassad teknik. Den maximala nedsättningen får inte överstiga 16 000 kronor per år. Den senare nedsättningen är tidsbegränsad till och med inkomståret 2016. Skatteutgiften uppstår till följd av det nedsatta förmånsvärdet och avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A18 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.

A19 Personalrabatter m.m.

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

A20 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.

A21 Ersättningar och förmåner till personal vid Europaskolor

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

A22 Hittelön m.m.

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

A23 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.

A24 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.

A25 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 medföljandetillegg för make, maka eller sambo som på grund av stationeringen går miste om egen förvärvsinkomst (11 kap. 21 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A26 Kostnadsersättning till viss personal på SIPRI

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

A27 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, landsting, kommuner, församlingar inom Svenska kyrkan annat än vid tjänsteexport. Inte heller gäller ettårsregeln för europaparlamentariker. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A28 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.

A29 Personalvård

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

anställda får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem. Som personalvårdsförmån räknas bland annat 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.

A30 Förmån av privatfinansierad hälso- och sjukvård

Förmån av hälso- och sjukvård ska inte tas upp till beskattning om förmånen avser vård i Sverige som inte är offentligfinansierad eller vård utomlands (11 kap. 18 § IL). Arbetsgivaren har å andra sidan ingen avdragsrätt för kostnaden (16 kap. 22 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A31 Utjämning av småföretagares inkomst

Inkomstutjämning åtgärder i små företag, t.ex. avsättningar till skogskonto (21 kap. IL) och periodiseringsfond (30 kap. IL) samt överavskrivningar (18 kap. IL), leder till en skatteutgift när åtgärderna medför att ägarens marginalska blir olika vid avsättning och uttag. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A32 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 § IL). Om ersättningen för utgifter för flyttning också omfattar ersättning för körning med egen bil, ska denna ersättning dock tas upp till beskattning till den del den överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 § IL. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt i de fall där ersättningen betalas av arbetsgivaren.

A33 Nedsatt förmånsvärde alkoholås

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

B Intäkter i näringsverksamhet

B1 Uttag av bränsle

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

B2 Averkningensrätt till skog

Enligt god redovisningssed uppkommer intäkten när bindande avtal träffats. Enligt gällande lagstiftning tillämpas dock kontantprincipen då ersättning för averkningensrätt till skog betalas under flera år (21 kap. 2 § IL). Detta innebär att beskattningen skjuts upp, och en räntefri kredit uppstår i näringsverksamheten (. I princip borde räntan på krediten utgöra underlag för skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

B3 Kapitalvinst på näringsfastigheter

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

särskild löneskatt) och skattesatsen på kapitalinkomst.

C Kostnader i näringsverksamhet

C1 Avdrag för resor till och från arbetet

Skäligen utgifter för arbetsresor ska dras av vid inkomsttaxeringen, 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. 28 § IL), se skatteutgift A11 ovan. Avdraget utgör en skatteutgift avseende skatt på inkomst av näringsverksamhet.

C2 Matching-credit-klausuler i olika dubbelbeskattningsavtal

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

C3 Koncernbidragsdispens

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

C4 Anläggning av ny skog m.m.

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

C5 Skadeförsäkringsföretag

I vissa fall har skadeförsäkringsföretag möjlighet att göra extra avsättningar till s.k. säkerhetsreserv. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och utgörs av räntan på den skattecredit som det extra avdraget medför.

C6 Överavskrivningar avseende inventarier

Den ekonomiskt motiverade avskrivningstiden bestäms av tillgångens ekonomiska livslängd, 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 av förslitning. Genom överavskrivningarna uppstår en skattecredit; skatten på inkomst av näringsverksamhet multiplicerad med den ackumulerade överavskrivningen. Skatteutgiften utgörs av räntan på skattecrediten och avser inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

C7 Periodiseringsfonder

Periodiseringsfonden är en vinstanknuten reserveringsmöjlighet i företaget, där medel kan reserveras under högst sex år (30 kap. IL). Reserveringsmöjligheten innebär att inkomstbeskattningen skjuts upp. För juridiska personer är periodiseringsfonderna räntebelagda och därmed medför juridiska personers periodiseringsfonder inga skatteutgifter. För enskilda näringsidkare och för fysiska personer som är delägare i handelsbolag utgörs skatteutgiften av räntan på skattecrediten. Skatteutgiften avser inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

C8 Substansminskning

Huvudregeln när det gäller avdrag för substansminskningar innebär inte att en skatteutgift uppstår. Enligt en alternativregel får avdraget uppgå till högst 75 procent av täktmarkens marknadsvärde då utvinningen påbörjades (20 kap. 20–28 §§ IL). Skatteutgiften utgörs av ränteeffekten på den snabbare avskrivningen.

enligt alternativregeln och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

C9 Skogsavdrag

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

C10 Bidrag till regionala utvecklingsbolag

Avdrag får göras för bidrag som lämnas utan villkor till ett regionalt utvecklingsbolag (16 kap. 12 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

C11 Bidrag till Tekniska museet och Svenska Filminstitutet

Avdrag får göras för bidrag som lämnas till Tekniska museet (16 kap. 10 § IL) och för sådana bidrag och avgifter till Svenska Filminstitutet som avses i filmavtalet (16 kap. 11 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

C12 Nedskrivning av lager och pågående arbeten

Enligt en alternativregel kan lager (gäller inte fastigheter och värdepapper) tas upp till 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet (17 kap. 4 § 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 skatte-kredit. Skatteutgiften utgörs av räntan på

krediten och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

C13 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 skjuts upp, där skattedelen utgörs av särskild löneskatt, samt skatt på inkomst av näringsverksamhet. Skatteutgiften utgörs av den räntefria skatte-krediten.

