

Ett skattesystem för Sverige i en global värld

Åsa Hansson

Ett skattesystem för Sverige
i en global värld

Ett skattesystem
för Sverige
i en global värld

Åsa Hansson

SNS Förlag
Box 5629, 114 86 Stockholm
Telefon: 08-507 025 00
info@sns.se www.sns.se

SNS – Studieförbundet Näringsliv och Samhälle – är en oberoende ideell förening som genom forskning, möten och utbildning bidrar till att ledande beslutsfattare i näringsliv, politik och offentlig förvaltning kan fatta välgrundade beslut baserade på vetenskap och saklig analys. 280 ledande företag, myndigheter och organisationer är medlemmar i SNS.

*Ett skattesystem för Sverige
i en global värld*

Åsa Hansson

© 2022 Författaren och SNS Förlag
Tryck: Books on Demand, Tyskland
ISBN 978-91-88637-79-6

INNEHÅLL

Förord	7
Sammanfattning	9
INLEDNING	15
I DET SVENSKA SKATTESYSTEMET	18
2 HUR KAN DET SVENSKA SKATTESYSTEMET BLI MER EFFEKTIVT OCH MÖTA SÅVÄL INHEMSKA SOM INTERNATIONELLA UTMANINGAR?	28
3 REFORMFÖRSLAG FÖR ETT BÄTTRE SKATTESYSTEM	62
4 HUR KAN DE FÖRESLAGNA REFORMERNA GENOMFÖRAS?	87
5 SLUTSATSER	91
Referenser	95
Bilaga 1. Effekter av olika skatteförslag	100
Bilaga 2. Fyra förslag till en reformerad inkomstbeskattning	117
Bilaga 3. Några EU-rättsliga aspekter på förslagen för ett skattesystem för Sverige i en global värld	132

Förord

MED DEN HÄR RAPPORTEN avslutas SNS forskningsprojekt »Skatter i en globaliserad värld«. Projektet startades 2019 och har resulterat i 14 rapporter inklusive denna. I rapporten sammanfattar Åsa Hansson, docent i nationalekonomi vid Ekonomihögskolan vid Lunds universitet, de tidigare rapporternas analyser och förslag till skattereformer. Det har skett i samarbete med författarna till dessa rapporter. Åsa Hansson inkluderar även andra forskningsresultat i sin analys och drar utifrån det samlade underlaget upp riktlinjer för förslag till reformer av skattesystemet. Dessa reformers effekter på offentliga finanser, inkomstfördelning, sysselsättning och BNP har, på uppdrag av SNS, beräknats av Ekonomistyrningsverket i simuleringsmodellen FASIT.

SNS har dessutom bett Cécile Brokelind, professor vid Institutionen för handelsrätt vid Lunds universitet, att i en bilaga analysera förslagen i Åsa Hanssons och övriga projektförfattares rapporter utifrån gällande EU-rätt.

Det är SNS förhoppning att rapporten ska bidra till ökad kunskap och diskussion om det svenska skattesystemets funktionssätt.

För analys, slutsatser och förslag svarar rapportförfattaren. SNS som organisation tar inte ställning till dessa. SNS initierar och presenterar forskningsbaserade analyser av centrala samhällsfrågor.

Forskningsprojektet har följts av en referensgrupp med representanter för ett tjugotal företag, myndigheter och organisationer. Från referensgruppen har också finansiering till projektet erhållits. Referensgruppen ansvarar dock inte på något sätt för rapportens innehåll och tar inte heller ställning till dess analys, slutsatser och förslag. SNS framför ett tack till referensgruppen, som har bestått av AstraZeneca, Atlas Copco, Bostadsrätterna, Ekonomistyrningsverket, EQT, FAR, Investor, Konjunkturinstitutet, Landsorganisationen i Sverige,

Lantbrukarnas Riksförbund, Mellby Gård, Riksförbundet M Sverige, Skatterättsnämnden, Skatteverket, Spotify, Stora Enso, Swedish Private Equity & Venture Capital Association, Svenskt Näringsliv, Sveriges akademikers centralorganisation, Teknikföretagen, Tjänstemännens centralorganisation, Uniper och Vattenfall. Katarina Nordblom, professor i nationalekonomi vid Göteborgs universitet, ingår i referensgruppen som representant för SNS vetenskapliga råd.

Lars Calmfors, professor emeritus i nationalekonomi vid Institutet för internationell ekonomi vid Stockholms universitet, har vid ett akademiskt seminarium granskat en tidigare version av rapporten.

Flera andra har också bidragit med värdefulla kommentarer, se författarens förord nedan.

SNS tackar alla nämnda för värdefulla bidrag och konstruktiva kommentarer.

Alla rapporter som publicerats inom ramen för forskningsprojektet finns att ladda ner på sns.se.

Stockholm i april 2022

Stefan Sandström

forskningsledare, SNS

FÖRFATTARENS FÖRORD

Många har deltagit i framtagandet av denna rapport och bidragit med värdefulla kommentarer, inte minst alla delrapportsförfattare samt SNS referensgrupp. Lars Calmfors har gjort en akademisk granskning och kommit med värdefulla synpunkter. Även Katarina Nordblom, Erik Norrman och medlemmarna i Skatteakademien har bidragit till att göra rapporten bättre. Andreas Wadensjö har förbättrat rapportens läsbarhet. Ekonomistyrningsverket har gjort alla beräkningar med hjälp av FASIT-modellen. Ett stort tack till er alla. De slutliga reformförslagen och alla eventuella fel i rapporten står jag själv för.

Lund i april 2022

Åsa Hansson

Sammanfattning

DET FINNS MÖJLIGHET att reformera det svenska skattesystemet för att förbättra vår konkurrenskraft och vårt resursutnyttjande och därmed öka välfärden och BNP. Sverige har en relativt omfattande offentlig sektor med höga ambitioner när det gäller offentligt finansierad välfärd, och därför också en relativt hög skattekvot. Trots detta använder vi mindre skadliga skatter, som skatt på konsumtion och fastigheter, i lägre utsträckning än andra länder. Beträffande fastighets-skatten har vi gått emot den internationella trenden och sänkt vårt skatteuttag på fastigheter när andra länder tvärtom har höjt. Däremot är skatten på arbete bland de högsta i världen, vilket har en negativ inverkan på individers incitament till ansträngning och arbete och gör företagens kostnader för att anställa högre. När det gäller företagsbeskattning har vi tappat i konkurrenskraft gentemot andra länder som sänkt sina bolagsskattesatser mer än vi gjort, och från att på 1990-talet ha legat en bra bit under genomsnittet ligger den svenska bolagsskattesatsen nu kring genomsnittet för OECD och EU. Eftersom Sverige är ett litet land i utkanten av Europa bör vi ha en bolagsbeskattning som är lägre än den i större och mer centralt belägna europeiska länder för att vi inte ska tappa i konkurrenskraft. Dessutom uppmuntrar vår kapitalinkomstbeskattning, med en rad olika skattesatser, till investeringar i bostäder och andra passiva investeringar snarare än i aktivt entreprenörskap, innovationer och företagande. För att öka vår konkurrenskraft är det därför viktigt att vi ser över skattesystemet och utformar skatterna så att de i så låg grad som möjligt hämmar ansträngning, ekonomisk tillväxt och välfärd samtidigt som de uppmuntrar till ekologisk och social hållbarhet. Ett skattesystem som uppmuntrar till tillväxt och välfärd genererar också skatteintäkter som ökar möjligheterna att bekosta offentlig välfärd, omfördela och minska de ekonomiska klyftorna i samhället.

Syftet med denna rapport är att sammanställa kunskapen om skatter och utifrån denna ta fram förslag till reformer som skulle förbättra det svenska skattesystemet. Till grund för sammanställningen ligger forskningsrapporter som har tagits fram inom ramen för SNS-projektet »Skatter i en globaliserad värld« och som har skrivits av framstående svenska forskare i såväl juridik som nationalekonomi. Även andra forskningsresultat har tagits med för att bilden av kunskapsläget ska bli heltäckande. Ambitionen med rapporten är att samla kunskap – både nationalekonomisk och juridisk – som kan vara till hjälp för att utforma skattereformer som är förenliga med den värld vi lever i och som leder till ett mer hållbart samhälle och sunda offentliga finanser. Det är inte bara världen vi lever i som har förändrats sedan den senaste genomgripande skattereformen i Sverige genomfördes åren 1990–91 – kallad århundradets skattereform – utan även kunskapen om skatters effekter på individer och företag. Reformen åren 1990–91 föregicks av en grundlig och gedigen utredning, men sedan dess har kunskapen delvis förändrats, samtidigt som världen har öppnats upp, vilket innebär att skattesystemet behöver anpassas till en öppnare och mer konkurrensutsatt ekonomi där helt ny teknik och nya affärsmodeller används och där även viss beskattningsmakt flyttats från enskilda länder till EU och OECD.

En viktig slutsats i rapporten är betydelsen av en konkurrenskraftig företagsbeskattning som inte hämmar företagande, innovationer samt forskning och utveckling (FOU). Ekonomisk tillväxt och en bas för välbefinnande skapas där det finns företag, där nya skapas och där investeringar och innovationer sker. Sverige är ett litet land och behöver därför en konkurrenskraftig bolagsbeskattning. Bolagsskatten ger relativt blygsamma skatteintäkter, medan företagande är basen för arbetstillfällen och konsumtion och därmed källan till de stora skatteintäkterna. Därför är det viktigt med ett skattesystem som inte hämmar företagande samt forskning och utveckling. Många länder har infört attraktiva skatteregler för forskning och utveckling. Den svenska industrin är forskningsintensiv, och därför är det viktigt att den inte hamnar i en mindre gynnsam skattesituation än industrin i andra länder. Som kompensation för vår lilla hemmamarknad och vårt geografiska läge bör bolagsbeskattningen tvärtom vara *lägre* i Sverige än i större länder, och vi bör även ge skattelättnader för forskning och utveckling samt för produktivt entreprenörskap.

Avsikten med rapporten är inte primärt att lägga fram konkreta och detaljerade reformförslag, utan snarare att peka på principer och riktlinjer för hur det svenska skattesystemet bör reformeras för att Sveriges konkurrenskraft ska öka, och därmed vår välfärd och BNP. Eftersom skattesystemets olika delar hänger ihop är det viktigt att se till helheten – en ändring i en del av systemet ger följd effekter i andra delar. För att skifta uttag från en skatt till en annan krävs således en övergripande

skattereform. Det är också lättare att få en jämnare fördelningsprofil genom en skattereform som rör flera olika skatter, så att en höjning av en skatt kan kompenseras av en sänkning av en annan. Det är därför önskvärt att hela skattesystemet ses över. Men om det inte låter sig göras är det viktigt att de mest skadliga skatterna ändras och att skattesystemet anpassas efter den ekonomiska utvecklingen i Sverige och världen. Det är också viktigt att skattesystemet upplevs som legitimt, transparent och begripligt, så att skattebetalarna vet vad de betalar i skatt.

I grova drag går reformförslagen ut på att skifta skatteuttaget från mer skadliga till mindre skadliga skatter, med andra ord att arbete beskattas mindre och konsumtion och fastigheter beskattas mer. Förslagen bygger på en mer likformig konsumtions- och kapitalinkomstbeskattning, som dels skulle öka skatteintäkterna och möjliggöra en sänkning av arbetsinkomstskatten, dels skulle förhindra snedvridningar av konsumtions- och investeringsval. Skatten på arbete föreslås sänkas i både den nedre och den övre delen av inkomstfördelningen, i det förstnämnda fallet genom ett kraftigt grundavdrag som ersätter dagens grundavdrag, jobbskatteavdraget, en rad andra avdrag samt nedsättningarna av arbetsgivaravgifter. Det skulle sänka marginal- och genomsnittsskatten i de nedre delarna och därmed öka incitamenten att ta ett arbete och anstränga sig mer. Ett kraftigt ökat grundavdrag skulle göra skattesystemet enklare och mer transparent och dessutom ha ett starkt signalvärde. För toppen av inkomstfördelningen föreslås att den statliga inkomstskatten sänks och/eller att brytpunkten för när den betalas höjs. Denna sänkning av arbetsinkomstskatten skulle delvis finansieras av en breddad moms. En enhetlig momsskattesats på 25 procent föreslås, samtidigt som basbreddningar bör genomföras så långt det är möjligt med hänsyn till EU:s momsdirektiv. Sverige bör arbeta aktivt inom EU för att alla former av konsumtion ska ingå i momsskattebasen. En likformig moms minskar snedvridningar i såväl konsumtions- som produktionsval, och minskar även företagens administrationskostnader. Konsumtion utgör dessutom en bredare skattebas än arbetsinkomst, eftersom konsumtion även finansieras av andra inkomster, till exempel kapitalinkomster och förmögenhet, vilket gör beskattningen av konsumtion relativt effektiv.

Även kapitalinkomstbeskattningen bör bli mer likformig så att snedvridningarna i investeringsval minskar. Eftersom beskattning av kapitalinkomster hämmar investeringar och är en mobil skattebas bör skattesatsen på kapitalinkomster vara lägre än skatten på arbetsinkomster, och den bör inte vara högre än i omvärlden. Vi bör därför värna vårt duala skattesystem med en lägre skatt på kapitalinkomster. I rapporten föreslås en 25-procentig kapitalinkomstskatt, men vilken sats som väljs är ytterst en politisk fråga. En enhetlig

kapitalinkomstbeskattning på 25 procent skulle inbegripa en fastighetsskatt, vilket skulle innebära en löpande fastighets-skatt på 0,81 procent av taxeringsvärdet. Skattesatsen skulle även innefatta en schabloniserad beskattning av värdeökning och därför leda till en lägre eller obefintlig beskattning vid försäljning, vilket skulle minska inlåsnings effekterna som dagens reavinstskatt ger upphov till. På miljöområdet förespråkas en effektivare miljöbeskattning som träffar själva utsläppen. Det innebär att en rad miljöskatter som är ineffektiva slopas, såsom plastbärkasse-, flyg- och kemikalieskatterna. På sikt föreslås även att energibeskattningen slopas, eftersom den är ineffektiv och inte träffar själva utsläppen. I dag pågår en omfattande diskussion om miljö- och energiskatter på EU-nivå, varför det är klokt att invänta detta arbete innan den svenska miljö- och energiskatten reformeras.

För att åskådliggöra att det går att förbättra det svenska skattesystemet presenteras i rapporten ett antal mer detaljerade budgetneutrala förslag för hur framför allt beskattningen av arbetsinkomster kan förbättras. Ekonomistyrningsverket (ESV) har beräknat effekterna av dessa reformförslag på de offentliga finanserna, fördelningen, sysselsättningen och BNP i simuleringsmodellen FASIT och i en dynamisk arbetsutbudsmodell. Beräkningarna ska tolkas med försiktighet eftersom modellen har många brister, men resultatet är sannolikt en underskattning av den föreslagna reformens effekter på produktivitet, arbetsutbud och BNP. Exempelvis inkluderas inte de positiva effekter som en likformig konsumtions- och kapitalinkomstbeskattning skulle få, och inte heller det bättre resursutnyttjande samt ökningen av produktivitet och BNP som exempelvis utökade personaloptioner och större FOU-avdrag skulle ge. Likväl visar beräkningarna att det går att förbättra det svenska skattesystemet utan att de offentliga finanserna försämrats eller att fördelningen blir avsevärt ojämnare.

Rapporten uppmärksammar även de omfattande internationella samarbeten som pågår inom OECD och EU kring framför allt bolagsbeskattning. Samarbetena syftar till att minska skattekonkurrensen och därmed eroderingen av skattebaser, men också till att uppnå en rättvis fördelning av beskattningsmakten i en global värld. Principen att skatt ska tas ut där värden uppstår är inte lika lätt att tillämpa i en global och digitaliserad värld som i en mer sluten och traditionell ekonomi. Sannolikt kommer beskattningsmakten delvis att övergå från produktions- till konsumtionsländer, vilket för Sveriges del innebär en försvagad skattebas. EU flyttar även fram sina positioner när det gäller andra skattebaser, vilket kan påverka Sveriges möjligheter att självständigt besluta om skatter. Exempelvis väntas inom en snar framtid, utöver en gränsjusteringsmekanism för koldioxidutsläpp, förslag om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas och en finansiell transaktionsskatt. Det finns även ett ökat behov av EU-

gemensamma skatteintäkter för att finansiera de omfattande återhämtningspaketen efter coronapandemin. Detta är ytterligare skäl till att utforma de skatter vi rör över på ett sådant sätt att de ger Sverige konkurrensfördelar. De förslag som läggs fram i rapporten är förenliga med EU-rätten och därför möjliga att genomföra. Om de genomförs kommer de med största sannolikhet att förbättra Sveriges resursutnyttjande, konkurrenskraft och därmed vår välfärd.

Inledning

DET HAR NU GÅTT trettio år sedan den senaste genomgripande skattereformen i Sverige genomfördes åren 1990–91, ofta kallad århundradets skattereform. Mycket har hänt sedan dess, både med skattesystemet och med världen vi lever i. Den bärande principen om likformig beskattning som var stommen i reformen har i mångt och mycket övergetts i takt med att enskilda delar av skattesystemet successivt har förändrats. Detta har gjort skattesystemet mer komplicerat och i vissa fall mindre effektivt. Den svenska skatten på arbete är bland de högsta i världen och har en negativ inverkan på individers incitament till ansträngning och arbete och ökar arbetsgivarnas kostnader för att anställa. Trots att vi har en relativt hög skattekvot använder vi mindre skadliga skatter, som skatt på konsumtion och fastigheter, i lägre utsträckning än andra länder. Världen har öppnats upp, vilket har förändrat hur vi konsumerar och producerar varor och tjänster, men det har också ökat den internationella konkurrensen och vikten av att vara konkurrenskraftig. Skattesystemet behöver anpassas till den värld vi lever i och utformas så att ekonomisk tillväxt och välfärd inte hämmas. Inte minst måste vi ha ett skattesystem som inte hämmar företagande, investeringar, innovationer och ansträngningar.

Sverige har en relativt omfattande offentlig sektor och höga ambitioner för den offentligt finansierade välfärden, och därför också en relativt hög skattekvot. För att vår lilla och exportberoende ekonomi ska vara konkurrenskraftig krävs att vi tar ut skatten på ett så smart och icke-skadligt sätt som möjligt. Ett bättre utformat skattesystem skulle även kunna mildra många av de problem vi har i dag, såsom en icke-fungerande bostadsmarknad, höga hushållsskulder samt växande klyftor och utanförskap med en tudelad arbetsmarknad, och dessutom förbättra produktiviteten, öka BNP och underlätta klimatomställningen.

Den ökade globaliseringen påverkar enskilda länders möjligheter att beskatta och gör det svårare för Sverige att ha högre skatter än andra länder utan att förlora i ekonomisk aktivitet. Det ökade internationella samarbetet har dessutom inneburit att enskilda nationer förlorat sin suveränitet över beskattningsmakten när internationella organ som OECD och EU i högre grad beslutar om skatteregler. Denna utveckling väntas fortsätta. För Sveriges del är det viktigt att vi följer med i den internationella utvecklingen, men också att vi aktivt arbetar för att påverka de internationella spelreglerna på skatteområdet.

Skattesystemets olika delar hänger ihop, och därför är det viktigt att se till helheten – en ändring i en del av systemet ger följd effekter i andra delar. För att skifta skatteuttag från mer skadliga till mindre skadliga skatter krävs således en övergripande skattereform där hela systemet ses över. Om det inte låter sig göras är det viktigt att de mest skadliga skatterna ändras och att skattesystemet anpassas efter utvecklingen i världen och i ekonomin.

I slutet av 1980-talet gjordes en gedigen utredning inför den stora skatteformen, men sedan dess har mycket hänt i skatteforskningen, och kunskapen om hur skatter påverkar beteenden har förändrats. Syftet med denna rapport är att sammanställa kunskapen om skatter från ett både nationalekonomiskt och juridiskt perspektiv. Till grund för sammanställningen ligger forskningsrapporter som har tagits fram av framstående skatteforskare för SNS räkning i projektet »Skatter i en globaliserad värld«. Även andra forskningsresultat har tagits med för att bilden ska bli mer heltäckande. Ambitionen är att samla såväl nationalekonomisk som juridisk kunskap som kan vara till hjälp för att utforma skattereformer som förbättrar svensk konkurrenskraft samt leder till ett mer hållbart samhälle såväl socialt, ekologiskt som offentligfinansiellt.

Utifrån forskningsunderlaget presenteras förslag på hur det svenska skattesystemet kan förbättras för att öka välfärden, konkurrenskraften och den ekologiska hållbarheten samt bidra till en jämnare fördelning. I grova drag går förslagen ut på att skifta skatteuttaget från arbete till konsumtion och kapitalinkomster, där skatten också görs mer likformig. Snarare än konkreta reformplaner ska förslagen ses som illustrationer som visar reformernas inriktning och följderna i form av ökad sysselsättning, ökat antal arbetade timmar och högre BNP. För att åskådliggöra reformförslagen presenteras några mer detaljerade budgetneutrala förslag för hur framför allt beskattningen av arbetsinkomster kan förbättras. Ekonomistyrningsverket (ESV) har gjort konsekvensberäkningar av förslagen i simuleringsmodellen FASIT, och resultaten ska tolkas med försiktighet eftersom modellen har brister. Men sannolikt är resultaten en underskattning av de föreslagna skattereformernas effekter på produktivitet och BNP. Dessutom visar de att

det svenska skattesystemet kan reformeras utan att det leder till en ojämnare fördelning.

Rapporten består av fem delar. I del 1 ges en bakgrund till det svenska skattesystemet, och dess roll i samhällets utveckling beskrivs. I del 2 sammanställs kunskapsläget på skatteforskningsområdet, och forskningsrapporterna i SNS skatteprojekt utgör där viktiga bidrag. Därefter presenteras i del 3 förslag och riktlinjer för hur skattesystemet bör utformas. I del 4 diskuteras reformens legitimitet och politiska genomförbarhet. Avslutningsvis presenteras slutsatserna i del 5.

Del I. Det svenska skattesystemet

I DENNA INLEDANDE DEL beskrivs kortfattat skattesystemets uppgift och funktion i samhället. Även kriterier som ett skattesystem bör uppfylla för att anses fungera väl diskuteras. Därefter beskrivs i korthet det svenska skattesystemet, och en jämförelse görs med andra länder. Avslutningsvis diskuteras anledningar till att det svenska skattesystemet bör ses över.

Skattesystemets roll i samhället och riktlinjer för hur skattesystemet bör utformas

Skattesystemet fyller en viktig funktion i ett samhälle. Huvuduppgiften för skattesystemet är att finansiera den offentliga sektorn och därmed den välfärd och service denna ger medborgarna. En annan uppgift för skattesystemet är att bedriva fördelningspolitik. Detta kan göras på olika sätt: antingen genom att dra in skatteintäkter som kan användas fördelningspolitiskt (till exempel genom att ge alla barn och ungdomar en god utbildning eller genom att betala ut bidrag och transfereringar) eller genom att låta skatterna i sig omfördela på så vis att höginkomsttagare beskattas mer än låginkomsttagare. Skattesystemet kan även utformas så att incitamenten till ansträngning och arbete stärks, vilket kan hjälpa individer att skapa ett bättre liv. Därutöver fyller skatterna en viktig roll genom att de rättar till felprissättningar på marknaden vid förekomsten av så kallade negativa eller positiva externa effekter. Skatter kan till exempel användas för att höja priset för nedsmutsning och förorening av miljön eller annan klimatpåverkande aktivitet och på så sätt minska nedsmutsningen och föroreningen. På liknande sätt kan aktiviteter som ger upphov

till positiva externa effekter (eller så kallade *spillover*-effekter) stimuleras genom skattelättnader. Slutligen kan skatter användas för att bedriva stabiliseringspolitik. Penningpolitiken anses generellt vara effektivare för detta syfte och bör därför vara förstahandsvalet, men med dagens mycket låga räntor och därmed svårigheter att sänka räntan ytterligare kan penningpolitiken behöva hjälp av finanspolitiken.¹

Förutom att korrigera felprissättningar, det vill säga vid negativa eller positiva externa effekter, är skatter i sig inget självändamål, utan deras syfte är att finansiera offentliga åtaganden. I själva verket har skatter en negativ inverkan på ekonomin genom att de snedvrider beteenden och beslut. Det är därför viktigt att skatterna utformas så att de stör eller påverkar individers och företags beteenden och beslut i så liten utsträckning som möjligt. Ett skattesystem som inte snedvrider våra beteenden sägs vara *effektivt*. I ett land med höga ambitioner för offentlig välfärd och därmed relativt höga skatter är det extra viktigt att skattesystemet är effektivt. Detta brukar beskrivas som att skattesystemet ska vara neutralt. Det ska inte avgöra vilka val vi gör och hur vi agerar. Ett skattesystem som i stor utsträckning påverkar hur hårt vi anstränger oss, hur mycket vi arbetar eller hur mycket och på vilket sätt vi sparar är inte ett effektivt skattesystem. Effektivt är inte heller ett skattesystem där företag lägger ner stora resurser på att skatteplanera. Ett sätt att utforma ett skattesystem som inte påverkar vårt beteende är att beskatta allt likformigt, oberoende av de val vi gör. Denna princip om likformig beskattning låg bakom skattereformen åren 1990–91 och är i mångt och mycket fortfarande vägledande för hur ett skattesystem bör utformas. Från ett effektivitetsperspektiv är det också bättre att en fastställd summa skatteintäkter tas in med en lägre skattesats på en bred skattebas än med en högre skattesats på en smal skattebas.

Om det föreligger stora skillnader i hur olika skattebaser påverkas av nivån på skattesatsen kan det från effektivitetssynpunkt vara motiverat att differentiera skatterna beroende på hur lätt olika skattebaser förändras, antingen genom att de flyttar på sig eller genom att beteenden förändras och därmed även skattebasen. Enligt teorin om optimal beskattning bör lättföränderliga skattebaser beskattas lägre än mer stabila skattebaser, eftersom snedvridningarna – alltså i vilken utsträckning skatter påverkar oss – då blir mindre. Finansiella kapitalinkomster utgör en relativt föränderlig skattebas, och en ökning av skatten på finansiellt kapital leder därför till större beteendeförändringar – till exempel genom att investeringar och redovisningen av deras avkastning flyttas till andra länder – än en ökning av skatten på fastigheter, som inte går att flytta.

Ett helt likformigt skattesystem är sällan optimalt i bemärkelsen att det minimerar snedvridningskostnaderna, men kan motiveras utifrån andra krav som ett välfungerande skattesys-

1. I vissa fall, som under coronapandemin, kan finanspolitik vara mer lämplig än penningpolitik då det inte primärt handlar om att stimulera ekonomin utan om att ta sig igenom en kris.

stem bör uppfylla. Ett skattesystem ska inte bara vara effektivt utan också inneha en rad andra egenskaper. Det ska upplevas som legitimt och rättvist, vara enkelt, förutsägbart och transparent och inte uppmuntra till skatteplanering och skattefusk. Dessvärre står ibland dessa önskvärda egenskaper i konflikt med varandra. I praktiken är det en omöjlig uppgift att utforma optimala skattesystem med differentierade skatter som baseras på olika skattebasers flyktighet. Det kräver att det finns information om de olika skattebasernas föränderlighet, som ofta är okänd, och att skatterna förändras i takt med att skattebasernas flyktighet ändras. Ett sådant system skulle därför bryta mot principen om förutsägbart och enkelhet. Dessutom öppnar ett differentierat skattesystem upp för intressegrupper att bedriva lobbying för mer gynnsamma skatteregler för den egna gruppen. Således måste en avvägning göras huruvida enkelhet, förutsägbart och transparens medför större vinster än differentierade skatter. I skattereformen 1990–91 övervägde likformighetsprincipen, medan en del av de avsteg från likformighet som skett sedan dess delvis kan motiveras utifrån optimal beskattning. Den ökade globaliseringen har ökat skattebasernas föränderlighet, vilket ställer större krav på att skattesystemet även är neutralt gentemot andra länders skatter, i alla fall i fråga om de mer lättföränderliga skattebaserna.

Möjligheten för enskilda länder att helt självständigt utforma sin skattepolitik begränsas av EU och internationella regelverk och överenskommelser. Även statsstödsreglerna minskar möjligheterna att bedriva oberoende nationell skattepolitik. Samarbeten för att minska skatteundandragande, såsom OECD:s projekt BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) och EU:s motsvarighet, ingriper vidare i enskilda länders självständighet över bland annat bolagsbeskattningen. Till exempel har förslag lagts fram om en global minimiskatt på multinationella företags bolagsvinster, liksom om en digitalskatt. Parallellt med den ökade internationella koordineringen sker paradoxalt nog en ökad skattekonkurrens, men denna har övergått från att handla om en tävlan i sänkta skattesatser till en fråga om att erövra skattebaser. Det är viktigt att Sverige intar en aktiv roll i det internationella samarbetet och arbetar för ett bättre regelverk, men det är också viktigt att svenska intressen bevakas. Sverige bör exempelvis agera för att ändra regelverket för EU:s momsbeskattning så att basbreddningar blir möjliga.

Det är inte en lätt uppgift att få till ett skattesystem som uppfyller alla krav. Mycket talar för att ett skattesystem bör utformas utifrån likformighetsprincipen, men avvikelser kan i vissa fall vara motiverade, i synnerhet med anledning av ökad skattebasmobilitet och internationell konkurrens. Ett likformigt skattesystem som beskattar breda skattebaser och därmed minimerar avvikelser och undantag uppfyller inte bara effektivitetskriteriet utan även många av de andra krav som räknats upp

här. Likformiga skatter ger ofta en jämnare fördelningsprofil då undantag och särregler i regel gynnar höginkomsttagare i högre utsträckning. Dessutom är ett likformigt skattesystem relativt enkelt, förutsägbart och transparent samt gör det svårare att skatteplanera eller bedriva lobbying för särregler. Ett helt likformigt skattesystem är dock troligen inte önskvärt. Eftersom Sverige är ett litet och exportberoende land är det extra viktigt att skattesystemet utformas så att det hämmar vår konkurrenskraft så lite som möjligt. Skattebasernas ökade föränderlighet försvårar för länder att avvika uppåt från andra länders beskattning, och därför är det viktigt att beskattningen av mer rörliga skattebaser är konkurrenskraftig. Slutligen kan avsteg från likformighet även motiveras vid allvarliga negativa externa effekter, exempelvis för klimat- och miljöpåverkande verksamhet, men också vid positiva externa effekter, såsom aktiviteter som leder till ökad tillväxt och innovation.

De svenska skatterna i ett internationellt perspektiv

Inom ramen för SNS skatteprojekt har Konjunkturinstitutet (KI) tagit fram en rapport, »Svenska skatter i internationell jämförelse«, som beskriver det svenska skattesystemet och sätter det i ett internationellt perspektiv. I rapporten konstateras att den samlade skattekvoten, det vill säga skatteintäkterna som andel av BNP, nådde en topp på omkring 50 procent i slutet av 1980-talet, och att den sedan dess har minskat med omkring 5 procentenheter. Trots detta har Sverige, i likhet med våra nordiska grannländer, fortfarande ett högt skatteuttag, omkring 5 procentenheter över genomsnittet för EU-15 och uppemot 10 procentenheter över genomsnittet för OECD. Skatteintäkternas sammansättning har varit förhållandevis stabil de senaste decennierna, och intäkterna kommer framför allt från skatter på arbete (från både löntagare och arbetsgivare) och konsumtion (i form av mervärdesskatt och punktskatter). Sedan slutet av 1990-talet har skatten på arbete sänkts med omkring 5 procent av BNP, främst till följd av att den direkta skatten på arbete har sänkts. Trots detta har vi fortfarande relativt höga skatter på arbete. Kapital- och företagsskatter bidrar också, men är en betydligt mindre källa till skatteintäkter.

Även om skattebaserna har varit förhållandevis stabila över tiden, pekar KI på två trender som potentiellt kan vara problematiska och värda att uppmärksamma. För det första har skattebasen för beskattning av arbetsinkomster sannolikt reducerats genom att en del högt beskattade arbetsinkomster omvandlas till relativt lågt beskattade utdelningar från fåmansbolag. Utdelningarna från fåmansbolag har ökat snabbt under senare år. KI menar att sådan så kallad inkomstomvand-

ling kan ha en icke försumbar effekt på de offentliga finanserna och visar på svårigheterna med att ha väsentligt högre marginalskatter på arbetsinkomster än på kapitalinkomster. För det andra har skattebaserna för vissa punktskatter utvecklats svagt. Det gäller i synnerhet skattebaserna på områden där en minskad förbrukning är i linje med politiska mål, såsom energi och koldioxid (liksom alkohol och tobak). Skattebasernas utveckling talar för att det kan vara svårt att öka intäkterna i någon större utsträckning från sådana punktskatter genom högre skattesatser, exempelvis inom ramarna för en »grön« skatteväxling.

I ett internationellt perspektiv konstaterar KI att Sverige jämfört med andra länder har höga skatter på arbete, både sett till skattenivån vid lägre inkomstnivåer och sett till de högsta marginalskatterna. Många länder har minskat uttaget av skatt på arbete, inte minst vid lägre inkomstnivåer, bland annat i syfte att stärka drivkrafterna till arbete. Spridningen mellan länder är dock fortfarande stor. Sverige utmärker sig även genom att ta ut omfattande skatt på arbete som betalas in av arbetsgivarna. Däremot har Sverige ett jämförelsevis lågt uttag av skatt på egendom, även om sådana skatter genererar ganska måttliga skatteintäkter i de flesta länder. I andra länder har trenden varit att öka uttaget av fastighetsskatt. Sverige har gått emot denna trend och minskat uttaget av fastighetsskatt, trots att skattebasen är relativt trögrörlig och av det skälet borde lämpa sig relativt väl för beskattning.

Dessutom visar KI:s rapport att många länder har ökat skatteintäkterna från moms, både genom höjda skattesatser och genom att bredda underlaget för beskattning. Även här avviker Sverige. På ett övergripande plan kan de observerade mönstren delvis återspegla en ökad medvetenhet om att de flesta skattebaser är känsliga för nivån på skatteuttaget och att vissa skattebaser är mer känsliga än andra i detta hänseende. KI menar att skatternas sammansättning i andra länder, med en förskjutning i riktning mot lägre skatter på arbete och ett ökat uttag av konsumtionsskatter, kan ha positiva effekter på arbetsutbudet.

När det gäller bolagsskatten är Sveriges skattesats, skattebas samt skatteuttag i dag ganska genomsnittliga jämfört med andra länder. I många EU- och OECD-länder har skattesatserna trendmässigt sänkts, medan intäkterna från bolagsskatt har varit stabila. Det är ett mönster som för svensk del förklaras av att den sänkta skattesatsen har sammanfallit med basbreddningar. En annan utveckling är det ökade internationella samarbetet för att minska skadlig skattekonkurrens och därigenom säkra skattebaserna. Exempel på detta är OECD:s förslag om pelare 1 och pelare 2, som syftar till att öka beskattningen av multinationella företag genom att dels skifta en del av skattebasen till konsumtionsländer i syfte att beskatta den digitala ekonomin (pelare 1), dels införa en global

minimiskatt med en lägsta effektiv bolagsskatt på 15 procent för multinationella företags vinster (pelare 2). Utvecklingen mot ökat internationellt samarbete på skatteområdet väntas fortsätta. En annan internationell trend är ett ökat intresse för skatteincitament för forskning och utveckling (FoU). Ett flertal länder använder nu sådana skatteincitament, och deras omfattning har i allmänhet ökat.

Varför behöver skattesystemet ses över?

Det har gått trettio år sedan den senaste genomgripande skattereformen i Sverige genomfördes, den så kallade århundradets skattereform. Sedan dess har både det svenska samhället och vårt skattesystem genomgått stora förändringar. Då var Sverige ännu inte medlem i EU, kapitalmarknaden var inte avreglerad och den internationella rörligheten för varor, kapital och människor var begränsad. Sedan dess har en enorm teknisk utveckling ägt rum, och i dag lever vi i ett mer digitalt och automatiserat samhälle, vilket har förändrat våra produktions- och konsumtionsmönster. Denna utveckling väntas fortsätta och gör att sättet vi tar in skatt på kan behöva förändras. En global värld med stor internationell rörlighet gör det allt svårare med nationella skattesystem, och vem som ska ta ut skatt och hur är livligt diskuterade frågor som har lett till ett ökat internationellt samarbete. Samtidigt ökar konkurrensen och med den incitamenten för länder att vinna skattemässiga konkurrensfördelar. För ett litet, öppet och exportberoende land som Sverige är det viktigt att följa med i den internationella utvecklingen och vara konkurrenskraftigt. Dessutom brottas vi med en rad problem, som en tudelad arbetsmarknad med hög arbetslöshet framför allt bland unga och lågutbildade, en dysfunktionell bostadsmarknad, hög skuldsättning hos hushållen, ökade klyftor och ett behov av en klimatomställning. Flera av problemen förvärras av dagens skatteregler, vilket är ett starkt skäl till att förändra dem.

På en rad områden leder dagens skattesystem till ineffektivitet och stora samhällsekonomiska kostnader, vilket gör att vi tappar i konkurrenskraft. Exempelvis hade vi fram till mitten av 2000-talet en relativt konkurrenskraftig bolagsskatt. Andra länder har dock trendmässigt sänkt sina bolagsskattesatser, och i dag ligger Sverige kring genomsnittet för OECD och EU. Dessutom har vi ett skattesystem som uppmuntrar till investeringar i fastigheter och till passiva kapitalinvesteringar snarare än till investeringar i aktivt entreprenörskap, innovationer och företagande. Att vi beskattar arbete högt, med en av de högsta skattesatserna i världen även vid låga inkomster, medför en stor skattekil mellan vad arbetsgivaren betalar och vad arbetstagen får efter skatt. Därmed blir incitamenten att arbeta och anstränga sig och att anställa lägre. Sverige har

bland de högsta nivåerna av arbetslöshet i EU totalt sett, men i synnerhet bland ungdomar och lågutbildade. Hög skatt på arbete minskar även incitamenten att utbilda sig, och Sverige har bland de lägsta utbildningspremierna i Europa.

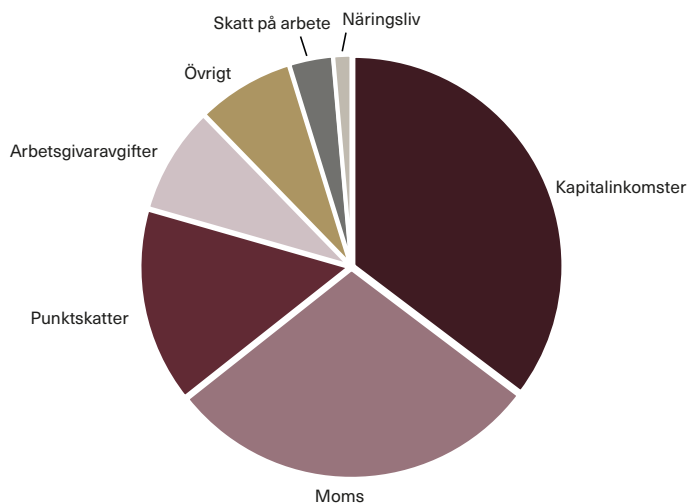
Jämfört med många andra länder ger det svenska skattesystemet upphov till högre effektivitetsförluster eftersom vi utnyttjar de mest effektiva skatterna i lägre utsträckning än vad andra länder gör. I många länder har skatteuttaget på konsumtion och fastigheter ökat. Trots en relativt hög skattekvot i Sverige utnyttjar vi konsumtionsbeskattning i lägre grad än andra länder, och när det gäller fastighetsskatten har vi gått emot den internationella trenden och sänkt vårt skatteuttag när andra har höjt sitt. Sammantaget har utformningen av vårt skattesystem medfört att Sverige tappat i konkurrenskraft. Att Sverige har fallit i OECD:s så kallade välståndsliga är i linje med denna utveckling, men det finns givetvis inga bevis för att just skattesystemet har orsakat fallet. År 2020 låg vi på tionde plats – ingen dålig placering, men efter bland annat Norge, Danmark, Nederländerna och Österrike, länder som på många vis påminner om Sverige.² Ett mer effektivt utformat skattesystem skulle förbättra förutsättningarna för ökad produktivitet och välfärd i Sverige.

Principen om likformighet som skattereformen åren 1990–91 byggde på har på många områden övergetts, vilket har gjort skattesystemet komplicerat och i många fall mindre effektivt. Ett sätt att mäta avstegen från likformighetsprincipen är att titta på skatteutgifterna, som definieras som avvikelser i skattesystemet från en jämförelsenorm. Skatteutgifter är ett statistiskt mått på avvikelser i skatteintäkter som uppstår när skatten skiljer sig från normen.³ Skatteutgifterna kan vara negativa om mer tas ut i skatt än normen. Jämförelsenormen är likformig beskattning. I figur 1 visas skatteutgifterna som andelar av de totala skatteintäkterna för de olika skattebaserna år 2020. Totalt sett är skatteutgifterna betydande: 10 procent av de totala skatteintäkterna. Som framgår av figuren är det framför allt inom kapital- och konsumtionsbeskattningen som avvikelserna från likformighet (det vill säga den generella kapitalskattesatsen på 30 procent och momsens på 25 procent) är betydande. Regeringen räknar inte jobbskatteavdraget som en avvikelse från normen, men om man gör det ökar avstegen från likformighet drastiskt för skattebasen arbete.⁴ Detta illustreras i figur 2. Skatteutgifterna med jobbskatteavdraget medräknat uppgår till 15 procent av de totala skatteintäkterna. Ett mer likformigt skattesystem skulle sålunda antingen kunna ge mer i skatteintäkter eller ge samma skatteintäkter till lägre skattesatser samtidigt som skattesystemet blir enklare och effektivare.

Skattesystemet har även en omfördelande roll, även om det är utgiftssidan som har störst inverkan på fördelningen. Inkomst- och förmögenhetsskillnaderna har ökat i Sverige, men

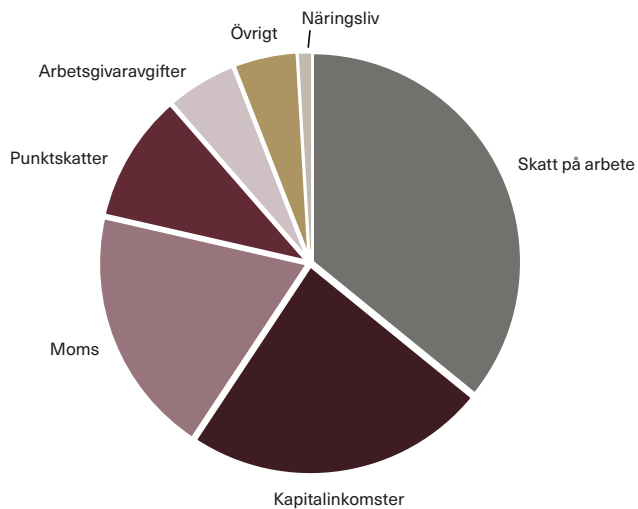
2. I OECD:s välståndsliga rankas medlemsländerna enligt köpkraftsjusterad BNP per capita. På 1970-talet låg Sverige på fjärde plats, och det var framför allt 1990-talskrisen som gjorde att vi halkade ner i rankningen (Ekonomifakta 2021b).
3. Att tolka skatteutgifter som förlorade skatteintäkter är inte självklart och bygger på antagandet att det offentliga är den rättmätiga ägaren till intäkterna.
4. Jobbskatteavdragen har tillkommit efter skattereformen 1990–91, och utgår man från att den reformen utgör normen är jobbskatteavdragen avvikelser.

Figur 1. Skatteutgifter år 2020, andelar av de totala skatteintäkterna för de olika skattebaserna.



Källa: Regeringen (2021).

Figur 2. Skatteutgifter år 2020, andelar av de totala skatteintäkterna för de olika skattebaserna, inklusive jobbskatteavdrag.



Källa: Regeringen (2021).

Sverige är fortsatt ett av de mest jämlika länderna i världen (Björklund & Waldenström 2021). De ökade skillnaderna beror på att avkastningen på ägande har ökat, på att de som äger aktier eller fastigheter har gynnats av lågräntepolitiken och på avskaffandet av fastighets-, arvs- och förmögenhetsskatten, men den största anledningen är de allt högre bostadspriserna (Lundberg & Waldenström 2018). Andra bidragande orsaker är det allt större utanförskapet och de stora skillnaderna mellan de som har och de som inte har ett arbete. Ojämligheten är större mellan de som saknar och de som har ett arbete än mellan de som äger och de som inte äger kapital (Waldenström m.fl. 2018). De ökade skillnaderna är ett problem, i synnerhet det växande utanförskapet. Skattesystemet kan hjälpa till att minska utanförskapet, exempelvis genom att skatterna utformas så att det blir mer lönsamt att arbeta och anställa, vilket ökar individens möjlighet till självförsörjning. En annan åtgärd kan vara att finansiera olika typer av utbildningar och möjligheter till omskolning.⁵ Det är viktigt att minska ojämlikheten i botten av fördelningen och korrigera orättvisor så tidigt som möjligt i människors liv.

Att skattessystemet anses rättvist är viktigt för dess legitimitet. Rättvisa är ett normativt begrepp, men de flesta kan sluta sig till att ett skattessystem ska vara horisontellt och vertikalt rättvist, det vill säga att skatt ska betalas efter bärkraft och att individer i samma inkomst- och förmögenhetsmässiga position betalar lika mycket i skatt. Förändringen av fastighetsskatten år 2008 strider mot båda dessa principer eftersom skatten i dag är regressiv och gynnar hushåll som bor i högt taxerade fastigheter. Även de ökade möjligheterna att omvandla högt beskattad arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst strider mot principerna så länge det handlar om omvandling från arbetsinkomst och inte från entreprenörskap. Likaså är lägre matmoms ineffektiv fördelningspolitik eftersom det är ett trubbigt (gynnar alla och inte bara de som verkligen behöver det) och kostsamt sätt att omfördela.

En ytterligare anledning till att se över skattesystemet är att kunskapen om skatters effekter på beteenden och ekonomin i stort har ökat och delvis förändrats sedan den senaste stora skattereformen.⁶ Syftet med SNS skatteprojekt är att sammanfatta kunskapsläget om skatter och utifrån detta analysera hur skatterna kan reformeras.

