

Adam Smith om skatter

I sin bok *Wealth of Nations* (1776) lade Adam Smith fast fyra grundläggande principer för beskattning:

I. Medborgarna i varje land bör bidra till statens underhåll så nära som möjligt i förhållande till sina respektive förmågor, dvs. i förhållande till de respektive inkomster de åtnjuter under statens beskydd ...

II. Den skatt som varje individ är tvungen att betala ska vara känd i förväg och inte bestämmas godtyckligt. Tidpunkt och sätt för betalning liksom den summa som skall betalas ska vara klar och tydlig för den som ska betala och för varje annan person. ...

III. Varje skatt bör påföras vid den tidpunkt och på det sätt som är bäst passar den som ska betala. ...

IV. Varje skatt bör vara konstruerad så att den tar så lite som möjligt ur folkets fickor utöver vad den inbringar till statskassan. ...

*Översättning av Adam Smiths
fyra grundläggande principer om beskattning.*

Skatter i ett ekonomiskt och historiskt perspektiv

I detta kapitel presenteras en ekonomisk och historisk referensram som bakgrund till redovisningen av enskilda skatter i efterföljande kapitel. Introducerade perspektiv och begrepp kan bidra till tolkningen av olika statistiska data.

I det första avsnittet skisseras kortfattat ett skattesystems olika uppgifter. Olika beskattningsprinciper behandlas i det andra avsnittet. I det tredje avsnittet introduceras en ekonomisk klassificering av de svenska skatterna.

Avslutningsvis anläggs ett historiskt perspektiv, där huvuddragen i de senaste decenniernas utveckling på skatteområdet redovisas.

1.1 Skattesystemets huvuduppgifter

Det svenska skattesystemets faktiska utformning och utvecklingen på skatteområdet präglas av den sammanvägning av olika tänkbara skattepolitiska mål som görs vid olika tidpunkter. I detta avsnitt värderas inte dessa olika mål och vad de betytt för de svenska skatternas utformning och utveckling. I stället redovisas de olika huvuduppgifter som skattesystemet har och kan ha. I den skatteekonomiska litteraturen är dessa huvuduppgifter knutna till de olika slag av verkningar som skatter har på ekonomin.

1.1.1 Finansieringen av offentliga utgifter

En första och helt grundläggande uppgift för skattesystemet är att finansiera offentliga utgifter. I ekonomiskt avseende handlar detta fiskala syfte om att skapa ett realekonomiskt utrymme för den offentliga sektorns resursanspråk. Utan en begränsning av hushållens och företagens resursanspråk kommer samhällets knappa produktionsresurser att överutnyttjas med risk för inflation.

Det fiskala syftet handlar alltså om den reala användningen av samhällets resurser och dess fördelning på realekonomiska

storheter som privat konsumtion, privata investeringar, offentlig konsumtion och offentliga investeringar. Inom ramen för en balans mellan dessa reala storheter kan skattesystemet finansiera transfereringar som går tillbaka till den privata sektorn i ekonomin, till hushåll och företag. Exempelvis påverkas hushållens disponibla inkomster, som i hög grad bestämmer den privata konsumtionen, i betydande omfattning av skattefinansierade transfereringar.

Utöver det grundläggande fiskala syftet brukar skattesystemet tilldelas tre kompletterande huvuduppgifter; stabilisera samhälls ekonomin, jämna ut inkomstfördelningen och effektivisera resursallokeringen.

1.1.2 Stabiliseringspolitiken

Bakom det fiskala syftet ligger önskemål om samhällsekonomisk balans. Det handlar om traditionella stabiliseringspolitiska makromål för den ekonomiska politiken som full sysselsättning, stabil prisnivå och balans i förhållande till omvärlden. Med varierande styrka har skattepolitiken under en lång följd av år utformats med hänsyn till dessa mål, där politikens inverkan på exempelvis privat konsumtion och privata investeringar har varit centrala frågor.

1.1.3 Fördelningspolitiken

En annan huvuduppgift för skattesystemet gäller dess inverkan på inkomst- och förmögenhetsfördelningen i samhället. I första hand handlar det om skatternas omfördelning av inkomster mellan individer eller grupper på olika inkomstnivåer, dvs. skatternas effekter på den s.k. vertikala inkomstfördelningen.

Vid sidan av det vertikala rättvisebegreppet finns också en föreställning om s.k. horisontell rättvisa, där den fördelningspolitiska frågan i stället handlar om att individer med samma totala inkomster (eventuellt på samma välfärdsnivå) ska beskattas på ett likvärdigt sätt ("likar skall beskattas lika"). I 1990-91 års skattereform spelade principen om horisontell rättvisa en central

roll. En förbättrad balans mellan beskattningen av kapital- och arbetsinkomster utgjorde en viktig dimension i olika likformighetssträvanden liksom önskemålen att beskatta olika slag av arbetsinkomster respektive olika slag av kapitalinkomster på ett likvärdigt sätt.

1.1.4 Allokeringpolitiken

Förutom att skatter påverkar resursanvändningen mellan privat och offentlig sektor inverkar de också på effektiviteten i den privata resursanvändningen. Det handlar här om avvägningen mellan konsumtion och sparande, mellan olika slag av sparande och konsumtion, mellan arbete och fritid och mellan olika slag av investeringsprojekt och skatternas inverkan på individernas välfärd.

Samhällsekonomiska kostnader beaktas

För de allra flesta skatter gäller att de i mindre eller större utsträckning styr hushålls och företags val mellan olika aktiviteter. Genom denna styrning påverkas effektiviteten i samhällets användning av olika resurser. I vissa avseenden kan styreffekterna vara åsyftade. Exempelvis påverkar miljörelaterade skatter eller alkohol- och tobaksskatter prisbildningen så att individer och företag i sina beslut kommer att beakta olika slag av samhällsekonomiska kostnader i form av miljöförstöring och negativa hälsoeffekter. Sådana s.k. Pigou-skatter har en viktig funktion i det att de kan bidra till att exempelvis negativa miljöeffekter beaktas, ”internaliseras”, i prisbildningen.

Skattens påverkan styrs av priskänsligheten

Men skatter ger också i allmänhet upphov till icke avsedd styrning och effektivitetsförluster i form av s.k. överskottsbördor. Med överskottsbördan av en skatt avses den förlust av privat välfärd som uppkommer utöver den köpkraftsindragning som mäts genom de inkomster skatten ger för det offentliga.¹ Storleken på dessa effektivitetsförluster är förutom skattesatsernas höjd också beroende av hur pass priskänsliga efterfrågan och utbudet är på den aktuella marknaden. Priskänsligheten är betydelsefull då den bestämmer hur mycket en skatt påverkar individers eller företags val. Hög

priskänslighet medför att exempelvis individens faktiska konsumtionsval vid skatter kommer att avvika mer från valet av konsumtionsnivå och sammansättning i frånvaro av skatter än vid en låg priskänslighet. Beskattning av ekonomiska aktiviteter med hög priskänslighet medför därför större välfärdsförluster än om skattebaser med låg priskänslighet väljs.

Avvägning mellan effektivitets- och fördelningsmål

Det faktum att olika skatter kan ge olika stora välfärdsförluster är en grundläggande föreställning bakom tankarna på en s.k. optimal beskattning. Vid optimal beskattning ska skatterna tas ut på ett sådant sätt att de totala effektivitetsförlusterna minimeras. I praktiken är det ofta svårt att utforma en optimal skattstruktur. Förutom administrativa problem kan kunskapen om efterfrågans och utbudets priskänslighet för olika varor eller tjänster vara otillräcklig. Därutöver aktualiseras en sammanvägning med fördelningspolitiska mål. Om man bekänner sig till principen om horisontell rättvisa (”likar skall beskattas lika”) talar detta för enhetliga skattesatser (jfr. 1990-91 års skattereform). Betonas i stället principen om vertikal rättvisa uppkommer ibland en konflikt: Det är förhållandevis vanligt att nödvändighetsvaror, exempelvis mat, där efterfrågan är förhållandevis prisokänslig, utgör en stor andel av låginkomsttagarnas konsumtion. I den faktiska skattepolitiken görs därför en avvägning mellan effektivitets- och fördelningsmålen.