C14 Räntefördelning vid generationsskiften

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

D Intäkter i kapital

D1 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 utgår kommunal fastighetsavgift på bostäder enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda

byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren, se skatteutgifter D16–D18. Direktavkastningen antas schablonmässigt motsvara marknadsvärdet på egnahemsfastigheten multiplicerat med två procentenheter. Skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan kapitalskatt på fastighetens reala direktavkastning och fastighetsavgift utan nedsättningar.

D2 Avkastning bostadsrättsfastighet

Den direkta avkastningen i form av boendet i privatbostadsföretag (äkte bostadsrättsförening) beskattas inte som inkomst av kapital (42 kap. 28 § IL). Däremot utgår kommunal fastighetsavgift på bostäder enligt lagen om kommunal fastighetsavgift

Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren, se skatteutgifter D15–D17. Direktavkastningen antas schablonmässigt motsvara det sammanlagda marknadsvärdet på privatbostadsföretagets bostadsrättslägenheter multiplicerat med två procentenheter.

Skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan kapitalskatt på fastighetens reala direktavkastning och fastighetsavgift utan nedsättningar.

D3 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.

D4 Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar

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

kapitalinkomster. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

D5 Utdelning av andelar i dotterföretag

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

D6 Utdelning och kapitalvinst på andelar i öakta bostadsrättsföreningar

Andelar i öakta bostadsrättsföreningar omfattas av lättnadsreglerna till och med utgången av år 2015. Lättnadsreglerna motsvarar de regler i 43 kap. IL som gällde för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag före inkomståret 2006. Lättnadsreglerna innebär att ett belopp uppgående till 70 procent av statslåneräntan multiplicerat med ett speciellt definierat underlag (i princip omkostnadsbeloppet för bostadsrätten) undantas från beskattning i inkomstslaget kapital. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

D7 Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt

Enligt normen ska värdeförändringar beskattas löpande på årsbasis (alternativt ska skatte-restitution medges) och inte som fallet är i dag, när de realiserar, dvs. avyttras. Enligt 47 kap. IL ges dessutom möjlighet till uppskov även då vinsten har realiserats. Dessa uppskovsmöjligheter ger upphov till en skattecredit. En schablonintäkt på 1,67 procent av uppskovsbeloppet på en realiserad vinst tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Detta motsvarar en icke avdragsgill ränta på hela uppskovsbeloppet på 0,5 procent. Skillnaden mellan gällande uppskovsregler och en beskattning av uppskov i inkomstslaget kapital utgör en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

D8 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 skatte-kredit. Räntan på denna skatte-kredit är en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

D9 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.

D10 Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel

Avkastningen på medel reserverade för pensionsändamål beskattas lägre än normen för kapitalinkomster. Avkastningsskatt tas enligt 9 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ut med 15 procent på en schablonmässigt beräknad avkastning. Den lägre skattesatsen ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital. Schablonintäkten som tas upp till beskattning uppgår till ett på visst sätt beräknat kapitalunderlag (se skatteutgift D12) multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan för året före beskattningsåret. Schablonintäkten kan utgöra en skatteutgift eller en skattesanktion, se skatteutgift D11.

D11 Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt

Underlaget för avkastningsskatt utgörs enligt 3 a–3 c §§ lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel av kapitalunderlaget multiplicerat med antingen den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret eller statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret. För skattskyldiga försäk-

ringsbolag 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.

D12 Schablonmässigt underlag för kapitalinkomstskatt (på investeringssparkonto)

Underlaget för kapitalinkomstskatt på investeringssparkonto utgörs enligt 42 kap. 37–41 §§ IL (1999:1229) av ett kapitalunderlag som multipliceras med statslåneräntan den 30 november året före beskattningsåret. Om den faktiska avkastningen över- eller understiger statslåneräntan, dvs. den schablonmässigt framräknade avkastningen, uppstår en skatteutgift respektive en skattesanktion avseende skatt på inkomst av kapital.

D13 Framskjuten beskattning vid andelsbyte

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

D14 Investeraravdrag

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

D15 Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

Skogsägare och författare m.fl. som bedriver enskild firma har ofta oregelbundna inkomster. Tillsammans med en progressiv beskattning av inkomst av tjänst kan detta leda till att de missgynnas relativt personer med jämna inkomster. För att möjliggöra en resultatutjämnning tillåts dessa göra avdrag för belopp som sätts in på skogskonto, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto. Insättningen begränsas i tid till 10 år på skogskonto, 20 år på skogsskadekonto och 5 år på upphovsmannakonto. Räntan på kontona beskattas med den lägre skattesatsen 15 procent i stället för 30 procent, vilket är normen för kapitalinkomster (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.