Sverige står inför en rad utmaningar som kommer att påverka både förmågan att driva in skatteintäkter och efterfrågan på de tjänster och uppgifter som skatteintäkterna är tänkta att finansiera. En åldrande befolkning, behov av förbättrad integration av nyanlända, ökade krav på förbättrad kvalitet inom vård, omsorg och utbildning samt förestående satsningar på försvar, polis och beredskap pressar den offentliga sektorn på utgiftssidan och gör det nödvändigt att ta ut skatterna på ett så effektivt sätt som möjligt. Vidare menar många att vår tids

5. Skattesystemets bidrag till att minska ojämlikheten är betydligt mindre än utgiftssidans (OECD 2022).
6. Både den teoretiska forskningen om optimala skatter och den empiriska forskningen om skatters effekter på beteenden har utvecklats.

allra största utmaning är miljö- och klimathotet, och här utgör skatter ett effektivt medel för att minska miljö- och klimatpåverkan. Under coronakrisen ökade skuldbördan, och det är viktigt att de offentliga finanserna är hållbara så att de kan möta framtida behov och kriser. På intäktssidan påverkas möjligheten att driva in skatter av förändrade affärsmodeller och ökad konkurrens om skattebaserna, trender som sannolikt kommer att intensifieras. Det internationella samarbetet har ökat, vilket är välkommet, men samtidigt begränsar det enskilda länders möjligheter att bedriva självständig skattepolitik.

Således finns det ett behov av att se över skattesystemet för att förbättra det så att det lever upp till de högt ställda kraven på ett väl fungerande skattesystem, men också för att möta de utmaningar, både inhemska och internationella, som vi står inför. Att hantera alla dessa utmaningar är en synnerligen svår uppgift. En nödvändig början är att se över det svenska skattesystemet i dess helhet och förbättra det på bästa möjliga vis.⁷ Det skulle också möjliggöra skiften i skatteuttag mellan olika skattebaser. Eftersom skatteregler påverkar långsiktiga beslut bör de inte ändras alltför ofta, och det är därför viktigt att en skattereform är väl genomtänkt och någorlunda hållbar över tid.

7. I samband med en övergripande skattereform är det även önskvärt att se över utgiftssidan, eftersom denna är nära sammanknuten med intäktssidan. Det ligger dock utanför ramarna för detta projekt.

Del 2. Hur kan det svenska skattesystemet bli mer effektivt och möta såväl inhemska som internationella utmaningar?

I DENNA DEL AV RAPPORTEN presenteras resultat och slutsatser från forskningsrapporter som ingått i SNS-projektet »Skatter i en globaliserad värld«, liksom resultat från andra forskningsrapporter och studier. Utifrån dessa resultat presenteras reformförslag för hur skattesystemet kan förbättras.

Inledningsvis diskuteras hur skatterna på företagande bör utformas så att de stimulerar tillväxt och ett gynnsamt företagsklimat. Detta är viktigt för svensk konkurrenskraft, men också för de offentliga finanserna eftersom den största delen av skatteintäkterna kommer från skatt på arbete och arbeten skapas där det finns företag. Därefter diskuteras de stora skattebaserna arbete och konsumtion, huruvida arvs- och förmögenhetsskatter kan införas för att vi ska nå de fördelningspolitiska målsättningarna, hur klimat- och miljöproblemen kan hanteras och slutligen vilken nivå beskattning bör ske på: lokal, regional eller statlig?

Hur bör företag och entreprenörskap beskattas så att ekonomisk tillväxt och välfärd gynnas?

Ekonomisk tillväxt och basen för välstånd skapas där det finns företag, där nya företag skapas och där investeringar och innovationer sker. Därför är det viktigt att ha en företagsbeskattning som inte hindrar företag från att startas, utvecklas, drivas och överleva. Bolagsskatten i sig ger förhållandevis blygsamma skatteintäkter – i Sverige 6,3 procent av de totala skatteintäkterna år 2020 (Ekonomifakta 2021a) – men utformningen av bolagsskatten spelar en betydande roll för var jobben finns och därmed för skatteintäkterna från arbete, vilka utgör lejonparten av finansieringen av vår offentliga välfärd.

Bolagsskatten är viktig för företags investeringsbeslut, men även för var de lokaliserar verksamheten och redovisar sin vinst. Flera bedömare anser dessutom att bolagsskatten är den skadligaste skatten för ekonomisk tillväxt (OECD 2010). Entreprenörskapsutredningen (SOU 2016:72) drog slutsatsen att skattepolitiken är det enskilt viktigaste området för att säkra ett attraktivt investerings- och entreprenörsklimat.

Bolagsskatt tas ut på företags beskattningsbara vinster, och skattesatsen i Sverige är för närvarande 20,6 procent. Skattesatsen har gradvis sänkts i både Sverige och andra länder. Sveriges skattesats ligger i dag i paritet med snittet i EU och OECD, men har tidigare varit betydligt lägre än genomsnittet. Under 1990-talet låg den bra bit under genomsnittet, vilket sannolikt gynnade investerings- och företagsklimatet i Sverige.

Hur skattebasen beräknas spelar också roll för skatten, och olika behandling av lån och eget kapital, där räntekostnader är avdragsgilla men inte kostnader för eget kapital, gör att lånefinansiering gynnas skattemässigt framför finansiering genom eget kapital. Detta snedvrider finansieringsvalet, uppmuntrar till lånefinansiering och leder dessutom till skatteplanering och ökad användning av olika typer av så kallade hybridinstrument, som har inslag av både lån och eget kapital vilka behandlas skattemässigt olika.

Det händer mycket på bolagsbeskattningsområdet runt om i världen. Det framgår alltmer tydligt att det är svårt att bedriva nationell bolagsbeskattning i en global och digitaliserad värld. Som en konsekvens av detta har flera initiativ tagits till att öka samordningen och samarbetet inom bolagsbeskattningen. Sverige är ett litet land med förhållandevis små möjligheter att påverka den internationella utvecklingen, som i hög grad drivs av de stora länderna. Det är viktigt för Sverige att ha en konkurrenskraftig bolagsbeskattning och att vi därför följer med i den internationella utvecklingen, men även att vi aktivt arbetar för att påverka utvecklingen i en riktning som är gynnsam för Sverige.

INTERNATIONELL SAMORDNING AV BOLAGSBESKATTNINGEN

Inom ramen för SNS skatteprojekt har Mattias Dahlberg och Pernilla Rendahl beskrivit och analyserat de internationella aspekterna av bolagsbeskattningen. Dahlberg har ett brett fokus på utvecklingen i EU, medan Rendahl fokuserar specifikt på förslagen om en global digitalskatt som diskuterats inom OECD och EU och utvärderar lämpligheten och eventuella problem som en sådan skatt kan medföra. Slutsatserna som presenteras här är hämtade från rapporterna, men eftersom dessa täcker ett område där utvecklingen sker snabbt är läget med största sannolikhet annorlunda när denna rapport publiceras. Exempelvis har ett stort antal länder kommit överens om att införa en global minimiskatt på bolag och en digitalskatt. Beskriv-

ningen som följer är således en redogörelse för rapporterna och mer av principiell natur än en dagsaktuell lägesbild. Den visar på en utveckling mot mer internationell koordinering och en förskjutning av beskattningsmakten från enskilda nationer, en utveckling som sannolikt kommer att fortsätta.

I sin rapport »EU och svensk företagsbeskattning« (2019) konstaterar Mattias Dahlberg att svensk företagsbeskattning har påverkats av EU sedan 1990-talet då flera direktiv antogs. Syftet med dessa direktiv var främst att undanröja hinder för att skapa den inre marknaden. Efterhand har arbetet inom EU successivt ändrat inriktning mot att motverka skatteflykt och upprätthålla en rättvis fördelning av beskattningsrätten. I dag finns ett starkt globalt intresse av att motverka internationell skatteflykt och aggressiv skatteplanering. De senaste årens aktivitet på området kan spåras tillbaka till den globala finanskrisens start åren 2007–08. Finanskrisen medförde växande utgifter för många stater och ett ökat behov av att säkerställa skattebasen. Inom G20 och OECD inleddes ett arbete för att skydda bolagsskattebasen, det så kallade BEPS-projektet (Base Erosion and Profit Shifting). Såväl EU:s medlemsstater som Europeiska kommissionen deltar i BEPS-projektet. Inom ramen för projektet har det presenterats en rad rapporter som har föranlett lagstiftning på både nationell och internationell nivå. Inom EU antogs år 2016 det så kallade skatteflyktsdirektivet, som kan sägas vara ett resultat av BEPS-projektet. För Sveriges del har det bland annat resulterat i förändrade regler för ränteavdrag i företagsskattesektorn och olika åtgärder för att förhindra skatteplanering med hybridsubjekt och hybrid-instrument.

En annan påtaglig förändring inom EU är förändringstakten i gemensam skattelagstiftning. Under 1990-talet kännetecknades EU:s arbete av att det tog lång tid och att detta arbete inte resulterade i någon radikalt förändrad lagstiftning för medlemsstaterna. Det skatteflyktsdirektiv som antogs år 2016 kunde dock utredas och beslutas inom loppet av ett fåtal år, och var som sagt ett resultat av BEPS-projektet. Enligt Dahlberg finns det för närvarande en större vilja hos flera medlemsstater att verkligen genomföra ny gemensam skattelagstiftning inom EU. Europeiska kommissionen verkar aktivt för att så ska bli fallet och har under senare år flyttat fram positionerna. Ett exempel är det utökade arbetet mot otillåtet statligt stöd på skatteområdet. Kommissionen har även lämnat förslag till direktiv om en gemensam bolagsskattebas och en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, samt åtgärder för att förhindra skatteflykt och skatteplanering. Andra förslag som diskuterats är att frånta länder självbestämmande i fråga om beskattningsrätten i EU genom att övergå till kvalificerad majoritet.

En central fråga i diskussionerna om internationell beskattning är vilken princip som ska ligga till grund för beskatt-

ningen. De nu gällande beskattningsprinciperna utformades i början av 1900-talet, i en helt annan värld än den vi lever i i dag. Grundidén är att värden (bolagsvinster) ska beskattas där de genereras. Stater har traditionellt genom de internationella skatteavtalen fördelat beskattningsrätten mellan sig, och dessa avtal baseras på att stater beskattar enligt antingen hemvist- eller källstatsprincipen. Henvistprincipen har sitt fokus på *den skattskyldiges* anknytning till en viss stat. Den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig för sin globala inkomst i den stat där personen i fråga anses vara hemmahörande. Källstatsprincipen tar i stället fasta på *inkomstens* anknytning till en viss stat. Om inkomsten har tillräcklig anknytning till en viss stat blir den också skattepliktig i den staten. Många av världens länder, däribland Sverige, använder sig av en kombination av hemvist- och källstatsprincipen för att bestämma sin beskattningsmakt utåt. En annan central beskattningsprincip är armlängdsprincipen. Den tillämpas i förhållande till prissättning av varor och tjänster som säljs och köps mellan närstående företag, det vill säga i koncernförhållanden. Utgångspunkten för armlängdsprincipen är att priset ska sättas som om varan eller tjänsten hade köpts och sålts mellan oberoende näringsidkare som befinner sig på »armlängds avstånd«. Inte minst digital verksamhet har ställt dessa traditionella beskattningsprinciper under stark yttre press. Med digital verksamhet är det möjligt att i betydande omfattning vara verksam på utländska marknader utan att ha någon större fysisk närvaro där. Det är nämligen just fysisk närvaro i andra stater som är central för de traditionella beskattningsprinciperna. Ett annat kännetecken för viss digital verksamhet är användarnas delaktighet och bidrag till verksamhetens kärna. Mot denna bakgrund förs en pågående diskussion om konsumenternas delaktighet i värdeskapandet i digital verksamhet, och vissa hävdar att de stater i vilka konsumenterna är hemmahörande ska erhålla en del av det beskattningsunderlag som den digitala verksamheten skapar. En sådan mekanism för fördelning av beskattningsunderlaget för de globalt verksamma företagen inom digital verksamhet skulle gynna de stora ekonomierna med ett stort antal konsumenter. Med ett sådant skifte av beskattningsprincip finns risken att Sverige – en liten och öppen ekonomi – skulle förlora beskattningsunderlag.

I sin forskningsrapport »Konsumtionsbeskattning av digitala tjänster« (2021) fördjupar sig Pernilla Rendahl i frågan om beskattning av den digitala ekonomin och de förslag som tagits fram av OECD och EU. Beskattningen av den digitala ekonomin är en av de stora utmaningarna för att få till stånd en välfungerande internationell beskattning. Principdiskussioner i ämnet påbörjades på internationell nivå redan på 1990-talet, och under senare år har diskussionerna intensifierats, främst genom det av G20 initierade BEPS-projektet, inte minst om hur aggressiv skatteplanering och skattebaserode-

ring kan förhindras. Inom de närmsta åren är det troligt att stora förändringar sker i hur digitala affärsmodeller beskattas. Det huvudsakliga skälet som anges i dag för att förändra beskattningen av den digitala ekonomin, såväl inom OECD som inom EU, är att det nuvarande skattesystemet är orättvist eftersom traditionella företag anses betala mer skatt än digitala företag. Många digitala affärsmodeller bygger på automatiserade system där värden kan skapas i flera länder samtidigt utan att fysisk närvaro krävs. Var dessa värden beskattas i dag anses av OECD och EU leda till en orättvis fördelning av skatteintäkter mellan olika länder. Under de senaste åren har därför både OECD och EU intensifierat arbetet med att förändra företagsbeskattningen av digitala affärsmodeller och även införa andra former av skatter på olika digitala tjänster. Rendahl menar dock att för att kunna diskutera rättvisefrågan måste alla skatter som träffar den digitala ekonomin beaktas, det vill säga inte bara inkomstskatten på företagsvinster utan också den mervärdesbeskattning som tas ut på omsättningen samt de punktskatter på försäljning av digitala tjänster som även de tas ut på omsättningen och som flera medlemsstater (inte Sverige, men exempelvis Frankrike, Polen, Italien och Ungern) har valt att införa.

I oktober 2020 lade OECD fram två förslag, pelare 1 och pelare 2. Pelare 1 handlar om hur beskattningsrätten i den digitala ekonomin ska fördelas. De grundläggande principerna i förslaget är att beskattningen ska ske där användarna finns, eftersom värdet anses uppstå där. Förslaget innebär en omfattande förflyttning av beskattningsrätten från de länder där företagen har sitt säte (hemviststaterna) och andra länder där exempelvis fysisk etablering finns, till de länder där användarna finns (marknadsländerna). Hur de digitala affärsmodellerna identifieras, och hur omfattande den förändrade beskattningen blir, är avgörande för hur stor påverkan förslagen får på olika staters möjlighet att beskatta företagens vinster och den konsumtion som de genererar. Utifrån konsultationsunderlaget framträder ingen enhetlig syn på digital beskattning, vare sig hur omfattande skattebasen ska vara eller vilka affärsmodeller som ska omfattas. Det finns en oro både för tekniska aspekter i förslagen som har lagts fram av OECD och för den höga grad av komplexitet som förslagen innebär. Inom EU har utgångspunkterna för hur den digitala ekonomin ska beskattas formulerats på ett likartat sätt som inom OECD. År 2018 presenterades ett förslag till en ytterligare harmonisering av företagsbeskattningen och en ny beskattning i länder där företag har betydande digital närvaro. Det skulle innebära att företag beskattas där den ekonomiska verksamheten bedrivs i stället för i det land där företaget har sin hemvist eller har fysisk närvaro genom etablering. Innan en sådan harmonisering skulle kunna ske (om den ens är möjlig) föreslogs ett införande av en tillfällig punktskatt på vissa digitala tjänster i det land där

konsumenterna (det vill säga användarna) finns. Utöver det föreslagna införandet av en särskild skatt på digitala tjänster som har diskuterats inom EU pågår en parallell diskussion om en harmonisering av mervärdesskatten på EU-nivå.

Att förändra den internationella spelplanen för hur den digitala ekonomin ska beskattas är inte någon lätt uppgift. Kritiken mot de nya förslagen från OECD och EU handlar både om själva utgångspunkten för de föreslagna förändringarna och om risken att parallella rättsbildningar uppstår. Men stämmer verkligen det formulerade grundproblemet om orättvis beskattning? Uttalandena från EU-kommissionen om att den digitala sektorn är underbeskattad och att det därför bör införas en särskild skatt på vissa digitala tjänster bygger på studier i vilka skillnaden mellan beskattningen av digitala företag och den av traditionella företag är över 10 procent. Flera forskare har ifrågasatt kommissionens slutsatser och i stället påvisat att digitala företag snarare beskattas högre än traditionella företag. Skillnaden i tolkningen av statistik och data ger skäl att fråga sig om det inte behövs mer forskning om de ekonomiska konsekvenser för företag, stater och samhället i stort som en förändrad beskattning av digitala affärsmodeller kan få.

Rendahl ställer sig frågande till EU-kommissionens utgångspunkt av två skäl. För det första är det svårt att göra gränsdragningar mellan traditionella och digitala affärsmodeller och fastställa vilka företag som ska anses vara digitala. Att bestämma vilka företagskategorier som ska omfattas av OECD:s förslag är dock grundläggande för att avgöra de tekniska lösningarna, såsom tillämplig skattesats för hur en ökad beskattning i marknadslandet ska ske. För det andra kan utgångspunkten, att företagsbeskattningen men inte mervärdesskatten beaktas, ifrågasättas. Mervärdesskatten syftar till att beskatta konsumtion, men om en övervältring av skattebördan från tidigare led ned till konsumtionen av varan eller tjänsten inte kan ske, så blir skatten i själva verket en beskattning av företag. Även denna förutsättning behöver beaktas vid en analys av skatterättvisa. Annars finns risken för uppkomsten av parallella rättsbildningar, liksom för dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning.⁸ Parallella rättsbildningar innebär i korthet att samma grundläggande regelmassa kan tolkas och tillämpas olika av myndigheter och domstolar beroende på hur de tolkar såväl fakta som reglernas begrepp och innehåll. Vilken princip ska råda vid införande av en särskild skatt på digitala tjänster? En sådan skatt leder de facto till en dubbelbeskattning eftersom den, i likhet med mervärdesskatten, tas ut på omsättning. En ny spelplan med olika former av beskattning av omsättning, vinster och konsumtion på flera nivåer skapar en komplexitet som sannolikt leder till olika former av dubbelbeskattning och skapar nya möjligheter till skatteplanering, särskilt om risken för dubbel icke-beskattning ökar. En annan viktig aspekt att ta med i analysen är hållbarhetsperspektivet – här

8. Det vill säga att vinster antingen beskattas i flera jurisdiktioner (dubbelbeskattning) eller inte beskattas i någon (dubbel icke-beskattning).

måste ekonomiska, rättsliga och miljömässiga hänsyn beaktas. Eftersom frågan om beskattning av den digitala ekonomin inte kan lösas ensidigt av stater på ett hållbart sätt, krävs ett internationellt samarbete för att nå en överenskommelse om hur fördelningen av ekonomiska resurser ska ske. Inom ramen för en sådan överenskommelse bör både inkomstskatterättslig och konsumtionsskatterättslig logik beaktas. Politiker måste förstå frågans komplexitet och verka för hållbara lösningar, men för detta krävs också fördjupade analyser.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att förändringstakten och antalet konkreta skatteförslag som lagts fram har ökat. Denna utveckling kommer sannolikt att fortsätta. EU har flyttat fram sina positioner och arbetar för att införa flera skatter, bland annat en gränsskatt på koldioxid och en finansiell transaktionsskatt. Dessutom villkoras stöden i det så kallade Next Generation EU, ett omställnings- och stödpaket mot en grön och digital ekonomi, med införandet av vissa åtgärder som minskar medlemsländernas autonomi. År 2023 väntas en global minimiskatt på multinationella företag samt en digitalskatt införas. Utvecklingen mot en ökad beskattningsrätt baserad på var konsumtionen äger rum, och inte produktionen, gynnar stora länder. Mycket talar för att Sverige då kan förlora skattebaser – men även verksamheter om dessa flyttar av skatteskal, till exempel för att kunna kvitta avdrag mot skatter i länder med högre skattesatser.

BESKATTNING AV ENTREPRENÖRSKAP

Bolagsskatten anses vara viktig för etablerade och vinstdrivande företag, medan kapitalskatter på ägarnivå (det vill säga utdelnings- och reavinstskatt) är viktigare för nya, innovativa och mindre företag (Henrekson & Sanandaji 2014b). Därför spelar inte bara bolagsskatten roll för företagsklimatet, utan även andra kapitalinkomstskatter som skatt på utdelning och vinst på ägarnivå. Den generella kapitalinkomstskatten är i dag 30 procent, vilket i ett internationellt perspektiv är relativt högt, i synnerhet för låginkomsttagare (OECD 2018, Lidefelt 2018), men avvikelserna från den generella satsen är många.

Traditionellt har Sverige fört en skattepolitik som varit gynnsam för stora, etablerade och vinstdrivande företag (Henrekson & Sanandaji 2014a). Det är inte fel, men det kan även vara motiverat att gynna, eller i alla fall inte missgynna, nystartade företag och entreprenörskap. Även om skattesystemet inte i sig är diskriminerande har företag i olika utvecklingsstadier och branscher olika förutsättningar som gör att de i praktiken behandlas skattemässigt olika. Dagens skattesystem med en relativt låg bolagsskatt, ränteavdrag för lån, förlustavdrag som kvittas mot vinster och en relativt hög utdelningsskatt gynnar etablerade vinstdrivande företag men missgynnar nya innovativa företag som ännu inte går med vinst och som har svårt att lånefinansiera sin verksamhet. Ut-

delningsskatten uppmuntrar till att återinvestera snarare än dela ut vinster till ägarna, som skulle kunna använda kapitalet för att investera i nya företag.

Det finns speciella skatteregler för beskattning av företag med ett fåtal ägare, så kallade fåmansbolag. Dessa kallas ofta 3:12-reglerna efter lagparagrafen och reglerar hur utdelning och kapitalvinster från fåmansbolag ska beskattas. Motivet bakom regelverket är svårigheten att i dessa företag särskilja andelarna av ägarnas inkomst som härstammar från arbete respektive kapital, och bygger på klyvningsregler som förhindrar att arbetsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst. I dag beskattas kapitaldelen vanligtvis till 20 procent för ägare av kvalificerade andelar, det vill säga ägare som är verksamma i företaget i betydande omfattning, medan okvalificerade andelar i onoterade flermansbolag beskattas till 25 procent. Dessa satser är således lägre än den generella kapitalinkomstskattesatsen på 30 procent. Andelen som anses utgöra arbetsinkomst för kvalificerade andelar beskattas som annat arbete, det vill säga progressivt och till en högre skattesats, och gäller för både utdelning och vinst.

Det kan finnas anledning att uppmuntra produktivt entreprenörskap eftersom sådant ger upphov till positiva externa effekter. Hur man i praktiken a priori kan särskilja produktivt entreprenörskap från annat är en utmaning, vilket försvårar utformandet av en effektiv skattepolitik för entreprenörskap. De ovannämnda 3:12-reglerna och den lägre skatt som fåmansbolag kan ta ut på avkastningen kan därför anses motiverade. Henrekson (2022) menar att den kraftiga ökningen av noterade företag som skett i Sverige, tvärt emot den globala trenden, beror på lägre beskattning på ägande. 3:12-reglerna diskuteras närmare i avsnittet som behandlar det duala skattesystemet (se s. 47–50).

Sedan 2018 har Sverige även lägre beskattning av personaloptioner för att uppmuntra entreprenörskap. Det kan ses som ett steg i rätt riktning för att öka neutraliteten och inte missgynna risktagande, innovationer och ett dynamiskt företagande.⁹ Reglerna är utformade så att nyckelpersoner i vissa små och unga företag har möjlighet att utnyttja personaloptioner där skillnaden mellan försäljningspriset och det fastställda priset på optionen tas upp till kapitalbeskattning vid avyttringstillfället. Det innebär att de beskattas till en lägre skattesats än den för tjänsteinkomst och dessutom inte beläggs med arbetsgivaravgifter. För att få utnyttja dessa optioner måste dock företaget och den anställda uppfylla en rad krav. Den 1 januari 2022 utvidgades personaloptionerna. Tanken med skattereglerna är att de ska underlätta för små och unga företag att behålla och rekrytera nyckelpersoner.

Det finns flera fördelar med personaloptioner. En är att de kan motverka likviditetsproblem i små och nya företag som har svårt att belåna verksamheten och på så vis minska asym-

9. I Entreprenörskapsutredningen (SOU 2016:72) anses skatter, och i synnerhet beskattningen av personaloptioner, ha varit en viktig delförklaring till framgångarna i Silicon Valley.

metrin mellan hur lånat och eget kapital behandlas. En annan fördel är att de som tar risker kompenseras för detta, samtidigt som det krävs en positiv värdeutveckling för att optionerna ska bli attraktiva som kompensation. Går företaget i konkurs blir optionerna värdelösa. Detta ger incitament till de nyckelpersoner i företaget som erhåller optioner att anstränga sig för att företaget ska gå bra. Utformningen minskar problemen med asymmetrisk information då nyckelpersoner i företaget rimligen har bättre kännedom om företags potential (även om det kan finnas viss överoptimism), och är att föredra framför att byråkrater eller politiker a priori väljer ut vinnare att ge stöd till. Nackdelen är att även personaloptionerna kan missbrukas i skatteplaneringssyfte och leda till samma problematik som 3:12-reglerna försöker mildra, nämligen omvandling från arbets- till kapitalinkomst. Det är därför viktigt att de riktas till rätt målgrupp. Det är också angeläget att se till hur olika skatteregler (för bolagsinkomster, fåmansbolag och personaloptioner) interagerar så att de sammantagna medger en skattelättnad.

Bolagsskatten kan även påverka småföretag. Detta har studerats i forskningsrapporten »Gynnas småföretag av sänkt bolagsskatt?«, som författats av Jarkko Harju, Aliisa Koivisto och Tuomas Matikka inom ramen för SNS skatteprojekt. Studien bygger på en analys av hur sänkningen av bolagsskattesatsen med 4,5 procentenheter i Finland år 2014 påverkade investeringar och andra beslut i småföretag. Bolagsskattesats-sänkningen sammanföll med en höjning av utdelningsskatten och påverkade därför inte beskattningen i ägarledet. Även om författarna inte finner att bolagsskattesats-sänkningen påverkade investeringsvolymen bland småföretagare hade den andra positiva effekter för småföretag. Enligt studien ledde sänkningen till ökad försäljningsvolym och större entreprenöriell ansträngning i småföretag, speciellt i sådana med aktiva ägare. En viktig slutsats i rapporten är att bolagsskatten spelar roll även för småföretag.

INCITAMENT TILL FORSKNING OCH UTVECKLING

Det finns flera anledningar till att ge skattelättnader till forskning och utveckling (FOU). Det huvudsakliga teoretiska argumentet är att FOU ger upphov till positiva *spillover*-effekter, på så vis att FOU inte bara gynnar företaget som ägnar sig åt det utan även andra företag och aktörer i samhället genom att kunskapsläget förbättras och nya produkter eller tjänster uppstår. Det samhällsekonomiska värdet av FOU är alltså större än det privatekonomiska värdet för det enskilda företaget och motiverar sänkta kostnader för företaget, exempelvis genom en lägre skatt. Därutöver finns en internationell konkurrensaspekt: det är ofördelaktigt för stater att inte ge kostnads-lättnader till företag som är internationellt mobila när andra stater gör det. Ett flertal EU-länder har så kallade patentboxar

där patentintäkter beskattas betydligt lägre än andra intäkter, vilket gör det intressant för forskningsintensiva företag att lägga vinster och aktivitet där.

Sedan 2014 finns i Sverige ett forskningsavdrag, som vid införandet medgav nedsättning av arbetsgivaravgifterna med 10 procent av underlaget för personer som bedriver systematiskt och kvalificerat forsknings- och utvecklingsarbete i kommersiellt syfte. Sedan införandet har avdraget successivt förstärkts, och i dag medges även nedsättning av den allmänna löneavgiften.

Fördelen med att ge avdrag på arbetsgivaravgifter för FoU-arbete i stället för att beskatta FoU-vinster lägre i en patentbox är att även företag som befinner sig i uppstarts- eller utvecklingsstadiet och ännu inte är vinstdrivande erhåller stöd. Just i det stadiet kan stöd vara avgörande, eftersom det för många innovativa företag tar åtskilliga år innan de är vinstdrivande och kan gynnas av en patentbox. Det är också i den tidiga fasen som det svenska skattesystemet är icke-neutralt. Sannolikt är det själva forsknings- och utvecklingsarbetet som skapar ett mervärde, snarare än vinsten från ett patent. Stödet bör uppmuntra till att själva forskningsverksamheten bedrivs i Sverige och inte bara till att vinsterna lokaliseras här. Mycket talar för att patentboxar leder till ökad skatteplanering och skattekonkurrens, och det finns inte heller empiriska belägg för att de verkligen leder till mer FoU (Griffith m.fl. 2014, Alstadsäter m.fl. 2015).

Sammanfattningsvis är Sverige en liten aktör på den internationella spelplanen, och vi har begränsat manöverutrymme när det gäller bolagsbeskattning. Vi bör följa den internationella utvecklingen, och det är av stor vikt att vi inte tappar i konkurrenskraft när det gäller hur företag beskattas. Den formella bolagsskattesatsen är viktig, men det är också den effektiva skattesatsen som tar hänsyn till hur skatteunderlaget beräknas. För nya, små och innovativa företag spelar inte bara bolagsskatten roll, utan även kapitalskatterna på ägarnivå samt beskattningen av forskning och utveckling.

En neutral kapitalbeskattning

Beskattningen av individkapitalinkomster, ibland benämnd ägarbeskattning, är nära sammankopplad med företagande och entreprenörskap eftersom den påverkar ägande, sparande och i förlängningen tillgången till kapital för företag. Inom individkapitalbeskattningen föreligger stora avvikelser från principerna om neutralitet och likformighet (se figur 1 och 2 i del I, s. 25). Den generella skattesatsen är 30 procent, men avvikelserna är många, och sättet som kapitalinkomster beskattas på – det vill säga om verklig eller schablonmässig avkastning beskattas – skiljer sig i olika system. OECD (2018)

har beräknat och jämfört effektiva marginalskatter (som tar hänsyn till att även inflation beskattas) på olika investeringar. Jämförelsen visar att fastighetsinvesteringar beskattas synnerligen lågt i Sverige (6,1 procent). Fastighetsavgiften är dessutom regressiv – högt taxerade fastigheter har en lägre avgift som andel av värdet än lågt taxerade fastigheter. Även investeringar på investeringssparkonton (ISK) har haft en låg effektiv marginalskatt (14 procent). Däremot beskattas banktillgångar, aktier och obligationer med en betydligt högre effektiv marginalskatt (35 procent). Sverige sticker även ut genom att låginkomsttagares kapitalinkomster beskattas hårdare än i andra länder. Avsaknaden av likformighet i kapitalbeskattningen var något som uppmärksammades i 2018 års rapport från SNS Konjunkturråd (Waldenström m.fl. 2018). Rapporten föreslog en neutral och likformig kapitalbeskattning på 25 procent. För att inte snedvrida investerings- och bostadsbeslut måste en likformig individkapitalinkomstskatt även innefatta en fastighetsskatt. Peter Englund har i sin SNS-rapport »En ny bostadsbeskattning« (2020) tagit fram ett förslag på hur en sådan kan se ut för att investerings- och bostadsbeslut inte ska snedvridas, samt för att den ska motverka problemen som den tidigare fastighetsskatten drogs med, bland annat bristande förutsägbarhet.

En fråga som diskuterades i den ovannämnda Konjunkturrådsrapporten från 2018 är huruvida kapital bör beskattas. I den teoretiska forskningen om kapitalbeskattning har slutsatsen traditionellt varit att skattesatsen på kapitalinkomster bör vara noll. Anledningen till detta är att kapitalinkomster antas härstamma från sparad och redan beskattad arbetsinkomst och att beskattning av kapitalinkomst därför utgör en form av dubbelbeskattning som hämmar kapitalbildningen (Fuest m.fl. 2019). Nyare forskning vidgar perspektivet och undersöker kapitalinkomstskatternas roll i ett optimalt skattesystem med fördelningsambitioner. Skatter på kapital kan då ses som samhällsekonomiskt effektiva komplement till progressiva arbetsinkomstskatter eftersom individer med högre arbetsinkomster ofta även har högre kapitalinkomster. Kapitalinkomster behöver inte heller utgöra sparade arbetsinkomster utan kan också härstamma från ärvt kapital. Dessutom hämmar även arbetsinkomstskatter kapitalbildningen, men då specifikt humankapitalbildningen, genom att de påverkar utbildnings- och karriärval och viljan att anstränga sig i arbetslivet. I Konjunkturrådsrapporten dras slutsatsen att kapital bör beskattas. Resultaten från den nyare forskningen ska ses som komplement och inte som argument som kullkastar det faktum att kapitalinkomstskatter hämmar kapitalbildningen, men slutsatsen är att skattesatsen inte bör vara för hög. Kapitalinkomstbeskattningen verkar ha större inverkan på *hur* individer investerar än hur mycket (OECD 2018), vilket är ett starkt argument för att eftersträva likformig individkapital-

beskattning. För låginkomsttagare verkar skattesatsen spela större roll för investeringsvolymen än för höginkomsttagare. För de sistnämnda påverkar skatterna snarare investeringarnas sammansättning än deras volym (OECD 2018).

En annan viktig principiell fråga är *när* kapitalinkomster ska beskattas. Om de beskattas först när avkastningen realiserar blir den effektiva skatten lägre än om avkastningen beskattas löpande. Beskattning vid realisation leder därför till inlösningseffekter. Problemet med att beskatta kapitalinkomster löpande är att avkastningen inte är känd utan baseras på en schablon som kan avvika från verklig avkastning och att likviditetsproblem kan uppstå (framför allt när det gäller beskattning av fastigheter). En nackdel med schablonbeskattning är att beskattning utgår även vid förluster och att staten därför inte är med och delar risken vid en nedgång. En annan nackdel är att eventuella överavkastningar inte beskattas, vilket hade varit effektivt eftersom detta inte påverkar investeringsval. I dagens system beskattas vissa kapitalinkomster löpande (till exempel ISK, fastigheter och kapitalförsäkringar) medan andra beskattas först när de realiserar, och då på den verkliga avkastningen.

Grundprincipen i skattereformen 1990–91 var att kapitalinkomster skulle beskattas enhetligt och likformigt. Ett flertal förändringar sedan dess har dock medfört att kapitalinkomster inte längre beskattas likformigt. Dagens system där kapitalinkomster beskattas på en rad olika sätt och i något som kan beskrivas som parallella system leder till ökad risk för snedvridning av investeringar och sparbeslut, skattearbitrage och politisk oförutsägbarhet, alltså med potentiellt stora negativa samhällsekonomiska konsekvenser. Konjunkturrådsrapportens förslag syftade till att återställa likformigheten i kapitalinkomstbeskattningen. Alla kapitalinkomster bör av likformighetsskäl beskattas med en och samma generella skattesats. Detta minskar risken för negativa samhällsekonomiska effekter till följd av snedvridning av investeringar, skattearbitrage och oförutsägbarhet. För att uppnå en mer likformig beskattning av kapitalinkomster måste en gemensam skattesats bestämmas. Rapportförfattarna ansåg att 25 procent var en lämplig nivå. Kapital bör beskattas, men eftersom kapital är en mobil skattebas och hämmar kapitalbildningen bör skatten inte vara alltför hög. Vidare föreslog rapportförfattarna att beskattningen av pensionsförsäkringar, kapitalförsäkringar och ISK bör harmoniseras med den övriga kapitalinkomstbeskattningen. Förutom att skattesatsen bör vara densamma som för andra kapitalinkomster, ansåg författarna att den schablonbaserade avkastningen bör avskaffas eftersom den avviker från övriga kapitalinkomster på ett omotiverat sätt. Förändringen skulle i praktiken innebära att ISK och kapitalförsäkringar försvinner. För en enhetlig kapitalinkomstskatt krävs en fastighetsskatt för alla bostäder och en

reformerad reavinstbeskattning. Rapporten föreslog därför att alla fastigheter beskattas likformigt och i relation till sitt marknadsvärde.

I sin SNS-rapport utvecklar Peter Englund ett förslag för beskattning av bostäder. För att inte investeringsbeslut eller val av bostad och upplåtelseform ska snedvridas bör bostäder beskattas likformigt med andra investeringar, men också likformigt mellan olika upplåtelseformer. Avkastningen på bostäder består av två komponenter: boendevärdet och eventuell kapitalvinst. Dessa bör beskattas som andra kapitalinkomster för att inte investeringsbesluten ska snedvridas.

Nytan av att bo i en bostad utgörs av boendevärdet, eller av den hyra som inte betalas när man äger sitt boende. Om inte denna avkastning beskattas som andra kapitaltillgångar snedvrids investeringsbeslut. För att illustrera varför kan ett exempel vara på plats. Ett hushåll med en miljon kronor i kapital kan välja att använda detta kapital för att köpa en bostad, eller också kan det placera kapitalet i aktier eller på bank och i stället hyra sin bostad. För att inte snedvrida detta val bör skatten vara densamma oavsett vad hushållet väljer. För att skatten ska vara likformig med andra investeringar bör således den samlade avkastningen, det vill säga summan av boendevärde och värdestegring med avdrag för kostnaderna för investeringen (främst räntekostnader), beskattas som andra investeringar. Om boende beskattas lägre än andra investeringar görs överinvesteringar i boende och mindre investeringar i andra typer av kapitaltillgångar.

Av praktiska skäl brukar boendevärdet beskattas löpande med en fastighetsskatt, medan värdestegringar beskattas först när bostaden säljs. Eftersom det är avkastningen efter kostnader som bör beskattas, medges avdrag för räntekostnader. En komplikation med beskattning av bostäder är att det inte går att direkt observera boendevärdet och att en kapitalvinst observeras först när vinsten realiseras, något som leder till inläsningar. I dag beskattas bostäder med flera sorters skatter: en årlig fastighetsavgift, kapitalvinstskatt vid försäljning samt stämpelskatt vid köp av ny bostad.

Dagens bostadsbeskattning brister således i neutralitet i framför allt två avseenden. För det första är skatten regressiv: dyra bostäder underbeskattas i förhållande till billiga bostäder. För det andra underbeskattas bostadsrätter i förhållande till småhus och hyresrätter, och småhus underbeskattas i förhållande till hyresrätter. En icke-neutral beskattning leder till snedvridningar och samhällsekonomisk ineffektivitet, och har dessutom negativa fördelningsaspekter. Dagens icke-neutrala system ger incitament att bygga stort och dyrt i exklusiva lägen och attraktiva regioner, och missgynnar billigare och enklare bostadsbyggen på andra platser. Dessutom är incitamenten höga att ombilda hyresfastigheter till bostadsrätter, vilket minskar tillgången på hyresrätter, en viktig boendeform inte

minst för många unga. Bristen på neutralitet leder till sänkta boendekostnader för bostäder som i första hand riktar sig till hushåll med förhållandevis goda inkomster i expanderande tätorter. Genom att kapitalvinster beskattas först när de realiserar riskerar en skatt på kapitalvinster att hämma rörligheten på bostadsmarknaden, eftersom ett beslut att avstå från att flytta innebär att en fastighetsägare kan skjuta skattebetalningen på framtiden.

Den tidigare fastighetsskatten var kritiserad och reformerades 2008. Kritiken handlade framför allt om bristen på förutsägbarhet, vilken blev särskilt besvärande när bostadspriserna steg snabbt under senare delen av 1990-talet och början av 2000-talet. Peter Englunds förslag om en ny bostadsbeskattning bygger på neutralitet men tar också höjd för problemen som fanns med den tidigare fastighetsskatten. Genom att beskatta en schablonintäkt – i form av en varierande schablonränta multiplicerad med ett glidande medelvärde av ett antal tidigare taxeringsvärden på småhus och bostadsrätter – som inkomst av kapital minskar variationen, och därmed ökar förutsägbarheten i beskattningen. Vid realisation beskattas endast ovanligt stora kapitalvinster, vilket minskar inläsnings-effekterna som dagens kapitalvinstskatt medför. Dessutom föreslås att stämpelskatten avskaffas och ersätts av en avgift som täcker administrationskostnaderna. Stämpelskatten är en ren transaktionsskatt och hämmar rörligheten på bostadsmarknaden.

I korthet innebär förslaget ett avskaffande av fastighetsavgift och fastighetsskatt för hyreshus för att förhindra dubbelbeskattning (eftersom hyreshus bolagsbeskattas) och att bostadsrätter beskattas enligt samma principer som småhus. Avdragsrätten för nominella ränteutgifter och underskott av kapital behålls. En reform enligt dessa linjer skulle enligt Englund kunna ge en långsiktigt stabil och neutral bostadsbeskattning. Reformen skulle leda till ökad neutralitet mellan upplåtelseformer, mellan dyra och billiga bostäder och mellan bostäder i olika regioner, samt till ökad rörlighet genom att de extra flyttkostnaderna till följd av skatten på kapitalvinster begränsas. Samtidigt skulle reformen leda till ökad förutsägbarhet eftersom schablonintäkten följer ränteutvecklingen och skattebasen baseras på glidande medelvärden av ränta och taxeringsvärde. Ökad förutsägbarhet ökar sannolikt skattens legitimitet. När ett nytt system införs brukar övergångsproblem uppstå, men dessa kan begränsas, exempelvis genom att sittande ägare tillåts att fram till en framtida försäljning betala skatt enligt dagens regler för fastighetsavgift och kapitalvinstskatt.

Englund argumenterar således för en fastighetsskatt baserad på likformighetsprincipen. Även andra principer motiverar en fastighetsskatt. En fastighet flyttar inte på sig, vilket skiljer den från nästan alla andra skatteobjekt och gör den till en

samhällsekonomiskt effektiv skattebas. Utifrån principen om optimal beskattning talar detta för att skatten på fastigheter, i synnerhet på mark, bör vara högre än andra kapitalskatter. Av denna anledning har den internationella trenden varit att öka skatteuttaget på fastigheter, medan Sverige har valt den motsatta riktningen och sänkt skatteuttaget på fastigheter.

Även fördelningspolitiska motiv talar för en fastighetsskatt, eftersom det finns en stark korrelation mellan inkomst och värdet på en bostad. Flera forskare har därför framfört förslag om en progressiv fastighetsskatt (Bastani & Selin 2019). Järliden Bergström med flera (2020) har föreslagit en markskatt för småhus och bostadsrätter. Det finns många fördelar med en skatt på mark. Det är den effektivaste skattebasen eftersom mark är orörlig, och beskattning av den påverkar därför inte beslut. Dessutom beror markvärdestegringar sällan på individers egna ansträngningar utan snarare på hur utbud och efterfrågan utvecklas på en ort, och värdestegringarna kan därför i jämförelse med andra inkomster anses vara mer oförtjänta.

Flera forskare förespråkar dessutom att fastighetsskatten ska vara lokal, vilket är fallet i många länder. Det finns många fördelar med en lokal fastighetsskatt. Den kan ses som en skatt enligt förmånsprincipen, eftersom den i hög grad utgör en betalning för lokala nyttigheter (erhållna förmåner). En lokal fastighetsskatt kan även ha en disciplinerande effekt på kommunpolitiker på så vis att de i högre grad gör vad som är i kommuninvånarnas intresse för att dessa inte ska flytta till en annan kommun. En stor nackdel med en lokal fastighetsskatt är att skillnaderna i beskattningsunderlag (taxeringsvärdet) blir större än skillnaderna i förvärvsinkomst (skattebasen för inkomstbeskattning) mellan kommuner. En annan nackdel är att principen om likformig kapitalinkomstbeskattning skulle behöva överges, eftersom kommunerna själva skulle besluta om skattesatsen, som troligen skulle avvika från den generella skattesatsen på kapitalinkomst.

Skatt på arbete – den stora källan till skatteintäkter

Hur skatterna på företagande utformas är viktigt för Sveriges konkurrenskraft och tillväxt och för var jobb och investeringsmöjligheter skapas. Det är dock skattebasen arbetsinkomster som är den största och viktigaste intäktskällan för den offentliga sektorn. Skatterna på arbete påverkar bland annat incitamenten att arbeta, utbilda sig och göra ansträngningar samt hur man tar ut ersättning från arbete och därför även storleken på skattebasen. Som tidigare påpekades har Sverige höga inkomstskatter på arbete, i både den nedre och den övre delen av fördelningen, samt höga arbetsgivaravgifter. Trots avskaffandet av värnskatten 2020 har vi en topplacering inom

OECD när det gäller nivån på marginalsatser (OECD 2021). Höga skatter på arbetsinkomster skjuter in en stor skattekil mellan vad arbetsgivaren betalar och vad arbetstagaren får ut efter skatt och leder till att individer arbetar och anstränger sig mindre än vad de skulle ha gjort vid en lägre skattekil. Dessutom skapas färre nya jobb än fallet hade varit med lägre skatter.

Insikterna om arbetsinkomstskatternas skadeverkningar på individers beslut har ökat sedan skattereformen 1990–91. Vid reformen utgjorde arbetsutbudselasticiteter, det vill säga hur mycket en individ ändrar sitt arbetsutbud mätt i arbetade timmar när skatten ändras, grunden för arbetsinkomstskatternas samhällsekonomiska kostnad. Eftersom arbetsutbudselasticiteterna generellt är låga (individer har små möjligheter att ändra sitt arbetsutbud på marginalen, till exempel från 40 till 38 timmar) ansågs inte skatt på arbete leda till allvarliga samhällsekonomiska kostnader eftersom beteendeffekterna uppskattades vara små. I dag används i stället beskattningsbar inkomst-elasticitet, som fångar inte bara hur mycket mer eller mindre en individ arbetar, utan även ansträngningen, hur kompensation tas ut (i form av lön eller annan ersättning), valet av utbildning och möjligheterna att skatteplanera. Beskattningsbar inkomst-elasticiteterna är generellt högre än arbetsutbudselasticiteterna (Pirttilä & Selin 2011b, Hansson 2007).¹⁰ Det innebär att arbetsinkomstskatternas skadliga inverkan på ekonomin anses vara större i dag än när skattereformen genomfördes 1990–91. Beskattningsbar inkomst-elasticiteterna skiljer sig även beroende på inkomst och är generellt högre för höginkomsttagare (Gruber & Saez 2002, Neisser 2021). Omfattande empirisk forskning har visat att slopandet av värnskatteintäkter sannolikt inte kommer att leda till lägre skatteintäkter på sikt (Holmlund & Söderström 2008, Sørensen 2010, Pirttilä & Selin 2011a och 2011b, Lundberg 2016 och 2017) eftersom skattekillen är så hög att en höjning av skatten faktiskt leder till mindre skatteintäkter. Höginkomsttagare har fler alternativ, är mer mobila än låginkomsttagare och därför känsligare för skattehöjningar än låginkomsttagare. Detta kan också förklara varför vi i Sverige har en särskild expertskatt för utländska experter som innebär att de beskattas lägre än inhemska skattebetalare.¹¹

En analys av beskattningsbar inkomst-elasticiteter från Danmark (Kleven & Schultz 2014) visar att länder med breda skattebaser och små möjligheter till skatteplanering och med hög följsamhet har lägre elasticiteter än länder där möjligheterna till skatteplanering är större. Åtgärder som breddar basen och minskar skatteplaneringsmöjligheterna är därför välkomna och minskar sannolikt skillnaderna i elasticiteter över inkomstfördelningen. En motverkande kraft kan dock vara den ökade digitaliseringen och möjligheten till distansarbete som coronapandemin har påskyndat, vilket innebär att framför allt högutbildade ökar sin mobilitet och därmed kän-

10. Neisser (2021) finner i en metaanalys att de flesta skattningarna faller mellan 0 och 1, med en topp runt 0,3. Litteraturrenövringen i Saez m.fl. (2012) ger ett bästa skattningsintervall från 0,12 till 0,4, med ett medelvärde på 0,25. För svensk del, se Pirttilä och Selin (2011a).
11. Den 1 juli 2021 förlängdes expertskatten från att gälla i tre till fem år. En expertskatt finns även i Danmark, där den gäller i sju år och där reglerna för vem som omfattas är mindre stränga än i Sverige.

lighet för arbetsinkomstskatter (de la Feria & Maffini 2021).¹²

I dag skiljer man även mellan den intensiva och den extensiva marginalen. Den intensiva marginalen rör beslut som fattas på marginalen, det vill säga hur många fler eller färre timmar vi arbetar vid lägre skatt, givet att vi redan arbetar. Den extensiva marginalen rör diskreta val, såsom valet att arbeta eller inte eller att gå från deltid till heltid. Marginalskatten påverkar den intensiva marginalen medan genomsnittsskatten påverkar den extensiva marginalen. För individer i den nedre delen av inkomstfördelningen och för de som står utanför arbetsmarknaden är genomsnittsskatten av större betydelse, och för de som redan arbetar och befinner sig högre upp i inkomstfördelningen är marginalskatten av större betydelse. Enligt empirisk forskning är den intensiva marginalen inte lika känslig som den extensiva (Ljunge & Ragan 2004, Andersson 1989, Kleven & Kreiner 2003, Lundberg & Norell 2018). Det innebär att en ökning av marginalskatten för de som redan arbetar sannolikt har en jämförelsevis mindre negativ effekt på arbetsutbudet¹³ och en sänkning av genomsnittsskatten för de i den nedre delen av inkomstfördelningen en större positiv effekt. En förändring som sänker genomsnittsskatten i den nedre delen av fördelningen men som leder till en viss ökning av marginalskatten totalt sett kan därför ge positiva sysselsättningseffekter. Empirisk forskning visar dock att höga marginalskatter för höginkomsttagare ger negativa beteendeeffekter, som tidigare påpekats.