1.2 Grundläggande beskattningsprinciper

Nära förknippade med olika fördelningspolitiska aspekter på skattesystemets utformning är två grundläggande beskattningsprinciper, intresseprincipen och skatteförmågeprincipen. Utöver dessa finns ett antal andra principer, bl.a. neutralitetsprincipen som i korthet innebär att skatterna ska styra så lite som möjligt. Dessa alternativa principer behandlas inte här.

1.2.1 Intresseprincipen

Enligt intresseprincipen ska skatteuttaget knytas till olika gruppers intresse av

¹ För den enskilde individen kan överskottsbördan ”mätas” som den extrabetalning, utöver den faktiska skatt han erlägger, han är beredd att göra för att slippa skatten.

olika slag av offentlig verksamhet. Det kan handla om offentliga investeringar i infrastruktur av olika slag, där skatten tas ut av dem som särskilt drar nytta av investeringen. Enligt denna princip får skatterna karaktär av avgifter, som debiteras för en viss tjänst.

1.2.2 Skatteförmågeprincipen

Enligt skatteförmågeprincipen ska skatten utgå efter de skattskyldigas förmåga att betala skatten. Enligt vissa tolkningar av principen motiverar detta ett progressivt skatteuttag, där de med högre inkomster kan betala en större andel av inkomsten i skatt än de med lägre inkomster. Enligt andra tolkningar är skatteförmågeprincipen i stället förenlig med ett proportionellt skatteuttag.

Ibland har skatteförmågeprincipen använts för att motivera bolagsskatten, där bolagen antas ha en skatteförmåga utöver den hos företagets ägare. Ett annat område där skatteförmågeprincipen anförs gäller beskattningen av värdestegring på olika kapitaltillgångar (exempelvis aktier eller bostäder). Enligt ett visst synsätt antas skatteförmågeprincipen omöjliggöra beskattning av realiserad värdestegring. Med detta synsätt görs en stark koppling mellan skatteförmågeprincipen och den s.k. realisationsprincipen, som innebär att värdeförändringar kan beskattas först när de realiseras.

Utöver intresse- och skatteförmågeprinciperna finns ett par andra centrala dimensioner på varje skattesystems utformning som kort ska kommenteras.

1.2.3 Inkomst- och utgiftsskatt

En individs inkomst kan användas för antingen konsumtion (utgifter) eller sparande. Utmärkande för en inkomstskatt är att skatten utgår oberoende av om inkomsten konsumeras eller sparas. Vid en utgiftsskatt, däremot, undantas på ett eller annat sätt den del av inkomsten som sparas från beskattning.

Det svenska skattesystemet, liksom nästan alla andra länders skattesystem, bygger på en inkomstskatteprincip, även om det finns betydande inslag av utgiftsskatt (mervärdesskatten och olika slag av punktskatter på privat konsumtion).

1.2.4 Nominell och real beskattning

En andra central dimension gäller i vilken utsträckning olika skattebaser ska justeras med hänsyn till förändringar av den allmänna prisnivån, dvs. huruvida inflationen beaktas eller ej. Frågan aktualiseras i första hand vid utformningen av inkomstskatten men har också bäring på utformningen av olika varuskatte.

Vid nominell beskattning beaktas ej det förhållandet att realvärdet hos en viss nominell inkomst kommer att sjunka i tider av inflation. Vid beskattningen av arbetsinkomster kan det reala skatteuttaget mellan olika år hållas oförändrat genom en indexerad skatteskala, där olika skiktgränser och avdrag inflationsjusteras. I Sverige tillämpas ett sådant system sedan 1990-91 års skattereform.

Frågan om nominell eller real beskattning är också aktuell vid utformningen av skatterna på kapitalinkomster, där vid inflation såväl tillgångars som skulders reala värde urholkas under beskattningsåret. Utan inflationskorrigering av skattebasen kommer en ökad inflation att höja det reala skatteuttaget på ränteinkomster samtidigt som de reala ränteutgifterna efter skatt sjunker.² För Sveriges del, där de nominella kapitalinkomsterna beskattas, begränsas detta problem genom att en förhållandevis låg skattesats (30 procent) tillämpas.

För varuanknutna skatter där skatteuttaget är knutet till konsumtionens volym, ej dess värde, kommer i normalfallet det reala skatteuttaget att sjunka i perioder av inflation. Det reala skatteuttaget kan upprätthållas antingen genom årsvisa beslut av riksdagen eller genom en lagreglerad, automatisk indexering av skattesatserna. I Sverige tillämpas i princip det senare systemet sedan 1993.

² Betydelsen av inflationens inverkan på det reala skatteuttaget på ränteinkomster och de reala ränteutgifterna efter skatt kan illustreras med några räkneexempel. Förutsättningen är att den nominella räntan i ekonomin ges som summan av en realränta på 4 % och inflationstakten. I frånvaro av inflation blir alltså den nominella räntan 4 % medan den vid 2 % inflation blir 6 %. Det reala skatteuttaget definieras som skatteuttaget i förhållande till realräntan. Antag att nominella kapitalinkomster beskattas med 30 %. I frånvaro av inflation blir då det reala skatteuttaget 30 % av 4 % i förhållande till 4 % vilket ger 30 %, dvs. lika med det nominella skatteuttaget. Vid 2 % inflation, däremot blir det reala skatteuttaget 30 % av 6 % i förhållande till 4 %, dvs. 45 % (1,8/4), dvs. högre än det nominella skatteuttaget. För de reala ränteutgifterna efter skatt - som definieras som den nominella räntan efter skatt med avdrag för inflationen - blir det så här. I frånvaro av inflation blir den reala ränteutgiften efter skatt 2,8 % (4 - 0,3*4 - 0). Vid 2 % inflation sjunker den reala ränteutgiften efter skatt till 2,2 % (6-0,3*6 - 2).

1.3 En ekonomisk klassificering av olika skatter

En ekonomisk klassificering av skatter kan ske på många olika sätt. Den indelning som presenteras i detta avsnitt, och som innebär att de olika skatterna antingen ses som skatter på arbete eller på kapital, är förhållandevis vanlig i den ekonomiska litteraturen. Dessförinnan ska dock en annan möjlig och vanligt förekommande distinktion introduceras.

1.3.1 Direkta och indirekta skatter

Sedan lång tid tillbaka brukar de olika skatterna indelas i direkta och indirekta skatter. Med direkta skatter avses sådana som utgår på inkomster och förmögenheter. De främsta exemplen i Sverige är den statliga och kommunala inkomstskatten, såväl på förvärvsinkomster som kapitalinkomster.

Med indirekta skatter avses sådana skatter som utgår vid omsättning av varor och tjänster. Till denna grupp hör mervärdesskatten, men även specifika konsumtions-skatter, punktskatter, som skatterna på exempelvis alkohol och tobak. Till de indirekta skatterna räknas oftast också arbetsgivaravgifter och andra socialavgifter som utgår på lönesumman eller på egenföretagares inkomster. Klassificeringen av dessa som skatter är emellertid inte självklar då de i varierande omfattning ger sociala förmåner (se nedan för distinktionen mellan skatt och avgift).

1.3.2 Skattesubjekt och skatteobjekt

En mer ekonomiskt orienterad karakteristik av de direkta och indirekta skatterna kan utgå från begreppen skattesubjekt och skatteobjekt. Med skattesubjekt avses den som är skattskyldig, dvs. den som har att erlagga skatten och är formellt betalningsskyldig. Skatteobjektet, däremot, är den som bär den faktiska bördan av skatten genom att reala disponibla inkomsten sjunker. En avvikelse mellan skattesubjekt och skatteobjekt uppkommer i det fall marknadsförhållandena gör det möjligt för skattesubjektet att undgå bördan av skatten genom att vältra över skatten på andra grupper (konsumenter, löntagare, pensionärer, kapitalägare m.fl.)

Övervältring av skatter

I praktiken uppkommer avvikelsen mellan skattesubjekt och skatteobjekt genom att olika priser i ekonomin påverkas av skat-

ten. Exempelvis kan en höjning av arbetsgivaravgiften, där företagen är skattesubjekt, påverka konsumentpriserna, lönerna eller vinsterna. Därigenom kommer konsumenter, löntagare och företagets ägare att i vissa proportioner få bära bördan av den avgift/skatt för vilken företagen är formellt betalningsskyldiga. Ekonomer talar här om skatters incidens, ett fenomen som just handlar om hur olika skatter övervältras.