D16 Nedsatt fastighetsavgift småhus

Kommunal fastighetsavgift på bostäder utgår enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren. Varje byggnad tilldelas ett särskilt värdeår (som kan förändras genom ombyggnader). Nedsättningen av fastighetsavgiften innebär att för de 15 första inkomståren efter värdeåret utgår ingen fastighetsavgift för småhusenheter med värdeår 2012 eller senare. För småhusenheter med värdeår tidigare än 2012 utgår ingen fastighetsavgift för de fem första inkomståren efter värdeåret och för de därpå följande fem åren är avgiften nedsatt till hälften. Skatteutgiften utgörs av nedsättningen av fastighetsavgift på småhusenheter med värdeår 2004 eller senare.

D17 Nedsatt fastighetsavgift hyreshus

Kommunal fastighetsavgift på bostäder utgår enligt lagen 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 ombyggnader). Nedsättningen av fastighetsavgiften innebär att för de 15 första inkomståren efter värdeåret utgår ingen fastighetsavgift för hyreshusenheter med

värdeår 2012 eller senare. För hyreshusenheter med värdeår tidigare än 2012 utgår ingen fastighetsavgift för de fem första inkomståren efter värdeåret och för de därpå följande fem åren är avgiften nedsatt till hälften. Skatteutgiften utgörs av nedsättningen av fastighetsavgift på hyreshusenheter med värdeår 2004 eller senare.

D18 Nedsatt fastighetsavgift ägarlägenheter

Kommunal fastighetsavgift på bostäder utgår enligt lagen 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 ombyggnader). Nedsättningen av fastighetsavgiften innebär att för de 15 första inkomståren efter värdeåret utgår ingen fastighetsavgift för ägarlägenheter med värdeår 2012 eller senare. För ägarlägenheter med värdeår tidigare än 2012 utgår ingen fastighetsavgift för de fem första inkomståren efter värdeåret och för de därpå följande fem åren är avgiften nedsatt till hälften. Skatteutgiften utgörs av nedsättningen av fastighetsavgift på ägarlägenheter med värdeår 2004 eller senare.

E Kostnader i kapital

E1 Ränteutgifter för egnahem

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 egnahem är en skatteutgift i den mån fastighetsavgiften understiger avkastningen från egnahem multiplicerat med en skattesats på 30 procent. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

E2 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 ränte-

utgifter för lån till konsumtion är en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

E3 Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter m.m.

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

F Socialavgifter

F1 Regional nedsättning av egenavgifter

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

F2 Nedsättning av egenavgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år

För personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år har egenavgifterna och den allmänna löneavgiften satts ned (3 kap. 15 a § socialavgiftslagen [2000:980] och 3 § lagen om allmän löneavgift [1994:1920]). Nedsättningen innebär att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, uppgår till en fjärdedel av de totala avgifterna. Regeringen överlämnade den 13 mars

2014 en proposition till riksdagen i vilken det föreslås att nedsättningen av egen-avgifterna och den allmänna löneavgiften för unga förändras. För personer som vid årets ingång inte har fyllt 23 år sänks avgifterna så att bara ålderspensionsavgiften ska betalas. För personer som vid årets ingång har fyllt 25 år slopas nedsättningen. De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2014. Skatteutgiften avser egenavgifter.

F3 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). Skatteutgiften avser egenavgifter.

F4 Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter

Enligt lagen 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 stödområde A göra ett avdrag från arbetsgivaravgifterna med 10 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 7 100 kronor per kalendermånad. Nedsättningen gäller inte för kommuner, landsting, statliga myndigheter, statliga affärsdrivande verk eller registrerade trossamfund. Vidare är fiskeri-, vattenbruks-, jordbruks- och transportverksamhet undantagna från nedsättningen på grund av EU-regler. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter.

F5 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år

För personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år har arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften satts ned (2 kap. 28 § socialavgiftslagen [2000:980] och 3 § lagen om allmän löneavgift [1994:1920]). Nedsättningen innebär att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, uppgår till en fjärdedel av de totala avgifterna. Regeringen överlämnade den 13 mars 2014 en proposition till riksdagen i vilken det föreslås att nedsättningen av arbets-

givaravgifterna och den allmänna löneavgiften för unga förändras. För personer som vid årets ingång inte har fyllt 23 år sänks avgifterna så att bara ålderspensionsavgiften ska betalas. För personer som vid årets ingång har fyllt 25 år slopas nedsättningen. De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2014. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter.

F6 Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel

Enligt 61 kap. 10 § IL ska förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel värderas till marknadsvärdet multiplicerat med faktorn 1,2. Hela förmånsvärdet, dvs. även den del av förmånsvärdet som överstiger marknadsvärdet, är pensionsgrundande och förmånsgrundande i flertalet övriga socialförsäkringar. Underlaget för socialavgifter uppgår däremot endast till drivmedlets marknadsvärde. Skatteutgiften avser socialavgifter.

F7 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning eller utveckling

Vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna på avgiftspliktig ersättning till en person som arbetar med forskning eller utveckling ska avdrag göras med 10 procent av avgiftsunderlaget för denna person (2 kap. 29–31 §§ socialavgiftslagen). Avdraget får inte medföra att avgifterna understiger ålderspensionsavgiften. Det sammanlagda avdraget för en avgiftsskyldig får inte överstiga 230 000 kronor per månad. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter.