På grund av de höga skatterna i den nedre delen av fördelningen är skattekillen hög även där och påverkar både arbetsgivarens incitament att anställa och arbetstagarens incitament att arbeta och anstränga sig. Många länder, däribland Sverige, har därför infört jobbskatteavdrag för att minska denna skattekill. Jobbskatteavdragets utformning i Sverige skiljer sig dock från hur det ser ut i många andra länder, eftersom det även ges till individer med höga inkomster (även om det sedan 2016 fasas ut vid relativt höga inkomster). Konstruktionen gör att det svenska jobbskatteavdraget leder till ett stort tapp i skatteintäkter: 126 miljarder kronor år 2020.¹⁴ Jobbskatteavdraget ökar incitamenten att arbeta i den nedre delen av fördelningen, men när jobbskatteavdraget väl är infasat, vid en inkomst på strax under 32 000 kronor i månaden, ökar inte incitamenten att anstränga sig, men däremot ger jobbskatteavdraget mer pengar i fickan, vilket snarare minskar incitamenten att anstränga sig och arbeta. När jobbskatteavdraget fasas ut vid en månadsinkomst på drygt 53 000 kronor ökar utfasningen marginalskatten med tre procentenheter, vilket minskar incitamenten till ansträngning.¹⁵

Flera forskare har hittat positiva sysselsättningseffekter av jobbskatteavdrag i den nedre delen av fördelningen, framför allt i USA. Kleven (2020) ifrågasätter dock dessa sysselsättningseffekter och finner att endast en av reformerna är kopplad

12. Det är givetvis inte bara skatterna som spelar roll för arbetsutbudet, utan också vad skatteintäkterna används till och hur bidrags- och socialförsäkringssystemen är konstruerade. Om god offentlig barn- och äldreomsorg tillhandahålls ökar arbetsutbudet.
13. Förutsatt att det inte rör sig om stora öknings av marginalskatten i den övre delen av fördelningen.
14. Nettokostnaden är dock sannolikt lägre eftersom jobbskatteavdraget ökar sysselsättningen i den nedre delen av fördelningen. Men samtidigt kan jobbskatteavdraget minska arbetsutbudet i den övre delen av fördelningen där det inte lönar sig att öka arbetsutbudet. Att mäta jobbskatteavdragets självförsörjningsgrad är svårt. Finansdepartementet (2011) och Riksrevisionen (2009) uppskattade självförsörjningsgraden till mellan 20 och 50 procent, där graden minskar för varje ytterligare jobbskatteavdrag som införs. I jämförelse uppskattas värnsskattens självförsörjningsgrad till mellan 56 och 185 procent (Finansdepartementet 2019).
15. Utfasningen sker vid höga inkomster där känsligheten för marginalskatter är relativt hög.

till ökat arbetsutbud – i de andra fallen drivs sysselsättningsökningarna snarare av förändringar i transfereringssystemen och en gynnsam makroekonomi. Detta understryker vikten av att ha ett skattesystem som är gynnsamt för den makroekonomiska utvecklingen, men också av att förstå hur skatte- och transfereringssystemen hänger ihop och hur båda påverkar sysselsättningen.

Det har lagts fram en rad förslag om hur skatten på arbete bör reformeras (bland annat av Finanspolitiska rådet 2020, Eklund 2020, Hansson 2020, Bastani & Selin 2019 samt en rad intresseorganisationer som LO, Svenskt Näringsliv, TCO och Timbro). Förslagen har mycket gemensamt, även om det också förekommer skillnader. Gemensamt är att samtliga vill sänka marginalskatten på arbete genom att sänka skattesatsen och/eller genom att höja brytpunkten i den övre delen av fördelningen. Många av förslagen innebär även sänkt skatt i den nedre delen av fördelningen. Alla framlagda förslag vill dock behålla en progressiv arbetsinkomstskatt. I ett skattesystem med omfördelningsambitioner är det optimalt med en progressiv arbetsinkomstskatt.¹⁶

Klas Eklund rekommenderar i ESO-rapporten »Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform« från 2020 att skatt på inkomst av tjänst sänks över hela skatteskalan genom att brytpunkten för statlig inkomstskatt på tjänst höjs kraftigt och skattesatsen för de flesta som ligger över dagens brytpunkt sänks med 15–20 procentenheter. I en tidigare ESO-rapport, »Skillnad på marginalen« (2019), lägger Spencer Bastani och Håkan Selin fram två budget- och fördelningsmässigt neutrala skatterefformförslag där de förordar sänkningar av marginalskatten. Även Finanspolitiska rådets förslag från 2020 rekommenderar en sänkning av den statliga inkomstskatten till antingen 10 eller 5 procent. Krassén och Lidefelt (2017) har föreslagit en 10-procentig statlig skattesats som tas ut på månadsinkomster över 80 000 kronor, vilket enligt beräkningar skulle leda till ökade skatteintäkter.

I flera av de framlagda förslagen rekommenderas dessutom att inkomstskatten under brytpunkten sänks. Syftet är att stimulera sysselsättningen generellt och underlätta för de som står långt från arbetsmarknaden att komma i arbete. Flera förslag bygger på att dagens grundavdrag samt jobbskatteavdraget ersätts av ett generösare avdrag (Finanspolitiska rådet 2020, Eklund 2020, Hansson 2020). Hur stort detta ska vara skiljer sig något mellan förslagen. Eklund föreslår att inkomster upp till 95 000 kronor om året blir skattefria, medan Finanspolitiska rådet föreslår att det nuvarande grundavdraget, det förhöjda grundavdraget för pensionärer samt jobbskatteavdraget ersätts av ett generellt grundavdrag där förvärvsinkomster upp till 125 000 kronor om året är skattefria. Även Järliden Bergström med flera (2020) föreslår att

16. Järliden Bergström med flera (2020) går längre än andra och föreslår att en ny form av värnskatt införs på höga inkomster (över en miljon kronor per år) i syfte att öka progressiviteten.

jobbskatteavdraget, det särskilda grundavdraget för pensionärer samt skattereduktionen för sjuk- och aktivitetsersättning ersätts, men med en ny skattereduktion som är likadan för alla former av förvärvsinkomster (inklusive pension och sjuk- och aktivitetsersättning), men med en snabb nedtrappning för höga inkomster.

Stora sänkningar av marginalinkomstskatterna innebär att argumenten för avdrag för hushållsnära tjänster och rotarbeten minskar. Dessa skatteavdrag är motiverade av höga marginalskatter och är en näst bästa lösning för att mildra de negativa effekterna av höga marginalskatter. Allra bäst vore att sänka marginalskatterna så att behovet av särlösningar försvinner. Även andra typer av avdrag kan slopas när grundavdraget höjs. Många avdrag används i högre grad av höginkomsttagare än av låginkomsttagare, och ett slopande av dem skulle därmed öka progressiviteten i skattesystemet. Från effektivitetssynpunkt är det i allmänhet bättre att sänka skatten och minska avdragen än att ha höga skatter och generösa avdrag, eftersom det är bättre med en låg skattesats på en bred skattebas än vice versa.

För ökad transparens i skattesystemet bör arbetsgivaravgifterna framgå på lönebeskeden, något som har förespråkats också i flera andra rapporter (Eklund 2020, Hansson 2020).

Det finns således mycket forskning som talar för att sänkt skatt på arbete skulle öka sysselsättningen och deltagandet på arbetsmarknaden (Lundberg & Norell 2018). Det är önskvärt att få fler i arbete, inte minst av integrations- och fördelningspolitiska skäl men också för långsiktigt hållbara offentliga finanser. En annan positiv aspekt av lägre skatt på arbete är att skillnaden mellan hur arbete och kapital beskattas minskar, vilket försvagar incitamenten att omvandla högre beskattad arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst.

LEDER LÄGRE ARBETSGIVARAVGIFTER TILL FLER JOBB?

En sänkning av arbetsgivaravgifterna för grupper som står långt från arbetsmarknaden har ofta diskuterats som en åtgärd för att minska företagens arbetskraftskostnader och därmed öka efterfrågan på arbetskraft. Traditionellt har sådana förslag kritiserats för att vara ineffektiva när det gäller att öka sysselsättningen, eftersom en sänkning av arbetsgivaravgifterna antas leda till högre löner eller högre vinster för företagen och därmed inte till ökad sysselsättning. När avgiftssänkningarna analyseras i gängse nationalekonomiska modeller är sysselsättningseffekterna knutna till efterfråge- och utbudskurvornas lutning, och om arbetsutbudet (eller lönesättningskurvan) är relativt fixerat på kort sikt leder sänkningarna till högre löner. Det innebär i sin tur att anställningskostnaderna är oförändrade och att sysselsättningen därför inte påverkas, vilket gör åtgärderna ineffektiva och kostsamma.

Denna slutsats har dock börjat ifrågasättas på senare tid.

Flera forskningsartiklar har funnit att sänkningarna av arbetsgivaravgifterna har haft en effekt på sysselsättningen. Inom ramen för SNS skatteprojekt har David Seim i »Sänkta arbetsgivaravgifter för unga« (2019) sammanställt resultat från en studie gjord av honom och andra forskare som analyserar hur olika sänkningar av arbetsgivaravgifter för ungdomar i Sverige åren 2007–2013 påverkade såväl ungdomarnas sysselsättning och löner som företagens lönekostnader, omsättning och vinst.

Författaren finner att sänkningarna av arbetsgivaravgifterna frigjorde resurser och att företagen som konsekvens expanderade verksamheten. Det totala antalet anställda i företag med en stor andel unga bland de anställda före reformen ökade. I dessa företag ökade också lönerna snabbare efter reformens genomförande, och då inte bara för de unga utan för alla. Företagens kapital, omsättning och vinster ökade också.

Även andra forskare har kommit fram till liknande resultat. Egebark och Kaunitz (2018) finner att sänkningen av arbetsgivaravgifter för unga ledde till både en sysselsättnings- och en löneeffekt, men till ett högt pris eftersom sänkningen inte enbart riktade sig till nyanställningar utan även till befintliga anställda. Även Daunfeldt med flera (2021) finner positiva sysselsättningseffekter genom att jämföra anställningsbeslut i företag som fick en stor respektive mindre lättnad i arbetsgivaravgifter. De finner också löneeffekter för alla anställda, men denna effekt var förhållandevis liten. Likaså Westerbergs (2021) resultat motsäger den gängse bilden att en sänkning av arbetsgivaravgifterna i stor utsträckning leder till högre löner för befintliga anställda och därför inte har några märkbara effekter på sysselsättningen.

Även om sänkta arbetsgivaravgifter riktade mot vissa grupper verkar ha positiva sysselsättningseffekter verkar effekterna även sprida sig till andra grupper än de som reformen är tänkt att träffa, och därför är det en dyr metod för att öka sysselsättningen i vissa grupper. Sannolikt finns det bättre sätt att få individer som står långt från arbetsmarknaden i arbete.

Hur väl fungerar det duala skattesystemet?

Det svenska skattesystemet kännetecknas som tidigare påpekats av att arbetsinkomster beskattas progressivt och relativt högt och att kapitalinkomster beskattas till en lägre och proportionell skattesats. Detta brukar kallas ett dualt skattesystem. Inom ramen för SNS skatteprojekt har Håkan Selin tagit fram forskningsrapporten »3:12-reglernas roll i skattesystemet. Igår, idag och i framtiden« (2021), som undersöker hur väl det duala skattesystemet står sig med tanke på att omfattande inkomstomvandling verkar förekomma och utifrån dess

syfte att inte hämma företagande och entreprenörskap, något som motiverar att kapital beskattas lägre än arbetsinkomster.

Mycket talar för att dual beskattning främjar den internationella konkurrenskraften för små öppna ekonomier med höga omfördelningsambitioner och därför bör värnas. I ett flexibelt dualt system kan skatten på den reala kapitalavkastningen hållas på en relativt låg nivå, samtidigt som arbetsinkomster, en mer orörlig skattebas, beskattas högre och progressivt. Men ett dualt inkomstskattesystem saknar inte problem – kombinationen av höga marginalsatser på arbete och låga skatter på kapital skapar ekonomiska incitament att omvandla högt beskattade arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Det gäller långt ifrån alla – för vanliga löntagare är möjligheterna att ägna sig åt sådan skattedriven inkomstomvandling begränsad, eftersom deras löner rapporteras in till Skatteverket av arbetsgivarna. Däremot har företagare, och då i synnerhet aktiva fåmansbolagsägare, större möjligheter att själva bestämma över löner och utdelningar. I frånvaro av regler som begränsar inkomstomvandlingen skulle fåmansbolagsägare helt kunna kringgå den progressiva skatten på arbetsinkomster genom att vid vinst ta ut en lämplig mängd utdelning i stället för lön. Det skulle också finnas kraftiga incitament att i skattesyfte gå från att vara anställd till att vara bolagsägare. Ett dualt skattesystem där marginalsatserna på arbete tydligt överstiger kapitalskatten förutsätter därför någon form av klyvningsregel, som reglerar hur mycket inkomst företagare får beskatta som arbets- respektive kapitalinkomst. Reglerna för att stoppa inkomstomvandling, de så kallade 3:12-reglerna, infördes vid skattereformen 1990–91 men har sedan dess ofta ändrats och fått utstå kritik för att vara krångliga, och dessutom för att vara både för generösa och för stränga.

För ett välfungerande dualt skattesystem är utformningen av klyvningsreglerna avgörande, och ju bättre dessa regler utformas, desto större frihetsgrader finns i hur arbets- och kapitalinkomster kan beskattas. De två inkomstlagen skiljer sig inte bara åt i hur känsliga de är för skatter, utan också i hur de är fördelade i befolkningen. Med dåliga klyvningsregler kan det framstå som nödvändigt att beskatta arbets- och kapitalinkomster med samma nominella skattesatser, vilket medför en risk att företagande och entreprenörskap hämmas, och som konsekvens blir kakan att dela på mindre. Med bra klyvningsregler blir slutsatsen annorlunda, och vi kan beskatta kapital lägre än höga arbetsinkomster och behålla det duala skattesystemet.

För att utforma ett hållbart dualt skattesystem menar Selin att värden som neutralitet, legitimitet, drivkrafter för entreprenörskap, motverkan av inkomstomvandling och enkelhet måste balanseras. I den bästa av världar uppmuntrar klyvningsreglerna till produktiva investeringar och entre-

prenörskap men försvårar improduktiv skatteplanering. Det nuvarande svenska systemet ger dessvärre vissa incitament till sådan skatteplanering. I synnerhet är den olikformiga skattebehandlingen mellan fåmansbolag (kvalificerade andelar) och onoterade flermansbolag (okvalificerade andelar) problematisk, eftersom företagare lägger ner ansträngningar på att planera utifrån olika regelverk. Det är också vanligt att peka på inkomstomvandling bland så kallade partnerbolag som ett legitimitetsproblem eftersom dessa inte kan jämföras med entreprenörer som tar risk och bidrar med positiva externa effekter men likväl gynnas av 3:12-reglerna. Detsamma gäller möjligheten att ackumulera schablonmässiga gränsbelopp via förenklingsregeln. Samtidigt menar Selin att bilden inte ska tecknas i alltför mörka färger – den genomsnittliga skatteintäkten från fåmansbolagsägare har på senare år faktiskt ökat snabbare än från den övriga befolkningen.

Rapporten diskuterar för- och nackdelar med olika reformförslag. En enkel lösning kan tyckas vara att avlägsna behovet av 3:12-regler genom att se till att den kombinerade bolags- och utdelningsskatten hamnar på samma nivå som den högsta marginalskatten på arbete (inklusive arbetsgivaravgifter). Detta förslag skulle visserligen eliminera incitamenten till inkomstomvandling, men nackdelarna är betydande i form av betydande restriktioner på skattepolitiken och minskad flexibilitet i beskattningen av olika sorters inkomster, och hela poängen med det duala skattesystemet skulle då gå förlorad. Detta har dock föreslagits av Järliden Bergström med flera (2020) och Eklund (2020). Sannolikt skulle utdelningsskatterna hamna på en för hög nivå, med inlåsnings effekter och skadlig skatteplanering som följd. En annan lösning som diskuteras är att modifiera det befintliga systemet genom en åtstramning av det befintliga 3:12-regelverket, en reform som skulle kunna balanseras med reducerade skattesatser på aktieutdelningar. Löneunderlagsreglerna skulle då ändras på ett sådant sätt att skatteplanering i partnerbolag blir mindre attraktiv och generositeten i förenklingsregeln minskar. Fördelen med detta förslag är att det är praktiskt hanterbart och att dess konsekvenser är mer lättöverskådliga än vid mer drastiska systemförändringar. Nackdelen är att skillnaden i skattebehandling mellan kvalificerade andelar (som omfattas av 3:12-reglerna) och okvalificerade andelar (som inte omfattas av 3:12-reglerna) i onoterade bolag kvarstår. En mer omfattande reform skulle kunna eliminera dessa skillnader och vore enligt Selin en signifikant förbättring av systemet. Hans förslag är en variant av det nuvarande finländska systemet, där gränsbeloppen beräknas utifrån värdet på nettotillgångarna i företagets balansräkning. Denna metod menar Selin i högre utsträckning avspeglar bolagens faktiska aktivitet och vad som utgör kapitalinkomst än den metod som används i Sverige där lönesumman utgör basen. Modellen bör kunna

tillämpas på alla delägare i onoterade bolag och därmed eliminera distinktionen mellan kvalificerade och okvalificerade andelar. Selin menar även att denna modell skulle möjliggöra sänkta ägarskatter.

Selin anser att detta senare förslag är att föredra, men att det samtidigt skulle medföra praktiska problem i form av stora övergångskostnader med oförutsägbara konsekvenser, och en ny rättspraxis skulle behövas, inte minst för hur gigantiska ackumulerade gränsbelopp ska hanteras. En övergång till ett finländskt inspirerat system skulle därför i praktiken antagligen kräva fleråriga övergångsregler.

Konsumtionsbeskattning – en skattebas som kan breddas

Konsumtion utgör den största skattebasen och den näst största skatteintäktskällan, trots att en betydande del av privat konsumtion är undantagen moms. Moms är således en viktig inkomstkälla. Beskattning av konsumtion påverkar även våra konsumtionsval – och dessa bör inte snedvridas av skatter om det inte föreligger allvarliga externa effekter. Inom SNS skatteprojekt har Spencer Bastani tagit fram rapporten »Hur ska konsumtion beskattas?» (2021), som beskriver hur konsumtion bör beskattas med hänsyn till skillnader mellan olika varor och tjänster, men även i förhållande till andra skattebaser. I rapporten diskuteras konsumtionsbeskattningens principiella roll i skattesystemet, hur den bör balanseras i förhållande till andra skatter och utformas mer specifikt, och rapporten landar i ett antal reformförslag.

I EU-länderna beskattas konsumtion huvudsakligen genom moms. En fördel med moms framför en omsättningsskatt är att moms inte snedvrider företagets produktion eftersom moms är avdragsgill och inte utgör en kostnad för företaget. Vid sidan om momsen beskattas vissa varor, som alkohol, tobak och energi, med punktskatt, alltså en skatt som tas ut på varje såld enhet. Tillsammans utgör momsen och punktskatterna nära 30 procent av Sveriges totala skatteintäkter och är således en betydande skattebas.

I Sverige är den generella momsskattesatsen 25 procent. Utöver denna finns det två reducerade satser på 12 respektive 6 procent. Exempelvis är momsen på livsmedel, hotell och restaurang 12 procent, medan persontransporter, tidningar, tidskrifter och böcker beläggs med 6 procents moms. Många tjänster är helt momsfria – uppskattningsvis en tredjedel av privat konsumtion är undantagen moms (Lundberg 2019). Det gäller exempelvis försäkringar och finansiella tjänster, utbildning, bostäder samt sjukvårds- och omsorgstjänster. Enligt mätningar från EU nyttjas den svenska skattebasen bara till 51,8 procent för moms, vilket är något mindre än EU-genom-

snittet på 56,2 procent. En breddning av momsskattebasen skulle generera betydande skatteintäkter samtidigt som den blir mer likformig och därför leder till mindre snedvridningar i ekonomin.¹⁷

Ett tydligt budskap inom skatteforskningen är att varor och tjänster, i avsaknad av externa effekter, i regel ska beskattas med samma skattesats och inte differentieras av fördelnings-skäl. Det är mer träffsäkert och effektivt att använda inkomst-skatter och transfereringar för att förverkliga fördelningspo-litiska ambitioner än att differentiera konsumtionsskatterna. Inkomsten är nämligen ett bättre mått på förmågan att betala skatt än konsumtionen av enskilda varor och tjänster. Dessut-om leder inkomstskatten i motsats till konsumtionsskatterna inte till skattedrivna konsumtionsbeslut. Därför är den lägre momsen på livsmedel i Sverige, som motiveras med fördel-nings-skäl, ineffektiv skatte- och fördelningspolitik. Detsamma gäller de andra nedsättningarna och momsundantagen.

Den svenska momsen bryter således mot principen att va-ror och tjänster ska beskattas så likformigt som möjligt. Den differentierade momsen leder till snedvridna konsumtionsval och välfärdsförluster när människor inte köper de varor de helst vill ha utan anpassar sin konsumtion efter skatterna. Fle-ra branscher och sektorer är som nämnts också undantagna från moms, exempelvis bostäder, försäkringar och finansiell verksamhet. Dessa undantag är minst lika problematiska som de reducerade skattesatserna. Företag i branscher med moms-undantag lägger inte på moms på sin försäljning men får heller inte någon ersättning för momsen på inköp. Momsen blir därmed en kostnad i verksamheten, något som brukar kallas dold moms, som företagen måste täcka genom ett högre pris. Problemet med dold moms är att den leder till snedvridningar i företagets produktionsbeslut eftersom företagen inte an-vänder de insatsfaktorer som gör produktionen mest effektiv, utan också tvingas ta hänsyn till skatterna, exempelvis genom att producera insatsfaktorer i egen regi i stället för att kö-pa in dem på marknaden. De reducerade momssatserna och momsundantagen leder till kostnader för samhället i form av snedvridna konsumtionsval, snedvridningar i företagets inköpsbeslut, snedvriden konkurrens, administrativt krång-el, gränsdragningsproblem och omotiverad omfördelning mellan sektorer i samhället. Bastani menar därför att det är önskvärt med en momsreform som tar bort de reducerade skattesatserna och breddar skattebasen genom färre moms-undantag. En fullständig övergång till likformig moms går inte att verkställa utan förändringar i EU:s momsdirektiv, men det finns utrymme för förändringar inom ramen för direktivet och goda ekonomiska skäl att från svenskt håll försöka påverka direktiven.

Ett viktigt skäl till att momsen ser ut som den gör i dag är dess politiska dimension. Om en bransch får sänkt skatt brukar

17. Däremot har Sverige ett lågt momsgap, det vill säga skillnad mellan vad momsintäkterna bör vara och vad de faktiskt är. Dessa förlorade skatteintäkter uppgår i Sverige till lägst 0,7 procent (European Commission 2020). Det innebär att skatteuppbör-den är effektiv.

det inte dröja länge förrän röster höjs för att andra branscher också ska få sänkt skatt. Att återställa skatter som sänkts är inte lätt, inte minst eftersom branscherna redan anpassat sig till den lägre skatten. Ibland motiveras sänkt konsumtionsskatt med ett uttryckt behov av att gynna branscher som anställer unga eller individer som står långt från arbetsmarknaden. Det är dock mer effektivt att åtgärda källan till sysselsättningsproblemen, exempelvis genom att sänka lönekostnaderna för arbetsgivaren, vilket är branschneutralt och dessutom inte påverkar människors konsumtionsval. Påtryckningarna från olika håll för att erhålla en gynnsam skattesats för en viss bransch är ytterligare en anledning till att momsen inte bör differentieras.

Det finns dock i vissa fall anledning att differentiera konsumtionsbeskattningen. En viktig fördel med konsumtions-skatter är att de kan användas för att påverka människors konsumtionsval. Men för att påverka beteenden bör punktskatter användas (eller andra styrmedel såsom avdrag och skattereduktion) och inte moms. Syftet med dessa punktskatter är att förbättra den ekonomiska effektiviteten genom att korrigera för externa effekter. Dessa effekter innebär att de priser på varor och tjänster som observeras på en fri marknad inte fullt ut speglar konsumtionens samhällsekonomiska påverkan. Skatter på konsumtion som har skadlig påverkan på miljö och hälsa bör rikta in sig på det underliggande miljö- eller hälsoproblemet och sättas på nivåer som motiveras av de skador som konsumtionen medför, och inte användas i fiskalt syfte för att generera skatteintäkter.

En annan anledning till en differentierad konsumtionsbeskattning kan vara möjligheten att korrigera för andra snedvridningar i ekonomin. Det kan till exempel vara motiverat att beskatta hushållsnära tjänster och barnomsorg lägre än annan konsumtion, för att motverka den skattekil som orsakas av höga marginalskatter på arbete och som påverkar individens val mellan att själv utföra dessa tjänster och att köpa dem på marknaden. Genom en reducerad skattekil ökar incitamenten till marknadsarbete i förhållande till hushållsarbete, vilket i sin tur kan leda till ett ökat arbetsutbud och en ökad specialisering i ekonomin. I Sverige medges skattereduktioner vid köp av hushållsnära tjänster och renoveringar genom rut- och rotavdragen. Detta är alltså välmotiverade inslag i skattesystemet med tanke på sambandet mellan dessa tjänster och arbetsutbudet, men de utgör en näst bästa lösning. Ett bättre alternativ vore att lösa problemet vid dess källa, det vill säga att sänka marginalskatterna på arbete om möjligt.

Balansen mellan konsumtionsbeskattning och andra skatter förtjänar också att diskuteras. En vanlig uppfattning är att skattesystemet skulle bli mer effektivt om skatterna på konsumtion höjdes och skatterna på arbete sänktes eftersom det skulle göra det mer lönsamt att arbeta. Det är emellertid ett

tveksamt argument för konsumtionsbeskattning, eftersom syftet med en arbetsinkomst är att kunna använda den till att konsumera, i dag eller i framtiden. Däremot är konsumtion en bredare skattebas än arbete eftersom konsumtion inte enbart finansieras av beskattade arbetsinkomster, utan också av bland annat förmögenhet, svartarbete, turism och gränshandel. En skatteväxling från arbete till konsumtion kan därmed innebära en effektivare finansiering av den offentliga sektorn. Det finns också fördelningsargument för en skatteväxling från arbete till konsumtion, eftersom skatt på konsumtion innebär att även de kapitalinkomster som finansierar konsumtion beskattas. En sådan skatteväxling skulle innebära en utökad beskattning av konsumtion finansierad av lågt beskattade kapitalinkomster, och skulle även leda till minskade incitament till inkomstomvandling om skatteväxlingen medför sänkt marginalskatt på höga arbetsinkomster.

Sammanfattningsvis finns det mycket som tyder på att Sverige skulle tjäna på att öka andelen av skatteintäkterna som kommer från konsumtion genom att reformera momsen och punktskatterna. Skatter på konsumtion påverkar individers arbetsutbud på ett liknande sätt som arbete, men konsumtion är en bredare skattebas eftersom den inte enbart finansieras av arbetsinkomster, utan också av förmögenhet, svartarbete, turism och gränshandel. En skatteväxling från arbete till konsumtion skulle därför kunna leda till en effektivare finansiering av den offentliga sektorn. Bastani föreslår att konsumtionsbeskattningen görs så likformig som möjligt och inte används för fördelningspolitiska mål eftersom dessa uppfylls på ett mer träffsäkert sätt genom skatter på arbete och riktade transfereringar till hushållen. Det finns ett stort utrymme att förbättra den svenska konsumtionsbeskattningen genom att avlägsna de reducerade skattesatserna och där EU-direktivet tillåter ta bort momsundantagen.¹⁸ Det kan dock vara motiverat att varor och tjänster som leder till mer ansträngning, fler arbetade timmar och ökad specialisering subventioneras av skattesystemet för att motverka snedvridningar orsakade av höga marginalskatter på arbete. Skatter på konsumtion som har skadlig påverkan på miljö och hälsa bör rikta in sig på det underliggande miljö- eller hälsoproblemet och sättas på nivåer som motiveras av de skador som konsumtionen medför, och bör inte användas i fiskalt syfte för att få in skatteintäkter. Hur miljö- och klimatproblemen kan hanteras genom beskattning diskuteras i ett senare avsnitt (se s. 56–59).

18. Principen om optimal beskattning talar dessutom för att mycket av det som beskattas till reducerade satser i dag (till exempel livsmedel) om något borde beskattas högre eftersom det har relativt låg efterfrågeelasticitet.

Kan en förmögenhetsskatt eller arvsskatt bidra till mer lika livsmöjligheter?

Som påpekades i början av rapporten sticker Sverige ut på så vis att vi har relativt låga skatter på egendom. Arvs- och förmögenhetsskatterna är avskaffade, och vi har en förhållandevis låg beskattning av fastigheter som dessutom har sänkts, i motsats till hur den utvecklats i andra länder. I många länder förs i dag en diskussion om att återinföra förmögenhetsskatter för att uppnå en jämnare förmögenhetsfördelning i samhället. En omfördelning måste dock inte ske via skatter, utan kan också uppnås på många andra sätt och via utgiftssidan. Generellt är det viktigare att fokusera på skillnader i botten av inkomstfördelningen än i toppen, och ju tidigare i människors liv orättvisor korrigeras, desto större positiv effekt har omfördelningen (Biswas m.fl. 2017).

Arvsskatten diskuteras inte lika mycket, antagligen för att den till skillnad från förmögenhetsskatten inte har avskaffats i lika många länder. Generellt anses dock en arvsskatt vara mindre skadlig för sparbeslut än en förmögenhetsskatt, och dessutom mindre kostsam att administrera eftersom den inte tas ut löpande varje år. För att en arvsskatt ska få avsedd effekt behöver den kombineras med en gåvoskatt, vilket ökar administrationskostnaderna. Inom SNS skatteprojekt har Sebastian Escobar diskuterat frågan i rapporten »Lärdomar om den svenska arvsskatten« (2019), med särskilt fokus på fusk. Även andra rapporter har lagts fram om arvsskatten, bland annat en för ESO av Mikael Elinder och Oscar Erixson från 2021 och 2018 års rapport från SNS Konjunkturråd (Waldenström m.fl. 2018).

Den svenska arvsskatten avskaffades 2004, men idén om en arvsskatt är långt ifrån död. På senare tid har intresset ökat – till exempel föreslogs i Konjunkturrådets rapport 2018 att möjligheterna att återinföra arvsskatten borde utredas i syfte att jämma ut olikheterna i livsmöjligheter. Skälet som anges är att ärvt kapital har ökat i betydelse i Sverige och i dag utgör stora värden. Arven är inte jämnt fördelade, utan de arvingar som har högst inkomst är också de som ärver mest pengar.

Det finns flera teoretiska argument som talar för en arvsskatt. Det vanligaste är att skatten kan användas för att minska ojämlikheten och ge människor mer likvärdiga livsmöjligheter, oavsett bakgrund och föräldrarnas förmögenhet. Skatten kan även motiveras med att intäkterna den genererar möjliggör att andra mer skadliga skatter sänks. Detta är dock ett svagt argument, eftersom skatten genererar blygsamma intäkter och dessutom är en mindre effektiv skatt än många andra. Det finns även argument mot skatten – till exempel kan den försvåra generationsskiften i företag och leda till att kapital flyttas utomlands. I Sverige var den också impopulär, och fusket med skatten ansågs vara omfattande. Fusk är särskilt

problematiskt då de positiva effekterna av skatten är beroende av statens förmåga att driva in den. Om de som ger och tar emot arv framgångsrikt undviker skatten minskar statens intäkter, och om rika givare och arvtagare dessutom kan undvika skatten i högre grad än andra, begränsas statens förmåga att bekämpa ojämlikheten och argumenten för skatten faller. Fokus i Escobars rapport ligger på hur arvsskatten undveks genom underrapportering av arvsbeloppen, det vill säga att tillgångarna som ärvdes inte redovisades eller redovisades till ett värde som var lägre än det riktiga. Andra sätt att undvika skatten, till exempel genom skatteplanering på så vis att förmögenheten flyttades utomlands, studeras inte i rapporten, vilket innebär att den totala skatt som undveks troligen var större än vad som uppskattas i rapporten.

Den tidigare svenska arvsskatten baserades på arvslotternas storlek, det vill säga det belopp som varje enskild arvtagare mottog. Det är den vanligast förekommande formen av arvsbeskattning i världen. Den skiljer sig emellertid från exempelvis den amerikanska arvsskatten, där kvarlåtenskapens storlek (summan av arvslotterna från den avlidne) bestämmer skattebetalningarna. Arvsskatten i Sverige var progressiv, mellan 10 och 30 procent beroende på beloppet, och med ett grundavdrag som berodde på släktskapet mellan arvtagarna och den avlidne. Dessutom berodde den slutliga skatten inte bara på skattesatsen utan också på vilken typ av tillgångar som ärvdes och hur dessa värderades. Som exempel kan nämnas att kontanter beskattades till det fulla värdet, aktier på Stockholmsbörsens A-lista till 80 procent av marknadsvärdet, medan andra aktier beskattades till 30 procent av marknadsvärdet. Escobar finner att underrapporteringen var betydande framför allt bland de med stora arv. Det gjorde skatten mindre progressiv, och skatteintäkterna hade varit betydligt större om arven inte hade underrapporterats.

Det är inte heller uppenbart hur arvsskatten påverkar förmögenhetsfördelningen, eftersom det inte bara är de rika som ärver. I Elinder och Erixsons sammanfattande ESO-rapport från 2021 framgår att arv i Sverige *minskar* den relativa ojämlikheten, och att arvsskatten därför *ökar* den relativa ojämlikheten. Hur omfördelande skatten är beror på dess utformning, och Elinder och Erixson studerar hur en arvsskatt som även beror på mottagarens inkomst skulle påverka arvs-skattens omfördelande inslag. De kommer dock fram till att det är svårt att i praktiken utforma en arvsskatt som faktiskt utjämnar livsmöjligheterna utan alltför höga administrationskostnader och stor komplexitet, och avråder därför från att återinföra en arvsskatt.

Järliden Bergström med flera (2020) har föreslagit att en arvs- och gåvoskatt införs på större arv, med en proportionell skattesats på mellan 10 och 20 procent, kombinerat med en lyxskatt på dyra hus och båtar.

Även förmögenhetsskattens praktiska utformningsproblem och möjligheterna att kringgå skatten leder till snedvridningar och höga administrationskostnader. En nationell förmögenhetsskatt har problem med träffsäkerheten då förmögna beteende är känsligt för skatter. En dansk studie (Jakobsen m.fl. 2020) använder variationer i den danska förmögenhetsskatten tillsammans med individuella förmögenhetsdata för att skatta beteendeförändringar och finner att dessa är betydande i synnerhet hos mycket förmögna individer. Detta undergräver möjligheten att faktiskt beskatta förmögna.¹⁹

Sammanfattningsvis är det på grund av bristande effektivitet, praktiska problem och höga administrationskostnader svårt att finna skäl för att återinföra förmögenhetsskatten, och det gäller även en reformerad arvs- och gåvoskatt. Även en arvs- och gåvoskatt på mycket stora arv, som ibland föreslås, skulle vara ineffektiv och lida av träffsäkerhetsproblem. Dessa skatter minskar även incitamenten att starta och driva företag och försvårar generationsskiften (Henrekson 2022). Varken förmögenhetsskatten eller arvs- och gåvoskatten bör således återinföras. Däremot bör en annan egendomsskatt, fastighets-skatten, reformeras. Från ett fördelningsperspektiv är det svårt att motivera dagens regressiva fastighetsavgift.

19. Studien finner att den långsiktiga elasticiteten för beskattningsbar förmögenhet är 0,77 för de ganska förmögna och 1,15 för de synnerligen förmögna. Skattningarna tar inte hänsyn till förmögenhetsskattens eventuella inverkan på incitamentet att flytta utomlands.

Hur kan skatter hjälpa till att minska klimat- och miljöproblem?

Miljö- och klimatproblemen är allvarliga och ett växande hot. Skatter förs ofta fram som effektiva åtgärder för att mildra dessa problem. Eftersom det handlar om negativa externa effekter med resulterande felprissättningar på marknaden är det logiskt att skatter korregerar dessa felprissättningar. Det finns dock många olika sätt att utforma skattepolitiken på, och även andra åtgärder som kan behöva komplettera miljöskatterna för att önskad effekt ska uppnås. Miljö- och klimathoten är i hög grad globala problem, och därför är det svårt för ett enskilt land att ensamt förbättra situationen på ett betydande sätt. Tvärtom kan restriktiva regleringar i Sverige leda till att miljö- och klimatskadliga aktiviteter flyttar utomlands, vilket kan leda till ökade utsläpp globalt. Därför är det önskvärt med internationella samarbeten på miljö- och klimatområdena, något som Sverige bör arbeta aktivt för.

Inom SNS skatteprojekt har tre rapporter som behandlar skatter i förhållande till miljö- och klimatproblem lagts fram. En av dessa är Runar Brännlund och Bengt Kriströms rapport »Svensk energi- och miljöbeskattning – ett reformförslag« (2020), som kommer med förslag till hur den svenska energibeskattningen kan förbättras för att vi ska nå klimatmålen på ett mer kostnadseffektivt sätt än i dag. Dagens energiskattesystem är nämligen ineffektivt och i behov av att modernis-

seras och strömlinjeformas. Fossila bränslen utgör i dag en viktig skattebas, men med nuvarande politiska mål kommer den skattebasen att successivt fasas ut. Energiskattesystemet är dessutom mycket komplext, med en uppsjö undantags- och specialregler, vilket leder till att ekonomin fungerar sämre. Rapportförfattarna menar att den svenska energi- och miljöpolitiken under senare år har karakteriserats av ett stort antal ineffektiva åtgärder, något även Konjunkturinstitutet (2019b) och Riksrevisionen (2019) har påpekat. Exempel på mindre lyckade miljöpolitiska styrmedel, som kan tas bort utan några egentliga negativa konsekvenser för miljön, är flygskatten, bonus malus-systemet, plastpåseskatten samt överlappande regleringar och subventioner av typen Klimatklivet.

Förslagen som läggs fram av rapportförfattarna är väl förankrade i ekonomisk teori och bygger på att det är miljöskatter och inte energiskatter som styr resursanvändningen i rätt riktning samhällsekonomiskt. Det kan således vara samhällsekonomiskt motiverat att sänka energiskatten på bensin och samtidigt höja koldioxidskatten på bensin, även om slutpriset för konsumenten blir oförändrat. Ett likvärdigt bränsle men med lägre koldioxidutsläpp kommer då, allt annat lika, att få en konkurrensfördel. Skattesystemet styr på så sätt resurserna i en för samhället gynnsammare riktning. Ett ytterligare motiv till att använda miljöskatter och inte energiskatter är att det finns en fördel med att gå från smala till breda skattebaser. Brännlunds och Kriströms förslag är att energiskatten (en smal skattebas) sänks eller tas bort och ersätts av en höjning av momsen (en bred skattebas). I förslaget ingår även kompletteringar och justeringar av miljöskatter när dessa är miljöekonomiskt motiverade. Andra möjligheter att ta till på skatteområdet är trängselavgifter och kilometerskatter, som kan anpassas efter lokala förhållanden (till exempel vissa typer av luftföroreningar samt buller och vägslitage).

Konsekvensanalyser av de föreslagna reformerna visar att dessa skulle förbättra ekonomins produktionsförmåga samtidigt som klimatmålen skulle nås. Fördelningsmässigt skulle främst låginkomsthushåll i glesbygd gynnas, vilket är i linje med att energiskatter ofta är regressiva (en höjning drabbar låginkomsthushåll mer i relativa termer, och medelinkomsten är lägre i glesbygd).

Reformen som rapporten föreslår skulle dock medföra ett antal utmaningar. Huvudförslaget är inte nödvändigtvis förenligt med gällande internationella överenskommelser på skatteområdet. En förändring av svensk energibeskattnings kan inte genomföras oberoende av EU:s energiskattedirektiv. Dessutom innebär reformen ändrade spelregler som ger upphov till anpassningskostnader, och bör därför införas gradvis. Till detta har numera en diskussion om EU-gemensamma miljöskatter tillkommit, vilket försvårar för Sverige att bedriva en självständig miljö- och energibeskattnings.

I den andra rapporten, »Hur påverkas företags utsläpp av ett pris på koldioxid? En longitudinell studie över ett kvarts sekel« (2020), beskriver Gustav Martinsson och Per Strömberg hur koldioxidutsläpp bör prissättas för att målen om minskade utsläpp ska uppnås på bästa sätt. Prissättning av koldioxidutsläpp lyfts ofta fram som en central och effektiv policyåtgärd för att minska de för klimatet skadliga utsläppen. Trots att det i dag råder relativ stor konsensus om vikten av att prissätta koldioxidutsläpp råder det brist på empiriska studier som analyserar hur faktiska beslut hos företag och individer påverkas av koldioxidprissättning och därmed hur effektiv mekanismen är. Martinsson och Strömberg utnyttjar det faktum att det nästan är trettio år sedan Sverige införde en koldioxidskatt och att det nu finns tillgång till data på installations- och företagsnivå avseende både koldioxidutsläpp och ekonomiska variabler. Genom att sätta samman en unik tidsserie med information om majoriteten av koldioxidutsläpp från svenska tillverkningsföretag sedan 1990 undersöker författarna hur koldioxidprissättning, via skatter och utsläppsrättigheter, påverkar företagens faktiska koldioxidutsläpp. Prissättningen har varierat under perioden, och författarna finner ett robust negativt statistiskt samband mellan marginalprissättningen av koldioxidutsläpp och företagens koldioxidintensitet. Huvudargumentet för en effektiv koldioxidbeskattning är att det är marginalskatten på koldioxidutsläpp, det vill säga kostnaden för ytterligare ett kilo utsläpp, som avgör om en investering i klimatomställning lönar sig för företagen eller ej, inte storleken på skattebetalningarna. Under perioder har prissättningen inneburit att genomsnittsskatten varit hög men marginalskatten obefintlig på grund av diverse nedsättningar. Genomsnittsskatten har en begränsad påverkan på företagens incitament att minska sina utsläpp men leder till betydande kostnadsökningar och konkurrensnackdelar för de största utsläpparna. Sedan 2015 är dock den genomsnittliga och den marginella skatten på koldioxid densamma. Utformningen av skatten spelar således roll, och en koldioxidskatt med samma marginalskatt oavsett utsläppsnivå, kombinerat med en skatteväxling med till exempel en sänkning av icke-klimatrelaterade skatter för att företagens konkurrenskraft ska bestå, skulle sannolikt leda till en större klimatomställning och en mer konkurrenskraftig svensk tillverkningsindustri.

Sannolikt kommer det att krävas mer än en koldioxidskatt för att vi ska klara omställningen till en fossilfri ekonomi och nå klimatomålen. Exempelvis kommer det att krävas radikala förändringar i både produktions- och konsumtionsmönster, vilket i sin tur kräver stora nyinvesteringar i anläggningar och infrastruktur för energisystemet. Det kan vara i samhällets intresse att skapa skatteregler som håller nere finansieringskostnaderna så att ny- och återinvesteringar som är önskvärda från samhällets perspektiv inte uteblir, och att skattesystemet

hjälp till i omställningen genom att finansieringskostnaderna för anläggningar och infrastruktur sänks, liksom för forskning och utveckling. I SNS-rapporten »Beskattning av energibranschens vinster« (2020) har Peter Nilsson tagit fram förslag på hur omställningen kan underlättas med hjälp av skatteregler. Han visar exempelvis hur finansieringskostnaderna kan minskas genom generösare avskrivningsregler och/eller genom att infrastrukturinvesteringar undantas från ränteavdragsbegränsningar och därmed medges avdrag för samtliga ränteutgifter. I det EU-direktiv som ränteavdragsreglerna bygger på finns möjlighet att göra olika undantag för att öka möjligheten till skattemässigt avdrag för räntekostnader för infrastrukturprojekt, något som inte utnyttjas i Sverige. Ett problem med särregler för vissa typer av investeringar är att företag kan försöka få investeringar som egentligen inte är gröna att kvalificera sig som sådana genom så kallad grön-målning (*green washing*).

Utöver skatter kan det behövas andra offentliga åtgärder för att klara det systemskifte som en övergång till en fossilfri ekonomi innebär. Det behövs ny infrastruktur och nya marknader som sannolikt kräver offentlig inblandning, i kombination med forskning och ny teknik, för att skiftet ska bli verklighet inom en överskådlig tid. Därför är det viktigt att det finns offentligt utrymme för att stötta denna process och uppmuntra till investeringar och forskning på området.