Direkta skatter kan då definieras som sådana skatter som inte övervältras från skattesubjektet. Bördan av skatten ”stannar” hos den skattskyldige. Motsatsvis är indirekta skatter sådana skatter som övervältras. Hur olika skatter övervältras är i grunden empiriska frågor som handlar om priskänsligheten på olika marknader. Därmed blir med nödvändighet varje gränsdragning mellan direkta och indirekta skatter något godtycklig. Ibland brukar gränsdragningen göras normativt, där man säger att indirekta skatter är sådana skatter som inte avses att bäras av skattesubjektet.

Skatten betalas in av någon annan

En skatt kan definieras som direkt skatt enligt ovanstående definition även om skatten ifråga levereras in av någon annan än den formellt skattskyldige. I det svenska inkomstskattesystemet tillämpas en teknik med uttag av preliminärskatt, där exempelvis arbetsgivaren för den skattskyldiges räkning betalar in skatten under inkomståret. Detsamma gäller sedan ett antal år tillbaka för inkomstskatten på bankräntor och vissa aktieutdelningar. Detta innebär naturligtvis inte att dessa inkomstskatter i någon ekonomisk mening övervältras på arbetsgivare eller banker och att de därför skulle klassificeras som indirekta skatter.

Direkta skatter kan påverka ekonomin utan att de övervältras. Exempelvis påverkar inkomstskatten på arbetsinkomster utbudet av arbetskraft, oklart dock med vilken styrka, vilket kan medföra effekter på sysselsättning och tillväxt.

1.4 En fyrdelning av de svenska skatterna

Indelningen i direkta och indirekta skatter, baserad på överensstämmelse mellan skattesubjekt och skatteobjekt (och bristen på överensstämmelse) kan kombineras med en annan indelning. Denna innebär att skatterna klassificeras utifrån om de är att betrakta som skatter på arbete eller skatter

på kapital. Arbete och kapital antas därvid utgöra de primära produktionsfaktorerna i ekonomin.

Direkta och indirekta skatter på arbete och kapital

Med den kompletterande indelningen i skatter på arbete och skatter på kapital erhåller man fyra huvudgrupper av skat-

ter, nämligen direkta och indirekta skatter på arbete samt direkta och indirekta skatter på kapital. I 1.1 Tabell har för år 2003 samtliga svenska skatter och avgifter klassificerats i dessa fyra huvudgrupper. Därutöver relateras inkomsterna från de olika skatterna till bruttonationalprodukten (BNP). I 1.2 Tabell redovisas mer detaljerade uppgifter.

1.1 Tabell

Skatter och avgifter på arbete och kapital år 2003, fördelning på olika hushåll och företag, procent av BNP

Taxes and charges on labour and capital 2003, breakdown between households and companies, percent of GDP

Hushåll	% av BNP	Företag	% av BNP
Households	% of GDP	Companies	% of GDP
Arbete (Labour)			
Statlig inkomstskatt (Central government income tax)	1,3	Arbetsgivareavgifter (Employers' social security contributions)	12,9
Kommunal inkomstskatt (Local income tax)	16,5	Egenföretagaravgifter (Social security contributions for self-employed)	0,3
Allmänna egenavgifter (Employees' social security contributions)	2,9	Särskild löneskatt (Special tax on certain earned income and pension costs)	1,1
Skattereduktion (Tax credits)	-2,3	Mervärdesskatt (VAT)	9,3
		Punktskatter privat konsumtion (Excise duties on private consumption)	2,4
		Punktskatter på näringslivets faktoranvändning (Excise duties on industry's factor use)	1,8
Summa arbete hushåll (Total labour households)	18,4	Summa arbete företag (Total labour companies)	27,9
Kapital (Capital)			
Statlig inkomstskatt (Central government income tax)	0,3	Bolagsskatt (Corporate income tax)	2,1
Fastighetsskatt (Real estate tax)	0,6	Fastighetsskatt (Real estate tax)	0,4
Förmögenhetsskatt m.m. (Net wealth tax etc.)	0,4	Avkastningsskatt pensioner (Tax on pension funds earnings)	0,5
Summa kapital hushåll (Total capital households)	1,2	Summa kapital företag (Total capital companies)	3,0
Totalt hushåll (Total households)	19,6	Totalt företag (Total companies)	30,9
Ej fördelade skatter (Taxes not allocated)			0,0
Summa skatter (Total taxes)			50,6

Hushåll eller företag skattesubjekt

I stället för direkta och indirekta skatter skulle man också kunna tala om skatter där hushållen är skattesubjekt (de direkta skatterna) och skatter där företagen är skattesubjekt (de indirekta skatterna³). Med detta synsätt bär företagen inte bördan av någon skatt utan bördan fördelas på före-

tagens kunder (genom höjda priser), de anställda i företagen (genom lägre löner) eller företagets ägare (genom lägre utdelningar eller långsammare värdestegring på företagets aktier).

Ovanstående indelning av olika skatter och avgifter används bl.a. i Finansdepartementet vid beräkningar av budgeteffekter

³ Detta innebär att inkomstskatten för juridiska personer betraktas som en indirekt skatt, något som avviker från den gängse terminologin, där denna skatt räknas till de direkta skatterna.

vid olika skatteförändringar. Särskilt vid bedömningen av de långsiktiga, varaktiga effekterna är det angeläget att beakta olika skatters eventuella inverkan på bl.a. andra skattebaser.

1.4.1 Direkta skatter på arbete

De direkta skatterna på arbete utgörs i första hand av statlig och kommunal inkomstskatt på förvärvsinkomster, där den kommunala inkomstskatten utgör den helt dominerande inkomstkällan för den offentliga sektorn.

Till gruppen direkta skatter på arbete räknas även de i mitten av 1990-talet introducerade allmänna egenavgifterna; för närvarande finns en egenavgift till pensionsystemet. För en kommentar till distinktionen mellan skatter och avgifter, se avsnitt 1.4.3 nedan.

1.4.2 Indirekta skatter på arbete

Den första och helt dominerande gruppen bland de indirekta skatterna på arbete utgörs av lagstadgade socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenföretagarnas motsvarighet till dessa, de s.k. egenföretagaravgifterna (de senare ska skiljas från den allmänna pensionsavgiften). Till detta kommer den särskilda löneskatten (se nedan). Arbetsgivaravgifterna klassificeras som skatter på arbete då de, åtminstone i ett längre tidsperspektiv, får antas bäras av löntagarna genom lägre reallöner.

1.4.3 Skatter och avgifter

För arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna gäller att dessa har en dubbel karaktär, då de i ekonomisk mening delvis är att betrakta som skatter och delvis kan ses som avgifter.

Förmån kopplad till avgiften

Distinktionen mellan skatt och avgift är av central betydelse. Skatter kännetecknas av att de är obligatoriska och att skattebetalningen inte utlöser någon förmån direkt kopplad till betalningen. Till skillnad från detta gäller att avgifter visserligen också kan vara obligatoriska men att det finns en förmån direkt kopplad till betalningens storlek. Ofta talar man om att avgifter baseras på försäkringsmässiga grunder, där inbetalningen svarar mot nuvärdet av framtida utbetalningar av förmåner med hänsyn tagen till olika slag av risker.

I princip bör avgiftsinkomsterna justeras

ned vid en redovisning av skatteuttaget på arbete genom att de förmånsgrundande delarna tas bort. En sådan korrigerings skulle bygga på de schabloner som lades fast i 1990 års skattereform. Dessa schabloner ligger till grund för den särskilda löneskatt som introducerades i skattereformen och som i tabellen också hänförs till de indirekta skatterna på arbete. Det finns emellertid vissa problem med att tillämpa schablonerna vid en justering av faktiska avgiftsinkomster, varför någon korrigerings inte skett. Detta innebär att skatteuttaget på arbete överskattas i tabellredovisningen. Detta gäller också för redovisningen för den allmänna pensionsavgiften (se ovan).

1.4.4 Konsumtionsskatter som indirekta skatter på arbete

Till de indirekta skatterna på arbete kan också räknas mervärdesskatten och samtliga punktskatter på varor och tjänster. Detta kan motiveras på följande sätt.