G Särskild löneskatt

G1 Ersättning skiljemannauppdrag

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

G2 Ersättning till idrottsutövare

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

G3 Nedsatta socialavgifter för egenföretagare som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare

För egenföretagare som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare, dvs. de som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet (SFS 2006:1339), ska enbart ålderspensionsavgiften betalas (3 kap. 15 § socialavgiftslagen). Skatteutgiften avser särskild löneskatt.

G4 Inga socialavgifter för egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare

För egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare, dvs. de som omfattas av det gamla ålderspensionssystemet (SFS 2007:1250), ska inga socialavgifter betalas (punkten 6 i övergångsbestämmelserna till socialavgiftslagen [2000:980]). Skatteutgiften avser särskild löneskatt.

G5 Nedsatta socialavgifter för anställda som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare

För anställda som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare, dvs. de som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet (SFS 2006:1339) ska enbart ålderspensionsavgiften betalas (2 kap. 27 § socialavgiftslagen). Skatteutgiften avser särskild löneskatt.

G6 Inga socialavgifter för anställda som är födda 1937 eller tidigare

För anställda som är födda 1937 eller tidigare, dvs. de som omfattas av det gamla ålderspensionssystemet (SFS 2007:1250), ska inga socialavgifter betalas (punkten 5 i övergångs-

bestämmelserna till socialavgiftslagen [2000:980]). Skatteutgiften avser särskild löneskatt.

H Mervärdesskatt

H1 Försäljning av tomtmark och byggnader

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

H2 Försäljning av konstverk < 300 000 kr/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.

H3 Lotterier

Lotterier får inte mervärdesbeskattas vilket beskrivs i 3 kap. 23 § ML. Beskattning sker endast i form av punktskatt. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdes-skatt.

H4 Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster

Vissa fastighetstjänster som utförs av en ägare till en näringsfastighet (t.ex. ett hyreshus) som inte är skattskyldig till moms för fastigheten och där lönekostnaden för dessa tjänster inte överstiger 300 000 kronor (inklusive avgifter som grundas på lönen) under ett år, är mervärdesskattebefriade. Enligt 2 kap. 8 § ML görs det en så kallad uttagsbeskattning, en mervärdesbeskattning om 25 procent, för

tjänster som fastighetsägaren utför åt sig själv på den egna fastigheten där lönekostnaden överstiger 300 000 kronor per år. Skatteutgiften avser den mervärdesskattebefriade kostnaden för tjänster under detta belopp.

H5 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.

H6 Internationell personbefordran

Transport till eller från utlandet ska enligt 5 kap. 9 § i ML inte beskattas i Sverige. En resa från en ort i Sverige till en ort i utlandet är därför i sin helhet undantagen från beskattning i Sverige. Bestämmelsen omfattar luft-, vatten- och landtransporter. Detta ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt för den andel av resan som sker inom Sverige.

H7 Personbefordran

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

H8 Allmänna nyhetstidningar och tidskrifter

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för tidningar och tidskrifter nedsatt till 6 procent. Skattesatsen gäller även radiotidningar för synskadade och andra varor som gör skrift tillgänglig för läshandikappade. Den nedsatta

skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

H9 Böcker och broschyrer m.m.

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

H10 Entréavgiftsbelagda kulturella föreställningar

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

H11 Kommersiell idrott

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

H12 Transport i skidliftar

Av 7 kap. 1 § ML följer att mervärdesskatten för transport i skidlift är nedsatt till 6 procent. Transport i skidlift räknas som antingen idrottstjänst eller personbefordran. Transport i skidlift sker normalt med syfte att nyttja nedfarterna i skidanläggningen och därmed som utnyttjande av idrottsanläggning. I de fall den som köper en transport i skidlift inte utnyttjar nedfarterna i anläggningen, t.ex. då liftanläggningen är öppen sommartid, kan transportmomentet anses vara det dominerande, och transporten faller därför under kategorin personbefordran. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

H13 Upphovsrätter

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

H14 Entré till djurparker

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

H15 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 ej 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.

H16 Restaurang- och cateringtjänster

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

H17 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.

H18 Försäljning av konstverk ≥ 300 000 kr/år

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

H19 Omsättning i ideella föreningar

Omsättning av vara eller tjänst i en ideell verksamhet räknas inte som yrkesmässig verksamhet om föreningen är befriad från inkomstskatt för omsättningen ifråga. Av 4 kap. 8 § ML följer att denna verksamhet inte är skattskyldig. Detta ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

H20 Ingående skatt på jordbruksarrende

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

I Punktskatter

I1 Energiskatt på diesel i motordrivna fordon

I 2 kap. 1 § LSE anges energiskattesatserna på bränslen. Skattesatsen för diesel i miljöklass 1 jämförs med skattesatsen för bensin i miljöklass 1, vilken utgör normen på hela transportområdet. I praktiken utgörs nästan all bensin- och dieselanvändning av miljöklass 1. År 2014 motsvarar skattesatsen för bensin i den främsta miljöklassen 34,6 öre/kWh medan diesel i den främsta miljöklassen, dvs. miljöklass 1, beskattas med motsvarande 17,7 öre/kWh. Skatteutgiften utgörs av mellanskillnaden i skattesats.