Vem ska ta ut skatten – kommunerna, regionerna eller staten?

Sverige har en starkt decentraliserad offentlig sektor där kommunerna och regionerna är huvudmän för en rad viktiga välfärdstjänster, till exempel vård och omsorg, grundutbildning och kollektivtrafik. År 2020 uppgick kostnaderna för kommunal och regional verksamhet till 29 respektive 16 procent av de totala offentliga utgifterna. Det lokala självstyret ger kommunerna och regionerna rätt att ta ut skatt, och den starka decentraliseringen i Sverige innebär att kommuner och regioner också gör det i betydande grad. Det finns många fördelar med ett decentraliserat system, men också nackdelar. Om invånare i olika kommuner har olika preferenser för offentliga välfärdstjänster, och lokala beslutsfattare har bättre kännedom om dessa preferenser än vad centralregeringen har, finns det effektivitetsargument som talar för en decentraliserad offentlig sektor. Olikheter i skatteunderlag kan dock skapa skillnader i förmågan att tillhandahålla välfärdstjänster mellan kommuner och motivera inkomst- och kostnadsutjämningsystem samt specialdesignade statsbidrag, vilka i sin tur kan skapa ineffektivitet. Hur ska då beskattningen i den offentliga sektorn organiseras för att målsättningarna om både effektivitet

och rättvisa ska uppnås? I rapporten »Lokal beskattning och ekonomiska incitament« (2021) diskuterar Thomas Aronsson och Magnus Wikström hur beskattning och utjämning bör utformas för att dessa mål ska nås.

En utgångspunkt för analysen är att beskattningen ska vara så effektiv som möjligt, det vill säga i så liten utsträckning som möjligt orsaka snedvridningar av resursallokeringen i samhället. Utöver de vanliga effekterna av skatter på arbetsutbud och konsumtion, uppstår i ett lokalt sammanhang snedvridningar som följer av att skattebaser är mobila mellan regioner. Produktionsfaktorer, konsumenter och producenter kan röra sig mellan regioner och påverkas därför av skatter inte bara i den egna utan även i andra jurisdiktioner. Olika skattebaser har olika rörlighet, och därför beror problemen med skattekonkurrens av vilka skattebaser som används i den lokala beskattningen. Effektivitetsförluster uppstår till följd av konkurrens om skattebaser, så kallade horisontella externa effekter. Kommuner sänker skatten för att locka till sig fler kommuninvånare och därmed en större skattebas, vilket får till följd att skattesatserna blir lägre än vad som är samhällsekonomiskt optimalt. Mot detta ska man dock ställa så kallad *yardstick competition*, som innebär att kommuninvånarnas möjlighet att i ett decentraliserat system jämföra vad de betalar och erhåller av den lokala offentliga sektorn har en disciplinerande effekt på kommunpolitiker som minskar ineffektiviteten i offentlig sektor.

När olika nivåer i den offentliga sektorn delar på samma skattebas uppstår dessutom så kallade vertikala externa effekter, det vill säga att beslut på en viss nivå i den offentliga sektorn (till exempel i kommunerna) direkt påverkar andra nivåers skattebaser (till exempel statens och regionernas) utan att hänsyn tas till detta när skattesatsen bestäms. Följden av detta är att lokala beslutfattare underskattar samhällets marginalkostnad för allmänna medel och därmed verkar för högre kommunala skattesatser än vad som är optimalt från samhällets synvinkel. Även dagens kommunala inkomstutjämnningssystem leder till för höga skattesatser och förstärker problemen med vertikala externa effekter.

Rättvisa är en annan viktig aspekt av beskattningens utformning. Individer som lever under liknande villkor bör belastas skattemässigt på ett liknande sätt och få tillgång till likvärdig offentlig välfärd. Detta innebär restriktioner för hur skattebaserna kan fördelas mellan jurisdiktionerna så att fördelningen inte blir alltför ojämn. Aronsson och Wikström menar att den enda realistiska skattebasen för att finansiera omfattande kommunal verksamhet är arbetsinkomstbeskattning. I många andra länder används fastighetsvärden för att finansiera kommunal verksamhet, men den offentliga sektorn är betydligt mindre där än i Sverige. Eftersom fastighetsvärdena är mer ojämnt fördelade över kommunerna än arbetsinkomsterna

bör staten, som bär huvudansvaret för inkomst- och förmögenhetsfördelningen, ansvara för fastighetsskatten.

Aronsson och Wikström ställer frågan om den lokala beskattningsrätten bör begränsas. Bristande kunskap om storleken på de olika effektivitetseffekterna som presenterats ovan gör dock frågan svårbesvarad. Ett särskilt problem i Sverige är att samtliga tre nivåer (stat, regioner och kommuner) delar på i stort sett samma skattebas, vilket gör att de vertikala externa effekterna troligen är betydande. Effekterna av omfördelningssystemet förstärker dessutom kommunernas och regionernas incitament att höja skatten utöver vad som är samhällsekonomiskt optimalt. En begränsning av den lokala beskattningsrätten skulle dock inskränka kommunernas autonomi och försvåra finansieringen av lokala åtaganden. Eftersom kommunerna har fler uppgifter att sköta än regionerna föreslår därför Aronsson och Wikström att regionernas beskattningsmakt i så fall bör begränsas.

Del 3. Reformförslag för ett bättre skattesystem

I DENNA DEL AV RAPPORTEN föreslås förändringar av skattesystemet utifrån den forskningsgenomgång som presenterades i del 2. Inledningsvis diskuteras vilka viktiga skattereformer som bör genomföras för att Sveriges konkurrenskraft ska stärkas, liksom riktlinjer för övergripande reformer. För att uppnå bästa resultat och kunna skifta skatteuttaget från en skattebas till en annan krävs genomgripande reformer, inte minst eftersom hela skattesystemet hänger ihop och en förändring i en del får földeffekter i andra delar.²⁰ Det är också lättare att få en jämnare fördelningsprofil om skattereformer berör flera skatter och en höjning av en skatt kompenseras av en sänkning av en annan. Enskilda skattereformer som inte vore politiskt genomförbara blir därmed möjliga, eftersom förlorarna då kan kompenseras av en annan skatteförändring. Det kan dock vara svårt att få politisk uppbackning för genomgripande skattereformer, och sådana måste vara väl förankrade över blocken så att de inte ger upphov till ryckighet och osäkerhet. Om stöd saknas för stora reformer vore ett pragmatiskt tillvägagångssätt att genomföra mindre skattereformer som inte inbegriper hela skattesystemet, så att den svenska konkurrenskraften värnas samtidigt som tillväxt och ansträngning uppmuntras. Detta gäller framför allt beskattningen av företagssektorn, där Sverige måste hänga med i den snabba internationella utvecklingen för att inte tappa konkurrensfördelar. Även beskattningen av arbetsinkomster bör reformeras för att minska de skadeverkningar som de höga marginalskatterna på arbetsinkomster ger upphov till. Det ökade internationella samarbetet inom bolagsbeskattningen kommer sannolikt att försvåra för enskilda länder att genom attraktiv bolagsskatt locka till sig aktivitet. Detta gör det viktigt att andra delar av skattessystemet, som beskattningen av arbetsinkomst, är internationellt konkurrenskraftiga.

20. Skattesystemet hänger även ihop med den offentliga sektorns utgiftssida och med regelverk som rör områden som arbetsmarknad, socialförsäkringar, bostadsmarknad och utbildningspolitik. Det ligger dock utanför denna rapport att även beakta dessa aspekter.

I denna del ges övergripande förslag på vilken riktning reformarbetet av skattesystemet bör ta. Även flera konkreta förslag presenteras, för att illustrera vilka effekter en sänkning av skatten på arbete finansierad av en enhetlig moms och kapitalinkomstbeskattning skulle kunna få på antalet arbetade timmar i ekonomin, BNP och fördelningen. Dessa förslag ska mest ses som illustrationer som visar att det finns potential att göra det svenska skattesystemet bättre. Ekonomistyrningsverket (ESV) har gjort konsekvensberäkningar av förslagen i simuleringsmodellen FASIT (se bilaga 1 och 2 för detaljer om beräkningarna). ESV:s beräkningar ska ses som grova illustrationer av hur förändringar i vissa delar av det svenska skattesystemet skulle kunna slå, och trots stora brister i modellen visar de att det finns potential att förbättra det svenska skattesystemet. Det är självklart svårt, näst intill omöjligt, att bedöma hur en reform skulle påverka svensk ekonomi, och beräkningsmodellen har många brister – bland annat beräknas inte hur en skatteförändring skulle påverka företagande och investeringar, utan fokus ligger på hur arbetsutbudet skulle påverkas.²¹ Beräkningarna ska därför tolkas med stor försiktighet, men samtidigt utgör de sannolikt en underskattning av reformernas positiva effekter. Kontentan är hur som helst att de visar att det är möjligt att förenkla och förändra det svenska skattesystemet till det bättre.

Även en rättslig analys av skatteförslagets juridiska samstämmighet med EU-rätten har gjorts. Den är utförd av Cécile Brokelind och presenteras i bilaga 3. Slutsatserna från Brokelinds analys redovisas även kortfattat i slutet av denna del.

Ett bättre skattesystem

Utifrån slutsatserna i de forskningsrapporter som beskrevs i del 2 presenteras här förslag till skattereformer som skulle förenkla och förbättra skattesystemet i det avseendet att förmågan att finansiera den offentliga sektorn stärks samtidigt som kakan att dela på och den svenska konkurrenskraften ökar. Målsättningen är att reformerna ska ge ett effektivare och enklare skattesystem som är budgetneutralt på sikt och vars fördelningsprofil inte är ojämnare än dagens. Konsekvensberäkningarna från FASIT presenteras i det sista avsnittet i denna del.

I stora drag går reformförslagen ut på att skifta skatteuttaget från mer skadliga skatter till mindre skadliga och göra beskattningen mer likformig i syfte att minska skadeverkningarna av de snedvridningar som olikformad beskattning ger upphov till. Konkret innebär förslagen ett skifte från skatt på arbetsinkomster mot en mer likformig konsumtions- och kapitalinkomstbeskattning, vilket skulle resultera i att skatteuttaget på arbete minskar och att skatteuttaget på konsumtion

21. Att FASIT-modellen inte innehåller konsekvensberäkningar av hur förändrade skatteregler påverkar investeringar, företagande och företag lyftes i Konjunkturrådets rapport 2013 (Flood m.fl. 2013) fram som en blind fläck i modellen.

samt vissa boendeformer ökar. Nedan beskrivs reformförslagen i tur och ordning utifrån de olika skattebaserna kapital, arbete och konsumtion.

22. Dessutom har Sverige fällt i EU-domstolen för ränteavdragsbegränsningarna (se bilaga 3).

Reformförslag: skatt på kapital

FÖRETAGSBESKATTNING

Sverige hade länge en internationellt konkurrenskraftig bolagsskatt när det gällde både den formella och den effektiva skattesatsen. På senare tid har dock andra länder gjort större skattesatssänkningar än Sverige, vilket har inneburit att vår bolagsskatt inte är lika konkurrenskraftig längre. Det finns en risk för att den internationella utvecklingen, som drivs av de stora länderna, kan medföra att Sverige förlorar skattebaser när principen för beskattning innebär ett skifte mot större skatteuttag i marknadsländerna än i dag. För att kompensera för konkurrensnackdelarna med att ha en relativt liten marknad och vara beläget en bit bort från de stora marknaderna i Europa bör Sverige ha en bolagsskatt som är lägre än den i större länder.

I detta avsnitt presenteras inte några konkreta reformförslag för bolagsskatten. Anledningen till detta är att den internationella utvecklingen går snabbt och att Sverige måste följa med i denna utveckling och samtidigt försöka påverka den. Men det betyder inte att bolagsskatten inte bör reformeras. Det finns en rad andra åtgärder utöver en lägre bolagsskattesats som skulle förbättra den svenska bolagsbeskattningen. Ett exempel är en mer neutral bolagsskatt. Dagens ränteavdragsregler gör bolagsskatten icke-neutral, och en mer neutral bolagsskatt hade varit önskvärd och är något som Företagsskattekommittén har utrett och lagt fram förslag om (SOU 2014:40).²²

Ett dynamiskt företagsklimat är avgörande för vår välfärd, ekonomi och förmåga att generera skatteintäkter. Skattesystemet bör inte missgynna utan uppmuntra entreprenörskap och innovationer. Beskattningen av entreprenörskap bör därför vara gynnsam, samtidigt som reglerna inte får missbrukas. Dagens 3:12-regler har kritiserats för att vara alltför generösa och uppmuntra till inkomstomvandling. Problemen med 3:12-reglerna ska dock inte överdrivas utan vägas mot de positiva effekter som regelverket har på företagande och entreprenörskap. Som Håkan Selins rapport visar har skatteintäkterna från fåmansbolagsägarna faktiskt ökat i snabbare takt än intäkterna från den övriga befolkningen. Till bilden bör även ett omvärldsperspektiv läggas, det vill säga att små och nystartade företag med tillväxtambitioner inte bör beskattas hårdare i Sverige än i andra länder; dessutom har Sverige relativt höga skatter på ägande (OECD 2018, Lidefelt 2018). Det är således en fin balansgång mellan att uppmuntra entreprenörskap och att minska möjligheterna för inkomstomvandling. Vid en om-

fattande och genomgripande skattereform kan det därför finnas anledning att se över skattereglerna för fåmansbolag och onoterade bolag och öka likformigheten i hur de behandlas och beskattas vid både utdelning och realisation. Håkan Selins förslag – att basera klyvningsregeln på nettotillgångarna i företaget i stället för på lönesumman eller på en schablon – har många förtjänster. En ny princip för klyvningsreglerna medför dock stora och svårlösta övergångsproblem. Dessutom ska inte problemen med inkomstomvandling överdrivas, och om marginalskatten på arbete sänks, vilket är en viktig del av reformförslaget, minskar incitamenten till inkomstomvandling och därmed det missbruk som förekommer. Eventuellt kan schablonen i förenklingsregeln sänkas något. I dag finns betydande sparade schablonbelopp, vilket kan tolkas som att schablonen för många är generös. 3:12-reglerna är komplicerade och bör ses över grundligt, i syfte att öka likformigheten mellan hur fåmansbolag och onoterade bolag behandlas.

Ett steg för att öka neutraliteten och inte missgynna risktagande, innovationer och ett dynamiskt företagande är att utveckla personaloptionerna ännu mer.²³ Tanken är att dessa ska underlätta för små och unga företag att behålla och rekrytera nyckelpersoner. Det finns som tidigare nämnts flera fördelar med personaloptioner. En stor fördel är att de kan motverka likviditetsproblem i små och nya företag i ett tidigt stadium. En annan fördel är att de som tar risker kompenseras för detta, samtidigt som det krävs en positiv värdeutveckling för att optionen ska bli attraktiv som kompensation, vilket ger incitament till ansträngning för att öka värdet. Dessutom minskar problemen med asymmetrisk information då nyckelpersoner i ett företag rimligen har bäst kännedom om företagets potential. Personaloptioner bör ingå i en omfattande skattereform, och det är viktigt att de utvecklas i samklang med 3:12-reglerna och bolagsbeskattningen så att helheten blir välfungerande och den samlade skatten för små och nya företag inte överstiger den i andra länder.

INCITAMENT TILL FORSKNING OCH UTVECKLING

Som nämnts tidigare i rapporten finns det flera anledningar att ge skattelättnader till forskning och utveckling (FOU). Det huvudsakliga teoretiska argumentet är att FOU ger upphov till positiva externa effekter, och att det samhällsekonomiska värdet av FOU därför är större än det privatekonomiska värdet för enskilda företag. Utöver det argumentet finns det en internationell konkurrensaspekt på så vis att det är svårt för länder att inte ge kostnadslättnader till företag som är internationellt mobila när andra länder gör det. Som konstaterades av Konjunkturinstitutet (2019a) har intresset för skatteincitament för FOU ökat runt om i världen, och Sverige har inte följt med i denna utveckling. Ett flertal EU-länder har så kallade patentboxar där patentintäkter beskattas betydligt lägre än

23. Den 1 januari 2022 höjdes gränsen för antalet anställda från 50 till 150 och gränsen för nettoomsättning från 80 till 280 miljoner kronor per år.

andra intäkter, vilket gör det intressant för forskningsintensiva företag att lägga vinster och aktivitet där. För Sverige, som har en stark forskningstradition och är ett kunskaps- och forskningsintensivt land, är det viktigt att vara konkurrenskraftigt och inte förlora viktiga delar av den forsknings- och utvecklingsintensiva industrin till andra länder. Skatteincitament för FoU finns i Sverige sedan 2014 och har utvidgats flera gånger sedan de infördes, senast 2021. I dag finns ett tak som innebär att avdraget från arbetsgivaravgifterna för samtliga personer som arbetar med FoU i ett företag inte får överstiga 600 000 kronor per månad. För stora forskningsintensiva företag är taket en begränsning och en konkurrensnackdel gentemot länder med patentboxar. FoU-avdraget bör därför utvidgas så att även stora företag kan dra nytta av det, och eventuellt behöver det även göras mer generöst.

INDIVIDKAPITALBESKATTNING

Individkapitalbeskattningen, eller ägarbeskattningen, är nära knuten till företagssektorn och tillgången till kapital. I dagens svenska kapitalbeskattning finns en rad olika skattesatser och två olika system. I det ena systemet beskattas faktisk avkastning vid realisation till den generella skattesatsen 30 procent, och i det andra systemet beskattas löpande en schablon till 30 procent (till exempel investeringssparkonton, ISK). Kapitalinkomstbeskattningen är därför långt ifrån likformig och enkel, vilket leder till snedvridningar och samhällsekonomiska kostnader. Exempelvis uppmuntrar den till investeringar i fastigheter och passiva investeringar på ISK och inte till entreprenörskap och aktiva företagsinvesteringar. Den effektiva marginalskattesatsen (med hänsyn tagen till inflation) är 6,1 procent på fastigheter och 14 procent på ISK, medan den är 35 procent på bankinnehav, obligationer och aktier utanför ISK (OECD 2018). Därmed styrs investeringarna mot fastigheter, med stigande fastighetspriser som följd och till nackdel för investeringar i entreprenörskap och företagande.

En övergång till ett mer likformigt system är därför önskvärd. Frågan är bara vilken skattesats som vore den mest lämpliga. Kapital är en mobil skattebas och kapitalbeskattning hämmar investeringar, något som talar för en låg skattesats, medan fördelningsaspekter och likformighet gentemot andra skattebaser talar för en högre skattesats. Att nominell och inte real avkastning beskattas talar för en lägre skattesats.²⁴ Som framgår av Håkan Selins rapport bör det duala skattesystemet värnas eftersom det ger möjlighet att beskatta arbets- och kapitalinkomster till olika skattesatser. Detta är önskvärt eftersom de olika skattebaserna är olika känsliga för beskattning. En likformig kapitalinkomstskatt bör vara lägre än den generella skattesatsen på 30 procent och inte avvika från skattesatserna i andra länder. Huvudförslaget här är en likformig skattesats på 25 procent (förslag A). För att vi ska få en uppfattning om hur

24. Skillnaden mellan nominell och real avkastning beror på inflationen. Vid låg inflation är skillnaden mindre, men vid hög inflation kan en stor del av den nominella beskattningen vara skatt på inflation.

olika skattesatser påverkar fördelningen presenteras även två andra förslag till en ny kapitalinkomstskatt, en 30-procentig (förslag B) och en 20-procentig (förslag C), men då med en något mindre grad av likformighet i förslag B. I detta förslag behålls den 30-procentiga skattesatsen men med lägre effektiv skatt för fåmansbolag och onoterade bolag då dessa kapitalinkomster är känsliga för beskattning och dessutom har positiva externa effekter och därför bör beskattas lägre. I förslagen A och C är skattesatsen på 25 respektive 20 procent likformig.

I förslag A ändras således kapitalinkomstskattesatsen från 30 till 25 procent med ett motsvarande ränteavdrag på 25 procent.²⁵ För fåmansbolag innebär det en höjning av den lägsta skattesatsen från 20 till 25 procent, och dessutom minskar generositeten i förenklingsregeln genom att schablonen begränsas till 1,75 inkomstbasbelopp (1BB), men samtidigt blir systemet enklare. I förslag B behålls kapitalinkomstskatten på 30 procent, men den omfattar inte fåmansbolag och onoterade bolag, som beskattas till 20 procent medan schablonen i förenklingsregeln sänks till 1,75 1BB. Förslag C är som förslag A men med en lägre skattesats (20 procent).

Till skillnad från förslaget i 2018 års rapport från SNS Konjunkturråd (Waldenström m.fl. 2018) om att slopa investeringsparkontona (ISK) föreslås i denna rapport att ISK behålls. ISK har många förtjänster och har blivit en populär sparform. På ISK beskattas en schablonavkastning löpande, vilket minskar inlåsnings effekter och underlättar sparande. I förslaget behålls därför ISK, och schablonavkastningen beskattas till 25, 30 eller 20 procent i alternativen A, B och C. För att öka symmetrin med annan kapitalbeskattning föreslås att överavkastningar på ISK (det vill säga en avkastning över statslåneräntan plus normalavkastning) beskattas när kapitalet lämnar kontot, medan underavkastning medger förlustavdrag och lägre beskattning.²⁶ ISK-systemet skulle då påminna om beskattningen av bostäder (mer om detta nedan). En uttagsbeskattning leder sannolikt till inlåsnings effekter, men förhindrar inte att portföljsammansättningen ändras under innehavstiden. Eftersom det bara är eventuell överavkastning som beskattas vid uttag blir inlåsnings effekterna dock mindre än i ett system där en värdestegring beskattas vid realisation. Att överbeskattning medger skattelättnad minskar sannolikt också inlåsnings effekterna. Skulle inlåsnings effekterna bli stora kan den löpande beskattningen höjas. Utagsbeskattning skulle också öka administrationskostnaderna eftersom det kräver att en faktisk avkastning beräknas, vilket inte är helt utan komplikationer. Mot detta ska ställas att beskattningen blir mer likformig, att det finns en riskdelningsmekanism (eftersom överbeskattning ger skattelättnad) samt att beskattning av övervinster inte leder till samhällsekonomiska kostnader utan är effektiv. Utagsbeskattning skulle dessutom ge positiva fördelningsmässiga effekter.

25. Ränteavdraget behålls och är symmetriskt med skattesatsen.
26. Underskott i kapitalinkomster skulle kunna rullas framåt och dras av mot framtida kapitalinkomster.

BOSTADSBESKATTNING

Dagens fastighetsbeskattning är regressiv, vilket betyder att högt taxerade fastigheter beskattas lägre än lågt taxerade fastigheter. Dagens fastighetsskatt är dessutom lägre än skatten på andra investeringar och olika för olika boendeformer. Denna icke-neutralitet ger upphov till en snedvridning av investeringar och val av boendeform. Dessutom är skatt på fastigheter en relativt effektiv skatt som i flera länder har fått ökad betydelse för att möjliggöra sänkningar av mer skadliga skatter. Det är önskvärt att Sverige följer den internationella trenden och att vi har en fastighetsskatt som inte skapar snedvridningar i ekonomin. Fastighetsskatten saknar dock inte problem. Ett uppenbart problem är likviditetsbrist, eftersom kapitalet är bundet i bostaden, ett annat är att skatten kan förändras drastiskt vilket gör den oförutsägbar och svår att planera inför. För att fastighetsskatten ska vara legitim är det viktigt att dessa problem mildras, vilket är möjligt med en väl utformad skatt.

Bostadsbeskattningen faller inom kapitalbeskattningen och föreslås därför schablonbeskattas likformigt med andra kapitalinkomster, enligt Peter Englunds förslag. Det innebär en beskattning till 25 procent i förslag A och till 30 eller 20 procent i förslag B och C. Beskattningen ska också vara likformig med avseende på boendeform, så att småhus, bostadsrätter och hyresrätter beskattas lika, vilket innebär att en schablonavkastning på fastighetens boendevärde beskattas till 25, 30 eller 20 procent för både småhus och bostadsrätter – men inte hyresrätter. Fastighetsavgiften på hyresrätter föreslås tas bort eftersom dessa bolagsbeskattas. Därutöver beskattas en eventuell värdestegring löpande genom att en normalavkastning, på förslagsvis två procent, beskattas årligen. Notera att detta innebär att det inte sker någon beskattning vid försäljning om vinsten inte överstiger eller understiger normalavkastningen. Detta skulle sannolikt leda till att inlåsnings effekterna blir mindre än i dagens system.

Mer specifikt utgör den beskattningsbara avkastningen en schablon bestående av hyresvärdet och en normalavkastning. I förslag A skulle den kunna beräknas som:

Statslåneräntan (5-årsgenomsnitt) + 1 procentenhet
+ 2 procentenheter (värdestegring) = 1,258 + 2 = 3,258.²⁷

Det innebär att den beskattningsbara schablonen uppgår till:

$3,258 * \text{taxeringsvärde (5-årsgenomsnitt)}$

Schablonen beskattas till 25 procent, det vill säga till 0,81 procent av taxeringsvärdet, eftersom fastighetsskatten utgör 0,81 procent av taxeringsvärdet. Notera att denna skatt även inbegriper en beskattning av en årlig värdestegring på två procent

27. Statslåneräntan varierar över tid. När beräkningen gjordes var genomsnittet för de senaste fem åren 0,258 procent, vilket i ett längre perspektiv är extremt lågt. Därför görs ett påslag om en procentenhet så att schablonavkastningen blir mer långsiktigt realistisk.

och därför inte utgör en kraftig höjning från dagens fastighetsavgift på 0,75 procent av taxeringsvärdet.

I förslag B beräknas skattesatsen på taxeringsvärdet enligt samma princip, men till en skattesats på 30 procent. Fastighetsskatten hamnar då på en procent av taxeringsvärdet, vilket inbegriper en årlig beskattning av en tvåprocentig värdestegring. I förslag C blir fastighetsskatten 0,65 procent av taxeringsvärdet.

Vid försäljning föreslås att en överskjutande värdestegring (mer än två procent årligen) beskattas till 25, 30 eller 20 procent, eller justeras ner om den schabloniserade värdeökningen på två procent årligen överstiger den faktiska värdestegringen. Reavinst beskattas som skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris uppjusterat med två procent årligen. Vid förluster medges förlustavdrag, som kan rullas fram och utnyttjas vid framtida kapitalvinster. Möjligheten att göra uppskov av vinst bör finnas kvar, även om behovet av detta minskar när normal-avkastningen beskattas löpande.

Vidare föreslås att stämpelskatten, som är en ren transaktionsskatt, avskaffas. Skattefriheten från fastighetsavgiften de första 15 åren för nybyggnation bör också slopas så att skatten blir enhetlig och neutral.

Detta nya bostadsbeskattningssystem skulle innebära att bostäder beskattas likformigt med andra kapitalinvesteringar och enhetligt mellan olika upplåtelseformer. Dessutom skulle förutsägbarheten öka genom att skatteunderlaget beror på både statslåneräntan och taxeringsvärdet, med mindre variationer som följd än vid enbart taxeringsvärde som bas.²⁸ En annan fördel är att den löpande beskattningen ökar medan skatten vid realisation minskar, vilket sammantaget minskar inläsnings effekterna och ökar rörligheten på bostadsmarknaden.

Även om ökad förutsägbarhet leder till minskade likviditetsproblem kvarstår dessa i viss mån och behöver åtgärdas för att skattereformen ska kunna genomföras. Det kan göras med hjälp av någon form av begränsningsregel. I det tidigare systemet, som rådde före reformen 2008, begränsades fastighetsskatten till maximalt fyra procent av hushållets inkomst. Nackdelen med inkomstberoende begränsningsregler är att de ger marginaleffekter som påverkar arbetsutbudet negativt. Alternativa sätt att lösa likviditetsproblemen är att tillåta att beskattningen skjuts upp till försäljningen eller att skatten finansieras genom belåning av bostaden. Hur övergångsproblematiken och likviditetsproblemen kan hanteras beskrivs mer utförligt i del 4.

28. Detta eftersom taxeringsvärdet och räntan går åt motsatta håll. En ökning av räntan leder till lägre taxeringsvärde och vice versa.

Reformförslag: skatt på arbete

Skatten på arbete är relativt hög i Sverige, med höga marginalskatter i både den nedre och den övre delen av fördelningen. Det är därför önskvärt att sänka skatten på arbete i både toppen och botten av fördelningen för att stimulera individernas ansträngning och arbete, men också för att sänka kostnaden för arbetsgivare att anställa.

För att sänka genomsnittsskatten i botten av fördelningen och för att förenkla skatten föreslås ett nytt och mer generöst grundavdrag som ersätter dagens jobbskatteavdrag, grundavdrag och det förhöjda grundavdraget för pensionärer. Utformningen av dagens jobbskatteavdrag medför en stor offentligfinansiell kostnad och ger för det stora flertalet inte incitament att öka arbetsutbudet eller ansträngningen, snarare tvärtom. Jobbskatteavdraget är dessutom komplicerat till sin utformning och kopplat till grundavdraget, vilket gör det svåröverskådligt. Till skillnad från i andra länder riktar sig inte det svenska jobbskatteavdraget specifikt till den nedre delen av inkomstfördelningen, för att där uppmuntra individer att ta ett arbete eller arbeta mer, och trappas ned först vid höga inkomster, i ett intervall där inkomsttagare är mer känsliga för höjda marginalskatter. Att ersätta jobbskatteavdraget med ett mer generöst grundavdrag skulle sannolikt få positiva effekter på arbetsutbudet och antalet arbetade timmar, eftersom påverkan skulle bli stor på genomsnittsskatten i den lägre delen av fördelningen. Det skulle också förenkla systemet och göra beskattningen mer transparent.

Vidare föreslås en kraftig rensning bland avdragen, liksom att nedsättningar av socialavgifter för vissa grupper och regioner tas bort. Många av avdragen är regressiva och gynnar höginkomsttagare i större utsträckning än låginkomsttagare. Ett slopande av avdrag och nedsättningar gör skattesystemet enklare och ger ytterligare utrymme att sänka skattesatsen. Om skattebasen breddas och skattesatsen sänks ökar skattesystemets effektivitet. Dessutom medför ett generösare grundavdrag att behovet av specifika avdrag och nedsättningar minskar, och därmed de snedvridningar och möjligheter till fusk som de kan ge upphov till. Generellt är det effektivare att ge individer ökad inkomst och att de sedan själva beslutar om hur de vill använda sin inkomst än att det offentliga styr konsumtionsvalen genom att ändra relativpriserna. I förslaget behålls dock rot- och rutavdragen eftersom de kan motiveras utifrån principen om optimal beskattning, i och med att de minskar de snedvridningar i arbetsutbudet som höga marginalskatter leder till (se Bastani 2021).

Slopandet av avdrag och nedsättningar ger möjlighet att finansiera ett mer generöst förvärvsavdrag som ersätter dagens grundavdrag.²⁹ Det nya avdraget ges bara på arbetsinkomster eller pensionsinkomster. För övriga skattepliktiga inkomster,

29. Dagens grundavdrag är puckelformat och svåröverskådligt eftersom det även interagerar med jobbskatteavdraget och är utformat för att minska de sammantagna marginaleffekterna av skatt och behovsprövade bidrag.

som aktivitets- och sjukersättning, ges således inget avdrag, utan dessa kan justeras upp så att de kompenserar för en högre effektiv beskattning. Samtidigt är det viktigt att ersättningen skiljer sig för de som är i arbete och de som erhåller transfereeringar, så att incitamenten till arbete och ansträngning ökar.

Sammanfattningsvis leder ett mer generöst grundavdrag till lägre genomsnittsskatt och därmed ökade incitament att arbeta i den nedre delen av fördelningen, vilket förhoppningsvis minskar utanförskapet. Dessutom blir skattesystemet enklare och mer transparent om dagens grundavdrag och jobbskatteavdrag samt andra avdrag och nedsättningar slopas och ersätts av ett kraftigare förvärsavdrag, som också har ett starkt signalvärde.

Utöver ett mer generöst grundavdrag föreslås även att den statliga inkomstskatten minskas genom en sänkning av skattesatsen från 20 till 10 procent och/eller genom att brytpunkten för när statlig skatt utgår höjs. En sänkning till 10 procent skulle placera Sverige vid genomsnittet för marginalska-tsatser. Eftersom en höjning av brytpunkten och en sänkning av statsskattesatsen har olika inverkan på arbetsutbudet och statsfinanserna presenteras här flera olika alternativ.

Förslaget innebär i grova drag att skatten sänks med 100 miljarder kronor, dels genom införandet av ett kraftigt grundavdrag för förvärsinkomster, dels genom att marginalska-tten sänks i de övre delarna av fördelningen på så vis att den statliga inkomstskatten sänks till 10 procent och/eller att brytpunkten för när statlig inkomstskatt betalas höjs. Det är också önskvärt att ta bort den allmänna löneavgiften i arbetsgivaravgiften, som är en ren skatt. I en budgetneutral reform går det dock inte att finansiera borttagandet av den allmänna löneavgiften. Det är önskvärt att arbetsgivaravgifterna på sikt reformeras så att de blir nära kopplade till förmåner, vilket innebär att även förmånstaket bör höjas eller att avgifter inte utgår på inkomster som inte genererar förmåner.³⁰

En mer långtgående och omfattande reform av arbetsbeskattningen skulle vara att inte bara bredda skattebasen och sänka skattesatsen och skatteuttaget, utan även förändra vem som har beskattningsrätten och ansvaret för offentlig välfärd. I Sverige tillhandahålls offentlig välfärd i hög grad av kommuner och regioner. Det har dock inte alltid varit fallet, och det finns både för- och nackdelar med en hög grad av decentralisering. Huvudargumentet för att decentralisera är att lokala politiker och tjänstemän är bättre lämpade att se till kommuninvånarnas intresse. Dessutom kan kommuninvånare välja att flytta till kommuner som erbjuder vad de efterfrågar, och därigenom uppstår en viss konkurrens om invånare och en disciplinerande effekt på kommunpolitikerna att använda skattemedlen på sådant som kommuninvånarna efterfrågar. Huvudmannskapet för och finansieringen av offentlig välfärd bör ligga på samma nivå. Om skolan är en lokal angelägenhet

30. Arbetsgivaravgifterna är nära sammankopplade med socialförsäkringssystemet, en stor och viktig del av det svenska välfärdssystemet, och eventuella reformer av arbetsgivaravgifterna måste därför vara i samklang med socialförsäkringssystemet. En sådan analys ligger utanför denna rapport.

bör den även finansieras lokalt. Men eftersom underlaget för beskattning skiljer sig mellan kommuner uppstår olikheter i vad kommuner förmår erbjuda sina invånare. För att motverka denna horisontella orättvisa finns utjämningsystem och statsbidrag, som i sin tur leder till incitamentsproblem och undergräver argumenten för decentralisering. Det kan också finnas stordriftsfördelar i produktionen av offentliga tjänster som talar för att centralisera verksamheten. Det är således inte en självklarhet att offentliga välfärdstjänster som skola, vård och omsorg ska ligga på kommunal och regional nivå. Exempelvis föreslog en statlig utredning (SOU 2021:71) nyligen ett större inslag av statlig styrning av sjukvården. En annan utredning har föreslagit ett tydligare statligt ansvar för förskola, grundutbildning och gymnasieskola, vilket skulle minska den regionala och socialt betingade variationen i utbildningssystemets kvalitet (SOU 2020:46).

Som framgår av Aronsson och Wikströms rapport (2021) finns det nackdelar med beskattning på lokal nivå i form av externa effekter. Skattesatsen är ofta för hög eftersom lokala politiker inte tar hänsyn till vertikala externa effekter, det vill säga de beskattar samma skattebas som andra nivåer och sätter därmed skattesatsen högre än vad som är samhällsekonomiskt optimalt. Horisontella externa effekter går dock i motsatt riktning när kommuner tävlar om att locka till sig invånare från andra kommuner genom att erbjuda lägre skattesatser. Även inkomstutjämningsystemet leder till incitamentseffekter eftersom kommunerna kan öka sitt eget bidrag genom att reducera den egna skattebasen. Systemet för inkomstutjämning bidrar därför till att kommunerna underskattar samhällets marginalkostnad för allmänna medel och till att de därför har incitament att välja en högre skattesats än den från samhällets synvinkel optimala. Den kommunala inkomstutjämnningen förstärker sålunda det effektivitetsproblem som skapas av vertikala externa effekter.

En mer långtgående reform som flyttade huvudmannskapet för vård, omsorg och skola från kommunal och regional till statlig nivå skulle sannolikt minska dessa problem och därmed öka effektiviteten. Dessutom skulle den minska skillnaderna i kommunernas förmåga att erbjuda offentlig välfärd och öka förutsättningarna för en mer jämlik skola samt tillgången till vård och omsorg. Kvar för kommunerna och regionerna blir då att finansiera lokala kollektiva angelägenheter som lokal infrastruktur samt kultur- och fritidsverksamhet. I många länder finansieras sådan verksamhet av en lokal fastighetsskatt, som det finns många fördelar med. En av dem är att den reducerar problemet med vertikala externa effekter eftersom samma skattebas inte beskattas på flera nivåer. Med en lokal fastighetsskatt i Sverige skulle dock skillnaderna i beskattningsunderlag öka, och även om en mindre del av den offentliga verksamheten skulle finansieras av kommunerna skulle behovet av

utjämningssystem kvarstå. En annan nackdel med en lokal fastighetsskatt är att principen om likformig kapitalinkomstbeskattning skulle överges eftersom kommunerna själva skulle besluta om beskattningen, som då troligen skulle avvika från övrig kapitalinkomstbeskattning. Även om det finns starka argument för en lokal fastighetsskatt överväger troligen nackdelarna, vilket talar för att beskattningsunderlaget på lokal nivå fortsatt bör utgöras av förvärvsinkomster. Om stora delar av den offentliga välfärden flyttades till statlig nivå skulle den kommunala och regionala inkomstskattesatsen kunna minskas kraftigt. Även en stor andel av kommunernas och regionernas utgifter skulle då flyttas till statlig nivå, och kvar blir att finansiera lokala nyttigheter.

Detta mer långtgående förslag behöver utredas noga. Bland annat behövs mer kunskap om storleken på de horisontella och vertikala externa effekterna i ett decentraliserat system.

Reformförslag: skatt på konsumtion – moms

Ett annat område där beskattningen kan förändras för att främja effektiviteten i samhället är konsumtionsbeskattningen. I dag beskattas konsumtion till olika momsskattesatser – 6, 12 eller 25 procent – och stora delar av vår konsumtion är helt undantagen moms. Detta leder till snedvridningar och till att en relativt oskadlig skatt inte utnyttjas fullt ut. Således finns det vinster att göra om den blir mer likformig, gällande både skattebas och skattesats. Vilken skattesats som ska råda kan diskuteras. Det som talar för en högre momssats är att konsumtion är en bred skattebas, och att den som Spencer Bastani (2021) påpekat även täcker inkomster som av olika anledningar inte beskattas (till exempel övervinster av kapital eller inkomster som undanhålls från beskattning) eller beskattas till låga skattesatser. Skattebasen för konsumtion är därför bredare än den för förvärvs- och kapitalinkomster, vilket talar för att den bör beskattas något högre medan andra skattebaser bör få sänkt skatt. Momsen har även fördelen att den inte snedvrider produktionsbeslut om den är likformig. Det som talar emot en högre momssats är fördelningsaspekten: den skulle slå relativt hårt mot lägre inkomstgrupper som konsumerar stora delar av sin inkomst. Som tidigare påpekats är dock lägre momssatser ett trubbigt fördelningsinstrument, och det är bättre att fördela genom direkta inkomststöd eller en progressiv förvärvsinkomstbeskattning. Därför talar mycket för att momsen bör höjas till mer än vad en budgetneutral moms skulle innebära, det vill säga cirka 21 procent. I reformförslaget föreslås en momssats på 25 procent och att basen breddas i den mån det är möjligt. Även om EU:s momsdirektiv begränsar möjligheterna att bredda momsbasen finns ändå visst utrymme

att göra detta utan att bryta mot direktivet (Blomquist m.fl. 2019), exempelvis genom moms på fastighetssektorn och den finansiella sektorn. Därutöver bör Sverige arbeta aktivt för en breddning av basen på EU-nivå. På sikt bör momsskattebasen omfatta alla typer av konsumtion, även offentlig, för att inte konsumtionsvalen ska snedvridas.

I förslaget i denna rapport höjs de 6- och 12-procentiga momssatserna till 25 procent. Slopandet av undantag och möjliga momsbasbreddningar är inte medtagna i beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna, och skulle de beaktas skulle skatteintäkterna sannolikt öka ännu mer. Målsättningen är att så långt det går med tanke på EU:s momsdirektiv rensa i undantagen för att bredda skattebasen. Just nu pågår ett arbete inom EU med ett förslag om moms på finansiella instrument, och detta bör inväntas innan eventuella förändringar görs av hur den finansiella sektorn momsbeskattas. Svårigheten med att momsbeskatta finansiella tjänster är hur mervärdet av dessa tjänster ska bestämmas. Eventuellt skulle den finansiella sektorn kunna momsbeläggas indirekt genom att exempelvis lönesumman eller skillnaden mellan in- och utlåningsräntan beskattas.³¹ Frågan analyserades i utredningen »Skatt på finansiell verksamhet« (SOU 2016:76). Utredningen kom fram till att en skatt på 15 procent av lönesumman skulle öka skatteintäkterna med mellan 3,7 och 7 miljarder kronor år 2018. Var i intervallet man hamnar beror på hur övervältringen av momsen på priser och löner sker. Ju större övervältringen är på lönerna, desto lägre blir intäkterna från en lönesummebaserad moms. Utredningen valde att inte sätta en specifik siffra, men menade att övervältringen främst borde ske mot sektorns priser och att effekten därmed skulle hamna i den övre delen av intervallet.

31. År 2022 infördes riskskatt, en bankskatt som utgår med 0,05 procent av finansinstituten skulder år 2022 och 0,06 procent år 2023. Riskskatten förväntas ge intäkter om 5 miljarder kronor år 2022 och 6 miljarder år 2023 (Budgetpropositionen 2022).

Reformförslag: skatt på konsumtion – punktskatter

Skatter är ett effektivt medel för att korrigera felprissättningar på marknaden och därmed exempelvis motverka utsläpp som påverkar miljön och klimatet negativt. För att vara effektiv bör skatten träffa de externa effekterna – det vill säga utsläppet – och inte aktiviteten i sig. Koldioxidskatter ska inte vara fiskala utan motsvara de externa effekternas storlek. Energiskatterna är svåra att motivera miljöekonomiskt och har snarare blivit fiskala skatter. Det är bättre att beskatta koldioxidutsläpp än bränsle och energi. Runar Brännlund och Bengt Krüström (2020) föreslår att energiskatterna (en smal skattebas) tas bort och ersätts av koldioxidskatter där det är miljöekonomiskt motiverat, och att intäktsbortfallet i övrigt kompenseras med höjd moms (en bred skattebas). Energiskatterna ger betydande skatteintäkter – 56 miljarder kronor

äriligen – och detta bortfall av skatteintäkter skulle uppvägas av en likformig moms. Att argumentera för att en höjning av koldioxidskatterna skulle vara miljöekonomiskt motiverad är svårt, och dessutom pågår en diskussion om en EU-gemensam koldioxidskatt, vilket gör det oklokt att ändra skatten i dag. Intäktsbortfallet vid slopade energiskatter skulle då behöva täckas av höjd moms. Sannolikt är det samhällsekonomiskt mer effektivt att använda ökade momsintäkter till en sänkning av skatten på arbete. Utformningen av energiskatterna är snedvridande, och deras skattebas är mindre än den för arbetsinkomster, vilket talar för ett slopande av energiskatterna. Behovet av att sänka arbetsinkomstskatterna är dock stort och bör prioriteras. Det hindrar inte att en mer neutral energibeskattnings, med färre undantag, bör eftersträvas och att energiskatterna på längre sikt slopas.

Brännlund och Kriström föreslår vidare att ineffektiva miljöskatter tas bort, till exempel flyg-, plastbärkasse- och kemikalieskatterna. I deras förslag ingår kompletteringar och justeringar av miljöskatterna när dessa är miljöekonomiskt motiverade. Andra möjligheter att ta till på skatteområdet är trängselavgifter och kilometerskatter, som kan anpassas efter lokala förhållanden (till exempel vissa typer av luftföroreningar samt buller och vägsplitage). Den tekniska utvecklingen möjliggör en mer effektiv utformning av dessa skatter, vilket på sikt kan täcka skattebortfallet från utfasningen av energiskatter.

En annan anledning till att inte ändra energi- och miljöbeskattningen just nu är att det pågår ett omfattande arbete inom EU med det så kallade Next Generation EU, som sannolikt kommer att resultera i en radikalt förändrad miljö- och energibeskattnings på EU-nivå, exempelvis med en gränsskatt på koldioxid (*carbon border adjustment mechanism*), men även med andra skatter (se bilaga 3 för detaljer). Dessutom förhindrar EU:s regelverk ett slopande av energiskatter på exempelvis el, där det finns en miniminivå. Därför är det klokt att avvaktat utvecklingen inom EU innan radikala förändringar görs i Sverige på miljö- och energibeskattningsområdet. Detta talar också för att ökade momsintäkter bör användas för att sänka skatten på arbete, och inte för att ersätta energiskatterna.

Miljöskatterna bör utformas symmetriskt, så att aktiviteter som leder till minskade koldioxidutsläpp uppmuntras, exempelvis genom en negativ koldioxidskatt. Det skulle innebära att plantering av träd och skogstillväxt subventioneras, vilket skulle resultera i mindre skatteintäkter från miljöskatter. Att i framtiden förvänta oss stora skatteintäkter från miljöbeskattnings är därför osannolikt. Det pågående arbetet med att uppnå EU-gemensamma skatteintäkter på miljöområdet talar också emot det.

Utöver en effektiv miljöbeskattnings kommer sannolikt även andra insatser att krävas för att vi ska klara omställningen till en

grön ekonomi. Det gäller inte bara miljöområdet, utan även omställningen till en mer automatiserad och digital ekonomi. För detta krävs en hel del forsknings- och utvecklingsarbete, men också stora infrastruktursatsningar som sannolikt förutsätter offentlig inblandning i någon form. Även regelverket för bolagsskatten bör ses över och moderniseras så att den underlättar och inte straffar företag som tar ansvar i denna omställning. Exempelvis bör det utredas om inte klimatåtgärder bör betraktas som normala affärsmässiga kostnader och vara avdragsgilla.

I förslagen som det görs beräkningar på i denna rapport slopas flyg-, plastbärkasse- och kemikalieskatterna. I övrigt lämnas koldioxid- och energiskatterna orörda.

Illustration av hur ett bättre skattesystem skulle kunna utformas – konsekvensberäkningar av reformerna

De beräkningar av reformförslagen som presenteras här bygger på skattningar som Ekonomistyrningsverket (ESV) har gjort med hjälp av FASIT-modellen och ska ses som ett komplement till de reformförslag som diskuteras i rapporten och en illustration som visar att det svenska skattesystemet kan förbättras utan att de offentliga finanserna eller fördelningen försämrats på kort sikt.