Konsumtionsskatt på arbete eller kapital?

I en ekonomi med två primära produktionsfaktorer (här bortses från energi och andra naturresurser) gäller frågan huruvida skatter på konsumtion ska uppfattas som en skatt på arbete eller en skatt på kapital. Kännetecknande för en skatt på kapital är att den driver in en kil mellan avkastningen före skatt och avkastningen efter skatt. Frågan blir då om en skatt på konsumtion kan vara en skatt på kapital.

Antag att en person avstår från att konsumera 100 kr i dag, sparar detta belopp i ett år och därefter konsumerar det sparade beloppet inklusive ränta. Om räntan är fem procent blir konsumtionen nästa år 105 kr. Antag vidare att konsumtionsskatten uppgår till 20 procent av det konsumerade värdet. Detta innebär att personen i dag avstår från ett reall konsumtionsvärde på 80, vilket är det belopp som uppföras om man avstår från konsumtion på 100 inklusive konsumtionsskatten. Nästa år uppgår motsvarande reala konsumtionsvärde till 84 kr (80 procent av 105). I reala termer har alltså personen sparat 80 i dag för att kunna konsumera 84 nästa år, dvs. avkastningen på det sparade kapitalet uppgår till fem procent. Nu är detta en avkastning efter skatt. Före skatt har individen i dag avstått från 100 för att nästa år kunna konsumera 105, likaledes före skatt. Men detta innebär att avkastningen före skatt på det

sparade kapitalet också är fem procent, dvs samma nivå som avkastningen efter skatt. Följaktligen kan inte konsumtionsskatten vara en skatt på kapital och blir därmed en skatt på arbete.

Permanent skatt på arbete, tillfällig på kapital

Att konsumtionsskatterna är skatter på arbete gäller om dessa skatter är oförändrade över tiden. Man säger därför att konsumtionsskatterna kan ses som permanenta skatter på arbete. Antag i stället att konsumtionsskattesatsen höjs, exempelvis genom att mervärdesskattesatsen höjs. Detta medför att de reala konsumtionsmöjligheterna för en individ med en viss nominell förmögenhet kommer att reduceras. Konsumtionsskatterna kan i detta fall uppfattas som en skatt på kapital, men i detta fall som en tillfällig skatt på kapital.

Klassificeringen av konsumtionsskatter som en skatt på arbete gäller alltså i ett fortvarighetstillstånd där konsumtionsbeskattningen antas vara oförändrad. Detta synsätt tillämpas också när man analyserar beskattningens inverkan på individernas arbetsutbud och i definitionen av den s.k. skattekil.

Skattekil – den totala skatteberoende marginaleffekten

Med skattekil avses den totala skatteberoende marginaleffekten på en extra arbetsinsats. Därvid beaktas förutom socialavgifterna (skattedelen av dessa, se ovan) och inkomstskatten på förvärvsinkomster också konsumtionsskatterna. Skattekil kommer därmed att ange skillnaden mellan ökningen av arbetsgivarens kostnad för arbetskraften, ibland kallad den reala produktlönen, och ökningen av individens reala köpkraft med hänsyn tagen till alla förändringar av skatter (och inkomstberoende bidrag) som påverkas av inkomstökningen, ibland kallad den reala konsumtionslönen.

Ett ännu mer utvidgat marginaleffektsbegrepp erhålls om man också beaktar hur en inkomstökning påverkar olika inkomstberoende bidrag (bostadsbidrag m.m.). Innebörden av denna totala marginaleffekt beskrivs i avsnitt 4.5.7.

1.4.5 Olika marginalskattebegrepp – några räkneexempel

Skattekil kan uppfattas som en slags utvidgad marginalskatt, som avviker från andra marginalskattebegrepp. Med hjälp av några starkt stilerade räkneexempel kan skillnaden mellan alternativa begrepp illustreras. Därvid förutsätts ett skattesystem där socialavgifterna uppgår till 30 procent och där dessa för enkelhets skull antas vara skatter i sin helhet. Den kommunala inkomstskatten uppgår också till 30 procent. För den aktuella individen gäller att han betalar statlig inkomstskatt med 20 procent på en inkomstökning. Vidare antas allmänna egenavgifter, som antas vara avdragsgilla mot inkomstskatten, uppgå till tio procent.⁴ Konsumtionsskatterna antas utgöra 20 procent av inkomsten efter alla inkomstskatter; här förutsätts alltså individen på marginalen konsumera hela sin disponibla inkomst.

Med marginalskatt avses vanligen ökningen av den vanliga inkomstskatten som andel av en ökning av inkomsten före inkomstskatt. Vid en ökning av lönen med 100 kommer individen i det stilerade skattesystemet att betala 50 (30+20) i extra skatt. Marginalskatten är därmed 50 procent $[(30+20)/100]$.

Beaktas även allmänna egenavgifter kan man tala om ett annat marginalskattebegrepp. På en löneökning om 100 utgår först egenavgifter på 10. Eftersom dessa antas vara avdragsgilla vid beräkningen av statlig och kommunal inkomstskatt kommer basen för ökningen av de senare skatterna att uppgå till 90 (100-10) och ökningen av dessa skatter blir 45 $[(0,3+0,2)*90]$. Tillammans med ökningen av egenavgifter ger detta en ny marginalskatt på 55 procent $[(10+45)/100]$. Detta brukar ibland kallas den ”synliga” marginalskatten.

Slutligen ska skattekil, det mest utvidgade marginalskattebegreppet, beräknas. Löneökningen på 100 leder i detta fall till en ökning av arbetsgivarens lönekostnad med 130, eftersom arbetsgivaravgifter utgår på löneökningen. Dessa 130 utgör basen för beräkningen av skattekil. Skatteökningen ges av ökade arbetsgivaravgifter på 30, ökad allmän egenavgift på 10 och ökade inkomstskatter på 45. Därtill kommer en konsumtionsskatteeffekt som baseras på ökningen av individens disponi-

⁴ I detta starkt stilerade exempel bortses från den skattereduktion som ges för allmän pensionsavgift med 100 % av avgiften (från 2006) och avdragsrätten som förknippas med denna begränsning.

bla inkomst. Denna ökning uppgår till 45 (100-10-45), vilket med en konsumtions-skattesats på 20 procent ger en ökad konsumtions-skatt på 9 ($0,2 \cdot 45$). Den totala skatteökningen blir då 94 ($30+10+45+9$). Om detta relateras till ökningen av lönekostnaden på 130 erhålls en skattekil på 72,31 procent ($94/130$). Om konsumtions-skatteeffekten skulle exkluderas erhålls en skattekil på 65,38 procent ($85/130$).

Räkneexemplen illustrerar att det finns stora skillnader mellan olika marginalskattegrepp.

1.4.6 Punktskatter på näringslivets faktoranvändning

Mervärdesskatten och punktskatter på privat konsumtion kan alltså uppfattas som skatter på arbete. Frågan är då vad som gäller för de punktskatter som utgår på näringslivets faktoranvändning, exempelvis den koldioxidskatt som utgår på näringslivets energianvändning. Detta är i hög grad en empirisk fråga och klassificeringen är ingalunda självklar. Den empiriska frågan gäller i vilken utsträckning skatter på energi kommer att vältras över på andra skattebaser. När dessa punktskatter i tabellen redovisas som (implicita) skatter på arbete har följande synsätt tillämpats.

Övervältring på produktionsfaktorn arbete

En första fråga gäller om producenten kan övervältra en skattehöjning ”bakåt” på producenter i tidigare led. I den utsträckning priserna på exempelvis energi är internationellt givna, dvs. ej påverkas av den svenska efterfrågan, något som gäller för exempelvis oljeprodukter, är en sådan övervältring inte möjlig. Därmed reduceras frågan om övervältring till att gälla bördans fördelning mellan de primära produktionsfaktorerna arbete och kapital. Denna fördelning beror på vilken av dessa faktorer som kännetecknas av den högsta utbudselasticiteten. Detta handlar om den relativa känsligheten i utbudet av arbete och kapital vid förändringar i löner och kapitalavkastning.