Skatteutgiften för diesel uppgår därför till 16,9 öre/kWh.

I2 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 energiskattesatsen för bensin i miljöklass 1.

I3 Energiskattebefrielse för biodrivmedel

Enligt 7 kap. 4 § LSE gäller energiskattebefrielse för biogas. Till och med 31 januari 2013 gavs skattebefrielse för flytande biodrivmedel genom dispensbeslut av regeringen, med stöd av 2 kap. 12 § LSE. Från och med den 1 februari 2013 ges genom 7 kap. 3 c–d §§ LSE befrielse från 89 procent av energiskatten för biodrivmedel i bensin och 84 procent av energiskatten för biodrivmedel i diesel, upp till och med 5 volymprocent biodrivmedel i bensin respektive diesel. För låginblandning över 5 volymprocent biodrivmedel i bensin respektive diesel tas energiskatt ut med de belopp som gäller för likvärdigt fossilt bränsle. Hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor, förkortat HVO, ges enligt 7 kap. 3 b § LSE, fortsatt full befrielse från energiskatt upp till och med 15 volymprocent HVO i diesel. E85 och andra höginblandade biodrivmedel samt biodrivmedel utan fossilt innehåll ges fortsatt full energiskattebefrielse enligt 7 kap. 3 a § LSE. Normen utgörs av energiskattesatsen för bensin i miljöklass 1.

I4 Energiskattebefrielse för elförbrukning vid bandrift

Enligt 11 kap. 9 § 1 LSE gäller energiskattebefrielse för elförbrukning för bandrift (t.ex. järnväg och tunnelbana). Normen utgörs av energiskattesatsen för bensin i miljöklass 1.

I5 Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift

Enligt 6 a kap. 1 § 2 LSE gäller energiskattebefrielse för bränsle för bandrift (t.ex. diesel-

drivna järnvägsfordon). Normen utgörs av energiskattesatsen för bensin i miljöklass 1.

16 Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart

Energiskattebefrielse för bränsle som används vid yrkesmässig sjöfart följer av 6 a kap. 1 § 3 och 4 samt 9 kap. 3 § 1–3 LSE. Bränsle i båtar som används för privata ändamål beskattas dock. Normen utgörs av energiskattesatsen för bensin i miljöklass 1.

17 Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes luftfart

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

18 Nedsatt energiskatt för diesel i gruvindustriell verksamhet

Enligt 6 a kap. 1 § 13 LSE gäller energiskattebefrielse med 86 procent för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet. Beskattningen följer den beskattning som gäller för uppvärmningsbränsle inom industrin. Det innebär att den procentuella nedsättningen av skatten på diesel ger en skattenivå som motsvarar energiskatten för uppvärmningsolja inom industrin. Beräkningen av skatteutgiften utgår från skattesatsen på diesel i miljöklass 1.

19 Energiskattebefrielse för biobränsle, torv m.m. för uppvärmning

Ingen skatt utgår på biobränsle, torv m.m. som används för uppvärmning. Energiskattebefrielse för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter m.m. samt för biogas gäller enligt 7 kap. 3–4 §§ LSE. Normen utgörs av full energiskatt för uppvärmningsbränslen.

110 El som inte är skattepliktig

Enligt 11 kap. 2 § LSE är el under vissa förutsättningar inte skattepliktig, t.ex. el producerad från viss vindkraft eller mindre produktionsanläggningar av någon som inte yrkesmässigt levererar el och även el som framställts i ett reservkraftsaggregat. Normen utgörs av normalskattesatsen på el.

111 Nedsatt energiskatt på bränsle i kraftvärmeverk

Enligt 6 a kap. 3 § LSE gäller befrielse från energiskatt med 70 procent för den del av bränslet som vid kraftvärmeproduktion förbrukas för framställning av värme utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter. Inom handelssystemet gäller befrielse från energiskatt med 70 procent enligt 6 a kap. 1 § 17 a LSE. Energiskattebefrielse 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 motsvaras av full energiskatt för uppvärmningsbränslen.

112 Nedsatt energiskatt för fjärrvärmeleveranser till industrin

Av 9 kap. 5 § LSE följer att bränslen som används för att framställa fjärrvärme som levereras för förbrukning i industrins tillverkningsprocess medges befrielse från 70 procent av energiskatten och nedsatt energiskatt till 0,5 öre/kWh på el. Normen utgörs av full energiskatt på bränsle och normalskattesatsen på el.

113 Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom industrin

För industrin inom och utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter gäller enligt 6 a kap. 1 § 9 LSE energiskattebefrielse med 70 procent för användning av fossila bränslen i tillverkningsprocessen. Normen utgörs av full energiskatt på bränsle.

114 Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom växthus- och jordbruksnäringen

Enligt 6 a kap. 1 § 10 och 11 LSE gäller energiskattebefrielse med 70 procent för användning av vissa fossila bränslen för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling eller i annan jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. Normen utgörs av full energiskatt för uppvärmningsbränslen.