FASIT-modellen (Fördelningsanalytiskt statistiksystem för inkomster och transfereringar) är en mikrosimuleringsmodell som beräknar offentligfinansiella och fördelningsmässiga effekter av förändringar i skatte-, avgifts- och transfereringssystemen för individer och hushåll i Sverige.³² FASIT är ett viktigt och vedertaget verktyg för politiker och beslutsfattare och används av bland annat Regeringskansliet, Pensionsmyndigheten, Försäkringskassan, Konjunkturinstitutet och Ekonomistyrningsverket för att analysera effekter av regelförändringar. Beräkningarna som presenteras här är en jämförelse av effekterna av de föreslagna reformerna med ett utgångsläge baserat på de förslag som presenterades i budgetpropositionen för 2022. Beräkningarna är statiska och beaktar inte beteendeffekter – till exempel effekter på arbetsutbud, investeringar och företagande – som reformerna kan ge upphov till. Detta är självklart en brist. Modellen ger en statisk bild av vad som händer året då en regeländring sker.

Som tillägg till FASIT-modellen finns en dynamisk arbetsutbudsmodell som analyserar de effekter på arbetsutbud och BNP som regelförändringar kan få. Denna modell fångar dock bara en liten del av alla de beteendeförändringar som en omfattande skattereform sannolikt skulle leda till. En omfattande skattereform skulle påverka i stort sett samtliga individer och

32. FASIT togs fram under senare delen av 1980-talet gemensamt av SCB och Finansdepartementet. Sedan dess har modellen utvecklats och byggts ut, och i dag ansvarar SCB för underhåll och utveckling av modellen (SCB 2018). Sedan den 1 augusti 2019 regleras FASIT i lagen (2019:508) om behandling av personuppgifter i det fördelningsanalytiska statistiksystemet för inkomster och transfereringar (Finansdepartementet 2018).

företag i ekonomin. Lägre skatter på arbete skulle få incitamenten att arbeta, individers ansträngning och sysselsättningen att öka, vilket delvis fångas av modellen. Lägre skatt på arbete skulle sannolikt även öka individers incitament till utbildning och göra Sverige till ett mer attraktivt land att arbeta i, vilket har en positiv effekt på BNP och konsumtion, men detta fångas inte i modellen. Likaså skulle lägre skatter på arbete minska arbetsgivarnas kostnader att anställa och öka efterfrågan på arbetskraft, vilket leder till att fler kommer i arbete. Efterfrågesidan finns dock inte med i modellen, så dessa effekter saknas i beräkningarna. En mer likformig kapitalinkomstskatt där aktiva investeringar inte missgynnas till fördel för passiva, utökade personaloptioner samt FOU-avdrag skulle uppmuntra till produktiva investeringar och högre BNP, men finns inte heller med i beräkningarna. Likaså skulle en mer välfungerande bostadsmarknad leda till ett effektivare resursutnyttjande av bostäder och lägre skuldsättning, eftersom en likformig beskattning inte uppmuntrar till belåning eller driver upp bostadspriserna. En mer likformig konsumtionsskatt skulle dessutom innebära att vår konsumtion snedvrids i lägre utsträckning. Sammantaget skulle alla dessa reformer leda till ett bättre resursutnyttjande samt högre BNP och konsumtion, men bara en liten del av dessa effekter fångas i modellen.

Eftersom FASIT fokuserar på individer och arbetsutbudseffekter är det framför allt förslagen som berör beskattning av individers förvärvsinkomst som analyseras. FASIT-skattningarna ska därför i första hand ses som en illustration av hur beskattningen av förvärvsinkomst kan förbättras. Flera olika reformförslag presenteras, och de skiljer sig i huvudsak i hur grundavdraget för förvärvsinkomst utformas och hur den statliga inkomstskatten sänks, men även likformig moms och olika kapitalinkomstskattesatser ingår. I bilaga 1 och 2 finns detaljer för förslagets utformning och effekter. Eftersom effekterna på investeringar och företagande samt långsiktiga beteendeeffekter inte modelleras resulterar beräkningarna snarare i en underskattning än en överskattning av reformernas totala effekt på BNP. FASIT är en arbetsutbudsmodell, och därför ska effekterna av olika kapitalinkomstskattesatser tolkas med extra stor försiktighet – det rör sig om statiska beräkningar som möjligen kan ge en bild av hur olika skattesatser kortsiktigt påverkar fördelningen. En ytterligare poäng med reformerna är att göra skattesystemet enklare och mer transparent, så att skattebetalarna vet vad de betalar i skatt och förstår vad exempelvis en förändring i ökat arbetsutbud skulle betyda skattemässigt. Effekterna av ett enklare och mer transparent skattesystem är dock svåra att mäta, och fångas inte heller i FASIT-modellen.

Syftet med de olika reformalternativen som presenteras här är att visa att det går att förbättra skattesystemet och att olika utformningar får olika effekt. Som framgår i detta avsnitt och

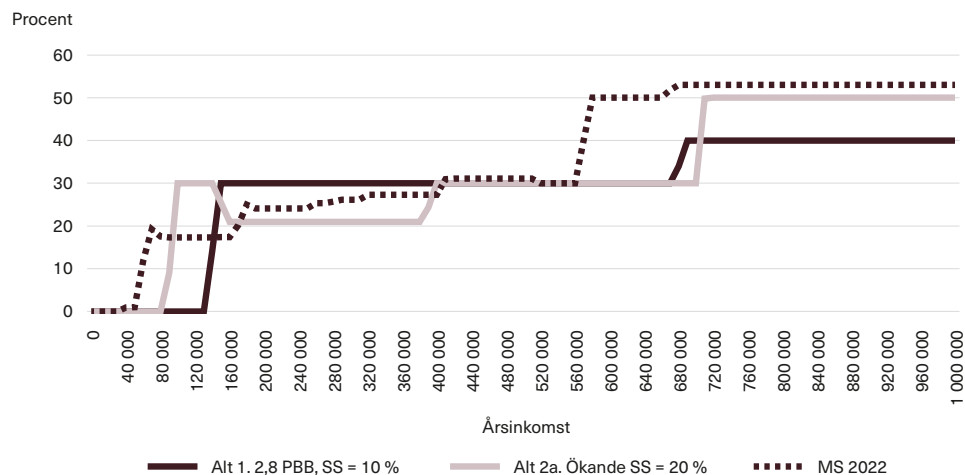
i bilagorna har förslagen olika stor inverkan på arbetsutbudet och BNP, men också på fördelningen. Vilket alternativ som är att föredra beror på hur man viktar effektivitet (det vill säga effekter på arbetsutbud och BNP) mot fördelningsaspekter, vilket ytterst är en politisk avvägning.³³

De olika alternativen skiljer sig i hur det föreslagna mer generösa grundavdraget för förvärvsinkomster är konstruerat. Grundavdraget medges för förvärvs- och pensionsinkomster, men inte för sjuk- och aktivitetsersättning. Tanken är att individer som uppstår sjuk- och aktivitetsersättning ska ha samma nettointkomstsituation som i dag, exempelvis genom höjd ersättningsnivå. I flera av alternativen sänks den statliga skatten, och i andra höjs brytpunkten för när statlig inkomstskatt utgår. I alternativ 1 införs ett enkelt och rakt grundavdrag på 135 300 kronor, en höjning av brytpunkten för statlig inkomstskatt med 120 000 kronor samt en sänkning av den statliga inkomstskatten till 10 procent. Alternativ 2a och 2b skiljer sig framför allt från alternativ 1 i hur grundavdraget är utformat: det ökar med inkomster upp till 386 400 kronor och är som mest 159 400 kronor. Brytpunkten för statlig inkomstskatt höjs med 145 000 kronor och den statliga inkomstskatten är antingen 20 (alternativ 2a) eller 10 procent (alternativ 2b). Alternativ 3 och 4 har en något mer komplicerad utformning och är kalibrerade för att totalt sett (med hänsyn tagen till höjd moms och bostadsbeskattning) ge en jämn fördelningsprofil samtidigt som breda och viktiga inkomstgrupper får stora skattesänkningar. Det innebär att den kommunala skatten delvis ersätts av en progressiv statlig skatteskala (och på sikt kan det diskuteras om det inte är bättre om staten tar över finansieringen av många av de kommunala åtagandena). Alternativ 3 och 4 innebär att kommunerna får ett större skatteunderlag och därmed ökade intäkter, som neutraliseras via lägre statsbidrag. Hur det ska göras i praktiken kan diskuteras och beskrivs mer utförligt i bilaga 2. Alternativ 3 och 4 skiljer sig i att alternativ 3 ger lägre skatt på högre inkomster medan alternativ 4 ger lägre skatt i ett inkomstintervall där många inkomsttagare befinner sig. Brytpunkten för statlig inkomstskatt höjs i båda alternativen, medan skattesatsen ligger kvar på 20 procent.

Figurerna 3 till 6 visar hur marginal- och genomsnittsskatten i de olika alternativen förhåller sig till dagens marginal- och genomsnittsskatt och hur de skiljer sig i de olika alternativen. I alternativ 1 minskar genomsnittsskatten mer i den nedre delen av fördelningen än i alternativ 2a/b, 3 och 4. Även i alternativ 2a/b minskar genomsnittsskatten bland de lägsta inkomsterna. Alternativ 1 och 2a/b kan därför ge större effekt på arbetskraftsdeltagandet. Huruvida brytpunkten höjs eller marginalskatten sänks har också betydelse för hur arbetsutbudet påverkas i olika inkomstintervall. En höjning av brytpunkten minskar marginalskatten i intervallet där skatten sänks och

33. Utgiftssidan är mer omfördelande än skatter, och ett skattesystem som genererar möjligheter till omfördelning på utgiftssidan kan vara mer effektivt även i omfördelningshänseende än ett skattesystem som omfördelar.

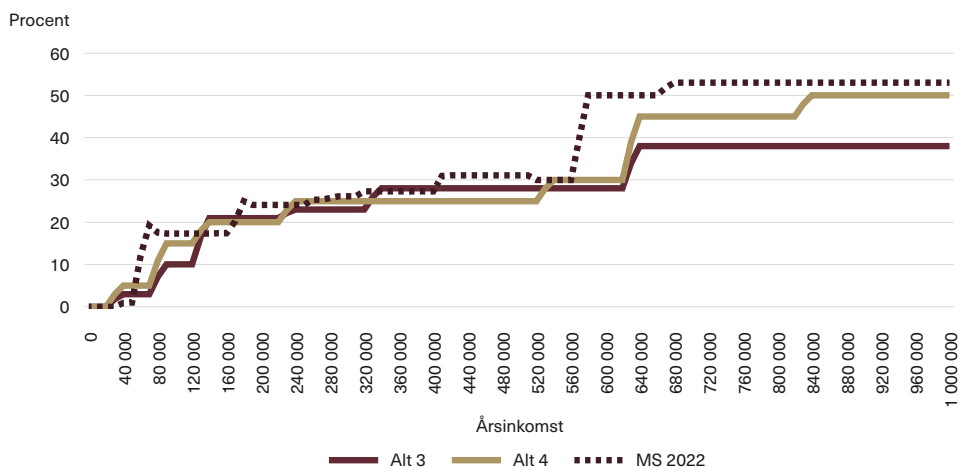
Figur 3. Marginalskatt i alternativ 1 och 2a jämfört med 2022 års skatt.



Anm.: Alternativ 2b, som inte redovisas i denna figur, innebär att den statliga inkomstskatten sänks till 10 procent. PBB = prisbasbelopp (2,8 PBB motsvarar 135 300 kronor), SS = statlig inkomstskatt, MS 2022 = marginalskatten 2022.

Källa: Ekonomistyrningsverket.

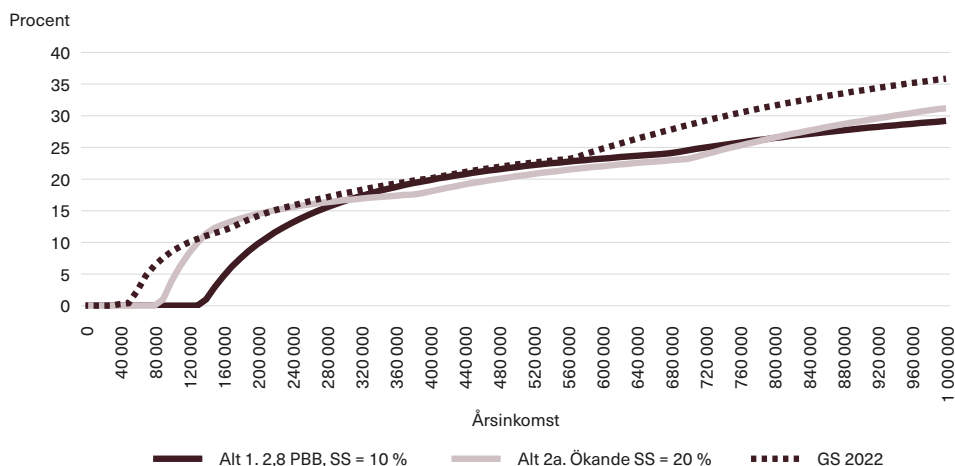
Figur 4. Marginalskatt i alternativ 3 och 4 jämfört med 2022 års skatt.



Anm.: MS 2022 = marginalskatten 2022.

Källa: Ekonomistyrningsverket.

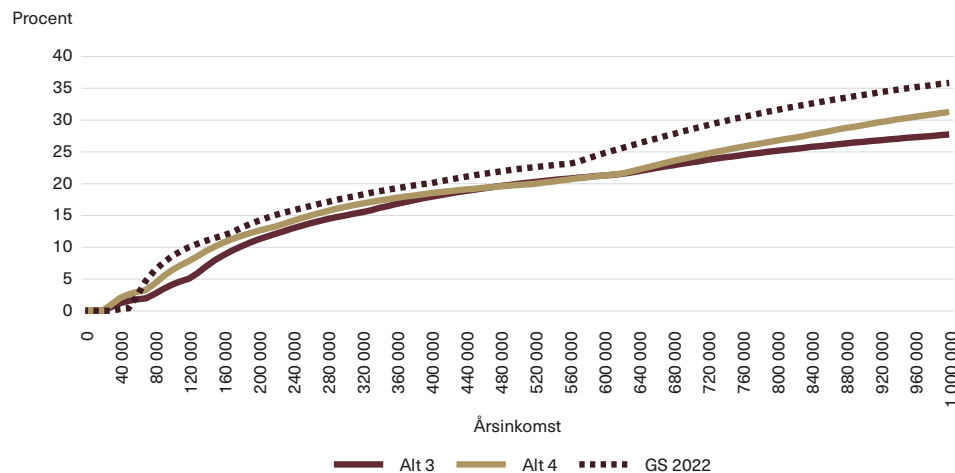
Figur 5. Genomsnittsskatt i alternativ 1 och 2a jämfört med 2022 års skatt.



Anm.: I alternativ 2b sänks genomsnittsskatten i den övre delen av fördelningen mer än i alternativ 2a. PBB = prisbasbelopp (2,8 PBB motsvarar 135 300 kronor), SS = statlig inkomstskatt, GS 2022 = genomsnittsskatten 2022.

Källa: Ekonomistyrningsverket.

Figur 6. Genomsnittsskatt i alternativ 3 och 4 jämfört med 2022 års skatt.



Anm.: GS 2022 = genomsnittsskatten 2022.

Källa: Ekonomistyrningsverket.

ökar incitamenten för individer i det intervallet att arbeta och anstränga sig, men för inkomsttagare som ligger över det intervallet sänks bara genomsnittsskatten, inte marginalskatten, vilket snarare har negativa effekter på incitamenten att arbeta och anstränga sig mer. Däremot kan en lägre genomsnittsskatt få dem att stanna i arbetskraften. Vilken effekt de olika alternativen får beror därför på hur många individer som gynnas av skattesänkningen och hur de reagerar på sänkt skatt.

Alternativ 1 och 2a/b ger stora sänkningar av marginal- och genomsnittsskatten i de allra lägsta delarna av inkomstfördelningen och i den övre delen. Alternativ 1 innebär en högre eller oförändrad marginalskatt för en stor inkomstgrupp, men genomsnittsskatten ökar inte. Även alternativ 2a/b ger en högre marginalskatt för individer med en inkomst mellan ungefär 90 000 och 180 000 kronor, och en liten ökning av genomsnittsskatten vid inkomster omkring 140 000 kronor. Alternativ 3 och 4 ger en mer jämn minskning av marginalskatten över fördelningen, och alla får i princip lägre marginal- och genomsnittsskatt (med undantag för ett intervall med låga inkomster). Eftersom marginal- och genomsnittsskatten har olika inverkan på olika beslut kommer de föreslagna utformningarna få olika effekt på arbetsutbud och BNP. Genomsnittsskatten påverkar diskreta beslut som att arbeta eller inte arbeta, och en kraftig sänkning av genomsnittsskatten kan få fler i arbete. En sänkning av marginalskatten påverkar däremot beslut på marginalen, såsom hur många timmar en individ arbetar, hur mycket individen anstränger sig och så vidare. Olika sänkningar kostar även olika mycket offentligfinansiellt. En sänkning av marginalskatten för höginkomsttagare kostar mindre än en sänkning av marginal- eller genomsnittsskatten i de lägre inkomstintervallen. I tabell 1 redovisas de offentligfinansiella effekterna av de olika reformalternativen för skatt på förvärvsinkomster.

Totalt sett innebär reformerna att skatteintäkterna från förvärvsinkomster minskar med cirka 100 miljarder kronor. De allra flesta vinner på reformerna (se bilaga 2 för detaljer). Värt att notera är att fåmansbolag och passiva näringsidkare generellt är vinnare på förslaget (eftersom de omfattas av det nya grundavdraget).

Sänkningen av skatten på förvärvsinkomst finansieras av en likformig moms på 25 procent och en mer likformig kapitalinkomstskatt. I huvudalternativet (A) är kapitalinkomstskatten 25 procent, och i de två andra alternativen 30 (B) respektive 20 (C) procent, men i alternativ B med en lägre skatt (20 procent) på aktivt kapital. En enhetlig moms ger 65 miljarder kronor mer i skatteintäkter, och en likformig kapitalinkomstbeskattning på 25 procent ger 36 (33+3) miljarder kronor.³⁴ I tabell 2 redovisas de offentligfinansiella effekterna av de samlade reformförslagen. Vid en 25-procentig kapitalinkomstbeskattning är reformerna i huvudsak budgetneutrala. Vid en

34. Konsumtionen antas vara konstant, vilket innebär att konsumtionsutgifterna ökar. Eftersom skatten på arbete sänks och reformen är budgetneutral antas individer inte förändra sin konsumtionsnivå.

Tabell 1. Offentligfinansiella effekter av reformalternativen för skatt på förvärvs-
inkomst, miljarder kronor.

	Alt. 1	Alt. 2a	Alt. 2b	Alt. 3	Alt. 4
Sänkt kommunal och statlig inkomstskatt	-259	-243	-260	-259	-259
Slopat jobbskatteavdrag	139	139	139	139	139
Övriga slopade skattereduktioner	12	12	12	12	12
Slopade avdrag	7	7	7	7	7
Sociala avgifter	4	4	4	4	4
Övrigt	-1	-1	-1	-1	-1
Totalt	-99	-83	-100	-98	-99

Anm.: Alternativ 2a och 2b innebär en statlig inkomstskatt på 20 respektive 10 procent.

Källa: Ekonomistyrningsverket och FASIT.

Tabell 2. Reformförslagets offentligfinansiella effekter, miljarder kronor.

	Alt. 1	Alt. 2a	Alt. 2b	Alt. 3	Alt. 4
Skatt på förvärvsinkomster	-99	-83	-100	-98	-99
Kapitalbeskattning, alt. A (25 %)	3	3	3	3	3
Bostadsbeskattning, alt. A	33	33	33	33	33
Mervärdesskatt	65	65	65	65	65
Andra konsumtionsskatter	-4	-4	-4	-4	-4
Totalt finansiellt sparande	-2	14	-3	-2	-2
Tillkommande intäkter, kapitalbeskattning alt. B (30 %)	19	19	19	19	19
Totalt finansiellt sparande	17	33	16	18	17

Anm.: Alternativ C redovisas inte här. Beloppen är avrundade och överensstämmer inte alltid med totalsumman.

Källa: Ekonomistyrningsverket och FASIT.

Tabell 3. De olika alternativens effekter på arbetsutbudet.

	Alt. 1	Alt. 2a	Alt. 2b	Alt. 3	Alt. 4
Δ årsarbetstimmar, %	0,70	1,07	1,67	1,26	1,14
Δ sysselsatta, %	0,23	0,18	0,29	0,28	0,30
Δ medelarbetstid för sysselsatta, %	0,47	0,89	1,38	0,98	0,84
Δ BNP, %	0,63	1,02	1,58	1,18	1,05
Δ arbetskraft, %	0,18	0,09	0,19	0,22	0,24
Δ sysselsatta, antal	12 100	9 193	14 869	14 392	15 678
varav Δ antal pensionärer	8 685	4 215	4 601	6 284	5 690
varav Δ antal övriga utanför arbetskraften	-18 342	-8 917	-14 903	-18 201	-18 416
varav Δ antal arbetslösa	-2 433	-4 491	-4 491	-2 475	-2 877
Δ sjukskrivna, antal	-1 047	-8 092	-7 472	-8 399	-9 035

Anm.: Δ = förändring.

Källa: Ekonomistyrningsverket och FASIT.

högre kapitalinkomstskatt ökar det finansiella sparandet och det finns utrymme för andra reformer. Beräkningarna är dock statiska och beaktar inte beteendeförändringar, och därför ska de offentligfinansiella effekterna tolkas som kortsiktiga och inte långsiktiga.

Reformförslagets effekter i den dynamiska arbetsutbudsmodellen presenteras i tabell 3. Som tidigare påpekats beräknas i modellen bara en del av de effekter som en omfattande skattereform sannolikt skulle få, och resultatet är därför troligen en underskattning av reformernas totala effekt. Trots detta framträder betydande effekter på antalet årsarbetstimmar och BNP. Alternativ 2b (med en 10-procentig statlig inkomstskatt) ger störst effekt både på antalet arbetade timmar (en ökning med 1,67 procent) och på BNP (en ökning med 1,58 procent), medan alternativ 1 ger lägst effekter. Alternativ 1 har dock fördelen att vara enkelt och transparent (men innebär en höjning av marginalskatten i viktiga inkomstintervall). Alternativ 3 och 4 har snarlika effekter på antalet arbetade timmar och förändringar i arbetsutbudet; i alternativ 3 ökar arbetsutbudet mer för redan sysselsatta, medan sysselsättningen ökar något mer i alternativ 4. Effekten på BNP är något högre i alternativ

3. I samtliga alternativ minskar arbetslösheten, och färre individer är sjukskrivna. En permanent ökning av BNP med cirka en procent är en betydande effekt, och dessutom är det som sagt sannolikt en underskattning.

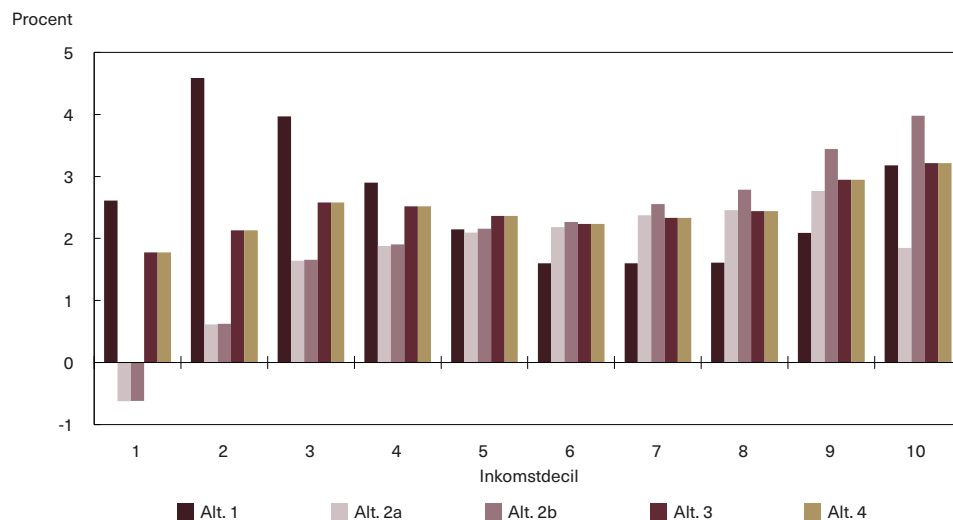
I figur 7 redovisas reformförslagets statistiska fördelningseffekter exklusive momsbreddningen. I princip ökar den disponibla inkomsten i alla deciler. Hur stor ökningen är och hur den fördelar sig över decilerna skiljer sig dock mellan de olika alternativen. Alternativ 3 och 4 är kalibrerade för att ge en jämnare fördelning än alternativ 1 och 2a/b. Alternativ 1 ger relativt stora ökningarna i den nedre delen av fördelningen, men även i den övre. Alternativ 2a/b ger de lägsta ökningarna i de nedre decilerna, men en ganska jämn ökning i decil 3 till 9.³⁵

I figur 8 redovisas reformförslagets statistiska fördelningseffekter inklusive momsbreddningen. Momsbreddningen påverkar framför allt individer med låga inkomster, eftersom de vanligtvis lägger en större andel av sin inkomst på konsumtion och sannolikt också på mat, där momsen ökar från 12 till 25 procent. Alternativ 2a/b leder till en minskning av den disponibla inkomsten med cirka 4 respektive 3 procent för decil 1 och 2. I alternativ 1 kompenseras det kraftiga grundavdraget för den höjda momsen i decil 2 och 3, däremot minskar den disponibla inkomsten i decil 5 till 8. Sammantaget minskar den disponibla inkomsten i de flesta deciler i samtliga alternativ, vilket naturligen väcker frågor om reformförslaget. Varför genomföra skattereformer som försämrar för de flesta? Svaret på den frågan är att fördelningen är baserad på en statisk bild av regeländringarna, och som tidigare påpekats är skattereformerna tänkta att påverka individers och företags beteenden, göra Sverige mer konkurrenskraftigt och öka BNP. Dessa effekter finns inte med i beräkningarna.

En utförlig rättslig analys av förslagen finns i bilaga 3. Slutsatsen av denna är att det inte föreligger några uppenbara hinder för att genomföra de föreslagna reformerna. Förändringarna av skatten på förvärvsinkomst och den föreslagna momsbreddningen ligger inom ramen för vad Sverige kan göra. Ytterligare momsbreddningar vore dock önskvärda och är något som Sverige bör arbeta aktivt för att möjliggöra inom EU. Det händer mycket just nu på bolagsbeskattningens område, och EU flyttar även fram sin position när det gäller andra skattebaser, vilket kommer att påverka Sveriges möjligheter att självständigt ta ut skatt och utforma skattepolitiken så att den gynnar Sverige. Exempelvis väntas till år 2025 förslag om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (BEFIT) samt en finansiell transaktionsskatt (FTT), utöver gränsjusteringsmekanismen för koldioxid (CBAM). Finansieringen av Next Generation EU och införandet av den sociala pelaren ökar behovet av EU-gemensamma skatteintäkter. Detta gör det än viktigare att de skatter vi rör över, som arbetsinkomstskatten och den individuella kapitalinkomstbeskattningen, utformas

35. Decil 1 är ofta svårtolkad och består av en heterogen grupp som ofta befinner sig temporärt i decilen – därför ska inte alltför stor vikt läggas vid resultaten för decil 1.

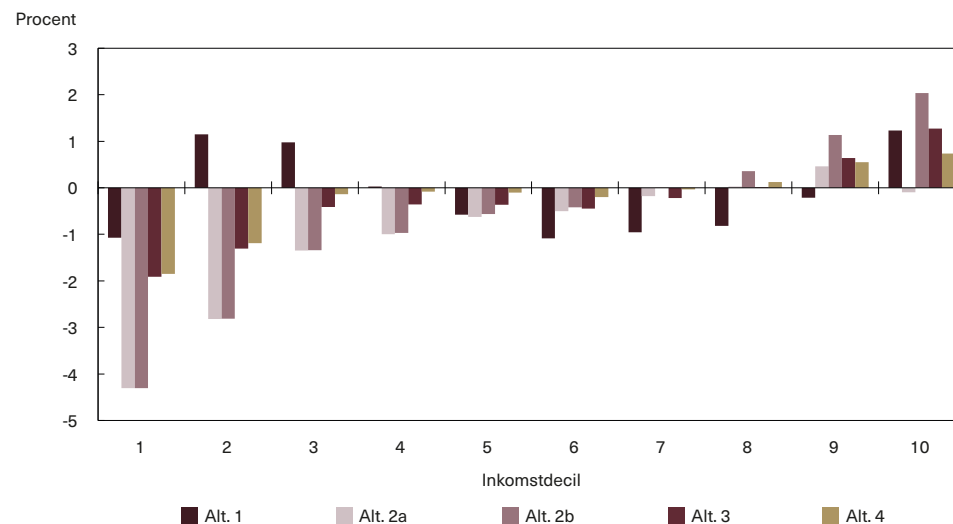
Figur 7. De olika alternativen's fördelningseffekter exklusive momsbreddningen.
Förändring i procent av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.



Anm.: Fördelningseffekterna gäller vid huvudalternativet (A) för kapitalinkomstbeskattning (25 procent).

Källa: Ekonomistyrningsverket och FASIT.

Figur 8. De olika alternativen's fördelningseffekter inklusive momsbreddningen.
Förändring i procent av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.



Anm.: Fördelningseffekterna gäller vid huvudalternativet (A) för kapitalinkomstbeskattning (25 procent).

Källa: Ekonomistyrningsverket och FASIT.

på ett sådant sätt att de ger Sverige konkurrensfördelar. Av de reformförslag som presenteras i denna rapport kräver ett utökat FOU-avdrag sannolikt ett godkännande av EU-kommisionen i enlighet med statsstödsreglerna. Det kan även gälla för utökade skattelättnader för personaloptioner. Dessutom påpekar Cécile Brokelind i bilaga 3 att dagens ränteavdragsbegränsningsregler kan behöva justeras för att bli förenliga med EU-rätten. Även detta visar att Sverige har begränsade möjligheter att självständigt utforma sin skattepolitik, vilket ytterligare inskräpper behovet av att de skattebaser vi rör över utformas på ett genomtänkt sätt.

Del 4. Hur kan de föreslagna reformerna genomföras?

FÖR ATT EN SKATTEREFORM ska bli verklighet räcker det inte att den leder till ett bättre samhällsekonomiskt utfall, utan den måste även anses vara rättvis och legitim. Skatter beslutas av politiker, och det är därför i förlängningen väljaropinionen som avgör hur skattessystemet ska se ut. En skattereform eller skatteförändring kan vara nog så effektiv och anses ha en god fördelningsprofil men ändå ogillas av en stark väljaropinion och därför inte bli verklighet.

Det ligger också i politikens natur att olika politiska partier har olika åsikter om hur skattesystemet bör utformas. Det är kanske varken rimligt eller önskvärt att partier över blockgränsen ska komma överens om en skattereform i detalj. För att det ska ske kan förhandlingarna och kompromisserna bli många och leda till ett skattesystem med stora avsteg från de principer som ett sådant bör vila på. Ett alternativ till en blocköverskridande överenskommelse om en skattereform kan då vara en överenskommelse om själva riktlinjerna för reformen – till exempel att konsumtions- och kapitalbeskattningen bör vara mer likformig – medan åsikterna om skattesatsernas exakta nivå kan skilja sig mellan partierna. Alltför mycket ryckighet skapar dock osäkerhet och instabilitet och bör undvikas.

Skatterna måste alltså vara förankrade i befolkningen och ses som legitima. I attitydundersökningar av inställningen till skatter verkar svenskar generellt ogilla skattehöjningar (Hammar m.fl. 2005, Waldenström m.fl. 2018). I undersökningen av Hammar med flera (2005) såg de tillfrågade helst sänkningar av fastighets-, arvs- och gåvoskatten och tyckte mindre illa om höjningar av bolags-, förmögenhets- och koldioxidskatten. Även 2018 års rapport från SNS Konjunkturråd (Waldenström m.fl. 2018) undersökte svenskarnas attityder till skatter, men då med fokus på kapitalskatter. Enligt rapporten var svenskar överlag skeptiska till skattehöjningar, och motståndet till höjda skatter hade dessutom ökat sedan 2004. Stödet för olika

skatter beror dock även på hur skatterna utformas. Stödet för en fastighetsskatt varierar exempelvis, från att vara lågt när man endast frågar om en skatt på bostäder till att vara större när en begränsningsregel gäller för låginkomsthushåll eller när skatten endast träffar dyra bostäder. Stödet för en arvsskatt är lägre än för en fastighetsskatt, men ökar om skatten endast skulle gälla stora arv. Stödet för en förmögenhetsskatt är relativt stort. Ett annat resultat är att individer är mer positivt inställda till skatter de själva slipper betala (Hammar m.fl. 2005 och 2008, Alesina & Giuliano 2011).

Attitydundersökningarna ska dock tolkas med försiktighet, eftersom det är svårt att utforma relevanta frågor, och dessutom måste respondenterna förstå frågorna och svara sanningsenligt. Skatter i sig är inte något positivt, utan en kostnad för att finansiera något man efterfrågar, och därför är det svårt att frikoppla skatterna från vad de finansierar. Det har konstaterats att svenskarnas kunskap om skattesystemet och vad de betalar i skatt är bristfällig (Flood m.fl. 2013). Detta är ytterligare en anledning till att tolka attitydundersökningarna försiktigt. Det hade varit önskvärt med större kunskaper hos befolkningen om skattesystemet och skatternas storlek och inverkan på den egna ekonomin och samhället i stort. Därför behövs åtgärder för att öka kunskapen, till exempel ett synliggörande av arbetsgivaravgifter på lönebesked och i skattedeklarationen, men även reformer som förenklar skattesystemet är eftersträfvansvärda. Ett enklare skattesystem ökar transparensen, vilket minskar misstänksamheten och misstroendet mot systemet.

En stor och genomgripande skattereform skulle påverka priser och löner, och även om reformen sammantaget skulle förbättra de ekonomiska förutsättningarna och öka kakan att dela på (se bilaga I för vissa földeffekter) skulle vissa hushåll och individer gynnas medan andra drabbas negativt. Individer anpassar sig efter skattereglerna och fattar långsiktiga beslut utifrån dessa, och därför är det viktigt att reglerna är förutsägbara och stabila. Sannolikt krävs en infasning eller övergångsregler för att konsekvenserna av en omfattande reform inte ska bli för drastiska. Det gäller kanske framför allt bostadsbeskattningen. Bostadsinvesteringar är långsiktiga beslut, och exempelvis ändrad fastighetsskatt kan få allvarliga konsekvenser för de boende. Detta måste man självklart ta hänsyn till vid en reform. Ett annat dilemma är hur uppskovsbelopp ska beskattas när reglerna ändras. Det finns betydande uppskjutna belopp inom reavinstbeskattningen för bostäder (300 miljarder kronor år 2018), och även stora sparade schablonbelopp inom fåmansbolagsbeskattningen. Rimligtvis borde dessa belopp beskattas enligt de regler som gällde när uppskoven gjordes, även om det innebär högre administrationskostnader.

Det finns flera olika sätt att fasa in en reform för att mildra övergångsproblematiken. En möjlighet är att reformen in-

fasas under en längre tidsperiod. Exempelvis kan man tänka sig en tioårsperiod där en tiondel av klyftan mellan dagens regler och de nya skattereglerna sluts varje år. När det gäller fastighetsskatten och förändringar av den kapitaliseras regeländringar i priset på fastigheten (se bilaga 1). En ökning av fastighetsskatten kapitaliseras i värdet genom att det sänks, på samma sätt som en sänkning av fastighetsskatten kapitaliseras i högre fastighetsvärden. I vilken grad skatteförändringar kapitaliseras och hur snabbt det går beror på hur efterfrågan och utbud ser ut på marknaden och hur trovärdig en förändring av fastighetsskatten och infasningen av den är.

Det förslag till en ny bostadsbeskattning som har lagts fram här mildrar problemet med oförutsägbarhet som den tidigare fastighetsskatten (före 2008) led av, i och med att skattebasen utgör ett glidande medelvärde av statslåneräntan multiplicerad med taxeringsvärdet. Dock kvarstår likviditetsproblemet, vilket kräver någon form av lösning. Ett sätt är att återinföra en begränsningsregel som sätter ett tak för hur mycket av hushållets inkomst som kan gå till fastighetsskatten. Tidigare fanns en begränsningsregel på fyra procent av hushållets inkomst för samtliga hushåll, inte bara för pensionärer som i dag. Nackdelen med en inkomstberoende begränsningsregel är att den leder till marginaleffekter med negativ inverkan på arbetsutbudet. En annan lösning är att skjuta upp skatten till försäljningstidpunkten, eller också kan finansmarknaden erbjuda lån med fastigheten som säkerhet som kan utnyttjas till att betala fastighetsskatten.³⁶ Ytterligare en lösning kan vara att alla nya ägare går in i det nya systemet, medan tidigare ägare kan välja om de vill stanna i det gamla systemet eller gå över till det nya. För de som väljer att stanna i de gamla reglerna byggs en ackumulerad skatteskuld upp som räntebeläggs och som förslagsvis betalas av när fastigheten säljs (detta system finns i Danmark).³⁷

En ökning av momsen skulle också slå hårt mot vissa hushåll. Även om höjd moms vägs upp av sänkt skatt på bland annat arbete kommer inte alla hushåll att kompenseras fullt ut. Transfereringar och inkomststöd kan därför behöva höjas. Sjuk- och aktivitetsstöd kan också behöva höjas om ett grundavdrag för endast förvärvsinkomster och pensioner införs. Det bör dock finnas en skillnad i nettoersättningen vid arbete respektive bidrag för att ge incitament till arbete och ansträngning, men också för att minska risken för missbruk av transfereringssystemen. Omfördelningspolitiken bedrivs bara till viss del genom skattepolitik, och till största delen på utgiftssidan. Skattereformer som leder till ökad aktivitet och välfärd leder också till högre skatteintäkter och därmed ökade möjligheter att bedriva omfördelningspolitik på utgiftssidan, exempelvis genom utbildningssatsningar.

Sammanfattningsvis är det viktigt att skattereformer upplevs som legitima för att de ska vinna acceptans och bli verk-

36. Fram till 2016 fanns så kallade seniorlån. I dag finns hypotekspension, som ger pensionärer möjlighet att konsumera kapital bundet i ägt boende. Finansmarknaden bör således kunna erbjuda fördelaktiga lån till seniorer med fastigheten som trygghet.
37. Förslaget att tillåta tidigare ägare att skjuta upp skatten kan innebära otillåten frivillig retroaktivitet (se bilaga 3).

lighet. Det kan därför krävas kompensation till de som på kort sikt är förlorare. På längre sikt, när individer och företag har hunnit anpassa sig, blir effekterna på ekonomin sannolikt större och fördelningen jämnare. Exempelvis är det rimligt att incitamenten att arbeta och anställa ökar vid lägre skatt på arbete, vilket minskar utanförskapet. Det är också viktigt att pedagogiskt förklara behovet av en skattereform och vilka konsekvenserna blir om skattesystemet inte förändras alls. Om Sverige tappar i konkurrenskraft och förlorar investeringar och företagsverksamhet får det konsekvenser för fördelningen som mycket väl kan vara allvarigare än de som ett ändrat skattesystem leder till.

Del 5. Slutsatser

DET HAR HÄNT MYCKET sedan den senaste genomgripande skattereformen genomfördes åren 1990–91. Sverige var då inte medlem i EU, och våra konsumtions- och produktionsmönster såg väsentligt annorlunda ut än i dag. Numera lever vi i en global värld med ny teknik som möjliggör konsumtion och produktion på nya sätt och över nationsgränser. Den ökade globaliseringen har också medfört ett behov av att koordinera skattepolitiken globalt. I dag bedrivs ett omfattande arbete inom OECD och EU för att samordna beskattningen, framför allt bolagsbeskattningen, i syfte att minska konsekvenserna av skattekonkurrens och urholkning av skattebaser, men även gemensam miljöbeskattning och andra EU-skatter diskuteras. Detta arbete drivs i hög grad av de stora länderna, och det finns en risk att nya skatteregler utformas så att de i större utsträckning gynnar stora länder än små öppna ekonomier som den svenska. Den internationella samordningen på skatteområdet innebär att Sverige inte har samma möjligheter att självständigt utforma sin skattepolitik, och därmed sämre potential att genom attraktiv bolagsbeskattning attrahera investeringar och aktivitet, något vi tidigare varit framgångsrika med. Eftersom Sverige är ett litet och exportberoende land måste vi vara konkurrenskraftiga. Därför är det viktigt att vi ser över vårt skattesystem och utformar skatterna så att de i så låg grad som möjligt hämmar ansträngning, ekonomisk tillväxt och välfärd samtidigt som de uppmuntrar till ekologisk och social hållbarhet. Ett skattesystem som uppmuntrar till tillväxt och välfärd genererar också skatteintäkter som ökar möjligheterna att omfördela och på så vis minska de ekonomiska klyftorna i samhället.

Syftet med denna rapport har varit att sammanställa kunskapen om skatter och utifrån denna ta fram förslag till reformer som skulle förbättra det svenska skattesystemet och mildra många av dagens samhällsproblem. Till grund för samman-

ställningen ligger forskningsrapporter som har tagits fram av framstående svenska skatteforskare i såväl juridik som nationalekonomi. Även andra forskningsresultat har tagits med för att bilden av kunskapsläget ska bli heltäckande. Ambitionen med rapporten är att samla kunskap – både nationalekonomisk och juridisk – som kan vara till hjälp för att utforma skattereformer som förbättrar svensk konkurrenskraft och leder till ett mer hållbart samhälle såväl socialt, ekologiskt som offentligfinansiellt. Avsikten har inte varit att lägga fram konkreta och detaljerade reformförslag, utan snarare att peka på hur skattesystemet i grova drag kan förbättras för att den svenska konkurrenskraften ska öka, och därmed vår välfärd och BNP. För att åskådliggöra förslagen presenteras några mer detaljerade budgetneutrala reformförslag, framför allt avseende hur beskattningen av arbetsinkomster kan utformas på ett bättre sätt. Dessa förslag har Ekonomistyrningsverket gjort konsekvensberäkningar av i FASIT-modellen. Modellen har brister och beräkningarna ska därför tolkas med försiktighet, men resultaten är sannolikt en underskattning av de föreslagna skattereformernas effekter på produktivitet och BNP. Dessutom visar de att det svenska skattesystemet kan reformeras utan att det leder till en ojämnare fördelning.

En slutsats från rapporten är att Sverige, trots en relativt hög skattekvot, utnyttjar mindre skadliga skatter i lägre utsträckning än andra länder. Exempelvis beskattar vi fastigheter i betydligt lägre grad än andra länder, men även konsumtion. Däremot har vi höga skatter på arbete, vilket minskar incitamenten att arbeta och anställa. För att öka vår konkurrenskraft är det därför önskvärt att skifta skatteuttaget från arbete till konsumtion och fastigheter. Även en mer likformig konsumtions- och kapitalinkomstbeskattning är eftersträfvansvärd, så att inte konsumtions- och investeringsval snedvrids. Dagens skattesystem uppmuntrar exempelvis till investeringar i bostäder och andra passiva investeringar. I stället borde investeringar i entreprenörskap, innovationer samt forskning och utveckling uppmuntras. En annan viktig slutsats från rapporten är vikten av en konkurrenskraftig företagsbeskattning. Sverige bör ha en bolagsbeskattning som är lägre än stora länders, men även aktivt delta i det internationella samarbetet så att de gemensamma regelverken gynnar vårt land.

Under de trettio år som har gått sedan den genomgripande reformen 1990–91 har skattesystemet successivt förändrats, men ofta utan att hänsyn tagits till skattesystemet som helhet. Det har gjort skattesystemet mer komplicerat och svåröverskådligt, och många (men inte alla) av skatteförändringarna har medfört att skattesystemet blivit mindre effektivt och mer orättvist. Samtidigt har kunskapen om skatters påverkan på ekonomin och vårt beteende ökat, och därmed har uppfattningen om hur ett skattesystem bör se ut förändrats. För att göra önskvärda förändringar, skifta skatteuttaget mellan olika

skattebaser och förenkla skattesystemet krävs en omfattande och genomgripande skattereform. Skattesystemet måste också upplevas som legitimt. Om en genomgripande skattereform ska kunna genomföras är det viktigt att de ändrade reglerna inte får drastiska konsekvenser för vissa hushåll. Reformerna kan därför behöva fasas in över en längre tidsperiod eller ledsagas av övergångs- och begränsningsregler.

Reformförslaget som presenteras i rapporten innebär att skatten på arbete sänks i både den nedre och den övre delen av inkomstfördelningen. Ett kraftigt grundavdrag föreslås ersätta dagens grundavdrag, jobbskatteavdraget, en rad andra avdrag samt nedsättningar av arbetsgivaravgifter. Det skulle sänka marginal- och genomsnittsskatten i de nedre delarna och därmed öka incitamenten att ta ett arbete. Ett kraftigt ökat grundavdrag skulle vara en enkel och transparent lösning och dessutom ha ett starkt signalvärde. För toppen av inkomstfördelningen föreslås att den statliga inkomstskatten sänks och/eller att brytpunkten för när den betalas höjs. Denna sänkning av arbetsinkomstskatten skulle delvis finansieras av en bredare moms. En enhetlig momsskattesats på 25 procent föreslås, samtidigt som basbreddningar bör genomföras där det är möjligt med hänsyn till EU:s momsdirektiv. En mer enhetlig moms minskar snedvridningarna i konsumtionsval, och konsumtion utgör dessutom en bred skattebas, vilket gör beskattningen av den relativt effektiv. Ytterligare finansiering uppnås genom en enhetlig kapitalinkomstbeskattning på förslagsvis 25 procent, som också skulle inbegripa en löpande fastighetsskatt på ungefär 0,81 procent av taxeringsvärdet. Denna sats är något högre än dagens 0,75 procent, men omfattar även en schabloniserad värdestegring på 2 procent som beskattas löpande och därmed ger lägre eller ingen beskattning vid försäljning, vilket skulle minska de inlåsnings effekter som dagens reavinstskatt ger upphov till.

På miljöområdet förespråkas en effektivare miljöbeskattning som träffar själva utsläppen. Det innebär att en rad ineffektiva miljöskatter slopas, såsom plastbärkasse-, flyg- och kemikalieskatterna, och på sikt föreslås även att energibeskattningen slopas eftersom den inte träffar själva utsläppen. Det pågår dock omfattande diskussioner om miljö- och energiskatter på EU-nivå, varför det är klokt att avvakta detta arbete innan den svenska miljö- och energiskatten reformeras.