I en öppen ekonomi som den svenska, där kapitalmarknaden i allt större utsträckning blir integrerad med de internationella kapitalmarknaderna och där produktpriserna, i alla händelser på den konkurrensutsatta sektorns produkter, är givna på de internationella marknaderna, kommer avkastningen efter skatt på realkapital i allt

väsentligt att vara internationellt bestämd. Detta gäller på lång sikt. På kort och på medellång sikt kan avkastningen sjunka som ett resultat av höjda insatsfaktorpriser. Denna sänkta avkastning tenderar dock att dämpa investeringsaktiviteten vilket på lång sikt resulterar i ett lägre kapitalbestånd (per sysselsatt). Detta tenderar att återställa kapitalavkastningen efter skatt till den internationellt givna nivån och att reducera reallönerna. På detta sätt sker på lång sikt en övervältring på produktionsfaktorn arbete.

För det fall företagen har möjlighet/väljer att vältra över skatten på produktpriserna kommer detta att vid rörliga växelkurser ge en nedskrivning av den svenska kronan. Detta tenderar att höja den inhemska prisnivån och därmed urholka realvärdet av den privata konsumtionen. Till den del transfereringar till hushållen inte är fullständigt prisindexerade kommer bördan av faktorskatten att fördelas mellan löntagare och transfereringsmottagare (framför allt pensionärerna). Eftersom transfereringar kan uppfattas som uppskjuten arbetsinkomst gäller även i detta fall att faktorskatten blir en (implicit) skatt på arbete.

Med ovanstående synsätt kan man följaktligen uppfatta skatter på näringslivets faktoranvändning som en indirekt skatt på arbete på samma sätt som gäller för arbetsgivaravgifterna. För att markera att klassificeringen inte är självklar, särskilt på kort och medellång sikt, har dock dessa skatter särredovisats i tabellen.

Särskilda skatter på energiproduktion

Ovanstående gäller för indirekta skatter på näringslivets faktoranvändning. Bland punktskatterna finns förutom de speciella konsumtionsskatterna och faktorskatterna ett antal övriga skatter som utgår på produktionen och där situationen är något annorlunda. Det handlar här om energiproduktionen, där det finns en särskild skatt på kärnkraftsel och en fastighetsskatt på vattenkraftverk. Till den del förhållandena på energimarknaderna är sådana att dessa skatter kan vältras över på energipriset gäller samma synsätt som för faktorskatterna och dessa skatter blir därmed skatter på arbete. Om de däremot fungerar som en skatt på ”övervinster” i viss energiproduktion ska skatterna i stället klassificeras som en skatt på kapital.

1.4.7 Direkta skatter på kapital

Till de direkta skatterna på kapital hänförs den (statliga) inkomstskatten på fysiska personers kapitalinkomster i form av räntor, utdelningar och realisationsvinster. Av tabell 1.1 framgår att denna skatt under det aktuella året gav ett överskott. Detta förklaras av att skatten på de positiva kapitalinkomsterna (inkomsträntor, utdelningar och reavinster) överstiger de skattereduktioner som medges för utgiftsräntor och realisationsförluster.⁵

Till denna grupp hör också förmögenhetsskatten, som i allt väsentligt betalas av fysiska personer, och skatterna på arv och gåvor.

Slutligen har fastighetsskatten, till den del den utgår på privatbostäder, hänförs till de direkta skatterna på kapital.

1.4.8 Indirekta skatter på kapital

Till denna grupp av skatter hör inkomstskatten för juridiska personer, eller i dagligt tal bolagsskatten. Denna klassificeras som en indirekt skatt på kapital då den till skillnad från skatten på personliga kapitalinkomster i princip kan övervältras på andra grupper i samhället. I en öppen ekonomi som den svenska, där företagen möter ett på de internationella kapitalmarknaderna bestämt avkastningskrav, tenderar exempelvis förändringar i bolagsskatteuttaget att på lång sikt via förändrade investeringar påverka reallönenivån i ekonomin (jfr resonemanget ovan om faktorskatter). Ovanstående illustrerar att bolagsskatten, om man anlägger ett långsiktigt tidsperspektiv, också skulle kunna uppfattas som en implicit skatt på arbete.

Den del av fastighetsskatten som betalas av juridiska personer räknas också till de indirekta skatterna på kapital då skatten kan övervältras på andra grupper (bl.a. hyresgäster).

Till gruppen indirekta skatter på kapital har slutligen förts den särskilda avkastningsskatt som utgår på visst pensionskapital (se avsnitt 5.8.3). Bördan av denna skatt faller på pensionsspararna även om försäkringsbolagen och pensionssparinstituten är skattskyldiga.

1.4.9 Skatt på sparande och skatt på investeringar

I anslutning till resonemanget om direkta och indirekta skatter på kapital kan en central distinktion göras. De direkta skatterna på kapital kan uppfattas som en skatt på svenskars sparande. De indirekta skatterna på kapital (med undantag för avkastningsskatten på pensionssparande), däremot, kan uppfattas som en skatt på investeringar i Sverige. Alternativt talar man ibland om skatter på sparande som skatt på ägt kapital medan skatterna på investeringar ses som skatt på i Sverige använt kapital.

Beroendet av de internationella kapitalmarknaderna

Att man kan tala om skatter på sparande och skatter på investeringar har att göra med den svenska ekonomins öppenhet, särskilt beroendet av de internationella kapitalmarknaderna. Det senare beroendet innebär att den identitet mellan sparande och investeringar som måste gälla för en sluten ekonomi bryts genom att svenskars sparande kan finansiera (real)investeringar i utlandet och genom att (real)investeringar i Sverige kan finansieras genom utlänningars sparande.

Den svenska ekonomins öppenhet medför att förändringar i exempelvis beskattningen av personliga kapitalinkomster i första hand får antas påverka svenskars sparande men inte nödvändigtvis investeringarna i Sverige. På motsvarande sätt medför förändringar i exempelvis bolagsskatten i första hand att investeringarna påverkas medan effekterna på svenskars sparande är mer oklar.

Distinktionen tydlig på lång sikt

I vilket utsträckning ovanstående distinktion gäller är en empirisk fråga. För mindre företag kan hävdas att dessa för sin kapitalförsörjning på olika sätt är avgränsade från de internationella kapitalmarknaderna. Då kan förändringar i den personliga kapitalbeskattningen påverka investeringarna i dessa företag och på motsvarande sätt kan förändringar i företagsskattereglerna påverka ägarnas och långivarnas sparande.

⁵ Detta innebär att en sänkning eller ett borttagande av den personliga kapitalinkomstskatten skulle ge en förhållandevis begränsad försvagning av de offentliga finanserna. Detta gäller emellertid vid en rent statisk beräkning; ett lägre skatteuttag på kapitalinkomster skulle öka avståndet till beskattningen av arbetsinkomster och därmed ge incitament till skattebetingad omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster (se särskilt situationen för fåpersonersägda aktiebolag). Detta illustrerar den spänning som finns mellan olika önskemål dels att motverka rörligheten hos den mer eller mindre lättflyktiga kapitalskattebasen i den öppna ekonomin, dels att av interna skattepolitiska skäl upprätthålla ett likformigt skatteuttag och varaktig finansiering av offentliga utgifter. Till detta kommer de fördelningspolitiska önskemålen.

På lång sikt, och som en följd av en allt större internationell integration, torde dock distinktionen mellan de direkta och indirekta skatterna på kapital att bli allt mer tydlig vad avser deras olikartade verkningar på sparande och investeringar i Sverige.

1.5 Skatter i ett historiskt perspektiv

I detta avsnitt beskrivs översiktligt de svenska skatternas utveckling under det senaste kvartsseket. Beskrivningen anknyter till den övergripande statistiska redovisningen i kapitel 2 men också till de ekonomiska begrepp som introducerats tidigare i detta kapitel. Utvecklingen i ett längre tidsperspektiv redovisas i kapitel 14.

1.5.1 Från sam- till särbeskattning

Fram till i början av 1970-talet tillämpades sambeskattnings av giftas inkomster, vilket innebar att makars inkomster lades samman vid beskattningen. Detta innebar att skatteförmågan knöts till hushållet, inte till de enskilda individerna i hushållet. I kombination med en progressiv beskattning medförde sambeskattnings att margineffekterna på extra arbetsinsatser kom att bli förhållandevis höga. Sett i ljuset av den parallella utvecklingen med en ökad förvärvsfrekvens bland kvinnor sågs detta som ett problem, bl.a. ur jämställdhetssynpunkt. Mot denna bakgrund infördes särbeskattnings fr.o.m. inkomståret 1971.