115 Nedsatt energiskatt på el som används inom industrin

I 11 kap. 3 § LSE anges energiskattesatserna på el. El som används i tillverkningsprocesser inom industrisektorn beskattas med 0,5 öre/kWh. Normen utgörs av normalskattesatsen på el.

116 Nedsatt energiskatt på el som används inom växthus- och jordbruksnäringen

El som används vid yrkesmässig växthusodling eller i annan jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet beskattas med 0,5 öre/kWh (11 kap. 3 § respektive 11 kap. 12 § LSE). Normen utgörs av normalskattesatsen på el.

117 Befrielse från energiskatt på el vid deltagande i program för energieffektivisering inom industrin

För energiintensiva industriföretag, som deltar i program för energieffektivisering gäller befrielse från energiskatten på el (11 kap. 9 § 6 och 7 LSE) i 5 år. Detta innebär en ytterligare skattenedsättning från den tidigare nedsatta skattesatsen för el inom industrisektorn på 0,5 öre/kWh. Den ytterligare skatteutgiften uppgår till 0,5 öre/kWh. Lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering upphörde att gälla den 1 januari 2013, men gäller fortfarande för företag som före utgången av 2012 godkännts som deltagare i programmet. Därmed upphör skatteutgiften 2018.

118 Nedsatt energiskatt på elförbrukning i vissa kommuner

I 11 kap. 3 § LSE anges energiskattesatserna på el. Normen för skatt på el utgörs av den skattesats som merparten av de svenska hushållen och serviceföretagen betalar. Den uppgår till 29,3 öre/kWh 2014. 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 är dock skattesatsen för el som förbrukas inom dessa sektorer nedsatt till 19,4 öre/kWh. Skatteutgiften uppgår till 9,9 öre/kWh.

119 Nedsatt koldioxidskatt för diesel till arbetsmaskiner inom jord- och skogsbruksnäringen

Enligt 6 a kap. 2 a § LSE gäller nedsatt koldioxidskatt för diesel som används i arbetsmaskiner i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks eller vattenbruksverksamhet. Nedsättningen motsvarar en återbetalning med 1,70 kronor/liter. Normen utgörs av full koldioxidskattesats. Riksdagen har beslutat att från och med 2015 begränsa återbetalningen till 0,90 kronor/liter.

120 Nedsatt koldioxidskatt för naturgas och gasol som drivmedel

Enligt 2 kap. 1 § första stycket 4 a och 5 a LSE är koldioxidskattesatsen för naturgas och gasol som drivmedel nedsatt jämfört med den som gäller för andra ändamål, dvs. uppvärmning. Nedsättningen motsvarar 20 procent av koldioxidskattesatsen för både naturgas och gasol. Normen utgörs av full koldioxidskattesats. Riksdagen har beslutat att nedsättningen för både naturgas och gasol ska slopas 2015.

121 Koldioxidskattebefrielse för bandrift

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

I22 Koldioxidskattebefrielse 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 båtar som används för privata ändamål beskattas dock. Normen utgörs av full koldioxidskattesats.

I23 Nedsatt koldioxidskatt för diesel i gruvindustriell verksamhet

Enligt 6 a kap. 1 § 13 LSE gäller koldioxidskattebefrielse med 70 procent för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet. Normen utgörs av full koldioxidskattesats. Riksdagen har beslutat att skattebefrielsen sänks till 40 procent från och med 2015.

I24 Nedsatt koldioxidskatt för fjärrvärmeleveranser till industrin

Av 9 kap. 5 § LSE följer att bränslen som används för att framställa fjärrvärme som levereras för förbrukning i industrins tillverkningsprocess medges befrielse från 70 procent av koldioxidskatten. Vid leverans till industrin inom EU:s system för handel med utsläppsrätter medges full nedsättning. Skatteutgiften beräknas enbart för värmeanläggningar utanför handelsystemet och som inte levererar till industri inom handelssystemet. Normen utgörs av full koldioxidskattesats. Riksdagen har beslutat att nedsättning medges med 40 procent från och med 2015 med undantag för leverans till industri inom EU:s system för handel med utsläppsrätter för vilken full nedsättning medges.

I25 Nedsatt koldioxidskatt för uppvärmningsbränslen inom industrin utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter

För industrin utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter gäller enligt 6 a kap. 1 § 9 b LSE koldioxidskattebefrielse med 70 procent för användning av fossila bränslen i tillverkningsprocessen. Normen utgörs av full koldioxidskattesats. Riksdagen har beslutat att koldioxid-

skattebefrielsen sänks till 40 procent från och med 2015.

I26 Nedsatt koldioxidskatt för uppvärmning inom växthus- och jordbruksnäringen

Enligt 6 a kap. 1 § 10 och 11 LSE gäller koldioxidskattebefrielse med 70 procent för användning av fossila bränslen för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling eller i annan jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. Normen utgörs av full koldioxidskattesats. Riksdagen har beslutat att sänka skattebefrielsen till 40 procent från och med 2015.