Som framgår av rapporten är det av stor vikt att Sverige har en företagsbeskattning som inte hämmar företagande, innovationer samt forskning och utveckling. Ekonomisk tillväxt och basen för välbstånd skapas där det finns företag, där nya skapas och där investeringar och innovationer sker. Sverige är ett litet land som ligger lite avskides och behöver därför en konkurrenskraftig bolagsbeskattning. Bolagsskatten ger relativt blygsamma skatteintäkter, men företagande är även basen för arbetstillfällen och konsumtion. Många länder har

infört attraktiva skatteregler för forskning och utveckling. Den svenska industrin är forskningsintensiv, och därför är det viktigt att den inte hamnar i en mindre gynnsam skattesituation än industrin i andra länder. Som kompensation för vår lilla hemmamarknad och vårt geografiska läge bör bolagsbeskattningen tvärtom vara *lägre* i Sverige än i större länder, och vi bör även ge skattelättnader för forskning och utveckling samt för produktivt entreprenörskap.

Sammantaget visar beräkningarna att en skattereform skulle ge betydande effekter på sysselsättning och BNP. Dessutom är beräkningarna sannolikt underskattningar, eftersom modellen bara fångar en liten del av alla de beteendeförändringar som reformerna sannolikt skulle leda till. Exempelvis framgår inte de positiva effekter som en likformig kapitalinkomstbeskattning skulle få – som att aktiva investeringar gynnas framför passiva – och inte heller den ökning av produktivitet och BNP som utökade personaloptioner och större FOU-avdrag skulle ge. Sammantaget torde en skatteform leda till ett bättre resursutnyttjande, högre BNP och högre konsumtion, något som Sveriges invånare inte borde gå miste om.

- ALESINA, A. & P. GIULIANO (2011). »Preferences for Redistribution«, i: Benhabib, J., A. Bisin & M. O. Jackson (red.), *Handbook of Social Economics*. Amsterdam: North-Holland.
- ALSTADSÆTER, A., S. BARRIOS, G. NICODÈME, A. KONIECZNY & A. VEZZANI (2015). »Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D«. Taxation Papers 57. Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.
- ANDERSSON, I. (1989). *Familjebeskattning, konsumtion och arbetsutbud*. Ekonomiska studier 29. Göteborg: Göteborgs universitet.
- ARONSSON T. & M. WIKSTRÖM (2021). *Lokal beskattning och ekonomiska incitament*. Stockholm: SNS Förlag.
- BASTANI, S. (2021). *Hur bör konsumtion beskattas?* Stockholm: SNS Förlag.
- BASTANI, S. & H. SELIN (2019). *Skillnad på marginalen – en ESO-rapport om reformerad inkomstbeskattning*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2019:3. Stockholm: Finansdepartementet.
- BISWAS, S., I. CHAKRABORTY & R. HAI (2017). »Income Inequality, Tax Policy, and Economic Growth«, *Economic Journal*, 127(601), 688–727.
- BJÖRKLUND A. & D. WALDENSTRÖM (2021). »Myter i fördelningsdebatten: Vad påstås i debatten och vad säger statistiken?« Rapport.
- BLOMQUIST, E., O. BRISSLE & A. SANDBERG NILSSON (2019). *Reformera den svenska momsbasen – dags att ifrågasätta undantagen*. Stockholm: Svenskt Näringsliv.
- BRÄNNLUND, R. & B. KRISTRÖM (2020). *Svensk energi- och miljöbeskattning – ett reformförslag*. Stockholm: SNS Förlag.
- BUDGETPROPOSITIONEN (2022). Prop. 2021/22:I.
- DAHLBERG, M. (2019). *EU och svensk företagsbeskattning*. Stockholm: SNS Förlag.

- DAUNFELDT, S.-O., A. GIDEHAG & N. RUDHOLM (2021). »How Do Firms Respond to Reduced Labor Costs? Evidence from the 2007 Swedish Payroll Tax Reform?«, *Journal of Industry, Competition and Trade*.
- EGEBARK, J. & N. KAUNITZ (2018). »Do Payroll Tax Cuts Raise Youth Employment?«, *Labour Economics*, 55, 163–177.
- EKLUND, K. (2020). *Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2020:7. Stockholm: Finansdepartementet.
- EKONOMIFAKTA (2021a). Skatteintäkter per skatt. <https://www.ekonomifakta.se/Fakta/Skatter/Skattetryck/Skatteintakter-per-skatt>.
- EKONOMIFAKTA (2021b). Sverige i välfärdsligan. <https://www.ekonomifakta.se/Fakta/Ekonomi/Tillvaxt/Sverige-i-valfardsligan>.
- ELINDER M. & O. ERIXSON (2021). *En beklaglig förlust? En ESO-rapport om erfarenheter och lärdomar av arvsskatt*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2021:2. Stockholm: Finansdepartementet.
- ENGLUND, P. (2020). *En ny bostadsbeskattning*. Stockholm: SNS Förlag.
- ESCOBAR, S. (2019). *Lärdomar om den svenska arvsskatten*. SNS Analys nr 60. Stockholm: SNS Förlag.
- EUROPEAN COMMISSION (2020). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report*. Brussels: European Commission.
- DE LA FERIA, R. & G. MAFFINI (2021). »The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes«, *British Tax Review*, 2, 154–168.
- FINANSDEPARTEMENTET (2011). Utvärdering av jobbskatteavdraget. Prop. 2011/12:100. Bilaga 5.
- FINANSDEPARTEMENTET (2018). *Reglering av mikrosimuleringsmodellen Fasit*. Ds 2018:2.
- FINANSDEPARTEMENTET (2019). Avskaffad övre skiktgräns för statlig inkomstskatt (s.k. värnsskatt). Promemoria. Fi2019/02421/SI.
- FINANSPOLITISKA RÅDET (2020). *Ett enklare och effektivare skattesystem*. Stockholm: Finanspolitiska rådet.
- FLOOD, L., K. NORDBLOM & D. WALDENSTRÖM (2013). *Dags för enkla skatter. Konjunkturrådets rapport 2013*. Stockholm: SNS Förlag.
- FUEST, C., F. NEUMEIER, M. STIMMELMAYR & D. STÖHLKER (2019). »The Economic and Fiscal Consequences of a Capital Income Tax Reduction in Sweden«. Ifo Institute, Research Group Taxation and Fiscal Policy.
- GRIFFITH, R., H. MILLER & M. O’CONNELL (2014). »Ownership of Intellectual Property and Corporate Taxation«, *Journal of Public Economics*, 112, 12–23.

- GRUBER, J & E. SAEZ (2002). »The Elasticity of Taxable Income: Evidence and Implications«, *Journal of Public Economics*, 84(1), 1–32.
- HAMMAR, H., S. C. JAGERS & K. NORDBLOM (2005). »Skatter och skattefusk«, i: Holmlund, S. & L. Weibull (red.), *Lyckan kommer, lyckan går*, 99–113. Göteborg: SOM-institutet.
- HAMMAR, H., S. C. JAGERS & K. NORDBLOM (2008). »Attitudes Towards Tax Levels: A Multi-Tax Comparison«, *Fiscal Studies*, 29(4), 523–543.
- HANSSON, Å. (2007). »Taxpayers' Responsibility to Tax Rate Changes and the Implications for the Cost of Taxation in Sweden«, *International Tax and Public Finance*, 14(5), 563–582.
- HANSSON, Å. (2020). »Ett skattesystem för ett starkare Sverige«, i: Eklund, K. (red.), *Omstartskommissionen – idéer för ett starkare Sverige*. Stockholm: Stockholms Handelskammare.
- HARJU J., A. KOIVISTO & T. MATIKKA (2022). *Gynnans småföretag av sänkt bolagsskatt?* SNS Analys nr 83. Stockholm: SNS Förlag.
- HENREKSON, M. (2022). »Ägarbeskattning, kontrolläggande och marknadsnotering av svenska företag«, *Ekonomisk Debatt*, 50(2), 58–70.
- HENREKSON, M. & T. SANANDAJI (2014a). *Företagandets förutsättningar – en rapport om den svenska ägarbeskattningen*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2014:3. Stockholm: Finansdepartementet.
- HENREKSON, M. & T. SANANDAJI (2014b). »Påverkar skatter på ägarnivån företags och företagares beteende?«, *Ekonomisk Debatt*, 42(7), 45–55.
- HOLMLUND, B. & M. SÖDERSTRÖM (2008). »Hur påverkas inkomsterna av skatteförändringar?« Rapport 2008:28. IFAU – Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering.
- JAKOBSEN, K., K. JAKOBSEN, H. KLEVEN & G. ZUCMAN (2020). »Wealth Taxation and Wealth Accumulation: Theory and Evidence from Denmark«, *Quarterly Journal of Economics*, 135(1), 329–388.
- JÄRLIDEN BERGSTRÖM, Å.-P., D. FÄRM & B. BERGSTRÖM (2020). *Skatta oss lyckliga – idéer för mer rättvisa skatter*. Stockholm: Tankesmedjan Tiden.
- KLEVEN, H. (2020). »The EITC and the Extensive Margin: A Reappraisal«. NBER Working Paper 26405.
- KLEVEN, H. & C. KREINER (2003). »The Marginal Cost of Public Funds in OECD Countries: Hours of Work Versus Labor Force Participation«. CESifo Working Paper 935.
- KLEVEN, H. & E. SCHULTZ (2014). »Estimating Taxable Income Responses Using Danish Tax Reforms«, *American Economic Journal: Economic Policy*, 6(4), 271–301.

- KONJUNKTURINSTITUTET (2019a). *Svenska skatter i internationell jämförelse*. Stockholm: SNS Förlag.
- KONJUNKTURINSTITUTET (2019b). Promemorian Skatt på plastbärkassar. Remissvar till Finansdepartementet. Dnr 2019:211.
- KRASSÉN P. & J. LIDFELT (2017). *Talangjakten och marginalskatten*. Rapport. Stockholm: Svenskt Näringsliv.
- LIDFELT, J. (2018). *Ägarskatterna, konkurrenskraften och välbefindandet – en internationell kartläggning och analys av ägarskatter*. Stockholm: Svenskt Näringsliv.
- LJUNGE, M. & K. RAGAN (2004). »Who Responded to the Tax Reform of the Century?« Working Paper. University of Chicago.
- LUNDBERG, J. (2016). »Den svenska Lafferkurvan för höga inkomster«, *Ekonomisk Debatt*, 44(7), 29–41.
- LUNDBERG, J. (2017). »The Laffer Curve for High Incomes«, i: *Essays on Income Taxation and Wealth Inequality*. Doktorsavhandling. Uppsala: Uppsala universitet.
- LUNDBERG, J. (2019). *Framtidens skatter: En reform för tillväxt och enkelhet*. Stockholm: Timbro.
- LUNDBERG, J. & J. NORELL (2018). *Skatter, bidrag och sysselsättning: En forskningsgenomgång*. Stockholm: Timbro.
- LUNDBERG, J. & D. WALDENSTRÖM (2018). »Wealth Inequality in Sweden: What Can We Learn from Capitalized Income Tax Data?«, *Review of Income and Wealth*, 64(3), 517–541.
- MARTINSSON G. & P. STRÖMBERG (2020). *Hur påverkas företags utsläpp av ett pris på koldioxid? En longitudinell studie över ett kvarts sekel*. SNS Analys nr 68. Stockholm: SNS Förlag.
- NEISSER, C. (2021). »The Elasticity of Taxable Income: A Meta-Regression Analysis«, *Economic Journal*, 131(640), 3365–3391.
- NILSSON, P. (2020). *Beskattning av energibranschens vinster*. Stockholm: SNS Förlag.
- OECD (2010). *Tax Policy Reform and Economic Growth*. OECD Tax Policy Studies nr 20. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2018). *Taxation of Household Savings*. OECD Tax Policy Studies nr 25. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021). *Taxing Wages*. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2022). Income Distribution Database (IDD). <https://www.oecd.org/social/income-distribution-database.htm>. Paris: OECD Publishing.
- PIRTTILÄ, J. & H. SELIN (2011a). »Skattepolitik och sysselsättning: Hur väl fungerar det svenska systemet?« Bilaga 12 till Långtidsutredningen 2011 (SOU 2011:2). Stockholm: Finansdepartementet.
- PIRTTILÄ, J. & H. SELIN (2011b). »Tax Policy and Employment: How Does the Swedish System Fare?« CESifo Working Paper 3355.

- REGERINGEN (2021). Redovisning av skatteutgifter. Redovisning av skatteutgifter 2020. Skr. 2020/21:98. Stockholm: Finansdepartementet.
- RENDAHL, P. (2021). *Konsumtionsbeskattning av digitala tjänster*. Stockholm: SNS Förlag.
- RIKSREVISIONEN (2009). *Jobbskatteavdraget*. Rir 2009:20. Stockholm: Riksrevisionen.
- RIKSREVISIONEN (2019). *Klimatklivet – stöd till lokala klimatinvesteringar*. Rir 2019:I. Stockholm: Riksrevisionen.
- SAEZ, E., J. SLEMROD & S. GIERTZ (2012). »The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review«, *Journal of Economic Literature*, 50:1, 3–50.
- SCB (2018). FASIT användarhandledning. Enheten för offentlig ekonomi och mikrosimuleringar, Avdelningen för nationalräkenskaper.
- SEIM, D. (2019). *Sänkta arbetsgivaravgifter för unga*. SNS Analys nr 55. Stockholm: SNS Förlag.
- SELIN, H. (2021). *3:12-reglernas roll i skattesystemet. Igår, idag och i framtiden*. Stockholm: SNS Förlag.
- SOU 2014:40. *Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet*. Slutbetänkande av Företagsskattekommittén. Stockholm: Finansdepartementet.
- SOU 2016:72. *Entreprenörskap i det tjugoförsta århundradet*. Betänkande av Entreprenörskapsutredningen. Stockholm: Näringsdepartementet.
- SOU 2016:76. *Skatt på finansiell verksamhet*. Betänkande av utredningen om skatt på finanssektorn. Stockholm: Finansdepartementet.
- SOU 2020:46. *En gemensam angelägenhet*. Betänkande av Jämlikhetskommissionen. Stockholm: Finansdepartementet.
- SOU 2021:71. *Riksintressen i hälso- och sjukvården – stärkt statlig styrning för hållbar vårdinfrastruktur*. Betänkande av Utredningen om ökade förutsättningar för hållbara investeringsprojekt i framtidens hälso- och sjukvård. Stockholm: Socialdepartementet.
- SØRENSEN, P. B. (2010). *Swedish Tax Policy: Recent Trends and Future Challenges*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2010:4. Stockholm: Finansdepartementet.
- WALDENSTRÖM, D., S. BASTANI & Å. HANSSON (2018). *Kapitalbeskattningens förutsättningar. Konjunkturrådets rapport 2018*. Stockholm: SNS Förlag.
- WESTERBERG, H. S. (2021). »Are Payroll Tax Cuts Absorbed by Insiders? Evidence from the Swedish Retail Industry«. Working Paper nr 20. Institute of Retail Economics (Handelns forskningsinstitut).

Bilaga I. Effekter av olika skatteförslag*

I DENNA BILAGA presenteras olika förslag till skattereformer. Effekterna på arbetsutbud och BNP, de offentliga finanserna och fördelningen redovisas i tabeller och diagram. Därefter ges några kommentarer om vissa resultat. Avslutningsvis förs några korta resonemang om reformernas tänkbara följeffekter, till exempel hur den ändrade fastighetsskatten kan påverka bostadspriserna och framtida kapitalvinster. Vidare diskuteras hur konsumentprisindex påverkas av momshöjningen och hur det i sin tur påverkar de offentliga finanserna.

Beräkningarna har främst gjorts med FASIT (Fördelningsanalytiskt statistiksystem för inkomster och transfereringar), en statistisk beräkningsmodell för att beräkna effekterna av förändringar i skatte-, avgifts- och transfereringssystemen. Modellen har utvecklats av SCB i samarbete med Finansdepartementet. Utifrån det programmerade regelverket och mikrodataba kan inkomster, skatter, bidrag och ersättningar för varje individ och hushåll som ingår i datamaterialet beräknas. Då de data som används är ett urval används vikter för att överföra beräkningarna till hela befolkningen. Som jämförelse görs samma beräkningar för ett scenario utan regelförändringar, vilket gör det möjligt att se vilka konsekvenser reformerna skulle få för bland annat offentliga inkomster och utgifter samt hushållens disponibla inkomster.

För att göra beräkningar för år då utfallsdata ännu inte finns tillgängliga görs framskrivningar av de ekonomiska och demografiska förhållandena så att de sammanfaller med prognoserna för ett visst år. Beräkningarna av de olika skatteförslagens konsekvenser baseras på utfall från år 2019, framskrivna till 2022 års ekonomiska miljö och regler.

De beräkningar som görs med FASIT är främst statiska, det vill säga de tar inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar som regelförändringarna kan ge upphov till. Som tillägg

* Författaren ansvarar för utformningen av de olika förslag som redovisas i bilagan. Ekonomistyrningsverket ansvarar för konsekvensberäkningarna av de olika förslagen.

till FASIT finns dock även en arbetsutbudsmodell där det går att göra beräkningar av hur arbetsutbudet kan påverkas vid regelförändringar. Arbetsutbudsmodellen kan kort beskrivas som att den består av sannolikhetsmodeller och en strukturell modell för arbetsutbud. Med hjälp av sannolikhetsmodellerna bestäms om en individ ingår i någon av följande grupper: individer med sjuk- eller aktivitetsersättning, sjukskrivna, arbetslösa eller pensionärer. Den strukturella arbetsutbudsmodell som används för att bestämma individers arbetsutbud baseras på diskreta val. Den teoretiska utgångspunkten för modellen är en hushållsmodell där hushållet maximerar sin nytta med avseende på disponibel inkomst och fritid.

För att utvärdera en regelförändring beräknas först arbetsutbudet under gällande regler. Sedan görs beräkningen ytterligare en gång med de förändrade reglerna. Genom att jämföra resultaten av de olika beräkningarna erhålls regeländringens effekt på arbetsutbudet. Utöver anpassning av arbetsutbudet tas också hänsyn till anpassning av timlöner (prestation). Anpassningen av timlöner sker bara för de som redan arbetar, det vill säga på den intensiva marginalen. I princip jämförs två jämviktslägen, ett utan och ett med ändrade regler. Anpassningsbanan från den ena jämvikten till den andra beräknas inte i modellen. Simuleringsresultaten kan således tolkas som förändringar av arbetsutbudet på lång sikt. Vad som händer med arbetsutbudet på kort sikt fångas inte i modellen. När det gäller tolkningen av modellens resultat kan det vara på sin plats att påminna om att det är en arbetsutbudsmodell och att analysen därför blir partiell till sin natur då efterfrågan på arbetskraft inte ingår i modellen.

Reformförslagen

Gemensamt för de olika reformerna är att skatten på förvärvsinkomster sänks och att detta finansieras med slopade skattereduktioner, höjd moms och höjd löpande beskattning av fastigheter (se slutet av bilagan för en mer detaljerad beskrivning av utgångspunkterna för beräkningarna).

Alternativ för skatt på förvärvsinkomster

Allmänt gäller för alternativen nedan att de flesta skattereduktioner tas bort, däribland jobbskatteavdraget. Dessutom slopas vissa avdrag som reseavdraget, avdraget för dubbel bosättning och expertskatten, liksom en rad undantag från huvudregeln vad gäller socialavgifterna. Se fullständig lista i appendix I i slutet av bilagan (s. 116).

Skillnaderna mellan de olika alternativen består främst i hur grundavdraget och den statliga inkomstskatten utformas. En mer utförlig beskrivning av de olika alternativens utformning finns i bilaga 2.

ALTERNATIV 1: HÖJT GRUNDAVDRAG FÖR ARBETS- OCH PENSIONSINKOMSTER

Grundavdrag, dock endast för arbets- och pensionsinkomster, medges upp till 2,8 prisbasbelopp. Dessutom höjs brytpunkten för statlig skatt med cirka 120 000 kronor, och den statliga inkomstskatten sänks med 10 procentenheter till 10 procent.

ALTERNATIV 2A OCH 2B: GRUNDAVDRAGET ÖKAR MED INKOMSTEN

Ett grundavdrag medges som ökar med inkomsten upp till 8 prisbasbelopp. Som mest kan grundavdraget bli 3,3 prisbasbelopp. Grundavdraget medges endast för arbets- och pensionsinkomster. Dessutom höjs brytpunkten för statlig skatt med cirka 145 000 kronor. Den statliga inkomstskatten kvarstår på 20 procent över brytpunkten i alternativ 2a och sänks till 10 procent i alternativ 2b.

ALTERNATIV 3 OCH 4: EN STATLIG SKATTESKALA ERSÄTTER DEN NUVARANDE SKATTESKALAN MED BÅDE KOMMUNAL OCH STATLIG INKOMSTSKATT

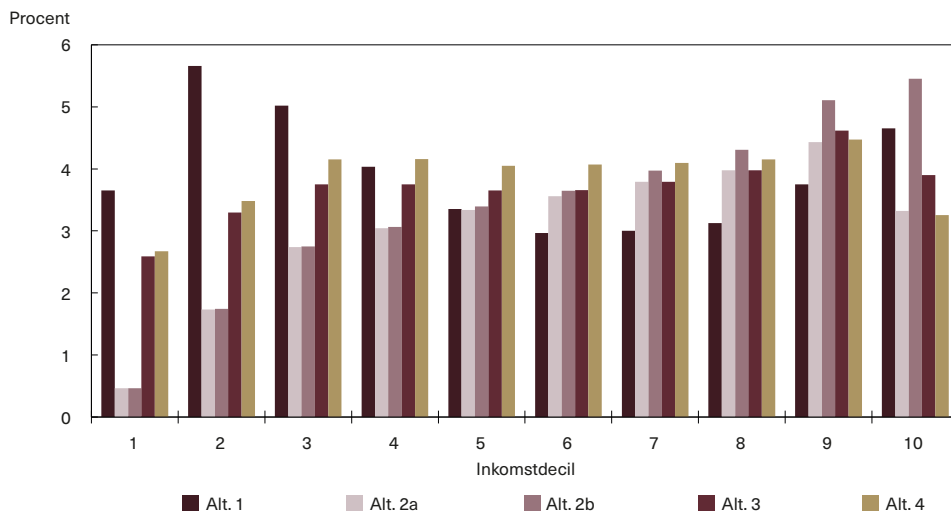
Se bilaga 2 för ytterligare information.

Tabell 1. Offentligfinansiella effekter av de olika alternativen för skatt på förvärvsinkomst, miljarder kronor.

	Alt. 1	Alt. 2a	Alt. 2b	Alt. 3	Alt. 4
Sänkt kommunal och statlig inkomstskatt	-259	-243	-260	-259	-259
Slopat jobbskatteavdrag	139	139	139	139	139
Övriga slopade skattereduktioner	12	12	12	12	12
Slopade avdrag	7	7	7	7	7
Sociala avgifter	4	4	4	4	4
Övrigt	-1	-1	-1	-1	-1
Totalt	-99	-83	-100	-98	-99

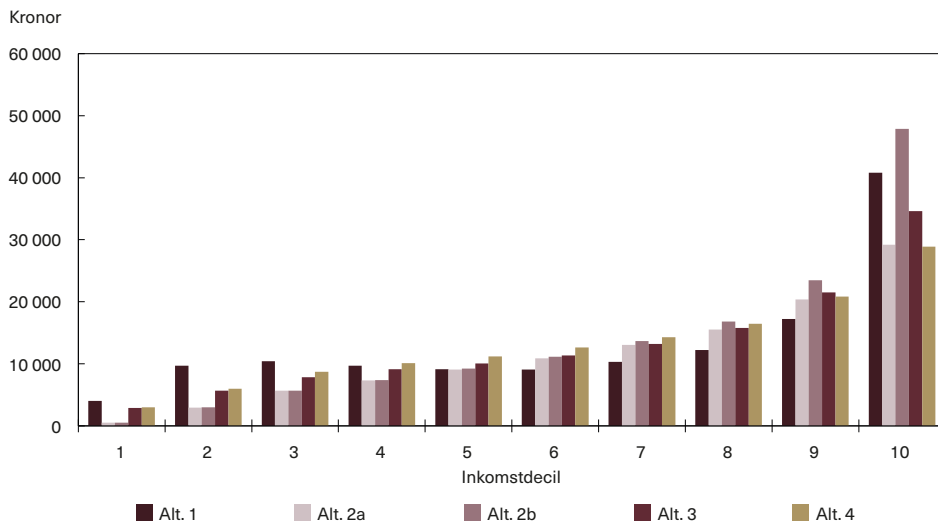
Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 1. Fördelningseffekter av ändrad skatt på förvärvsinkomst. Förändring i procent av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.



Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 2. Fördelningseffekter av ändrad skatt på förvärvsinkomst. Genomsnittlig förändring i kronor per år av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.



Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Skatt på kapital

ALTERNATIV A: SÄNKT

KAPITALSKATTESATS TILL 25 PROCENT

Kapitalskattesatsen sänks till 25 procent. Det innebär att även ränteavdraget sänks till 25 procent av underskott av kapital. De kvoteringar av skatteunderlagen som påverkar kapitalbeskattningen slopas.³⁸

38. Se lista sist i bilagan (i appendix I, s. 116) för en lista över ändrade kvoteringar.

ALTERNATIV B: LÄGRE

SKATTESATS PÅ AKTIVT KAPITAL

Kapitalskattesatsen kvarstår på dagens 30 procent. Den effektiva skatten på de flesta kvoteringar ökar till 30 procent. Utdelning från fåmansbolag får dock fortsatt vara kvoterad, med en effektiv skattesats på 20 procent. Även utdelning och kapitalvinst från andelar i onoterade bolag får en effektiv skattesats på 20 procent.

ALTERNATIV C: SÄNKT

KAPITALSKATTESATS TILL 20 PROCENT

Kapitalskattesatsen sänks till 20 procent. Det innebär att även ränteavdraget sänks till 20 procent av underskott av kapital. De kvoteringar av skatteunderlagen som påverkar kapitalbeskattningen slopas.

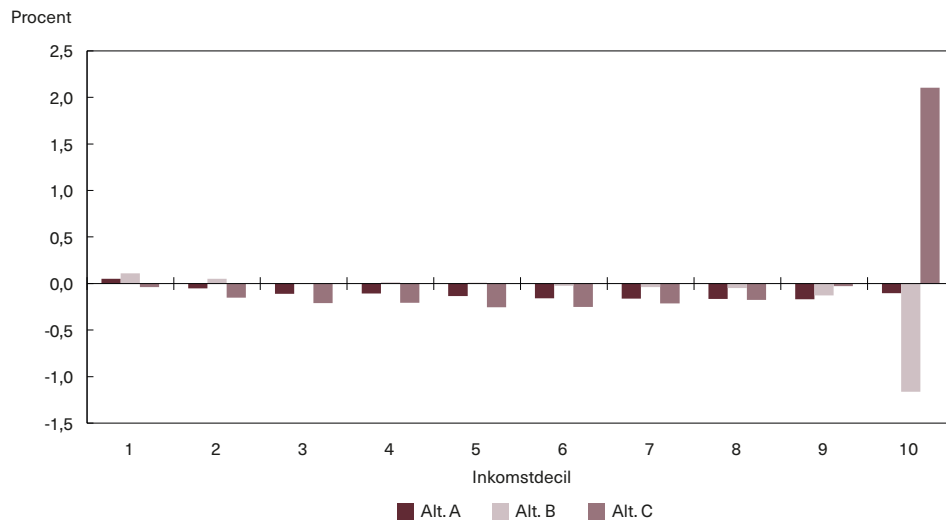
Den enskilt största effekten av ändringarna i kapitalskatten ges av kvoteringen av kapitalvinst för privatbostad. I alternativ B höjs den effektiva skattesatsen från 22 till 30 procent, och i alternativ C sänks den till 20 procent, vilket kraftigt påverkar alla som under året har gjort en sådan kapitalvinst. Den effekten dominerar i fördelningsdiagrammen på nästa sida.

Tabell 2. Offentligfinansiella effekter av reformalternativen för skatt på kapital, miljarder kronor.

	Alt. A	Alt. B	Alt. C
Kapitalskattesats	-13	0	-26
Ändrade kvoteringar	16	11	13
Totalt	3	11	-13

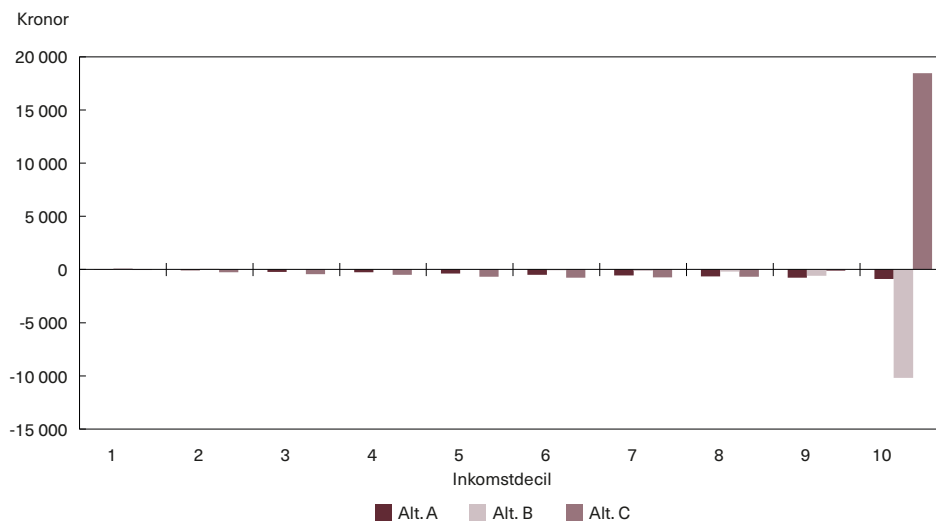
Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 3. Fördelningseffekter av ändrad kapitalbeskattning. Förändring i procent av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.



Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 4. Fördelningseffekter av ändrad kapitalbeskattning. Genomsnittlig förändring i kronor per år av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.



Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Bostadsbeskattningen

Bostadsbeskattningen ändras genom att fastighetsavgiften eller -skatten för småhus inte längre begränsas av ett takbelopp. Dessutom ändras fastighetsavgiften från 0,75 procent av taxeringsvärdet till antingen 0,81 eller 1 procent av taxeringsvärdet, beroende på alternativ. Alternativ C innebär att fastighetsavgiften sänks till 0,65 procent. Sänkningen påverkar de fastigheter som tidigare inte kom upp till takbeloppet. För övriga fastigheter innebär alternativ C en ökning av beskattningen.

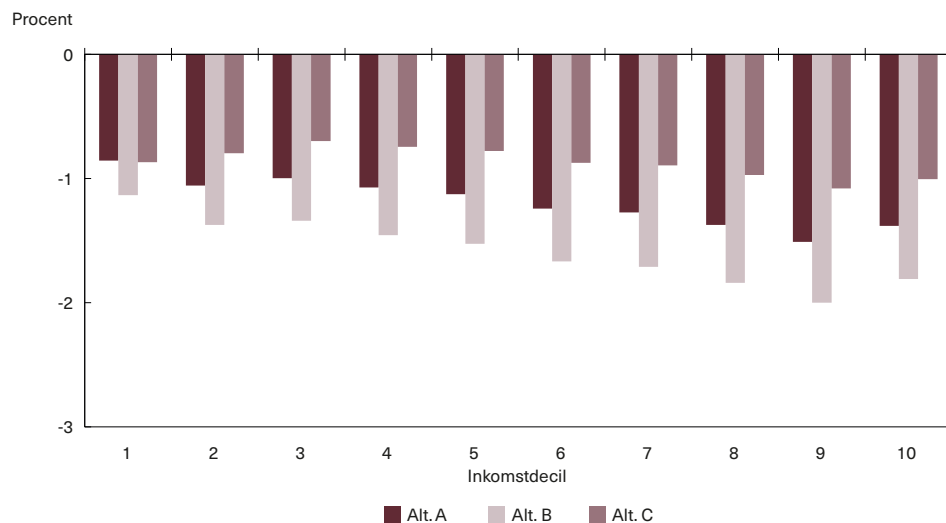
Skattefriheten från fastighetsavgift och -skatt de första 15 åren slopas. Dessutom införs en skatt på bostadsrätter i hyreshus som ska motsvara fastighetsskatten för småhus. Beräkningen för bostadsrätterna bygger på uppskattningar av marknadsvärdet på bostadsrätter (kvadratmeterpriset) i olika kommuner. Fastighetsavgiften för hyresrätter slopas.

Tabell 3. Offentligfinansiella effekter av ändrad bostadsbeskattning, miljarder kronor.

	Alt. A	Alt. B	Alt. C
Slopat tak för fastighetsavgiften	16	16	16
Ändrad fastighetsavgift (med slopat tak)	3	11	-1
Slopad skattefrihet de 15 första åren	3	4	2
Skattereduktion fastighetsavgift (småhus)	-3	-4	-2
Ny skatt på bostadsrätter	17	21	13
Slopat skatt på hyreshus (inkl. hyresrätter)	-4	-4	-4
Totalt	33	44	24

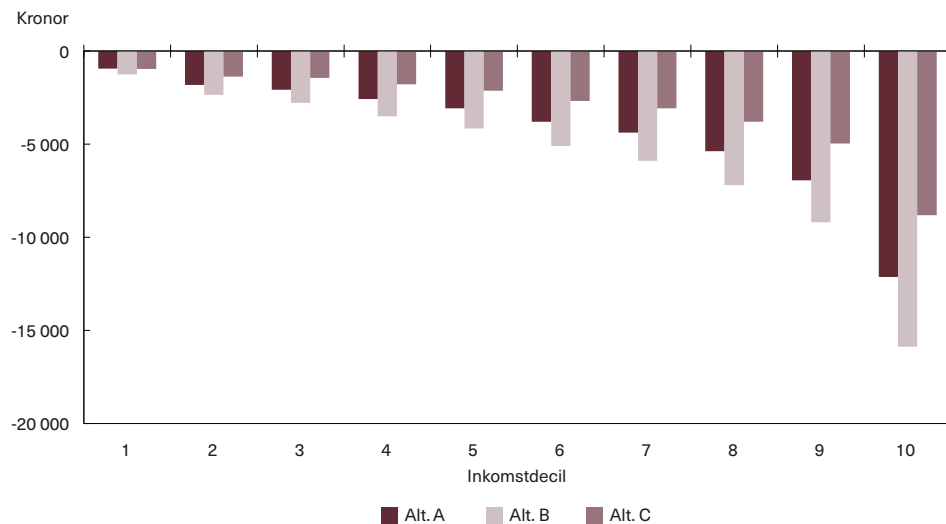
Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 5. Fördelningseffekter av ändrad bostadsbeskattning. Förändring i procent av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.



Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 6. Fördelningseffekter av ändrad bostadsbeskattning. Genomsnittlig förändring i kronor per år av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.

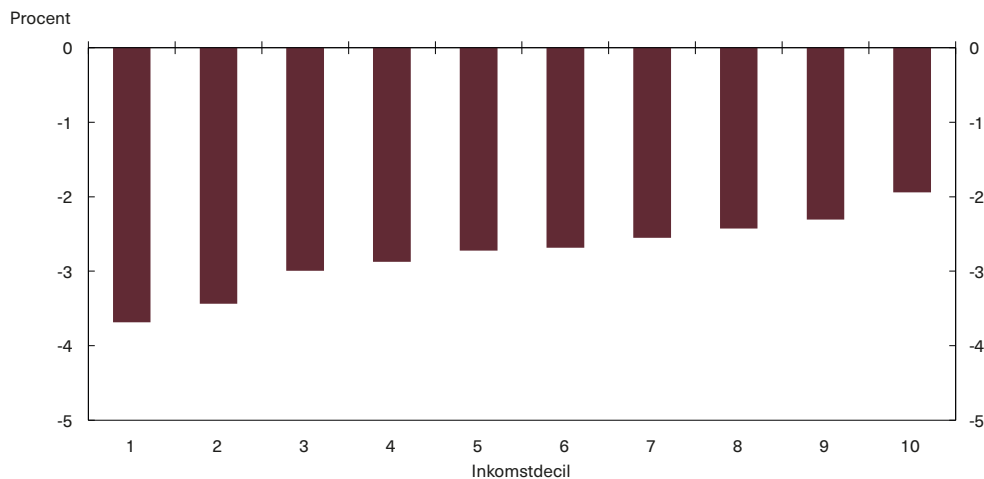


Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Mervärdesskatt

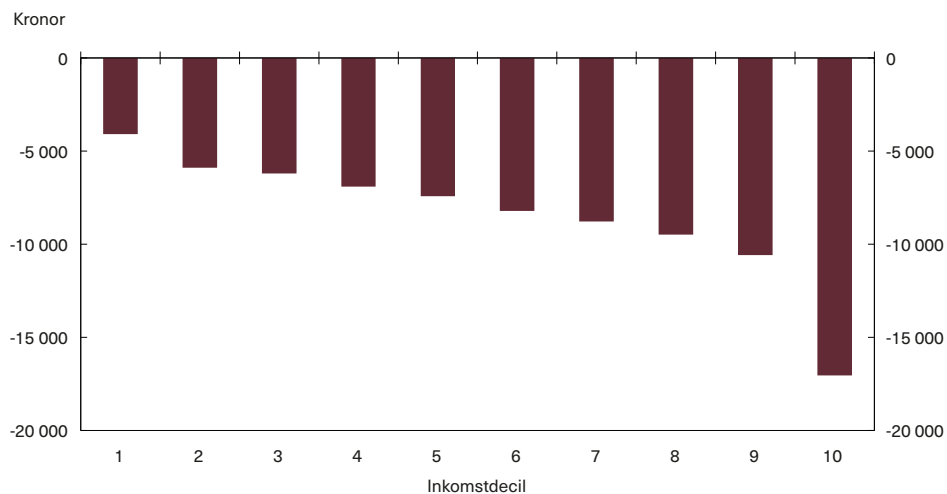
En enhetlig mervärdesskatt (moms) på 25 procent införs, vilket bedöms öka intäkterna med 65 miljarder kronor år 2022. I beräkningen antas att hushållens konsumtion inte förändras, alltså att hushållen inte minskar sin konsumtion på grund av de högre priserna. Det antas också att priserna på varor och tjänster som inte omfattas av moms är oförändrade, och att incidensen för skatteökningen faller helt på konsumenterna. Det sker ingen substitution mellan olika varugrupper i beräkningarna, till exempel att hushållen skulle minska sin andel livsmedelsinköp i förhållande till exempelvis klädinköp för att livsmedlen blivit relativt dyrare.

Figur 7. Fördelningseffekter av en enhetlig moms på 25 procent. Förändring i procent av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.



Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 8. Fördelningseffekter av en enhetlig moms på 25 procent. Genomsnittlig förändring i kronor per år av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.



Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Andra konsumtionsskatter som slopas

Kemikalieskatten, flygskatten och skatten på plastbärkassar slopas. Det innebär att de offentliga finanserna försvagas med drygt 4 miljarder kronor.

Offentligfinansiella effekter av de samlade reformförslagen

De offentligfinansiella effekterna (år 2022) av de samlade reformförslagen beror på vilken av utformningarna avseende direkt skatt på arbete och skatt på kapital som väljs. Effekten på de offentliga finanserna i tabell 4 är statisk och avser oförändrat beteende hos de som påverkas av reformen.

Tabell 4. De olika alternativens offentligfinansiella effekter, miljarder kronor.

	Alt. 1	Alt. 2a	Alt. 2b	Alt. 3	Alt. 4
Skatt på förvärvsinkomster	-99	-83	-100	-98	-99
Kapitalbeskattning, alt. A (25 %)	3	3	3	3	3
Bostadsbeskattning, alt. A	33	33	33	33	33
Mervärdesskatt	65	65	65	65	65
Andra konsumtionsskatter	-4	-4	-4	-4	-4
Totalt finansiellt sparande	-2	14	-3	-2	-2
Tillkommande intäkter, kapitalbeskattning alt. B (30 %)	19	19	19	19	19
Totalt finansiellt sparande	17	33	16	18	17

Anm.: Beloppen är avrundade och överensstämmer inte alltid med totalsumman.

Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Effekter på arbetsutbud och BNP

Effekterna på arbetsutbudet har beräknats för de fyra olika alternativen för sänkt skatt på förvärvsinkomst. Arbetsutbudet ökar med mellan 0,42 och 1,26 procent i de olika alternativen. Effekten på BNP är något mindre, då de tillkommande sysselsatta i genomsnitt väntas ha lägre produktivitet än de redan sysselsatta. Se ytterligare kommentarer om skillnaderna nedan.

Tabell 5. De olika alternativens effekter på arbetsutbudet.

	Alt. 1	Alt. 2a	Alt. 2b	Alt. 3	Alt. 4
Δ årsarbetstimmar, %	0,70	1,07	1,67	1,26	1,14
Δ sysselsatta, %	0,23	0,18	0,29	0,28	0,30
Δ medelarbetstid för sysselsatta, %	0,47	0,89	1,38	0,98	0,84
Δ BNP, %	0,63	1,02	1,58	1,18	1,05
Δ arbetskraft, %	0,18	0,09	0,19	0,22	0,24
Δ sysselsatta, antal	12 100	9 193	14 869	14 392	15 678
varav Δ antal pensionärer	8 685	4 215	4 601	6 284	5 690
varav Δ antal övriga utanför arbetskraften	-18 342	-8 917	-14 903	-18 201	-18 416
varav Δ antal arbetslösa	-2 433	-4 491	-4 491	-2 475	-2 877
Δ sjukskrivna, antal	-1 047	-8 092	-7 472	-8 399	-9 035

Anm.: Δ = förändring.

Källa: Egna beräkningar och FASIT.

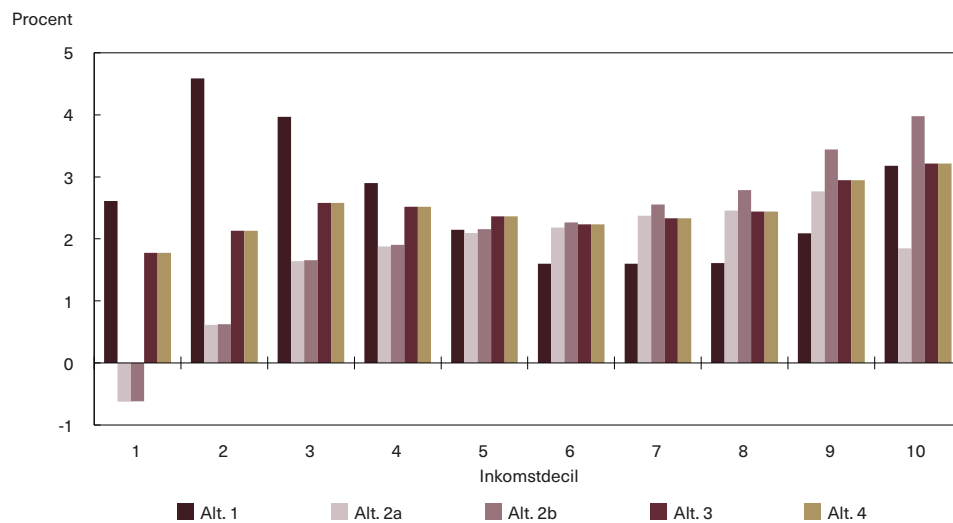
Kommentarer om de olika alternativens effekter på arbetsutbud och BNP

Det är främst förändringarna i inkomstskatten som påverkar arbetsutbudet. Effekterna är framtagna med hjälp av arbetsutbudsmodulen i FASIT. Effekterna varierar för de olika reformalternativen, från 0,7 procent i alternativ 1 till 1,7 procent i alternativ 2b. *Ex ante* var hypotesen att alternativ 2b eller 3 skulle ge störst effekter på arbetsutbudet, eftersom skatten sänks relativt mycket i de inkomstintervall där flest personer befinner sig.

Den största effekten i samtliga alternativ är en högre medelarbetstid till följd av att marginals-katten sänks för de som arbetar. Ju större grundavdraget blir, desto större blir effekten. Därmed ser vi störst effekt i alternativ 2b, där grundavdraget höjs som mest samtidigt som den statliga inkomstskattesatsen sänks från 20 till 10 procent. En del av effekten, om än relativt liten, kan tillskrivas att sjukfrånvaron minskar. Denna effekt är störst i alternativ 4, där den utgör drygt 0,15 procentenheter av den totala effekten på 1,14 procent.

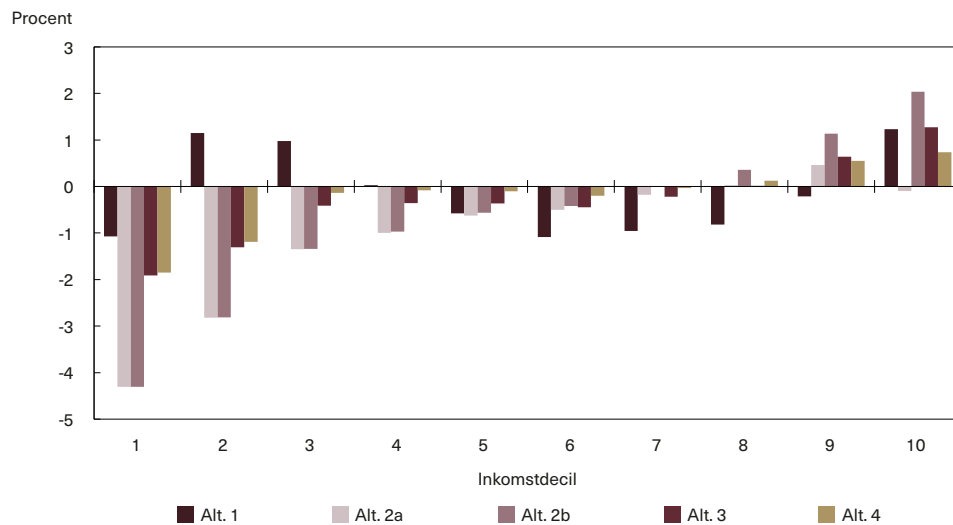
Effekten på antalet sysselsatta är relativt liten i alla förslag, och i alternativ 2 är den något lägre än i övriga förslag. Sysselsättningen beräknas öka med mellan 0,2 och 0,3 procent, motsvarande mellan cirka 10 300 och 15 500 personer. Effekten uppkommer främst genom att personer i kvartil 0,25 går från

Figur 9. De olika alternativens fördelningseffekter exklusive momsbreddningen.
Förändring i procent av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.



Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 10. De olika alternativens fördelningseffekter inklusive momsbreddningen.
Förändring i procent av den justerade disponibla inkomsten för respektive decil.



Källa: Egna beräkningar och FASIT.

att stå utanför arbetskraften till att bli sysselsatta. Även antalet arbetslösa minskar i alla alternativ, vilket bidrar till att sysselsättningen ökar. Den effekten är störst i alternativ 2a och 2b.