Övergången till särbeskattnings innebar emellertid inte att alla inslag av sambeskattnings försvann från skattesystemet. Sålunda finns ännu i dag kvar sambeskattnings av sammanboendes förmögenhet.

Skattefrihet för kapitalinkomster försvann vid skattereformen

Genom den införda beskattningen kom de grundavdrag som tillämpas vid beskattningen att ges till alla medlemmar i ett hushåll, inklusive barnen. Då förvärvsinkomster och kapitalinkomster (enligt den terminologi som gäller efter 1990-91 års skattereform) beskattades enligt en och samma skatteskala medförde detta att ett utrymme skapades för skattebetingade förmögenhetsöverföringar från föräldrar till barn. I kombination med de extra avdrag för kapitalinkomster som tillämpades gav detta en betydande skattefrihet för kapitalinkomster. Först i och med 1990-91 års skattereform och införandet av en separat

kapitalbeskattnings utan grundavdrag upphörde denna skattefrihet.

1.5.2 Från direkt till indirekt beskattning

Under det senaste kvartsseket har en ökande andel av de offentliga utgifterna kommit att finansieras genom indirekta skatter. Detta har skett trots att exempelvis kommunalskatteuttaget ökat genom en höjning av den genomsnittliga utdebiteringen från 21,00 kronor år 1970 till 31,60 kronor år 2005 (exklusive kyrkoavgift och begravningsavgift). Andelsförskjutningen från direkta till indirekta skatter blir än mer markerad om man beaktar att olika socialförsäkringsersättningar, sjukpenning m.m. gjordes skattepliktiga under 1970-talet. Denna "bruttoficering" av transfereringarna har tenderat att upprätthålla andelen inkomster från de direkta skatterna.

Uttaget av socialavgifter har ökat

Den ökande andelen indirekta skatter reflekterar i huvudsak två förhållanden. För det första har uttaget av socialavgifter ökat, bl.a. för att finansiera pensionssystemet och övergången från en netto- till en bruttoprincip i sjukförsäkringen. Det ökade uttaget av socialavgifter reflekterar också olika försök under 1970-talet att genom skatteomläggningar underlätta avtalsrörelserna. De tre s.k. Hagauppställningarna i mitten av 1970-talet innebar att sänkningar av inkomstskatten finansierades genom ökade arbetsgivaravgifter. Under 1990-talet har dock uttaget av arbetsgivaravgifter sjunkit, bl.a. som en följd av förändrad finansiering av pensionssystemet (med introduktion av allmän pensionsavgift).

För det andra har som ett led i finansieringen av offentliga sektorns utbyggnad skattesatsen i mervärdesskatten, som 1969 avlöste den sedan 1958 existerande omsättningsskatten, successivt höjts under perioden. I och med 1990-91 års skattereform breddades också basen för mervärdesskatten.

Punktskatter har fått större betydelse

Olika punktskatter har också bidragit i ökad omfattning till finansieringen av offentliga utgifter. Sedan lång tid har gällt att särskilt skatterna på alkohol- och tobak av hälsopolitiska motiv höjts i takt med inflationen.

Sedan 1993 tillämpas för dessa skatter, liksom för flertalet övriga punktskatter, en

automatisk indexering av skattesatserna. Tillsammans med den ökade betydelsen för mervärdesskatten har indexeringen inneburit att den reala karaktären på det svenska skattesystemet förstärkts. Skatterna på energi har också höjts och inslaget av miljöstyrning har också ökat, bl.a. genom införande av koldioxidskatt år 1991. Under 1990-talet har denna tendens förstärkts och har och kommer att förstärkas ytterligare genom en fortsatt s.k. grön skatteväxling.

1.5.3 Successiv breddning av skattebaserna under 1980-talet

Under 1970-talet uppmärksammades problemen med smala skattebaser i kombination med höga skattesatser. Smala skattebaser innebar bl.a. en oenhetlighet i beskattningen av olika inkomster som möjliggjorde skatteanpassningar av olika slag.

En tidig reaktion på detta problem var diskussionen i slutet av 1970-talet och i början av 1980-talet kring möjligheten att införa olika bruttoskatter, bl.a. den s.k. promsen. Några nya skatteformer genomfördes dock inte utan i stället gjordes förändringar i existerande system.

Ett första steg togs genom 1981 års skatteuppgörelse ("den underbara natten"). Denna innebar att den tidigare obegränsade rätten till ränteavdrag successivt begränsades under inkomståren 1983-85. Därigenom kom det skattemässiga värdet av ränteavdrag i princip att maximeras till 50 procent år 1985. För personer vars intäkter av kapital översteg utgifterna för kapital kvarstod dock rätten till fullt skattemässigt avdrag mot den aktuella marginals-katten.

Det stora steget mot basbreddningar togs dock genom 1990-91 års skattereform med betydande basbreddningar vid beskattningen av såväl förvärvs- som kapitalinkomster (se nedan).

1.5.4 Utgiftsskatt och real beskattning

Med undantag för utvecklingen efter 1991 har inflationen under det senaste kvartsseket varit hög i den svenska ekonomin. Detta och önskemål att skapa ett skattesystem som verkar stimulerande på sparandet gjorde att olika modeller för utgiftsskatt och real beskattning utreddes i flera omgångar under 1980-talet. Ingen av modellerna förverkligades dock, bl.a. med hänvisning till internationella komplikationer. Från år 1984 fram till och med

år 1990 innehöll dock beskattningen av juridiska personer ett reallt inslag genom den s.k. vinstdelningsskatten som var en väsentlig finansiering vid uppbyggnaden av löntagarfonder.

1.5.5 1990-91 års skattereform

1990-91 års skattereform, som i allt väsentligt genomfördes i två steg under inkomståren 1990 och 1991, innebar en genomgripande förändring av stora delar av det svenska skattesystemet. Samtidigt innebar den en vidareutveckling av de tendenser som gällt sedan tidigare med ökat inslag av särbeskattning, en ökad vikt för indirekta skatter och genom betoningen av olika basbreddningar.

Syftet var ökad effektivitet och rättvisa

Genom reformen sänktes också de formella skattesatserna i syfte att åstadkomma en samhällsekonomiskt effektivare beskattning på olika områden. Likformighet i beskattningen av olika slag av inkomster var en ledstjärna men denna betoning av horisontell rättvisa förenades med önskemål att åstadkomma ett fördelningsmässigt acceptabelt utfall även mätt som effekterna på den vertikala inkomstfördelningen. Olika basbreddningar i syfte att förstärka den horisontella rättvisan kan också bidra, och bidrog också, till att förbättra den vertikala rättvisan.

Styrande inslag bort

Det tidigare skattesystemet med dess smala skattebaser var också ett uttryck för olika ambitioner att påverka ekonomin i stabiliseringspolitiskt avseende. Särskilt gällde detta företagsbeskattningen där det bl.a. fanns en möjlighet för företagen att avsätta till s.k. investeringsfonder och där fondanvändningen styrdes av offentliga beslut. För att finansiera skattebortfallet genom sänkta skattesatser togs dessa möjligheter bort. Men elimineringen av de styrande inslagen i skattesystemet motiverades också med hänvisning till tidigare erfarenheter. Dessa indikerade att det var problematiskt att styra med tillfredsställande effektivitet, bl.a. beroende på att det tar tid innan olika åtgärder får effekt.

Nominell princip

1990-91 års skattereform innebar också en renodling av en nominell princip vid beskattningen. Särskilt markerat var detta

vid reformeringen av kapitalbeskattningen med införandet av separat, proportionell beskattning med 30 procent av nominellt definierade kapitalinkomster. Genom basbreddningar i kapitalbeskattningen försvann tidigare inslag av skattefrihet (olika avdrag). Dessutom eliminerades tidigare reala inslag i beskattningen av reavinsten vid försäljningen av egna hem. Genom införande av avkastningsskatt på visst pensionskapital togs också ett tidigare betydelsefullt inslag av utgiftsskatt bort.