I27 Särskild nedsättning av koldioxidskatt för uppvärmning inom industrin

Enligt 9 kap. 9 § LSE medges energiintensiva industriföretag nedsättning av koldioxidskatten, utöver den generella nedsättningen, om koldioxidskatten överstiger 1,2 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. För det överskjutande beloppet sätts skatten ned till 24 procent. EU:s minimiskattesatser måste dock alltid respekteras. Normen utgörs av full koldioxidskattesats. Riksdagen har beslutat att slopa den särskilda nedsättningsregeln från och med 2015. Skatteutgiften upphör därmed.

I28 Särskild nedsättning av koldioxidskatt för uppvärmning inom växthus- och jordbruksnäringen

Enligt 9 kap. 9 § LSE medges energiintensiva företag inom jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksnäringarna nedsättning av koldioxidskatten, utöver den generella nedsättningen, om koldioxidskatten överstiger 1,2 procent av de framställda produkternas försäljningsvärde. För det överskjutande beloppet sätts skatten ned till 24 procent. EU:s minimiskattesatser måste dock alltid respekteras. Normen utgörs av full koldioxidskattesats. Riksdagen har beslutat att slopa den särskilda nedsättningsregeln från och med 2015. Skatteutgiften upphör därmed.

J Skattereduktioner**J1 Skattereduktion för sjöinkomst**

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

J2 Skattereduktion för RUT-tjänster

Fysiska personer som köper s.k. RUT-tjänster (rengöring, underhåll och tvätt) 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 RUT-tjänsten om den tillhandahållits som löneförmån. För att reduktionen ska ges ska den som utför tjänsten ha F-skattsedel. Reduktion kan även medges om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen får tillsammans med skattereduktionen för ROT-arbeten (se J3) uppgå till högst 50 000 kronor per person och år.

J3 Skattereduktion för ROT-arbeten

Fysiska personer som köper s.k. ROT-arbeten (reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad) av småhus, bostadsrätter och ägarlägenheter har, under vissa förutsättningar, rätt till skattereduktion enligt 67 kap. 11–19 §§ IL. Skattereduktionen uppgår till 50 procent av arbetskostnaden inklusive mervärdesskatt för det utförda arbetet och 50 procent av värdet av arbetet om det tillhandahållits som löneförmån. För att reduktionen ska ges ska den som utför arbetet ha F-skattsedel. Reduktion kan även medges för ROT-arbete om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen får tillsammans med skattereduktionen för RUT-tjänster (se J2) uppgå till högst 50 000 kronor per person och år.

J4 Begränsad fastighetsavgift för pensionärer

Från och med 2008 är fastighetsavgiften på småhus som används som permanentbostad begränsad för pensionärer. Personer som vid ingången av året har fyllt 65 år eller som under året uppbär sjuk- eller aktivitetsersättning ska maximalt behöva betala 4 procent av sin inkomst i fastighetsavgift (lagen [2008:826] om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift). Reglerna omfattar även personer som fått ersättning enligt lagstiftning om social trygghet i annan stat inom EES om den kan jämföras med sjuk- eller aktivitetsersättning. Fastighetsavgiften kan som mest reduceras till ett med prisbasbeloppet indexerat spärrbelopp. För 2014 uppgår detta till 3 032 kronor. Begränsningen utgör en skatteutgift, som avser skatt på inkomst av kapital.

J5 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 6 000 kronor per person och år, vilket innebär att skattereduktionen får uppgå till högst 1 500 kronor per person och år. Bestämmelserna om skattereduktion för gåvor till godkända gåvomottagare finns intagna i lagen (2011:1269) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva, förordningen (2011:1295) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva samt i 67 kap. 20–26 §§ IL.

K Kreditering på skattekonto**K1 Stöd för nystartsjobb**

Enligt förordningen (2006:1481) om stöd för nystartsjobb utgår stöd till arbetsgivare som anställer personer som kvalificerar sig för ett nystartsjobb. Olika tidsbegränsningar gäller för stödet beroende på hur den anställda kvalificerat

sig för stödet. Stödet är konstruerat som en kreditering på arbetsgivarens skattekonto.

K2 Sjöfartsstöd

Enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd ges sjöfartsstöd, under vissa förutsättningar, till arbetsgivare genom att arbetsgivarens skattekonto krediteras ett belopp motsvarande skatteavdrag samt arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift på sjöinkomst. Krediteringen utgör en skatteutgift.

L Skattskyldighet

L1 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.

L2 Kyrkor, vissa hushållningssällskap, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar

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

L3 Akademier, arbetslöshetskassor, vissa stiftelser m.m.

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

L4 Ägare av vissa fastigheter

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

M Skattesanktioner

M1 Begränsning i avdragsgilla ränteutgifter

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

M2 Begränsning av skattereduktion

Skattereduktioner begränsas till summan av andra skatter (67 kap. 2 § IL). När det gäller t.ex. skattereduktion för hushållsarbete innebär detta att i de fall där summan av andra skatter inte är tillräcklig stor uppstår ingen skatteutgift enligt J2. För skattereduktion för underskott av kapital (67 kap. 10 § IL) innebär detta emellertid en skattesanktion. Skattesanktionen avser skatt på kapitalinkomst.

M3 Fastighetsskatt på konventionellt beskattade hyreshus 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. Skatten på dessa fastigheter är en objektskatt som enbart träffar fastighetskapital. Eftersom intäkterna beskattas som inkomst av näringsverksamhet utgör fastighetsskatten (som är avdragsgill mot intäkterna), till den del den inte reducerar inkomstskatten, en skattesanktion.