Samtidigt som antalet sysselsatta ökar genom att fler träder in i arbetskraften och färre blir arbetslösa finns det en motverkande effekt på sysselsättningen i alla alternativ genom att fler blir pensionärer. Den effekten är dock relativt liten, ungefär 0,1 till 0,15 procentenheter i alla alternativ. Effekten uppkommer genom att de som är över 65 år får det relativt sämre då de förlorar det dubbla jobbskatteavdraget och det förhöjda grundavdraget. Det kan förefalla kontraproduktivt att försvaga incitamenten att arbeta för de som är över 65, men med nuvarande regler är de överkompenserade. Trots försvagningen är bedömningen att den föreslagna reformen skulle ge fortsatt starka incitament till arbete för de över 65. Om reformen skulle genomföras i ett läge då de över 65 *inte* var överkompenserade skulle den kunna bidra till att öka sysselsättningen även bland de över 65.

Effekten på BNP är något mindre än effekten på antalet arbetade timmar, eftersom de som tillkommer i arbetskraften och blir sysselsatta väntas ha en lägre produktivitet än de redan sysselsatta.

Följdeffekter av vissa förslag

För vissa av reformerna som presenterats ovan finns det skäl att tro att de kommer att ge ytterligare följd effekter som inte beaktats i de samlade beräkningarna. Nedan presenteras identifierade och preliminärt siffrsatta följd effekter av ändringarna i bostads- och mervärdesskatten.

KAPITALISERINGSEFFEKTER PÅ BOSTADSPRISERNA

En ökad löpande beskattning av bostäder och den införda beskattningen av bostadsrätter kan påverka såväl priset på bostäder som omsättningen. Forskningen ger dock en något splittad bild av hur stor effekten kan bli. Vissa studier visar att det inte skulle uppstå någon effekt på priserna alls, medan andra visar på en viss effekt. Hur stor effekten blir beror bland annat på hur byggandet påverkas om priserna ändras. I rapporten »En ny bostadsbeskattning« (2020) beräknar Peter Englund effekterna på bostadpriserna vid ett liknande reformförslag på bostadsbeskattningen som i det här förslaget. Han kommer fram till att skattereformen skulle vara fullt kapitaliserad vid en prishöjning på 12 procent på villor och 25 procent på bostadsrätter. Det anser han vara ett övre tak för sannolika prisseffekter. Om vi antar att priserna skulle sjunka med hälften av det som Peter Englund har uppskattat som ett tak, det vill säga med 6 respektive 13 procent, skulle skatteintäkterna från hushållens kapitalskatter minska med 11 miljarder kronor med

nuvarande regler. Beräkningen avser både de kapitalvinster som tas upp till beskattning och de vinster som går till nya uppskovsbelopp.

FRAMTIDA SKATTEUTTAG PÅ KAPITALVINSTER FRÅN BOSTADSFÖRSÄLJNING

Den löpande fastighetsskatten ska tas upp som intäkt av kapital, och enligt reformförslaget ska endast eventuella övervinster beskattas vid försäljning. Den värdestegring som ska räknas av före beskattning föreslås vara 2 procent per år. På sikt kommer det att innebära att nivån på kapitalvinsterna minskar jämfört med i dag, då det i normalfallet inte sker några justeringar på grund av innehavstiden.³⁹

Det kommer att ta lång tid innan de flesta hus och lägenheter säljs med »fullt« avdrag på kapitalvinsterna. Om man ser till förhållandet mellan sålda småhus och lägenheter på bostadsmarknaden och den totala stocken är den genomsnittliga omsättningshastigheten för ett småhus 30 år och för en bostadsrätt 8 år. Efter 30 år skulle därmed avdraget få full effekt.

Eftersom den antagna genomsnittliga innehavstiden för småhus är så lång, 30 år, får avdraget stor effekt. Utifrån nivåerna på kapitalvinster och de avdrag som går att göra vid försäljning (för om- och tillbyggnad, mäklare med mera) skulle 97 procent av kapitalvinsterna från försäljningar av småhus utebli. Beräkningen bygger på värden från åren 2016–2019. För bostadsrätterna skulle effekten bli lägre, 42 procent, vilket beror på den högre omsättningshastigheten. Totalt skulle avdraget motsvara cirka 70 procent av dagens kapitalvinster för både småhus och bostadsrätter, eller cirka 25 miljarder kronor per år.

Även på kortare sikt skulle dock avdraget på kapitalvinster påverka kapitalvinsterna. Utifrån kapitalvinsterna 2016–2019 skulle avdraget efter att ha varit i kraft i 5 år leda till att 11 procent av kapitalvinsterna från småhus och 25 procent från bostadsrätter dras av. Totalt motsvarar det 18 procent av kapitalvinsterna, eller cirka 6 miljarder kronor per år.

EFFEKTERNA PÅ KONSUMENTPRISINDEX AV EN MOMSHÖJNING

Om mervärdesskatten höjs som en del i att finansiera det samlade reformförslaget kommer prisnivån i samhället att påverkas. Den höjda mervärdesskatten leder till att kostnaderna för hushållens konsumtion ökar med 65 miljarder kronor vid oförändrad volym. Vi räknar med oförändrad konsumtionsvolym eftersom hushållen kompenseras på andra sätt så att de inte behöver dra ner på konsumtionen som en följd av att priserna stiger vid höjd moms. 65 miljarder kronor motsvarar en ökning av kostnaden för konsumtionen med cirka 2,5 procent. Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner för 2021 skulle en ökning av konsumentprisindex (KPI) med

39. För den som har anskaffat en fastighet före 1952 finns möjlighet att beräkna inköpspriset till 150 procent av fastighetens taxeringsvärde år 1952.

I procentenhet leda till att de offentliga finanserna försvagas med 3,64 miljarder kronor. I det beloppet ingår även en effekt på kommunal konsumtion. Om man antar att den kommunala konsumtionen anpassas till den högre prisnivån så att kommunernas sparande är oförändrat, eftersom de måste uppfylla balanskravet, försvagas de offentliga finanserna med 2,75 procent. Om vi multiplicerar 3,64 miljarder med 2,5, eftersom KPI i detta fall skulle öka med 2,5 procent, försvagas de offentliga finanserna med 9,1 miljarder kronor, eller 6,9 miljarder kronor om vi antar att kommunerna och regionerna anpassar konsumtionen efter de högre kostnaderna så att de uppfyller balanskravet.

Kommunsektorn skulle påverkas av den höjda prisnivån på flera sätt. Högre prisbasbelopp leder till högre transfereeringar, och därmed ökar skattebasen för inkomstskatten vilket ger högre skatteintäkter till kommunsektorn. Samtidigt höjs grundavdraget, vilket sänker inkomstskatten för de som arbetar. Högre KPI höjer riksnormen för försörjningsstöd, men leder samtidigt till högre transfereringsinkomster och till att utbetalningarna av försörjningsstöd därmed minskar. Sammantaget försvagar dock en ökning av KPI sparandet i kommunsektorn. Likaså försvagas sparandet i ålderspensionssystemet och staten genom att transfereringarna till bland annat pensionärer, sjuka, föräldrar och studerande ökar. Höjda transfereringar motverkas dock i viss mån av bland annat sänkta bostadsbidrag. Statens inkomster minskar till följd av att såväl gränsen för statlig inkomstskatt som grundavdraget höjs.

SKATT PÅ ARBETE

- › Slopas jobbskatteavdrag
- › Slopas förhöjt grundavdrag för äldre
- › Andra slopade reduktioner och regler:
 - › Skattereduktion gåvor
 - › Skattereduktion för mikroproduktion av el
 - › Skattereduktion sjuk- och aktivitetsersättning
 - › Skattereduktion för stödområde A och B (regional skattereduktion)
 - › Skattereduktion för installation av grön teknik
 - › Skattereduktion för förvärvsinkomster (tillfällig)
 - › Avdrag för resor till och från arbetet
 - › Avdrag för dubbel bosättning m.m.
- › Slopade egenavgifter
 - › Generell nedsättning av egenavgifter
 - › Regional nedsättning av egenavgifter
- › Slopade arbetsgivaravgifter
 - › Regional nedsättning
 - › Växa-stöd
 - › Ungdomar

KONSUMTIONSSKATTER

- › Momsen sätts till 25 procent på alla varor och tjänster

SKATT PÅ KAPITAL (GÄLLER FÖR ALTERNATIV A OCH B)

- › Ändrad kapitalskattesats till 25 procent i alternativ A. Oförändrad skattesats i alternativ B.
- › Borttagna allmänna kvoteringsgränser för vinster och förluster:
 - › Real kapitalvinst (bostäder): från 22/30 procent
 - › Real kapitalförlust (bostäder): från 50 procent
 - › Real kapitalvinst (näringsfastighet): från 90 procent
 - › Real kapitalförlust (näringsfastighet): från 63 procent
 - › Finansiella kapitalförluster: från 70 procent
- › Kvotering för onoterade aktier ändras från 5/6. I alternativ A tas kvoten bort medan den sänks till 2/3 i alternativ B.
- › Fåmansbolagsägarnas skattepliktiga andel i kapital ändras från 2/3 (20 procent) till borttagen kvot i alternativ A. I alternativ B kvarstår andelen.
- › Schablonen i förenklingsregeln sänks till 1,75 inkomstbasbelopp.

BOSTADSBESKATTNING

- › Takbegränsningen i fastighetsavgiften för småhus slopas
- › Skattesatsen sätts till 0,81 eller 1 procent av taxeringsvärdet (beroende på kapitalskattesatsen)
- › Skattefriheten de första 15 åren slopas
- › En skatt på bostadsrätter införs

Bilaga 2. Fyra förslag till en reformerad inkomstbeskattning*

I DENNA BILAGA beräknas effekterna av fyra olika förslag till en reformering av dagens regler för inkomstbeskattning. Förslagen gällande direkt inkomstskatt jämförs med finansutskottets beslut om skatteregler avseende 2022, medan effekterna på utbud, sysselsättning, tillväxt med mera⁴⁰ jämförs med de förslag som redovisades i budgetpropositionen för 2022. I samtliga alternativ slopas reseavdraget och samtliga skattereduktioner utom den för rut- och rotarbete. De två första alternativen utgår från nuvarande system, men har olika utformningar av grundavdraget. Det föreslagna grundavdraget medges skattskyldiga med rätt till jobbskatteavdrag och utökas med pensionsinkomster exklusive sjuk- och aktivitetsersättning (SA). I de två sista alternativen är grundavdraget mindre än i de två första, och antalet skiktgränser har utökats.

I samtliga alternativ är grundavdragen desamma oavsett ålder. Sedan 2009 är grundavdraget för personer som är 65 år eller äldre⁴¹ större än för personer under 65 år.

ALTERNATIV 1

Ett fast grundavdrag på 2,8 prisbasbelopp, vilket år 2022 motsvarar 135 300 kronor, och en sänkning av den statliga inkomstskatten från 20 till 10 procent. Nuvarande skiktgräns behålls.

ALTERNATIV 2

Upp till 3 prisbasbelopp är grundavdraget 1,8 prisbasbelopp, vilket motsvarar 87 000 kronor. Mellan 3 och 8 prisbasbelopp ökar grundavdraget med 30 procent av underlaget. Det innebär ett högsta grundavdrag på 3,3 prisbasbelopp, vilket motsvarar 159 400 kronor. Nuvarande skiktgräns behålls. Statlig skatt 20 procent.

* Författaren ansvarar för utformningen av de olika förslag som redovisas i bilagan. Ekonomistyrningsverket ansvarar för konsekvensberäkningarna av de olika förslagen.

40. Effekterna är beräknade i SCB:s FASIT-modell. FASIT är uppdaterad till och med de förslag som presenterades i budgetpropositionen för 2022.

41. Vid beskattningsårets ingång.

ALTERNATIV 3 OCH 4

Den kommunala och den nuvarande statliga inkomstkatten ersätts med en statlig progressiv inkomstskatt. Grundavdraget uppgår i båda alternativen till 0,5 prisbasbelopp, vilket motsvarar 24 200 kronor. Skatteskalen har kalibrerats utifrån de nuvarande skattereglerna med en kommunal utdebitering om 30 procent. För att skattesänkningen ska bli lika stor oberoende av kommunal utdebitering behövs ett tillägg för skattskyldiga i kommuner där utdebiteringen är högre än 30 procent. Tillägget beräknas som beskattningsbar inkomst multiplicerad med den del av utdebiteringen som överstiger 30 procent.⁴²

Den progressiva statliga skatteskalen är utformad så att individer i de vanligaste inkomstintervallen får en ökning av inkomsten efter skatt om cirka 12 000 kronor per år jämfört med i dag. Skattesatserna och skiktgränserna kan givetvis ändras, men då blir de direkta kostnaderna och inkomstfördelningen annorlunda.

I alternativ 3 innebär sänkningen av den högsta marginalskatten från 50 till 40 procent att det direkta skattebortfallet ökar med 8 miljarder kronor. För personer med inkomster mellan 2 och 3 miljoner kronor per år medför en högsta marginalskatt om 50 procent en skattesänkning om 106 000 kronor, och en högsta marginalskatt om 40 procent en skattesänkning om 227 000 kronor. Sänkningen av den högsta marginalskatten berör 117 000 personer, och den genomsnittliga skattesänkningen ökar från 94 000 till 131 000 kronor.

Kommunerna har kvar sin beskattningsrätt och därmed sina skatteintäkter. För att individer inte ska påverkas av den kommunala inkomstkatten införs en statlig skattereduktion som är lika stor som den kommunala inkomstkatten.

Skatteunderlaget i alternativ 3 och 4 är större än i referensalternativet – skattereglerna för inkomståret 2022 – vilket innebär att kommunernas skatteintäkter ökar med cirka 33 miljarder kronor. Denna ökning kan regleras genom ett lägre statsbidrag till kommunerna.

Kalibreringen är gjord utifrån de utdebiteringar som gäller under 2022. Skulle en kommun under kommande år höja sin utdebitering måste detta regleras antingen genom en lägre skattereduktion eller genom ett högre tilläggsbelopp – se exempel nedan. I annat fall innebär en höjning av den kommunala utdebiteringen att kommunerna, via skattereduktionen, har en fri dragningsrätt på statliga medel. Systemet blir transparent eftersom det på slutskattsedeln tydligt ska framgå hur den höjda kommunala utdebiteringen påverkar individens totala skatt.

- 4.2. En kalibrering utifrån en kommunal utdebitering om 30 procent kräver egentligen en skattereduktion för personer som bor i kommuner med en utdebitering som är lägre än 30 procent, men av förenklingsskäl har vi inte beaktat en sådan skattereduktion. Om alternativen i stället kalibrerades utifrån den högsta kommunala utdebiteringen skulle personer som bor i kommuner med en lägre utdebitering få en skattereduktion som beräknas som skillnaden mellan den högsta kommunala utdebiteringen och den utdebitering som gäller i den skattskyldiges kommun multiplicerad med beskattningsbar inkomst.

GEMENSAMT FÖR SAMTLIGA ALTERNATIV

I beräkningarna av de olika alternativens effekter har vi inte beaktat de skillnader i slutlig skatt som kan uppkomma på grund av att skattereduktionen för den allmänna pensions-

Tabell 1. Effekter i alternativ 3 och 4 av olika kommunala utdebiteringar.

Kommun	Införandeåret		Tilläggsbeloppet påverkas av skattehöjningen		Skattereduktionen påverkas av skattehöjningen	
	A	B	A	B	A	B
Kommunal utdebitering	30	33	30	34	30	34
Inkomst	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000
Grundavdrag	24 100	24 100	24 100	24 100	24 100	24 100
Beskattningsbar inkomst	275 900	275 900	275 900	275 900	275 900	275 900
Statlig skatt	48 795	48 795	48 795	48 795	48 795	48 795
Tilläggsbelopp		8 277		11 036		8 277
varav p.g.a höjd utdebitering				2 759		
Kommunal inkomstskatt	82 770	91 047	82 770	93 806	82 770	93 806
Skattereduktion	82 770	91 047	82 770	93 806	82 770	91 047
varav p.g.a höjd utdebitering						- 2 759
Total skatt	48 795	57 072	48 795	59 831	48 795	59 831

Källa: Egna beräkningar och FASIT.

avgiften för skattskyldiga med låga inkomster är mindre än den allmänna pensionsavgiften.⁴³ I sådana fall får personen en statlig transferering på mellanskillnaden. I beräkningarna har vi därför inte tillämpat dagens regler, utan såväl i samtliga alternativ som i referensalternativet är skattereduktionen för den allmänna pensionsavgiften lika stor som avgiften.

43. Skattereduktionen kan endast kvittas mot andra skatter – inte mot den allmänna pensionsavgiften.

44. Det vill säga personer som har fyllt 65 år vid beskattningsårets ingång.

KATEGORIER SKATTSKYLDIGA

De olika alternativens effekter redovisas efter typ av inkomst, ålder samt vinnare respektive förlorare. Totalt rör det sig om 16 kategorier:

- › Kategori 1 och 2: Aktiva. Personer mellan 20 och 65 år.
- › Kategori 3 och 4: Pensionärer. Personer som är 65 år eller äldre.⁴⁴
- › Kategori 5 och 6: Ungdomar. Personer som är yngre än 20 år.
- › Kategori 7 och 8: Fåmansdelägare. Personer, oavsett ålder, med inkomst från fåmansföretag som utgör mer än 5 procent av den taxerade inkomsten.
- › Kategori 9 och 10 – Vinstandelar/hobby. Personer, oavsett ålder, med inkomst från vinstandelsstiftelse eller hobby som utgör mer än 30 procent av den taxerade inkomsten.

- › Kategori II och I2: Passiv näring. Personer, oavsett ålder, med inkomst från passiv näringsverksamhet som utgör mer än 30 procent av den taxerade inkomsten.
- › Kategori I3 och I4: Sjuk- och aktivitetsersättning. Personer, oavsett ålder, med sjuk- och aktivitetsersättning som utgör mer än 30 procent av den taxerade inkomsten.
- › Kategori I5 och I6: Försäkringsförmåner. Personer, oavsett ålder, med sjuk- och arbetslöshetsersättning eller föräldrapenning som utgör mer än 50 procent av den taxerade inkomsten.

RESULTATREDOVISNING

I tabell 2 redovisas antalet tusen skattskyldiga fördelade på vinnare och förlorare i de fyra alternativen. Det första alternativet har flest förlorare. De aktiva förlorarna i kategori 2 är alltså aktiva personer som får det sämre jämfört med nuvarande regler. Det beror främst på att reformen inte kompenserar för effekterna av det ändrade grundavdraget och slopade jobbskatteavdraget. Detta gäller även för kategori 4 (pensionärer förlorare), och skillnaden är ännu större för pensionärer.

Den genomsnittliga skattesänkningen eller skattehöjningen för samtliga i respektive kategori redovisas i tabell 3.

Som framgår av tabell 3 får skattskyldiga med inkomster från fåmansbolag, vinstandelsstiftelser och passiv näringsverksamhet de största skattesänkningarna. Det beror på att dessa inkomster med dagens regler inte ingår i underlaget för jobbskatteavdraget. Personer som är 65 år eller äldre och som har arbetsinkomster får skattehöjningar i samtliga fyra alternativ. Det beror framför allt på att de med dagens regler både har ett högre jobbskatteavdrag och ett förhöjt grundavdrag som ska motsvara det jobbskatteavdrag som personer under 65 år får. Skillnaden i skatt på arbetsinkomst mellan aktiva och de som är 65 år eller äldre framgår i figur 1.

I figur 1 visas skillnaden i skatt på arbetsinkomster mellan aktiva och pensionärer. I inkomstintervallet 300 000 till 600 000 kronor är skillnaden cirka 30 000 kronor, vilket innebär att pensionären endast betalar mellan 50 och 80 procent av den skatt som den aktiva betalar. Den stora skillnaden är att antalet förlorare i kategorin pensionärer även är många i de andra alternativen, medan antalet förlorare i övriga kategorier minskar mer.

Tabell 2. Vinnare och förlorare, tusental personer.

		Antal personer, tusental			
		Alt. 1	Alt. 2	Alt. 3	Alt. 4
1	Aktiva vinnare	4 583	4 378	4 759	4 781
2	Aktiva förlorare	259	171	92	70
3	Pensionärer vinnare	1 818	1 803	1 819	1 821
4	Pensionärer förlorare	178	193	204	201
5	Ungdomar vinnare	250	246	247	246
6	Ungdomar förlorare	2	26	6	7
7	Fåmansdelägare vinnare	9	9	9	9
8	Fåmansdelägare förlorare	1	1	1	1
9	Vinstandelar/hobby vinnare	12	8	26	26
10	Vinstandelar/hobby förlorare	81	85	67	67
11	Passiv näring vinnare	3	1	4	4
12	Passiv näring förlorare	2	3	1	1
13	Sjuk- och aktivitetsersättning vinnare	72	46	252	252
14	Sjuk- och aktivitetsersättning förlorare	181	210	2	2
15	Försäkringsförmåner vinnare	206	110	354	354
16	Försäkringsförmåner förlorare	178	274	28	28
Totalt		7 836	7 836	7 878	7 878
varav					
Aktiva vinnare – årsinkomst 160–600 tkr		3 363	3 470	3 537	3 563
Pensionärer vinnare – årsinkomst 100–500 tkr		1 627	1 603	1 628	1 636

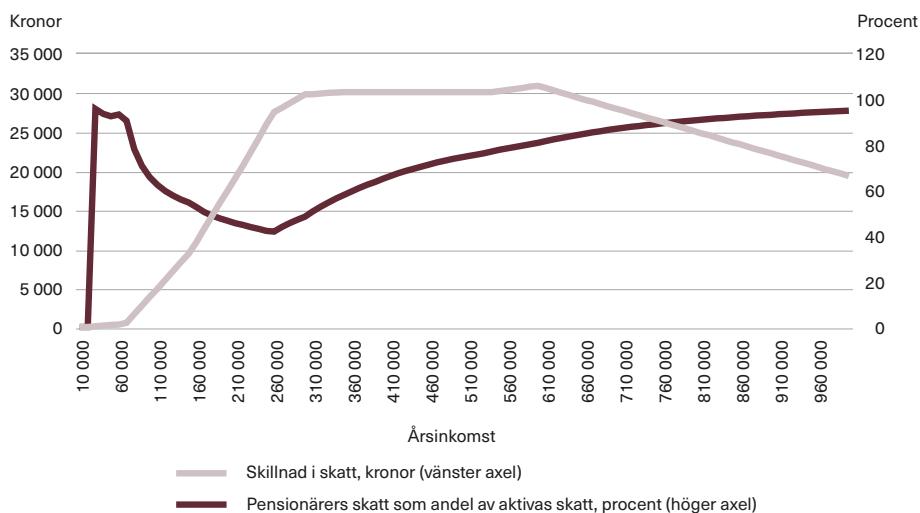
Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Tabell 3. Genomsnittliga skattesänkningar och skattehöjningar, kronor.

		Skattesänkning i kronor, genomsnitt			
		Alt. 1	Alt. 2	Alt. 3	Alt. 4
1	Aktiva vinnare	14 070	16 584	15 772	15 780
2	Aktiva förlorare	-5 008	-4 803	-4 580	-4 829
3	Pensionärer vinnare	12 746	6 928	8 660	8 825
4	Pensionärer förlorare	-13 910	-9 568	-8 934	-7 902
5	Ungdomar vinnare	7 865	4 237	4 359	4 333
6	Ungdomar förlorare	-3 955	-1 001	-1 108	-1 053
7	Fåmansdelägare vinnare	84 765	91 348	45 472	36 053
8	Fåmansdelägare förlorare	-12 960	-8 924	-8 797	-7 890
9	Vinstandelar/hobby vinnare	44 108	55 418	31 839	29 037
10	Vinstandelar/hobby förlorare	-892	-1 211	-123	-194
11	Passiv näring vinnare	35 139	51 318	23 906	21 790
12	Passiv näring förlorare	-468	-2 049	-272	-258
13	Sjuk- och aktivitetsersättning vinnare	27 104	10 373	20 538	20 951
14	Sjuk- och aktivitetsersättning förlorare	-468	-1 168	-208	-216
15	Försäkringsförmåner vinnare	24 504	4 565	20 830	21 353
16	Försäkringsförmåner förlorare	-547	-1 829	-47	-40
Aktiva vinnare – årsinkomst 160–600 tkr		7 113	9 870	10 618	12 301
Pensionärer vinnare – årsinkomst 100–500 tkr		11 512	4 379	6 947	7 579

Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 1. Pensionärers skatt som andel av aktivas skatt, procent, och skillnaden i skatt, kronor.



Källa: Egna beräkningar och FASIT.

MARGINALSKATTER

I figur 2 och 3 visas marginalskatten i de fyra alternativen samt för inkomståret 2022 (med de regler som gäller för personer upp till 65 år). Brytpunkter i de olika alternativen:

Alternativ 1 (statlig skatt 40 %):	676 000 kr
Alternativ 2 (statlig skatt 50 %):	700 100 kr
Alternativ 3 (statlig skatt 50 %):	1 024 200 kr
Alternativ 4 (statlig skatt 50 %):	824 200 kr
Skatteregler 2022 (statlig skatt 20 %):	554 900 kr

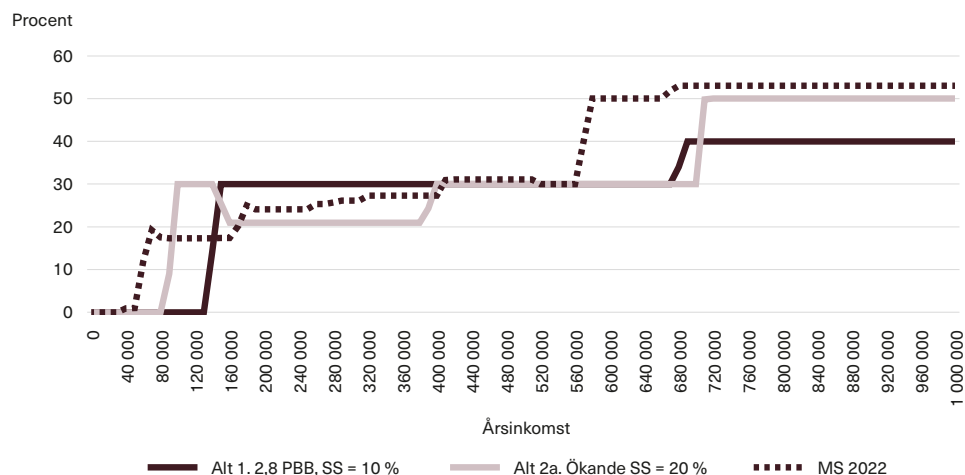
I figur 4 och 5 visas den genomsnittliga skatten i de olika alternativen samt för 2022.

I figur 6 visas de fyra alternativens effekter för gruppen aktiva vinnare.

I figur 7 visas de fyra alternativens effekter för gruppen aktiva vinnare med årsinkomster mellan 180 000 och 600 000 kronor, det vill säga med månadsinkomster mellan 15 000 och 50 000 kronor.

I figur 8 visas de fyra alternativens effekter för gruppen pensionärer vinnare med årsinkomster mellan 100 000 och 500 000 kronor, det vill säga med månadsinkomster mellan 8 000 och cirka 42 000 kronor.

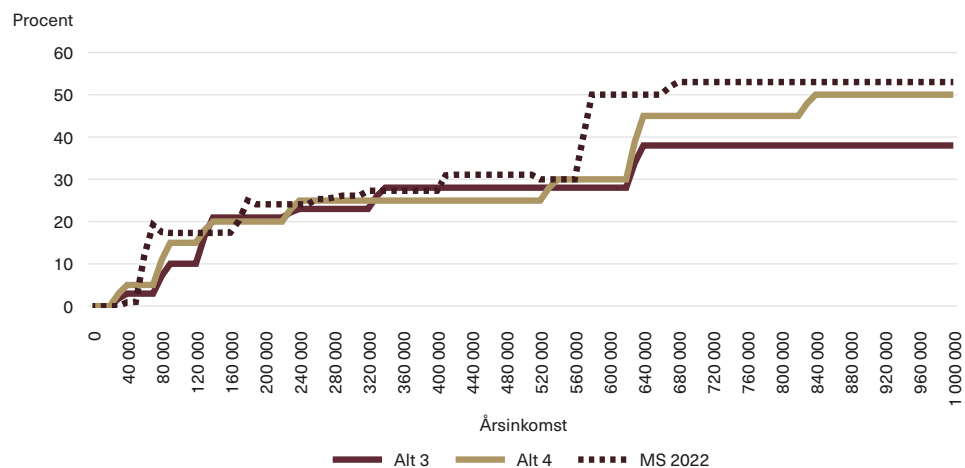
Figur 2. Marginalskatt i alternativ 1 och 2a jämfört med 2022 års skatt.



Anm.: PBB = prisbasbelopp (2,8 PBB motsvarar 135 300 kronor), SS = statlig inkomstskatt, MS 2022 = marginalskatten 2022.

Källa: Egna beräkningar och FASIT.

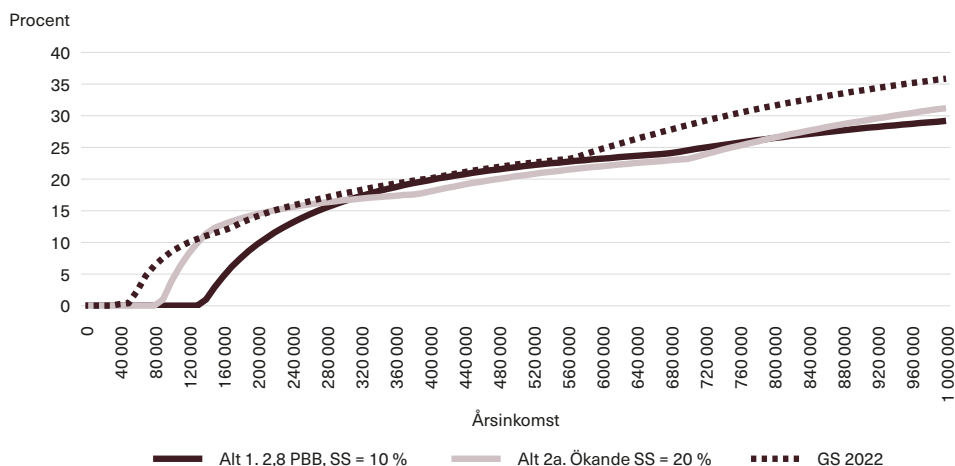
Figur 3. Marginalskatt i alternativ 3 och 4 jämfört med 2022 års skatt.



Anm.: MS 2022 = marginalskatten 2022.

Källa: Egna beräkningar och FASIT.

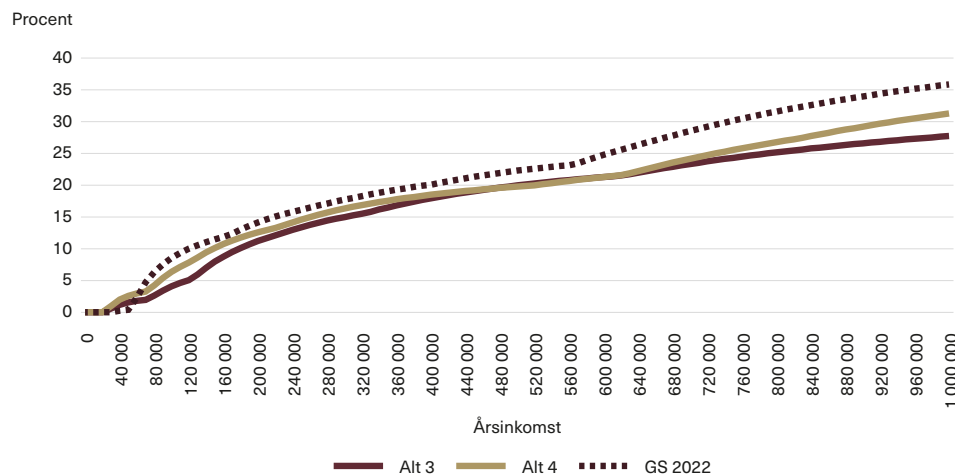
Figur 4. Genomsnittsskatt i alternativ 1 och 2a jämfört med 2022 års skatt.



Anm.: PBB = prisbasbelopp (2,8 PBB motsvarar 135 300 kronor), SS = statlig inkomstskatt, GS 2022 = genomsnittsskatten 2022.

Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 5. Genomsnittsskatt i alternativ 3 och 4 jämfört med 2022 års skatt.

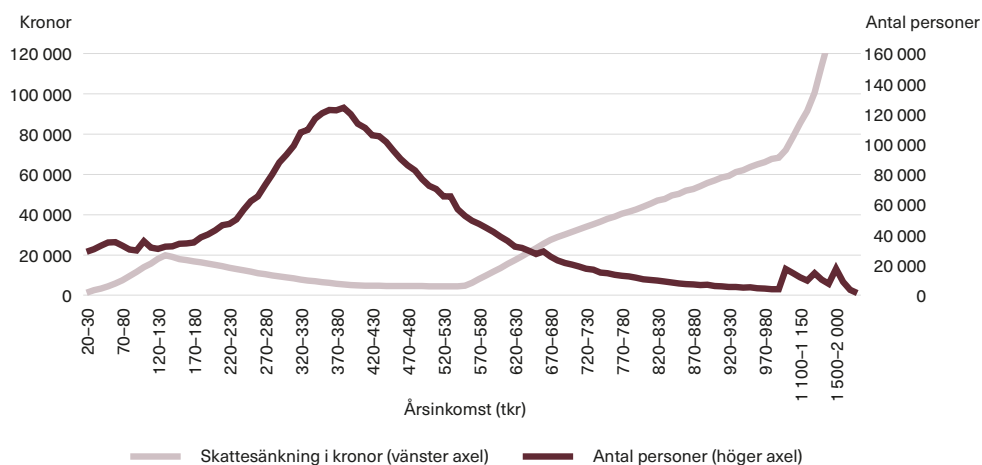


Anm.: GS 2022 = genomsnittsskatten 2022.

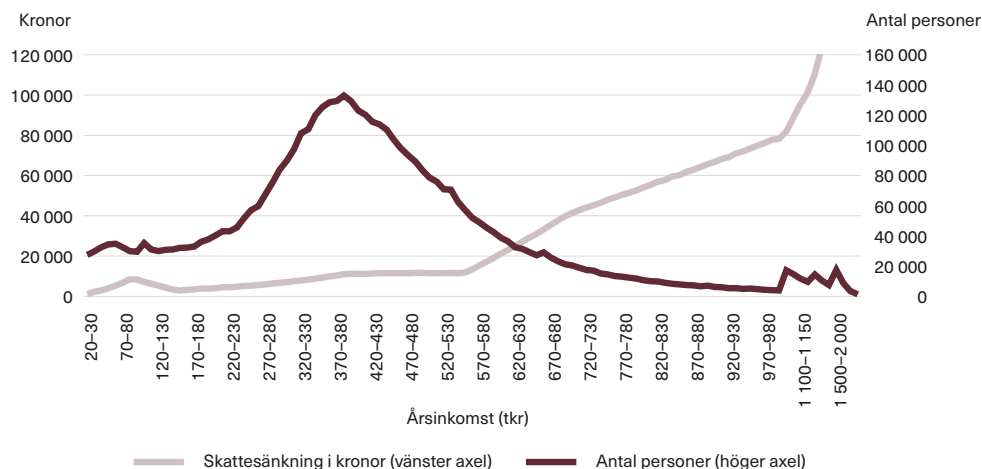
Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 6. Aktiva vinnare i de olika alternativen, kronor och antal.

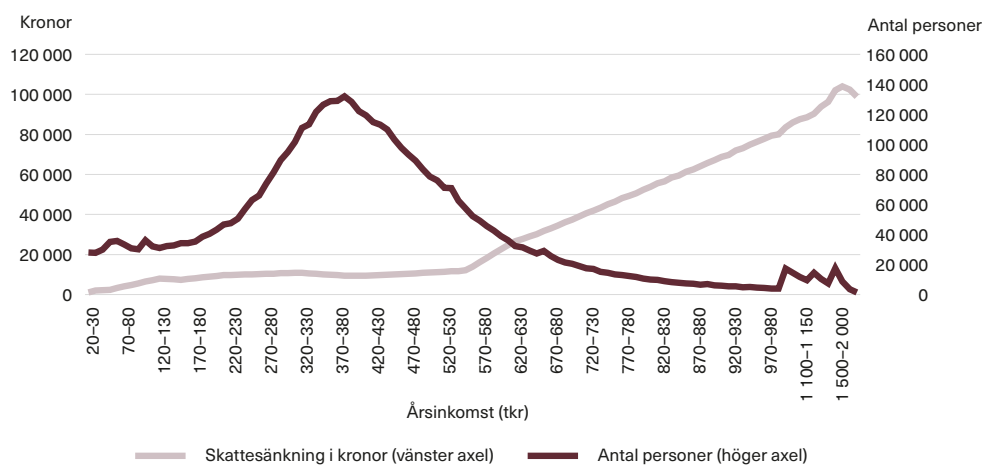
Alt. 1. 2,8 PBB, SS = 10 % – Aktiva vinnare



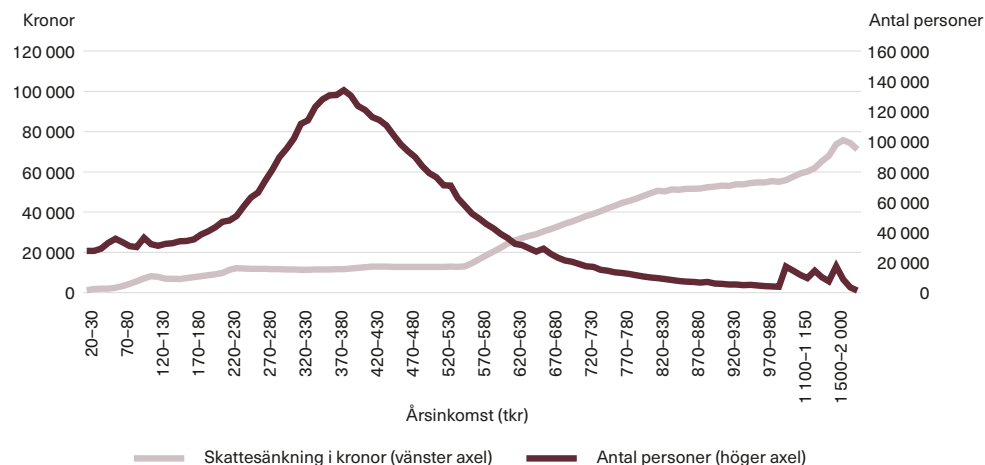
Alt. 2a. Ökande SS = 20 % – Aktiva vinnare



Alt. 3. – Aktiva vinnare



Alt. 4. – Aktiva vinnare

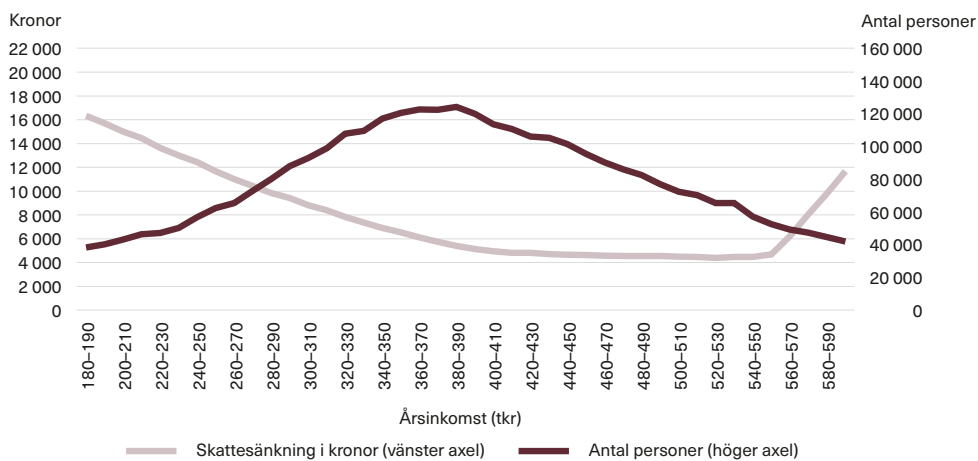


Anm.: PBB = prisbasbelopp (2,8 PBB motsvarar 135 300 kronor), SS = statlig inkomstskatt.

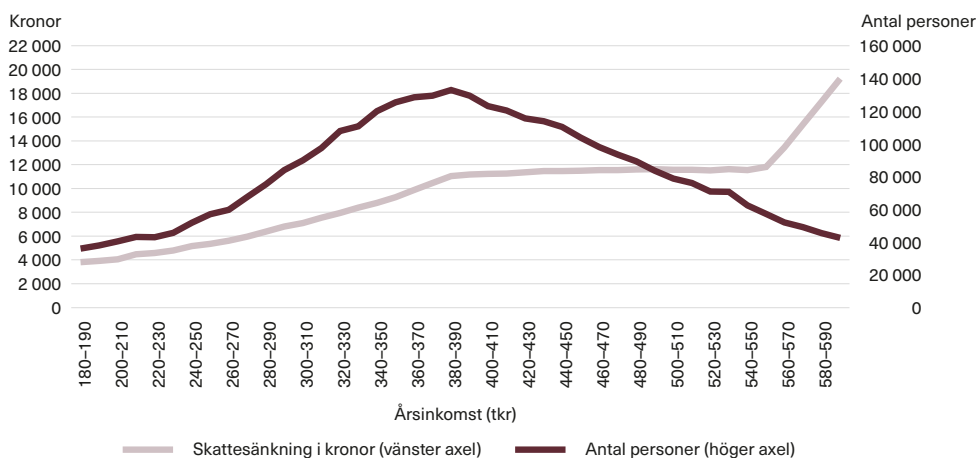
Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 7. Aktiva vinnare med årsinkomster mellan 108 000 och 600 000 kronor i de olika alternativen, kronor och antal.

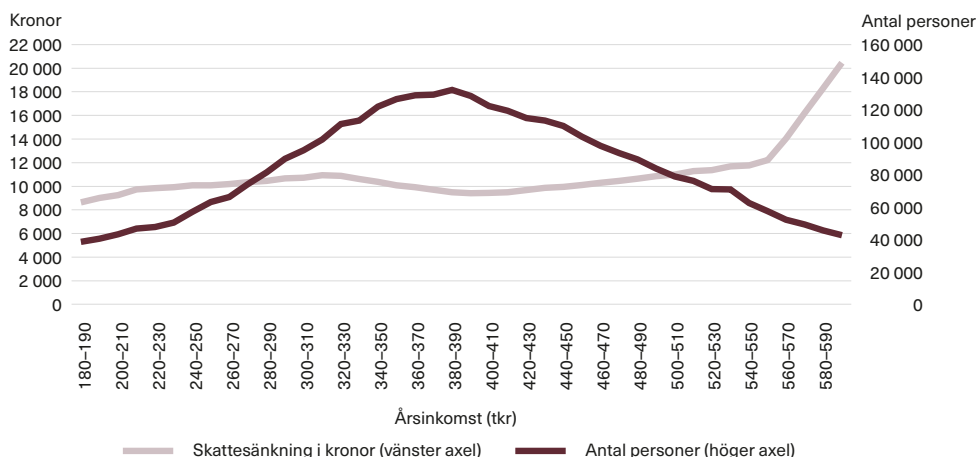
Alt. 1. 2,8 PBB, SS = 10 % – Aktiva vinnare



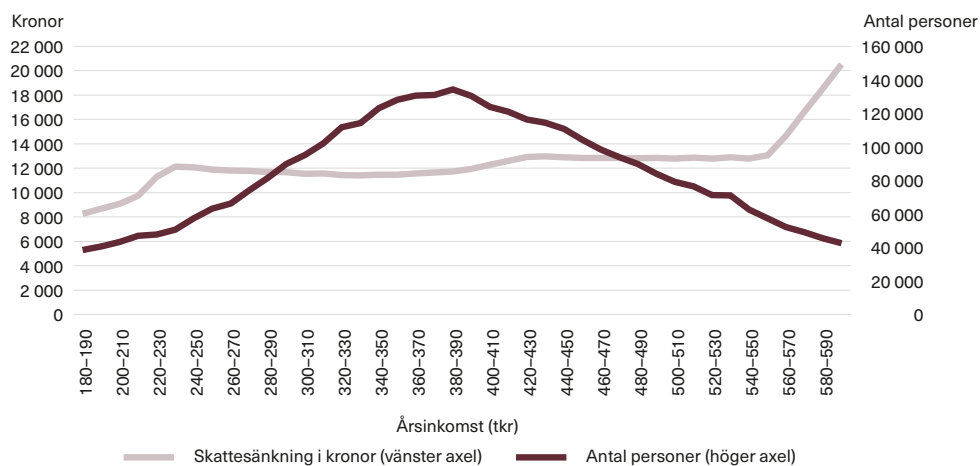
Alt. 2a. Ökande SS = 20 % – Aktiva vinnare



Alt. 3. – Aktiva vinnare



Alt. 4. – Aktiva vinnare

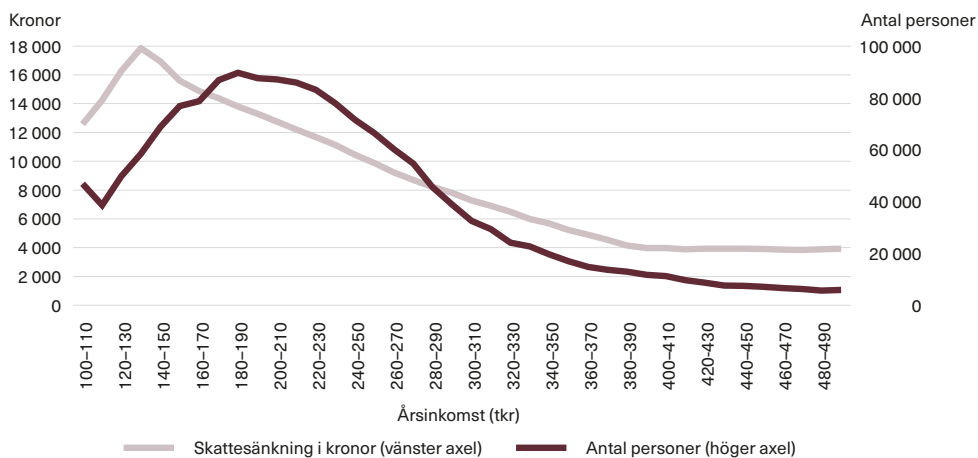


Anm.: PBB = prisbasbelopp (2,8 PBB motsvarar 135 300 kronor), SS = statlig inkomstskatt.