1.5.6 Utvecklingen efter skattereformen

1990-91 års skattereform utvärderades av en särskild kommitté, KUSK⁶. Kommittén konstaterade att de grundläggande reformprinciperna i huvudsak behållits, även om vissa avsteg gjorts.

Ökat skatteuttag på arbete

Utvecklingen efter skattereformen har bl.a. inneburit tendenser till ett ökat skatteuttag på arbete, genom introduktion av allmänna egenavgifter men också genom förändringar i skatteskalen (ofullständig uppindexering av grundavdrag och skiktgränser och införande av ett extra skalsteg vid uttag av statlig inkomstskatt). Med början år 2000 har dock en inkomstskattereform påbörjats där individerna kompenseras för den allmänna pensionsavgiften genom en skattereduktion

och där den nedre skiktgränsen för uttag av statlig inkomstskatt justeras upp så att andelen av personer med förvärvsinkomster som betalar statlig skatt sjunker. Frågor om tjänstesektorns beskattning har också diskuterats under senare år.

I skattereformen åsyftades bl.a. att skapa ett skattesystem anpassat till omvärldens krav. Hänsynstaganden till internationella krav kommer att vara ett bestående inslag i den framtida skattepolitiken. Det handlar bl.a. om möjligheten att uthålligt finansiera offentliga utgifter i en miljö där flera skattebaser är rörliga över gränserna. Detta ger bl.a. nya villkor för beskattningen av kapitalinkomster men även av beskattningen av vissa varor och tjänster. Begrepp som skattekonkurrens och skatteharmonisering blir allt viktigare både som ett resultat av den allmänna internationaliseringen och av Sveriges medlemskap i EU. Medlemskapet i EU kommer också att få en ökad betydelse för framtida svenska skatteregler genom utvecklingen på det EG-rättsliga området.

Ett annat tema i den framtida skattepolitiken gäller möjligheten och önskvärheten av en grön skatteväxling. Denna handlar om att ge ökad vikt åt skatter på miljöskadliga aktiviteter samtidigt som skatterna på arbete sänks. I ett EU-perspektiv är denna fråga kopplad till möjligheten att använda skattepolitiken som ett instrument i sysselsättningspolitiken och i bekämpandet av arbetslösheten.

1.2 Tabell

Specifikation av skatterna i 1.1 Tabell med klassificering enligt inkomstitlarna i statsbudgeten samt enligt OECD, mnkr och andelar av BNP 2003

Breakdown of the taxes in Table 1.1 with reference to the revenue headings in the Swedish budget and OECD, 2003, MSEK and share of GDP

	Belopp, mnkr	Procent av BNP	Inkomsttitel stats- budgeten	OECD
	Amount, MSEK	Percent of GDP	Revenue headings Swedish budget	OECD
Skatter på arbete (Taxes on labour)				
Hushåll (Households)				
Statlig inkomstskatt (Central government income tax)	32 481	1,3%	1111	1110
Kommunal inkomstskatt (Local income tax)	403 077	16,5%	1111	1110
Allmänna egenavgifter (Social security contributions, employees)	70 296	2,9%	1262	2100
Skattereduktioner (Tax reductions)	-56 615	-2,3%	1111	1110
Andel skatter på arbete, hushåll (Share taxes on labour, households)	449 239	18,4%		
Företag (Companies)				
Arbetsgivaravgifter (Social security contributions, employers)				
Efterlevandepensionsavgift (Basic retirement pension)	16 544		1212	2200

⁶ SOU 1995:104

Sjukförsäkringsavgift (<i>Health</i>)	107 558		1221	2200
Arbetsmarknadsavgift (<i>Labour market</i>)	30 649		1254	2200
Arbetseskadeavgift (<i>Occupational injury</i>)	6 589		1253	2200
Ålderspensionsavgift (<i>Supplementary pension</i>)	99 357		1251	2200
Föräldraförsäkringsavgift (<i>Parental insurance</i>)	21 410		1222	2200
Allmän löneavgift (<i>Wage tax</i>)	31 618		1281	2200
Ej fördelade skatter (<i>Taxes not allocated</i>)	2 616		Periodiseringar	2410
Nedsättningar sjöfart (<i>Shipping support</i>)	-1 537		1714	2410
Summa (Total)	314 804	12,9%		

Egenföretagaravgifter (*Social security contributions, self-employed*)

Efterlevandepensionsavgift (<i>Survivor's pension</i>)	511		1212	2300
Sjukförsäkringsavgift (<i>Health</i>)	3 177		1221	2300
Arbetseskadeavgift (<i>Occupational injury</i>)	205		1253	2300
Ålderspensionsavgift (<i>Supplementary pension</i>)	3 094		1251	2300
Föräldraförsäkringsavgift (<i>Parental insurance</i>)	662		1252	2300
Arbetsmarknadsavgift (<i>Labour market</i>)	349		1254	2300
Allmän löneavgift	979		1281	3000
Generell nedsättning (<i>General support</i>)	-1 148		1111	2300
Regional nedsättning (<i>Regional support</i>)	-72		1111	2300
Summa (Total)	7 756	0,3%		

Särskild löneskatt

(<i>Tax on special parts of earned income and pension costs</i>)	27 162	1,1%	1291	3000
--------------------------------------------------------------------	--------	------	------	------

Mervärdesskatt (<i>VAT</i>)	226 626	9,3%	1411	5111
-------------------------------	---------	------	------	------

Punktskatter på privat konsumtion (*Excise duties, private consumption*)

Energiskatt, ej bensin (<i>Energy tax, petrol excl.</i>)	2 194		1428	5121
Skatt på elektricitet (<i>Electricity</i>)	7 043		1428	5121
Bensinskatt (<i>Petrol</i>)	12 700		1428	5121
Koldioxidskatt (<i>Carbon dioxide, petrol excl.</i>)	4 275		1428	5121
Koldioxidskatt bensin (<i>Carbon dioxide, petrol</i>)	7 652		1428	5121
Försäljningskatt motorfordon (<i>Sales tax, motor vehicles</i>)	0		1423	5121
Fordonsskatt (<i>Registration tax, motor vehicles</i>)	4 612		1461	5121
Tobaksskatt (<i>Tobacco</i>)	8 282		1424	5121
Skatt på alkohol (<i>Alcohol</i>)	10 909		1425/1442	5121
Reklamskatt (<i>Advertisement</i>)	702		1452	5126
Spelskatt (<i>Gambling</i>)	33		1454/2153	5126
Lotterivinstskatt (<i>Lottery prize</i>)	1 190		1144	1120
Ej fördelade skatter (<i>Taxes not allocated</i>)				5126
Summa (Total)	59 592	2,4%		

Punktskatter näringslivets faktoranvändning (*Excise duties, companies*)

Energiskatt, ej bensin (<i>Energy tax, petrol excl.</i>)	2 682		1428	5121
Skatt på elektricitet (<i>Electricity</i>)	8 609		1428	5121
Bensinskatt (<i>Petrol</i>)	3 175		1428	5121
Koldioxidskatt, ej bensin (<i>Carbon dioxide, petrol excl.</i>)	9 974		1428	5121
Koldioxidskatt bensin (<i>Carbon dioxide, petrol</i>)	1 913		1428	5121
Försäljningskatt motorfordon (<i>Sales tax, motor vehicles</i>)	0		1423	5121
Fordonsskatt (<i>Registration tax, motor vehicles</i>)	3 074		1461	5212
Vägavgifter (<i>Roads</i>)	641		2533	5113