M4 Fastighetsskatt på lokaler

Enligt 3 § lagen om statlig fastighetsskatt ska statlig fastighetsskatt betalas för lokaler i hyreshus. Fastighetsskatten på lokaler är en objektskatt som enbart träffar fastighetskapital. Eftersom intäkterna beskattas som inkomst av näringsverksamhet utgör fastighetsskatten (som

är avdragsgill mot intäkterna), till den del den inte reducerar inkomstskatten, en skattesanktion.

M5 Fastighetsskatt på industrienheter

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

M6 Fastighetsskatt på elproduktionsenheter

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

M7 Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete

Inom socialförsäkringssystemet finns förmånstak som begränsar den ersättning som kan erhållas. På ersättning för arbete som ligger över förmånstaken utgår dock socialavgifter och allmän löneavgift trots att denna ersättning inte är förmånsgrundande (2 kap. 10–11 §, 3 kap. 3–8 §§ socialavgiftslagen och lagen om allmän löneavgift). På andra förvärvsinkomster som inte är förmånsgrundande utgår särskild löneskatt (lagen [1990:659] om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster). Socialavgifterna på ersättningar över förmånstaken utgör en skattesanktion. Storleken på skattesanktionen är skillnaden mellan nivån på den särskilda löneskatten och nivån på socialavgifterna.

M8 Särskild skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer

Enligt lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt tas skatt ut på den högsta tillåtna termiska effekten i kärnkraftsreaktorer. Skatten uppgår till 12 648 kronor per megawatt termisk effekt och kalendermånad. Skatten kan likställas med en extra skatt som lagts på vissa företag och är därför att betrakta som en skattesanktion.

M9 Koldioxidskatt på fossila bränslen i värmeverk inom EU:s system för handel med utsläppsrätter

Enligt 6 a kap. 1 § 17 b LSE gäller, för fossila bränslen som förbrukas i annan värmeproduktion inom EU:s system för handel med utsläppsrätter än kraftvärmeproduktion eller framställning av värme i en industrianläggning, att koldioxidskatt betalas med 80 procent av koldioxidskatten. Inom handelssystemet utgörs normen av noll koldioxidskattesats.

N Skattefria transfereringar

N1 Näringsbidrag

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

N2 Avgångsvederlag till jordbrukare

Statliga avgångsvederlag till jordbrukare som upphör med sitt jordbruk ska inte tas upp till beskattning om jordbrukaren har fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till jordbruket, eller hade varit berättigad till att få sådant bidrag,

om denne inte upphört med jordbruket (29 kap. 15 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

N3 Bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärnämnden

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

N4 Flyttningersättningar av allmänna medel

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

N5 Totalförsvarspliktigas och rekryters ersättningar och förmåner

Enligt 11 kap. 25 § IL är dagersättningar och tillägg till sådana ersättningar, månadsersättningar, naturaförmåner, fälttraktamenten, befattningspenningar, utbildningspremier, utryckningsbidrag samt avgångsvederlag till totalförsvarspliktiga eller till de som genomgår militär utbildning inom Försvarsmakten som rekryter skattefria. Familjebidrag till totalförsvarspliktiga eller till rekryter är skattepliktigt endast om bidraget betalas ut i form av näringsbidrag. Även annan personal inom det

svenska totalförsvaret som avlönas enligt ovan beskrivna grunder är skattebefriade. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

N6 Barnbidrag m.m.

Enligt 8 kap. 9 § och 11 kap. 40 § IL är barnbidrag, förlängt barnbidrag och barnpension till den del pensionen inte överstiger 0,4 prisbasbelopp eller, vid pension efter båda föräldrarna, 0,8 prisbasbelopp, inte skattepliktiga. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

N7 Särskilt pensionstillägg och vårdnadsbidrag

Särskilt pensionstillägg enligt 73 kap. socialförsäkringsbalken och vårdnadsbidrag enligt lagen (2008:307) om kommunalt vårdnadsbidrag är enligt 11 kap. 32 § IL skattefritt. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

N8 Handikappersättning m.m.

Ersättningar förknippade med nedsatt funktionsförmåga är, i enlighet med 8 kap. 15–20 §§ IL, skattefria. Dessa innefattar bl.a. handikappersättning, vissa försäkringsersättningar, bidrag till handikappade för att skaffa eller anpassa motorfordon, hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag som betalas ut av kommunala eller landstingskommunala medel till en vårdbehövande. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

N9 Bistånd

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

N10 Underhållsstöd

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

N11 Bidrag till adoption

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

N12 Bostadstillägg

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

N13 Bostadsbidrag

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

N14 Studiestöd m.m.

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

N15 Skattefria pensioner

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

N16 Äldreförsörjningsstöd

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

N17 Ersättningar till nyanlända invandrare

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

N18 Jämställdhetsbonus

Enligt 5 § lagen (2008:313) om jämställdhetsbonus betalas jämställdhetsbonus till ett barns båda föräldrar och utgör för var och en av föräldrarna 50 kronor per så kallad bonusdag. Jämställdhetsbonusen är en skattefri transferering.