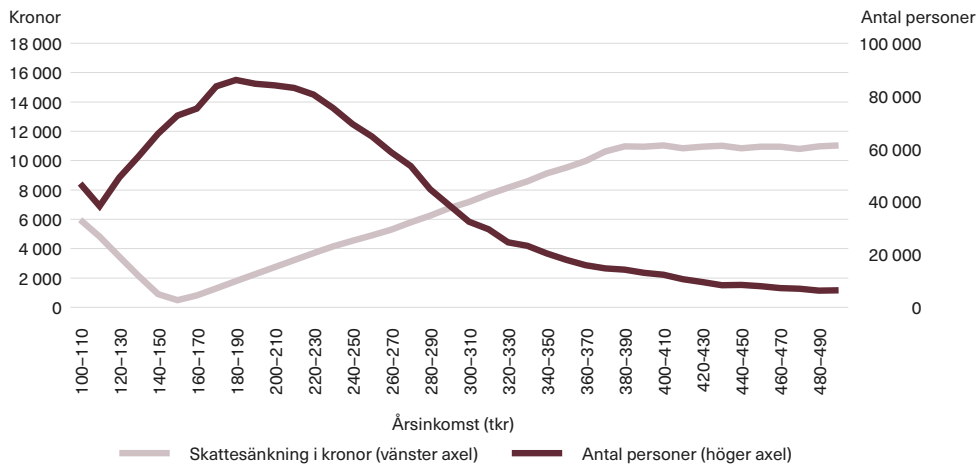
Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Figur 8. Pensionärer vinnare med årsinkomster mellan 100 000 och 500 000 kronor i de olika alternativen, kronor och antal.

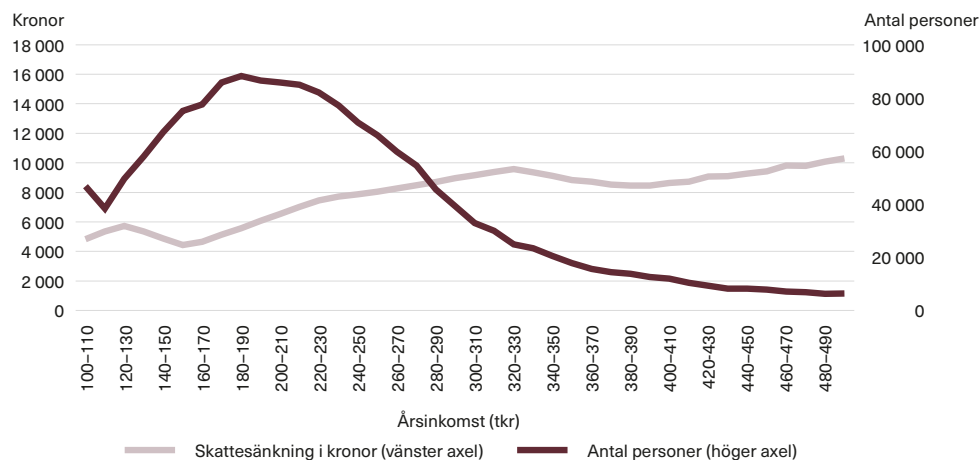
Alt. 1. 2,8 PBB, SS = 10 % – Pensionärer vinnare



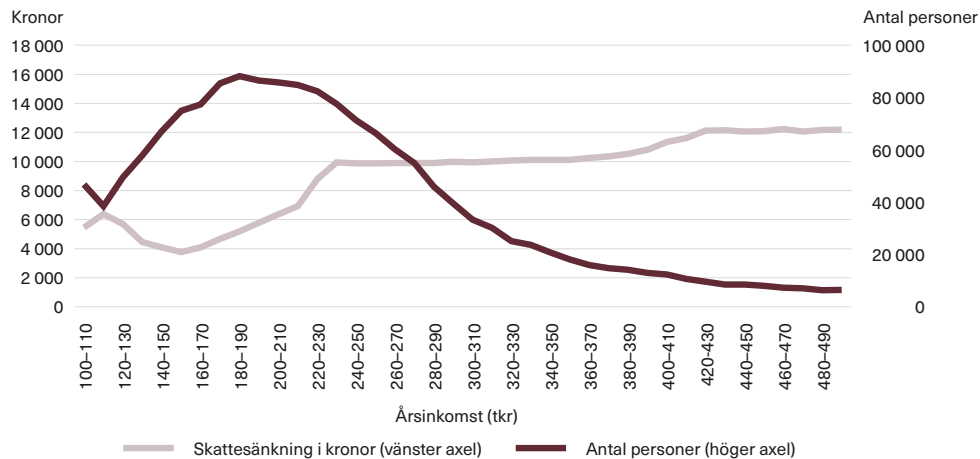
Alt. 2a. Ökande SS = 20 % – Pensionärer vinnare



Alt. 3. – Pensionärer vinnare



Alt. 4. – Pensionärer vinnare



Anm.: PBB = prisbasbelopp (2,8 PBB motsvarar 135 300 kronor), SS = statlig inkomstskatt.

Källa: Egna beräkningar och FASIT.

Bilaga 3. Några EU-rättsliga aspekter på förslagen för ett skattesystem för Sverige i en global värld

Cécile Brokelind

I. Kort om de övergripande målen för reformerna och deras förenlighet med EU-rätten

I RAPPORTEN »Ett skattesystem för Sverige i en global värld« föreslår Åsa Hansson några skattepolitiska åtgärder som huvudsakligen syftar till att skifta skatten på arbete mot en mer likformig beskattning av konsumtion och individkapitalinkomster. I praktiken innebär det att momsskattesatserna höjs, att skattebasen breddas och att skatten på fastigheter höjs.

Rapporten berör stora delar av skattesystemet: bolagsskatten, individbeskattningen av arbete och kapital samt konsumtionsbeskattningen. Även om vissa skatter är reglerade i EU-skatterätten (mervärdesskatt, utsläppsrätter, vissa bolagsskatter) eller inom en snar framtid sannolikt kommer att regleras i EU-rätten (miljöskatter, skatt på finansiella transaktioner och bolagsbeskattning av digital handel, se Europeiska rådet, 55 %-paketet) kan EU:s medlemsstater bestämma ganska fritt över deras utformning. De föreslagna åtgärderna bryter inte mot EU-rätten som gäller den 31 januari 2022. Skattesatsändringar inom inkomstbeskattningen som inte berör gränsoverskridande transaktioner eller investeringar kan medlemsstaterna fritt bestämma över.

Mervärdesskatten regleras emellertid av EU-rättens primär- och sekundärrätt. Enligt EU-direktivet 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (artikel 96–97) får medlemsstaterna sätta skattesatserna fritt utan en övre gräns. I praktiken fastställer direktivet ramarna för mervärdesskattesatserna i EU, men ger de nationella regeringarna frihet att fastställa antalet skattesatser och nivån på dessa, med förbehåll för två grundläggande regler:

1. Normalskattesatsen måste tillämpas av medlemsstaterna på alla varor och tjänster som inte är undantagna från skatteplikt (artikel 96 i mervärdesskattedirektivet), och den får inte vara lägre än 15 procent. Det finns inget övre tak för skattesatsen (artikel 97). Ungern tillämpar en skattesats på som högst 27 procent, och Litauen en på som lägst 17 procent.
2. En medlemsstat kan välja att tillämpa en eller två reducerade skattesatser, men endast för varor och tjänster som anges i momsdirektivet.

Värt att notera är att medlemsstaterna den 17 december 2021 enades om att tillåta ännu lägre skattesatser under en begränsad period för att kompensera för de svårigheter som har följt av covid-19-pandemin. Förslaget om ett införande av mervärdesskatt på finansiella transaktioner har ännu inte annonserats i skrivande stund (31 januari 2022).

Översiktligt kan nämnas att inget av förslagen som presenteras i denna rapport verkar strida mot EU-rätten som den står 31 januari 2022, med viss reservation för FOU-stödet. Att alla reformförslag bör ta hänsyn till det reformarbete som pågår just nu i EU är viktigt och korrekt angivet i rapporten.

2. De internationella förutsättningarna för en skattereform i Sverige

Sveriges konkurrenskraft i en globaliserad värld beror på attraktiviteten i vårt skattelandskap. Det höga skattetrycket på arbete kan exempelvis minska incitamenten att investera i arbetsintensiv verksamhet i landet. Friheten att införa attraktiva skatteregler – till skillnad från andra gynnsammare regler för att attrahera investeringar – begränsas dock av olika regleringar med ursprung i Sveriges internationella åtaganden (Andersson 2021). Att ändra skattebasernas vikter i ett skattesystem anses emellertid inte snedvrider konkurrensen mellan EU:s medlemsstater, och inte heller faller det under statsstödsförbudet eller den inre marknadens skyddsåtgärder.

En förändring av skattesystemet i riktning mot mer neutralitet kan dock försvåras av andra skäl. Det kan exempelvis vara olämpligt att öka skattetrycket i en situation där Sverige inom en snar framtid kan bli tvunget att införa nya EU-skatter för att finansiera den nya gemensamma skuldsättningen som uppkommer på grund av finansieringen av projektet Next Generation EU (NGEU). Detta projekt förväntas öka kostnaderna med motsvarande 5 procent av unionens BNP. Därutöver kommer införandet av den så kallade sociala pelaren att skapa behov av ytterligare gemensam finansiering. Ett stort antal direktivförslag på skatteområdet har publicerats, och fler väntas komma under de närmaste åren (se avsnitt 3 nedan). För-

slag om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (BEFIT) och en finansiell transaktionsskatt (FTT) förväntas komma år 2025 (Regeringskansliet, faktapromemoria 2020/21:FPM116, EU-kommissionen, COM (2021) 251 Final och EU-kommissionen, COM (2021) 3484 Final). Redovisningsdirektivet om offentlig land-till-land-rapportering för multinationella bolag antogs år 2021 med kvalificerad majoritet (för en kommentar, se Andersson 2022).

Enligt EU-rätten är skatter en nationell fråga och ett uttryck för suveränitet. Suveränitet är en folkrättslig term som avser en stats självständighet och oavhängighet i förhållande till andra stater (*extern suveränitet*) och dess maktmonopol på det egna territoriet (*intern suveränitet*) (Besson 2011). Suveränitet kan beskrivas som makten att lagstifta inom förutbestämda gränser. Problem uppstår dock när en stat i sin iver att främja sina suveräna intressen antar lagar som reglerar frågor som inte enbart är av inhemsk natur (Ryngaert 2007, s. 18). I vår globala värld utan fysiska begränsningar uppkommer detta problem allt oftare. Staters strävan att främja egna intressen minskar inte för att de ingår i internationella samarbeten som EU och OECD (Bakardjieva Engelbrekt m.fl. 2019, s. 14).

Beskattningsmakten är ett av de främsta uttrycken för en stats suveränitet. Det bekräftas av artikel 4.1 i fördraget om Europeiska unionen (FEU): »I enlighet med artikel 5 ska varje befogenhet som inte har tilldelats unionen i fördragen tillhöra medlemsstaterna.« Ingen beskattningsrätt har tilldelats EU, och bestämmelser gällande makten att lagstifta om beskattning har tilldelats EU enbart med hänsyn till den inre marknadens funktion (artikel 113 och 155 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, FEUF). Dessutom styr subsidiaritets- och proportionalitetsprinciper utövandet av EU:s befogenheter enligt artikel 5 i FEU. Beskattningsmakten kan i och för sig bli EU:s befogenhet enligt artikel 3 och 4 i FEUF. I fråga om EU:s externa relationer har unionen exklusiv kompetens, exempelvis när det gäller tull, men i fråga om den inre marknaden delas lagstiftningskompetensen mellan EU och medlemsstaterna, exempelvis när det gäller mervärdesskatten. Primärt är det dock medlemsstaterna som har befogenhet och lagstiftningsmakt i fråga om skatter. Traditionellt har EU utövat sin makt sparsamt när det gäller beskattning, till följd av den enhällighetsregel som gäller för att införa gemensamma skatteregler.

Sveriges medlemskap i EU ger tillträde till en stor inre marknad, men kräver också respekt för den inre marknadens förutsättningar. Bland dessa finns EU:s primärrätts- och sekundärrättskrav på konkurrensneutrala regler, som även gäller på skatteområdet. Sverige är också medlem i OECD, en internationell organisation som bland annat föreslår reformer i syfte att främja globalt samarbete och internationella kapitalflöden. I skrivande stund verkar både OECD och EU

för en viss modernisering av befintliga skattesystem för att öka tillämpligheten hos nya dematerialiserade affärsmodeller (EU-kommissionen, COM (2021) 251 Final). De mellanstatliga organisationernas strävan efter att beskatta inkomster, konsumtion och transaktioner utan geografisk förankring har lett till att vissa stater stänger sina gränser och undergräver utvecklingen mot en öppen ekonomi. Dessutom har globala utmaningar som covid-19-pandemin och klimatkrisen lett till åtgärder som Faciliteten för återhämtning och resiliens, ett EU-projekt som ska mildra pandemins konsekvenser och göra medlemsländernas ekonomier mer hållbara (Europeiska rådet, 55 %-paketet). Detta kan innebära att EU:s befogenhet att beskatta vissa transaktioner och verksamheter kommer att utvidgas inom kort.

Sveriges befogenhet att utöva sin beskattningsmakt och självständigt fatta beslut om inhemska skattebaser kvarstår dock. Vissa reformförslag kräver emellertid en fördjupad analys för att säkerställa att ändringar i regelverket inte strider mot befintlig EU-lagstiftning eller EU-lagstiftning som är på gång.

3. Uppdatering av EU-skatterätten sedan de tidigare SNS-rapporterna i detta projekt skrevs

3.1 EU-DOMSTOLENS PRAXIS

Pernilla Rendahls (2021) och Mattias Dahlbergs (2019) SNS-rapporter hänvisar till lagen som den såg ut då dessa rapporter skrevs. Sedan dess har EU-kommissionen och OECD emellertid arbetat vidare med de förslag till reformer som nämns i rapporterna. Som Åsa Hansson kommenterar i föreliggande rapport är lagstiftningen på väg att förändras. EU:s stundande reform kan innebära ett minskat utrymme för nationella ändringar av beskattningen. Införandet av en EU-skatt (NGEU) som föreslås av kommissionen kan behöva finansieras med nationella resurser, vilket kan förändra förutsättningarna för förslagen i denna rapport. I skrivande stund är dock EU-skatterätten oförändrad, och ingen EU-skatt har tillkommit trots förslag till direktiv på olika områden.

För att beskriva gällande EU-rätt krävs en redovisning av EU-domstolens (EUD) praxis. EUD tolkar primärrätten (EU-fördrag) och sekundärrätten (EU-förordningar och -direktiv). Utkast till direktiv eller förordningar är inte bindande, men indikerar policytrenden. Den nationella lagstiftaren bör därför ta hänsyn till planerade reformer för att lätt kunna anpassa regelverket när det behövs. Nyligen ändrades EUD:s praxis inom bolagsskatterätten, något som redovisas i korthet nedan.

Den 20 januari 2020 fälldes Sverige av EUD i det så kallade Lexelmålet (C-484/19) på grund av 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler, efter ett förhandsavgörande som begärts av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). Regeln det handlade om stipulerade att koncerninterna räntekostnader inte fick dras av om det huvudsakliga skälet bakom skuldförhållandet var att koncernen skulle erhålla en väsentlig skatteförmån (den så kallade undantagsregeln). Regeln träffade räntebetalningar till utländska koncernföretag som var föremål för en lägre beskattning än svensk bolagsskatt samt räntebetalningar till utländska koncernföretag som hade haft kostnader eller underskott som medfört att ränteinkomsten inte beskattats omedelbart. I de fallen nekades avdrag med stöd av undantagsregeln, eftersom skuldförhållandet ansågs vara huvudsakligen motiverat av skatteskal – mottagaren kunde kvitta räntor mot underskott som annars hade förflorats. HFD:s slutliga prövning av fallet den 22 mars 2021 (HFD 2021, not 10) tillämpade EUD:s mål och noterade att om mottagaren hade varit ett svenskt bolag hade undantagsregeln inte varit tillämplig på räntebetalningarna och avdrag hade medgetts. EU-kommissionen har därefter i ett pågående överträdelseärende meddelat regeringen att kommissionen anser att även den nuvarande undantagsregeln strider mot FEUF. Regeringen har svarat att dess ståndpunkt är att regeln är förenlig med fördraget (september 2021).

Trots dess snäva tillämpningsområde kan Lexelmålet leda till fler processer mot ränteavdragsreglerna då EU-rätten inte tillåter sådan presumtion som den svenska lagstiftningen medger. De svenska reglerna bör ses över, som Mattias Dahlberg skriver i sin SNS-rapport, för att anpassas till EUD:s praxis. Eftersom reglerna i 2019 års modell följer samma mall som de omstridda reglerna från 2013 kommer EUD att fälla även dessa om de enbart träffar skuldförhållanden utanför EU, där fri rörlighet för kapital tillämpas.

I Husqvarnamålet (nr 659/21) meddelades den 13 december 2021 att HFD tillämpade samma logik mot de svenska reglerna från 2019 som i Lexelmålet. Frågan i målet är om ett svenskt bolag ska vägras avdrag för ränteutgifter på en skuld till ett koncernbolag på Irland (lågbeskattade mottagare) med stöd av undantagsregeln. HFD slog fast att precis som i Lexelmålet från 2020 (paragraf 29) angående 2013 års regler var inte heller den nya undantagsregeln tillämplig mellan svenska företag som omfattas av koncernbidragsreglerna. Nackdelen som skillnaden i behandling medförde kunde inte heller motiveras av tvingande skäl utifrån det allmänna intresset att motverka skatteflykt, eftersom lagstiftning inte enbart syftar till att hindra fiktiva upplägg. Anledningen är att undantagsregeln kan omfatta transaktioner som görs på marknadsmässiga villkor och följaktligen inte utgör rent konstlade eller fiktiva upplägg.

Till detta kommer att EFTA-domstolen ska ta ställning till de norska reglerna, som liknar de svenska, i det pågående PRA Group Europe Subholding AS-målet (E-3/21). EES-avtalet innefattar samma krav på fri rörlighet som EU-rätten. Det pågående målet ifrågasätter de norska regler (6-41 IL) som begränsar ränteavdrag inom en koncern när nettoräntorna överstiger 5 miljoner kronor. Begränsningen är uttryckt som en EBITDA-regel som liknar artikel 4 i ATAD-direktivet och som begränsar avdraget till 30 procent av EBITDA. Koncernbidrag kan tillämpas i stället, vilket innebär att avdragsbegränsningen neutraliseras för de norska mottagarna och betalarna. EFTA-domstolen brukar tolka artikel 34 i EES-avtalet om förbud mot diskriminerande lagstiftning på ett liknande sätt som EUD tolkar etableringsfriheten (artikel 49 i FEUF). Det innebär att EFTA-domstolens tolkning av de norska ränteavdragsbegränsningsreglerna kan förväntas ge samma resultat som i Lexelmålet. Presumtion på skatteflykt, som regeln innebär, kan ifrågasättas av samma anledning som i det svenska målet, eftersom även marknadsmässiga transaktioner kan träffas av regeln, vilket strider mot EU-rätten.

Avslutningsvis kan de svenska reglerna behöva justeras. Problem uppstår dock om Sverige förlorar sin skattemakt över en rörlig skattebas. En justering av lagstiftningen skulle kunna innebära att mottagaren blir skattepliktig i Sverige på mottagen ränta, precis som med koncernbidragsreglerna. Enligt gällande regler är mottagaren skattepliktig på samma nivå som i Sverige, annars presumeras missbruk och avdragsnekas, med risken att reglerna underkänns av EUD om de ifrågasätts i domstolen. En fördjupad undersökning bör även omfatta kostnaderna och finansieringen av processen för ränteavdragsnekande. Det är inte osannolikt att svenska företag inleder en process vid svenska domstolar för att bestrida ränteavdragsnekanden som skett under ett antal år eftersom EU-rätten kräver att medlemsstaten återställer rättsläget som om inga hinder någonsin hade förelegat. Därutöver kan reglerna för ränteavdragsnekande behöva ändras för framtiden, vilket innebär en viss kostnad för staten.

3.2 BOLAGSSKATTEN

Rapporten belyser vikten av en mer neutral bolagsskatt i Sverige som ett led i att skapa ett konkurrenskraftigt Sverige som attraherar både kapital och arbetskraft. För att uppnå och bibehålla en sådan attraktivitet krävs en skattesats som ligger under andra länders nivå.

Där bör noteras att skattekonkurrensen mellan EU-länderna och mellan de 134 andra stater som godkände OECD:s *inclusive framework* (IF) i oktober 2020 skulle begränsas kraftigt om reglerna som föreslås i de så kallade pelare 1 och pelare 2 tillämpas. Trots att rapporten inte föreslår någon konkret

åtgärd vad gäller bolagsskatten, bör det påpekas att reformutrymmet i Sverige kan påverkas om en minimiskatt införs som planerat. Enligt Regeringskansliet (Regeringskansliet, faktopromemoria 2020/21:FPMII6) kommer totalt fem reformer att föreslås på EU-nivå:

- › Åtgärd 1: Offentlig listning av den effektiva bolagsskattesatsen för vissa stora företag.
- › Åtgärd 2: Motverkande av aggressiv skatteplanering som sker genom utnyttjande av bolag som saknar affärsverksamhet och substans.
- › Åtgärd 3: Rekommendationer om den skattemässiga behandlingen av förluster.
- › Åtgärd 4: Avdrag för eget kapital (DEBRA).
- › Åtgärd 5: Ett långsiktigt gemensamt ramverk för företagsbeskattningen i EU (BEFIT).

I juli 2022 kommer ett direktivförslag rörande pelare 1 om beskattning av den digitala ekonomin att offentliggöras.

Förslagen till nya EU-direktiv som publicerades den 22 december 2021 innehåller de två förstnämnda åtgärderna, som syftar till att minska skatteundragandet. Åtgärd 1 ska säkerställa en global minimiskattenivå för multinationella koncerner i unionen genom offentlig publicering av de effektiva skattesatserna för vissa stora företag, och åtgärd 2 ska fastställa regler för att förhindra missbruk av skalbolag för skatteändamål samt innebära en ändring av direktiv 2011/16/EU, vilket skulle förhindra utnyttjandet av bolag som saknar affärsverksamhet och substans i skattehänseende. Inom några månader planerar EU-kommissionen att publicera förslag om hur förluster ska hanteras (åtgärd 3), hur man kan minska de snedvridningar som företagsfinansiering med lån i stället för eget kapital orsakar (avdrag för eget kapital, DEBRA) (åtgärd 4) samt ett förslag om att införa ett långsiktigt gemensamt ramverk för företagsbeskattningen i EU (BEFIT) som ska ersätta förslaget om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB) (åtgärd 5).

Dessa åtgärder skulle uppmuntra företag att hellre finansiera sina investeringar genom kapitaltillskott än genom lån. Överskudsättning kan vara ett hot mot stabiliteten i det finansiella systemet då det ökar risken för konkurser och växande arbetslöshet. EU-kommissionen vill därför införa ett avdrag för nyinvesteringar som finansieras med eget kapital för att minska de snedvridningar som skattemässigt förmånlig skuldfinansiering innebär. Systemet kommer enligt kommissionen att innehålla en rad tydliga regler mot skatteflykt för att garantera skatterättvisa.

Även andra möjligheter att stödja ekonomin med skatteåtgärder kommer sannolikt att minska när EU utökar sin lagstiftningsmakt på bolagsskatteområdet genom att anta direktiv som begränsar nationers manöverutrymme. Införandet av en

minimibolagsskatt på 15 procent skulle minska intresset för att investera i skattejurisdiktioner där avvikelser och avdrag i skattebaser sänker den effektiva skattesatsen till under 15 procent. Detta begränsar Sveriges möjlighet att införa attraktiva skatteregler under denna tröskel.

4. Är de föreslagna reformerna för företagande förenliga med EU-rätten?

4.1 UTÖKADE RÄNTEAVDRAG FÖR ENERGIINTENSIVA FÖRETAG

För att Sverige ska ha gynnsamma förutsättningar för företagande föreslås olika åtgärder. Peter Nilsson (2020) föreslår exempelvis i sin SNS-rapport möjligheten att införa förmånliga regler för infrastrukturinvesteringar. Enligt Nilsson finns det utrymme i EU:s ATAD-direktiv (artikel 3 om EBIDTA-ränteavdrag) att undanta infrastrukturinvesteringar från reglerna om ränteavdragsbegränsning, som Sverige inte har infört. Även om sådana åtgärder är tillåtna enligt EU-reglerna om statsstödsförbud och etableringsfrihet vore det olyckligt att i nuläget ändra reglerna eftersom det råder stor osäkerhet om hur miniminivån för bolagsskattesatsen kommer att beräknas.

4.2 AVDRAG FÖR FORSKNING OCH UTVECKLING

Att införa stöd i form av gynnsamma skatteregler kan leda till att konkurrensen på den inre marknaden snedvrids, och därför krävs en anmälan till EU-kommissionen om otillåtet statsstöd. Enligt EU:s primärrätt, till exempel vad gäller etableringsfriheten (artikel 49 i FEUF) och den fria rörligheten för kapital (artikel 63 i FEUF), bör gynnsamma regler tillämpas även för utländska skattskyldiga och gälla investeringar utomlands. Det går exempelvis inte att erbjuda vissa avdrag enbart till investeringar i tillgångar belägna i Sverige. I rapporten föreslår Åsa Hansson en utvidgning av avdragen för forskning och utveckling (FoU) genom ett ännu högre tak för utgifter, som sedan höjningen i juli 2021 är 600 000 kronor (2 kap. 11, 30 och 31 §§ socialavgiftslagen (2000:980)). Förarbetena till lagändringen kom fram till slutsatsen att åtgärden inte medgav otillåtet stöd på grund av brist på selektivitet. Av artikel 107.1 i FEUF framgår att stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel och som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion inte är tillåtet om det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

I budgetpropositionen för 2014 heter det:

En skattelättnad till förmån för FoU är selektiv om dess möjliga förmånstagare begränsas, framförallt rörande storlek, belägenhet eller bransch. Skattelättnader för vissa produktionskost-

nader, däribland kostnader för FOU, som syftar till att uppnå allmänna mål för den ekonomiska politiken utgör i vanliga fall inte statligt stöd om de gäller utan åtskillnad för alla företag och för all produktion av varor och tjänster. Det faktum att vissa företag, framför allt inom forsknings- och utvecklingsintensiva sektorer, har större utgifter för FOU än andra och på så sätt gynnas av skattemässiga bestämmelser rörande FOU, innebär inte i sig att bestämmelserna är selektiva.

Arbetsgivaravgifter och egenavgifter ska vid bedömningen av selektivitetskriteriet anses som två separata system. Den omständigheten att egenavgifter inte omfattas av förslaget innebär således inte att förslaget blir selektivt (jfr kommissionens beslut om statligt stöd den 7 december 2011, Nedsättning av egenavgifter för egenföretagare, SA.32834, 2011/N). Den föreslagna nedsättningen av arbetsgivaravgifterna gäller alla företag oavsett storlek, belägenhet eller bransch. Stödet är således inte selektivt i detta avseende. Begränsningen av förslaget till personer som arbetar med FOU som vid årets ingång har fyllt 26 men inte 65 år är en generell åtgärd och innebär enligt regeringens bedömning inte heller att stödet blir selektivt enligt EU:s regler om statligt stöd. Förslaget bedöms därför inte utgöra ett sådant statligt stöd som måste anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen. (prop. 2013/14:1, s. 249)

Efter sänkningen av arbetsgivaravgiften ändrades EU-reglerna, med rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation (2014/C 198/01) och kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 i vilken vissa kategorier av stöd förklarades förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget (2016/C 262/01) och kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i FEUF (2014/L 187/01). Nyare EUD-praxis, såsom målet Europeiska kommissionen mot World Duty Free Group m.fl. (C 20/15 P och C 21/15 P, EU:C:2016:981) ska inte ha ändrat rättsläget enligt förarbetena till utökade regler (prop. 2020/21:110 s. 21). Det bör noteras att vissa remissinstanser ansåg att regeln strider mot etableringsfriheten eftersom en förutsättning för avdrag är att svenska arbetsgivaravgifter betalas. Även om ingen direkt diskriminering uppkommer av regeln, eftersom den inte innehåller några begränsningar i fråga om var företaget ska höra hemma för att få del av nedsättningen av arbetsgivaravgifterna, kan det indirekta kravet på utfört arbete i Sverige ifrågasättas. Arbetsgivarens skyldighet att betala socialavgifter i Sverige beror på att arbetet utförs i Sverige och inte utomlands. Som redan har anförts i en tidigare analys (Brokelind & Hansson 2014) är risken med den typen av stöd att dess effektiva tillämpningsområde begränsas till vissa företag, till exempel de som har tillräckligt med kvalificerad forskning – det vill säga anställda – i Sverige. En fördjupad riskanalys bör göras om ett sådant stöd aktualiseras i förslagen.

4.3 ATTRAKTIVA REGLER FÖR PERSONALOPTIONER

När de gällande reglerna för lättnader i beskattningen av personaloptioner infördes år 2018 var syftet att underlätta för små och unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner. Den lägre beskattningen av personaloptioner gäller när vissa villkor är uppfyllda av såväl företaget som ingår optionsavtalet som optionsinnehavaren. Sedan 1 januari 2022 gäller nya regler med ett bredare tillämpningsområde. Enligt förarbetena till lagen (prop. 2021/22:25, 15 oktober 2021) skulle de utvidgade reglerna för lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall utgöra ett statligt stöd. I enlighet med artikel 108.3 i FEUF anmälades förslaget till EU-kommissionen för godkännande den 10 juni 2021. Kommissionen godkände den föreslagna utvidgningen av stödordningen den 14 oktober 2021. En utökning av tillämpningsområdet skulle kräva att Sverige anmäler och får stödet godkänt på nytt.

5. Miljöåtgärder

5.1 MINSKADE AVDRAGSBEGRÄNSNINGAR FÖR GRÖNA INVESTERINGAR

I rapporten föreslås att investeringar som främjar miljön uppmuntras med skattelättnader. Under återhämtningen efter covid-19-pandemin, som sker med hjälp av det paket som har skapats av EU-kommissionen, bör Sverige följa en viss taxonomi för vilka områden och investeringar som ska främjas (artikel 17 i Faciliteten för återhämtning och resiliens; se även kommissionens tillkännagivande »Teknisk vägledning om tillämpningen av principen om att inte orsaka betydande skada inom ramen för förordningen om faciliteten för återhämtning och resiliens«, 2021/C 58/01). Under juni 2022 kommer kommissionen att övervaka hur medlemsstaterna genomför återhämtningsplanen, och det kan visa sig att utökade finansieringsavdrag för icke miljömässig verksamhet strider mot regelverket. Med andra ord bör skattemässiga åtgärder följa utformningen av miljöstöd.

5.2 PUNKTSKATT PÅ KOLDIOXID OCH GRÄNSJUSTERINGSMEKANISMEN FÖR KOLDIOXID

Enligt gällande lagstiftning (2 kap. 1 b § lagen om skatt på energi, 1994:1776) tas en skatt ut på energi. Energiskatten och koldioxidskatten på bränslen uppdateras årligen (senast: Förordning (2021:1077) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt och koldioxidskatt för år 2022). Olika nedläggningar och skattebefrielser tillåts för vissa energikrävande industrier för att dessa inte ska drabbas för hårt av skatten. Avvikelse kräver dock anmälan till EU-kommissionen, som bedömer stöden enligt lagstiftningen om statsstöd. Dessutom kommer EU-lagstiftningen att genomgå stora förändringar

genom det så kallade 55 %-paketet, där det bland annat ingår åtgärder som kan äventyra användningen av punktskatter på den befintliga nivån.

Enligt EU-kommissionen (se pressmeddelandet »European Green Deal: Commission proposes transformation of EU economy and society to meet climate ambitions«, 14 juli 2021) sätter EU:s system för handel med utsläppsrätter ett pris på koldioxid och sänker taket för utsläpp för vissa ekonomiska sektorer varje år. I pressmeddelandet heter det (något förkortat, min översättning):

Systemet har framgångsrikt minskat utsläppen från kraftproduktion och energiintensiva industrier med 42,8 procent under de senaste 16 åren. Taket föreslås sänkas ytterligare och den årliga minskningstakten höjas. Utsläppsminskningar inom vägtransporter och byggnader kommer att ingå i ett separat nytt system för handel med utsläppsrätter för bränsledistribution för vägtransporter och byggnader.

Ett direktiv om förnybar energi kommer att fastställa ett höjt mål: att 40 procent av energin ska komma från förnybara källor senast år 2030. Därutöver, för att minska den totala energianvändningen, minska utsläppen och ta itu med energifattigdomen, kommer direktivet om energieffektivitet att styra hur de nationella bidragen fastställs och innebära nära en fördubbling av medlemsstaternas årliga energibesparingsskyldighet. Den offentliga sektorn kommer att åläggas att renovera 3 procent av sina byggnader varje år för att driva på renoveringsvågen, skapa arbetstillfällen samt minska energianvändningen och skattebetalarnas kostnader.

Strängare normer för koldioxidutsläpp för personbilar och skåpbilar kommer att påskynda övergången till en fordonsflotta utan utsläpp, och flyg- och sjöfartsbränslen påläggs den högsta gränsen för växthusgasinnehåll i den energi som används av fartyg som anlöper europeiska hamnar.

I EU:s översyn av energiskattedirektivet föreslås att beskattningen av energiprodukter anpassas till EU:s energi- och klimatpolitik, att ren teknik främjas och att föråldrade undantag och reducerade skattesatser som för närvarande uppmuntrar användning av fossila bränslen tas bort. De nya reglerna syftar till att minska de skadliga effekterna av konkurrens om energiskatter och bidrar till att säkra medlemsstaternas intäkter från gröna skatter, som är mindre skadliga för tillväxten än skatter på arbete.

Slutligen kommer en ny gränsjusteringsmekanism för koldioxid (CBAM) att sätta ett koldioxidpris på import av ett urval produkter så att ambitiösa klimatåtgärder i Europa inte leder till så kallat koldioxidläckage. På så sätt kan man se till att de europeiska utsläppsminskningarna bidrar till en global utsläppsminskning, i stället för att koldioxidintensiv produktion flyttas ut från Europa. Syftet är också att uppmuntra industrin utanför EU och våra partner utanför unionen att vidta åtgärder

i samma riktning. EU-kommissionens »Förslag om inrättande av en mekanism för koldioxidjustering vid gränserna« (14 juli 2021) syftar till att hantera växthusgasutsläpp som är inbäddade i varor som importeras till unionens tullområde, i syfte att förebygga risken för koldioxidläckage. Medan gratis utsläppsrätter och skattebefrielse helt och hållet dämpar koldioxidpris-signalen, jämnar CBAM ut koldioxidkostnaderna för utländska producenter och bibehåller deras tillämpning på inhemska företag, utom när de exporterar sina produkter utomlands.

Detta innebär att manöverutrymmet för svenska punktskatter minskar, eftersom miljöbeskattningen, som redan delvis är samordnad, framöver kommer att skötas helt på EU-nivå.

6. Individkapitalinkomstbeskattning – bostadsbeskattning

I rapporten föreslås en bostadsbeskattning som är likformig för alla boendeformer och med andra kapitalinvesteringar. Normalavkastning beskattas löpande, och eventuell överavkastning beskattas vid realisation (eller också medges förlustavdrag vid löpande överbeskattning). Dessutom tas skattefriheten de första 15 åren bort, och så även stämpelskatten. Likformigheten innebär att hyreshus inte fastighetsbeskattas. För att minska likviditetsproblem föreslås att det antingen införs begränsningsregler eller en möjlighet att skjuta upp skatten, alternativt att belåna fastigheten för att betala skatten. Eventuellt kan övergångsproblem lösas genom att ge möjlighet för befintliga fastighetsägare att välja mellan att stanna kvar i det gamla systemet, där en skuld då byggs upp och betalas vid realisation, och att gå in i det nya systemet. Nya ägare går automatiskt in i det nya systemet.

Enligt Regeringsformen (2 kap. 10 §) får inte skatt tas ut i en vidare mån än vad som följer av de föreskrifter som gällde när händelsen inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Undantag är trots allt möjliga för att täta hål eller motverka skatteplanering. I en studie av stoppskrivelser menar Pahlsson (2011, s. 20) att undantag har kunnat tillämpas för de flesta trots avsaknad av ett uppenbart skäl till retroaktiv tillämpning.

Förslaget att tillåta tidigare ägare att skjuta upp beskattningen kan innebära otillåten »frivillig retroaktivitet« om den skatteskyldige inte kan betala fastighetsskatten vid försäljningen av fastigheten, till exempel om priserna har fallit. Enligt doktrinen kan detta vara en icke avsedd retroaktiv effekt till den enskildes nackdel som bör avhjälpas. Detta kan vara aktuellt vid de föreslagna övergångsreglerna. En undersökning av frågan om frivillig retroaktivitet samt likabehandlingskrav visar att valmöjligheten kan ifrågasättas. Enligt Fast Lappalainen (2019, s. 194) är det osäkert om »den retroaktivitet som kan föreligga när olika lagstiftningsåtgärder träffar redan

beviljade uppskov utgör formell eller materiell retroaktivitet, det vill säga är det fråga om en retroaktiv lagändring eller är det fråga om indirekta retroaktiva effekter av ny lagstiftning». Med andra ord måste förslaget om en ny bostadsbeskattning ses över med hänsyn till de möjliga konsekvenserna av en frivillig ändring av tidigare skattebefriade situationer.

7. Avslutande kommentarer

För att upprätthålla balansen mellan attraktiva skatteregler och regler som skyddar Sverige mot skattebaseroering krävs en juridisk analys av gällande internationell rätt och EU-rätt. EU-rätten har ingen direkt inverkan på hur medlemsstaterna väljer att fördela uttag av skatt mellan olika skattebaser. Det är exempelvis fullt möjligt i dag att öka andelen skatt på konsumtion (inom ramen för mervärdesskattedirektivet) och minska andelen skatt på arbete i syfte att skapa ett mer attraktivt skattesystem. EU-rätten kräver endast att konkurrensen på den inre marknaden inte snedvrids. Statsstödsförbudet (artikel 107.1 i FEUF) kan exempelvis tillämpas vid ett införande av lägre skatter som ger fördel till några företag eller sektorer i syfte att attrahera utländska investeringar. Det är dock troligt att EU inom en snar framtid utökar sin makt över företags- och miljöbeskattningen, vilket kräver en anpassning av det svenska skattesystemet. I skrivande stund har inga sådana regleringar publicerats, utöver återhämtningsplanens åtgärder som Sverige har lovat att genomföra. Det finns dock vissa konkreta förslag till direktiv om en miniminivå för företagsbeskattning, om skalbolagsbekämpning samt om en gränsjusteringsmekanism för koldioxid och andra miljöåtgärder.

Återhämtningsplanen innehåller en rad åtgärder: en grön omställning, satsningar på utbildning, utbyggnad av bredband, digitalisering av offentlig förvaltning och forskning, bättre förutsättningar för att möta den demografiska utmaningen och för att säkerställa integriteten i det finansiella systemet, investeringar för tillväxt och bostadsbyggande. Av kostnaderna i den svenska planen kan 40 procent kopplas till klimatomställningen och 24 procent till den digitala omställningen. Regeringen skriver: »Återhämtningsplanen omfattar också höjningar av vissa miljöskatter, vilket bidrar till att skatteinkomsterna ökar. Dessa är en del av den gröna skatteväxlingen, där höjda miljöskatter växlas mot sänkt skatt på jobb och företagande» (Regeringskansliet, Sveriges återhämtningsplan, s. 10).

I återhämtningsplanen rekommenderas också: »Ta itu med risker kopplade till hushållens höga skuldsättning genom att stegvis begränsa avdragsrätten för ränteutgifter för bolån eller genom att höja fastighetsskatten. Stimulera investeringar i bostadsbyggandet där bristen är som störst, främst genom

att ta bort strukturella hinder för byggandet. Effektivisera bostadsmarknaden, bland annat genom en mer flexibel hyres-sättning och en översyn av kapitalvinstbeskattningen» (rådsbeslut 9 juli 2019, för 2019 och 2020). Utöver detta lovar Sverige enligt återhämtningsplanen att slopa nedsättningarna av energiskatt på uppvärmningsbränslen inom industrin. I planen ingår också möjligheten att skjuta upp en större del av beskattningen av kapitalvinst, för att en större andel av vinsten därigenom ska kunna återinvesteras i en ny bostad, vilket minskar transaktionskostnaderna för att flytta och därmed kan öka rörligheten på bostadsmarknaden.

Vad gäller bolagsskatter publicerades den 22 december 2022 två förslag till nya EU-direktiv: införandet av en minimal effektiv skattesats på 15 procent för stora koncerner samt en begränsning av användningen av skalbolag i EU. Båda direktiven är tänkta att träda i kraft den 1 januari 2023 (EU-kommissionen, COM (2021) 823 final och COM (2021) 565 final). EU-skatterättslig forskning lyfter dock fram några problem som dessa förslag kan orsaka, såsom en alltför svag länk till territorialitetsprincipen, enligt vilken staterna ska utöva sin skattemakt i överensstämmelse med folkrätten (Gadzo 2016). Det ska också noteras att medlemsstaterna inte bör agera utan koordination, och att beskattningen av digital verksamhet bör bygga på likformiga grunder. Avslutningsvis kan det noteras att forskningen ställer sig positiv till omvandlingen av bolagsskatten och dess anpassning till nya affärsmodeller, trots de invändningar som framförts (Kofler 2021, Andersson 2022).

Reformförslagen bedöms alltså uppfylla kraven som EU-rätten ställer på svensk lagstiftning i skrivande stund, den 31 januari 2022. En noggrann uppföljning krävs dock med tanke på de viktiga ändringar som annonserades av EU-kommissionen i samband med OECD:s förslag om beskattning av digital verksamhet, miljöbeskattning och beskattning av EU:s egna resurser.

OFFENTLIGT TRYCK

1) *Sverige*

REGERINGENS PROPOSITION 2020/21:110. Ytterligare förstärkt nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning eller utveckling. 2021-03-16.

REGERINGSKANSLIET. Sveriges återhåtningsplan. Finansdepartementet 2021-05-28.

REGERINGSKANSLIET. Faktapromemoria 2020/21:FPM116. Meddelande om ett modernt regelverk för företagsbeskattning i EU. Finansdepartementet 2021-06-21.

2) *EU*

EU-KOMMISSIONEN.COM (2021) 251 Final. Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. Företagsbeskattning för 2000-talet.

EU-KOMMISSIONEN.COM (2021) 3484 Final. Kommissionens rekommendation (EU) 2021/801 av den 18 maj 2021 om den skattemässiga behandlingen av förluster under covid-19-krisen.

EU-KOMMISSIONEN. Kommissionens tillkännagivande. Teknisk vägledning om tillämpningen av principen om att inte orsaka betydande skada inom ramen för förordningen om faciliteten för återhämtning och resiliens, 2021/C 58/01.

EU-KOMMISSIONEN.COM (2021) 823 final 2021/0433 (CNS). Förslag till rådets direktiv om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella företagsgrupper i unionen {SWD(2021) EN 580 final}.

EU-KOMMISSIONEN.COM (2021) 565 final 2021/0434 (CNS). Förslag till rådets direktiv om fastställande av regler för att förhindra missbruk av företag utan substans för skatteändamål och om ändring av direktiv 2011/16/EU {SEC(2021) 565 final} – {SWD(2021) 577 final} – {SWD(2021) 578 final} – {SWD(2021) 579 final}.

EUROPEISKA RÅDET. 55 %-paketet. <https://www.consilium.europa.eu/sv/policies/green-deal/eu-plan-for-a-green-transition>.

3) *Rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD)*

HFD 2021, not 10.

MÅL NR 659-21, Husqvarna Holding AB.

4) *EU-domstolens praxis*

MÅL LEXEL C-484/19, EU:C:2019:34.

MÅL WORLD DUTY FREE GROUP M.FL. C 20/15 P och C 21/15 P, EU:C:2016:981.

DOKTRIN

- ANDERSSON, K. (2021). »Kommissionens förslag om en handlingsplan för rättvis och enkel beskattning«, *Svensk Skattetidning*, 3, 219–232.
- ANDERSSON, K. (2022). »Leder krav på federala skatter EU bort från flexibel integration och till en skatterevolt?«, *Europaperspektiv*, under utgivning.
- BAKARDJIEVA ENGELBREKT, A., A. MICHALSKI & L. OXELHEIM (red.) (2019). *EU och nationalstatens återkomst. Europaperspektiv 2019*. Stockholm: Santérus Förlag.
- BESSON, S. (2011). »Sovereignty«, i: *Max Planck Encyclopedias of International Law*. <https://opil-ouplaw-com.ludwig.lub.lu.se/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1472?rskey=Fv4htx&result=1&prd=EPIIL>.
- BROKELIND C. & Å. HANSSON (2014). »Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden«, *World Tax Journal*, 2, 168–200.
- DAHLBERG, M. (2019). *EU och svensk företagsbeskattning*. Stockholm: SNS Förlag.
- FAST LAPPALAINEN, K. (2019). *Om skyddet mot retroaktiv beskattning. En studie i konstitutionell rätt*. Doktorsavhandling. Stockholm: Juridiska institutionen, Stockholms universitet.
- GADZO, S. (2016). *Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents' Business Income – A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy*. IBFD Doctoral Series nr 41.
- KOFLER, G. (2021). »The Future of Digital Services Taxes«, *EC Tax Review*, 2, 50–54.
- NILSSON, P. (2020). *Beskattning av energibranschens vinster*. Stockholm: SNS Förlag.
- PÅHLSSON, R. (2011). »Retroaktiv stopplagstiftning – en utvärdering av stoppskrivelseinstitutet«, *Skattenytt*, 1, 1–34.
- REND AHL, P. (2021). *Konsumtionsbeskattning av digitala tjänster*. Stockholm: SNS Förlag.
- RYNGAERT, C. (2007). *Jurisdiction in International Law: United States and European Perspectives*. Leuven: Katholieke Universiteit Leuven.

DRYGT TRETTIO ÅR har gått sedan den senaste genomgripande skattereformen i Sverige genomfördes åren 1990–91. Mycket har hänt sedan dess, både med skattesystemet och med världen vi lever i.

I *Ett skattesystem för Sverige i en global värld* sammanfattar skatteforskaren Åsa Hansson de totalt 13 rapporter som givits ut inom ramen för SNS forskningsprojekt »Skatter i en globaliserad värld«. Förutom en översikt av det svenska skattesystemet i internationell jämförelse har rapporterna behandlat skatt på arbete, konsumtion, företag och företagande, bostäder, energi, klimat och miljö samt på vilken nivå – statlig, regional eller kommunal – det är lämpligt att ta ut skatten. Åsa Hansson värderar dessa rapporters analyser och förslag till skattereformer. Hon kompletterar med andra forskningsresultat och drar upp riktlinjer för förslag till övergripande reformer som förbättrar det svenska skattesystemet, gör det mer förenligt med den värld vi lever i samt ökar svensk konkurrenskraft.

Åsa Hansson är docent i nationalekonomi vid Ekonomihögskolan vid Lunds universitet.

Rapporten utgör slutrapport för SNS forskningsprojekt »Skatter i en globaliserad värld«.

ISBN 978-91-88637-79-6



9 789188 637796