Naturgrusskatt m.m. (<i>Gravel etc.</i>)	275		1481	5128
Skatt på kärnkraftsel (<i>Nuclear power tax</i>)	1 829		1431	5121
Avfallsskatt (<i>Waste tax</i>)	892		1436	5121
Svavelskatt, råttallolja (<i>Sulphur tax</i>)	145		1428	5121
Miljöskatt handelsgödsel, bekämpningsmedel (<i>Fertilizes and biocides</i>)	407		1437	5113
Systembolaget AB:s överskott (<i>Alcohol Monopoly Retailing</i>)	80		1442	5122
Inlev. överskott från Svenska spel (<i>Gaming Monopoly Retailing</i>)	3 677		2153	5122
Konc.avg. på televisionens område (<i>Television concession Fees</i>)	411		2519	5128
Granskningsnämnden (<i>Broadcast Commission Fees</i>)	6		2521	5128
Lotteriavgifter (<i>Lottery Fees</i>)	31		2536	5128
Miljöskyddsavgift (<i>Environmental Protection Fees</i>)	110		1437	5128
Avgifter för Kemikalieinspektionen (<i>Chemicals Inspectorate Fees</i>)	62		2543	5128
Lokalradioavgifter (<i>Local Radio Fees</i>)	119		2546	5128
Skatt på import (<i>Tax on imports</i>)	3 478		1471-1473	5128
Avgifter för telekommunikation (<i>Tele Communication Fees</i>)	50		2554	5128
Insättningsgarantiavgift (<i>Fees, Deposit Guarantee Board</i>)	450		Utanför statsbudgeten	5126
Kärnbränslefonden (<i>Nuclear Fund</i>)	459		Utanför statsbudgeten	5126
Nox-avgifter m.m. (<i>Nox</i>)	949		Utanför statsbudgeten	5126
Summa (Total)	43 497	1,8%		
Andel skatter på arbete, företag (Share taxes on labour, companies)	679 437	27,9%		
Skatter på kapital (Taxes on capital)				
Hushåll (Households)				
Statlig inkomstskatt (<i>Central government income tax</i>)	6 794	0,3%	1111	1110
Fastighetsskatt (<i>Real estate tax</i>)	13 589	0,6%	1312	4110
Förmögenhetsskatt (Wealth tax)				
Förmögenhetsskatt m.m. (<i>Net wealth tax etc.</i>)	4 767		1321	4210
Arvsskatt (<i>Inheritance</i>)	2 175		1331	4310
Gåvoskatt (<i>Gifts</i>)	315		1332	4320
Kupongskatt (<i>Coupon</i>)	1 865		1141	1110
Summa (Total)	9 121	0,4%		
Andel skatter kapital, hushåll (Share of taxes on capital, households)	29 504	1,2%		
Företag (Companies)				
Bolagsskatt (Tax on profits)				
Statlig inkomstskatt (<i>Central government income tax</i>)	49 662		1121	1210
Tjänstegrupppliv (<i>Tax on life groupinsurances</i>)	1 271		1144	4400
Förmögenhetsskatt (<i>Net wealth tax</i>)	130		1322	4220
Summa (Total)	51 063	2,1%		
Fastighetsskatt (<i>Real estate tax</i>)	10 375	0,4%	1312	4120
Avkastningsskatt pensionsmedel (<i>Tax on pension funds</i>)	12 652	0,5%	1121	1210
Andel skatter kapital, företag (Share of taxes on capital, companies)	74 090	3,0%		
Ej fördelade skatter (Taxes not allocated)				
Stämpelskatt (<i>Stamp duty</i>)	5 953		1341	4400
Skattetillägg och förseningsavgifter (<i>Charges for delay etc.</i>)	1 005		2711	6200
Restförda skatter, hushåll (<i>Tax arrears, households</i>)	-1 881		1621	1110
Restförda skatter, företag (<i>Tax arrears, companies</i>)	-4 056		1622-1625	1210
Summa ej fördelade skatter (Total taxes not allocated)	1 021	0,0%		
Summa skatter, andel av BNP (Total taxes, percent of GDP)	1 233 291	50,6%		



Lästips:

Som en allmän introduktion av lärobokskaraktär till skatteekonomiska frågeställningar finns
– *Hansson, Ingemar, och Norrman, Erik, Skatter, teori och praktik, SNS, 1996*

En behandling av de centrala skatteekonomiska frågeställningarna tillämpade på en faktisk reform, 1990-91 års skattereform, finns i
– *Agell, J, Englund, P och Södersten, J, Svensk skattepolitik i teori och praktik; 1991 års skattereform, Bilaga 1 till SOU 1995:104 som bl.a. sammanfattar de olika expertstudier som gjorts i utvärderingen av 1991 års skattereform.*

En annan, engelskspråkig, introduktion av lärobokskaraktär ges i
– *Rosen, Harvey, S, Public Finance, Irwin/McGraw-Hill, 1998*

En mer tekniskt avancerad framställning, ges i
– *Myles, G.D, Public Economics, Cambridge University Press, 1995*

Som en likaledes tekniskt avancerad framställning av handboksakaraktär för fackekonomier gäller
– *Auerbach, A.J och Feldstein, M, Handbook of Public Economics, Volume I (1986), volume II (1987), volume III (2002) och volume IV (2002), North-Holland*

För en diskussion av skattepolitikens förutsättningar i små, öppna ekonomier, finns artikelsamlingen
– *Andersen, T.M, Moene K.O och Sörensen, P.B, Tax Policy in Small Open Economies, Blackwell, 1994*

Det offentliga utredningsväsendet har under de senaste årtiondena producerat ett stort antal betänkanden kring olika skattefrågor. Nedan anges betänkanden där frågeställningar av ett mer principiellt och övergripande slag behandlas. För en redovisning av faktiska förslag till riksdagen hänvisas till olika skattepropositioner som finns förtecknade i riksdagstrycket för respektive år.

Frågor kring utgiftsskatt behandlas i
– *Progressiv utgiftsskatt – ett alternativ? Rapport av 1972 års skatteutredning, SOU 1976:62*
– *Utgiftsskatt – teknik och effekter, betänkande av utgiftsskattekommittén, SOU 1986:40*

Frågor kring real och nominell beskattning behandlas i
– *Real beskattning, betänkande av realbeskattningsutredningen, SOU 1982:1-3*
– *Inflationskorrigerad inkomstbeskattning, betänkande av utredningen om inflationskorrigerad inkomstbeskattning, SOU 1989:36*

Företagsskattefrågor behandlas i
– *Beskattning av företag, slutbetänkande av företagsskatteberedningen, SOU 1977:86-87*

Frågor om bruttoskatter behandlas i
– *Bruttoskatter, preliminär redovisning från bruttoskattekommittén, Ds B 1979:3*
– *Allmän produktionsfaktorskatt, betänkande av bruttoskattekommittén, Ds B 1981:15*

Som ett underlag för 1990-91 års skattereform finns följande betänkanden från tre olika utredningar, nämligen
– *Reformerad inkomstbeskattning, betänkande av utredningen om reformerad inkomstbeskattning, SOU 1989:33, del I-IV*
– *Reformerad företagsbeskattning, betänkande av utredningen om reformerad företagsbeskattning, SOU 1989:34, del I-II*
– *Reformerad mervärdesskatt, betänkande av kommittén för indirekta skatter, SOU 1989:35, del I-II*

Den officiella utvärderingen av 1990-91 års skattereform finns i
– *Skattereformen 1990-1991 – en utvärdering, kommittén för utvärdering av skattereformen, SOU 1995:104*

Regeringens värdering av skattereformen finns i
– *1990-91 års skattereform – en värdering, bilaga 6 till budgetpropositionen för år 1998 (prop. 1997/98:1)*

Frågor om tjänstesektorns beskattning behandlas i
– *Uppskattad sysselsättning – om skatternas betydelse för den privata tjänstesektorn, betänkande av Tjänsteutredningen, SOU 1994:93*
– *Skatter, tjänster och sysselsättning, betänkande av Tjänstebeskattningsutredningen, SOU 1997:17*

Frågor om skatteväxling behandlas i
– *Skatter, miljö och sysselsättning, slutbetänkande och underlagsrapporter från Skatteväxlingskommittén, SOU 1997:11*

Internationaliseringens betydelse för den framtida svenska skattestrukturen behandlas i
– *Våra skatter? Betänkande från Skattebasutredningen, SOU 2002:47, 2002 och i två bilagevolym med expertrapporter, volym A och volym B, 2002. Frågorna behandlas också av akademiska ekonomer i ett särskilt temanummer av Swedish Economic Policy Review, Vol. 9, Number 1, Spring 2002.*

Frågor om näringslivets energibeskattnings behandlas i
– *Svåra skatter! Betänkande från Skattenedsättningskommittén, SOU 2003:38*

Frågor om beskattningen av fåmansägda aktieföretag ("3:12-bolag") behandlas i
– *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet (Per-Olof Edin, Ingemar Hansson, Sven-Olof Lodin), rapport till Finansdepartementet, januari 2005.*