

Regeringens skrivelse 2023/24:98

Redovisning av skatteutgifter 2024

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 11 april 2024

Ulf Kristersson

Elisabeth Svantesson
(Finansdepartementet)

Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I denna skrivelse redogör regeringen för skatteutgifterna, dvs. de effekter på skatteintäkterna som uppstår till följd av särregler i skattelagstiftningen. Redovisningen syftar bl.a. till att ge ett bredare underlag för prioritering mellan olika stöd och satsningar i statsbudgeten. Skrivelsen innehåller tre kapitel. I det första kapitlet beskrivs i korthet den jämförelsenorm och de beräkningsmetoder som används i redovisningen. I kapitlet redogörs också för de mest väsentliga nyheterna i redovisningen jämfört med förra årets skrivelse. I det andra kapitlet redovisas beräkningar och prognoser över skatteutgifterna för 2023–2025 och i det tredje kapitlet beskrivs de enskilda skatteutgifterna.

Innehållsförteckning

1	Bakgrund, metod och nyheter	5
1.1	Inledning	5
1.2	Jämförelsenorm.....	6
1.2.1	Norm för inkomstskatt.....	6
1.2.2	Norm för socialavgifter och särskild löneskatt.....	7
1.2.3	Norm för mervärdesskatt.....	7
1.2.4	Norm för punktskatter	8
1.2.5	Skatt enligt norm för olika skatteslag	8
1.2.6	Att jämföra skatteutgifter med andra länder	9
1.3	Beräkningsmetoder.....	9
1.3.1	Skatteutgifter beräknas enligt skattebortfallsmetoden.....	9
1.3.2	Statiska beräkningar utan indirekta effekter.....	10
1.3.3	Marginalskatternas betydelse	10
1.3.4	Organisationsformens betydelse	10
1.4	Skatteutgifter och samhällsekonomisk effektivitet.....	10
1.5	Nyheter och större revideringar jämfört med förra årets redovisning	11
1.5.1	Nya skatteutgifter	11
1.5.2	Ändrade skatteutgifter	11
1.5.3	Skatteutgifter som upphör eller inte längre redovisas	13
1.5.4	Väsentliga revideringar av skatteutgiftsprognoser m.m.	14
2	Redovisning av skatteutgifter	17
3	Beskrivning av enskilda skatteutgifter	25
A	Inkomst av tjänst och allmänna avdrag	25
B	Intäkter och kostnader i näringsverksamhet.....	33
C	Intäkter och kostnader i kapital.....	38
D	Socialavgifter och särskild löneskatt.....	41
E	Mervärdesskatt.....	44
F	Punktskatter.....	47
G	Skattereduktioner.....	51
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 11 april 2024.....	55

1 Bakgrund, metod och nyheter

1.1 Inledning

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

Budgetlagen (2011:203) föreskriver att regeringen varje år ska lämna en redovisning av skatteutgifter till riksdagen (10 kap. 4 §). I denna skrivelse redogör regeringen för beräknade och prognostiserade skatteutgifter för åren 2023–2025. En redovisning av skatteutgifter sker även i utgiftsbilagorna i budgetpropositionen. Där redovisas också eventuella skatteutgifter som har tillkommit eller väsentligen reviderats efter publiceringen av denna skrivelse. Däremot sker i normalfallet ingen generell uppdatering inför budgetpropositionen av de skatteutgifter som redovisas i denna skrivelse. Huvudprincipen för redovisningen är att den ska vara heltäckande, dvs. att samtliga identifierade skatteutgifter redovisas. I vissa fall är dock avsteg från principen nödvändiga av praktiska skäl. På punktskatteområdet är utgångspunkten att redovisa de skatteutgifter där en norm för skatteuttaget kan definieras och där skatteintäkterna från en enhetligt utformad skatt överstiger 1 procent av de totala skatteintäkterna.

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

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

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

innebär. Ibland kallas skatteutgifter och skattesanktioner gemensamt för skatteavvikelser.

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

Om en skatteutgift slopas leder det i normalfallet till högre skatteintäkter och därmed till en budgetförstärkning för offentlig sektor på samma sätt som om en utgift på statsbudgetens utgiftssida slopas. Beräkningarna av skatteutgifter ger dock inte någon exakt uppskattning på den möjliga intäktsförstärkningen om en skatteutgift slopas. Detta beror bl.a. på att beräkningarna inte tar hänsyn till beteendeffekter eller s.k. indirekta effekter som kan uppstå på andra skatteslag.

1.2 Jämförelsenorm

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

1.2.1 Norm för inkomstskatt

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

Normen är att inkomst från tjänst och inkomst av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare beskattas med en progressiv skatteskala. Vidare är skattereduktioner förenliga med normen under förutsättning att de är generella och inte gynnar endast vissa grupper av skattskyldiga. Normen för beskattningen av förvärvsinkomst utgörs av en skatteskala med endast ordinarie grundavdrag och generella skattereduktioner, såsom skattereduktionen för den allmänna pensionsavgiften.

Skattefria offentliga transfereringar redovisas fr.o.m. 2022 inte som skatteutgifter. Motiveringen till detta är att skattefriheten inte påverkar individens inkomst eftersom transfereringarna, om de varit skattepliktiga, hade varit högre för att kompensera för beskattningen. Exempel på sådana offentliga transfereringar är barnbidrag och bostadstillägg för pensionärer.

För inkomster från kapital och näringsverksamhet i aktiebolag gäller att inkomster beskattas proportionellt och att de har olika skattesatser är förenligt med normen, se Tabell 1.1 för de aktuella skattesatserna. För kapitalinkomster gäller att sparande ska ske med beskattade inkomster och att endast ränteutgifter för lån till investeringar där avkastningen är skattepliktig ska vara avdragsgilla. För kapitalförluster gäller att de är avdragsgilla till sin helhet. Normen anger att värdeförändringar i tillgångar ska beskattas vid realisationstillfället. För negativa nettokapitalinkomster ska

skattereduktion medges. Avkastningen som egnahemsägaren eller bostadsrättsinnehavaren får i form av boendet ska utgöra skattepliktig inkomst.

Att värdeförändringar ska beskattas först vid realisationstillfället är en ändring av jämförelsenormen jämfört med föregående år. Tidigare angav normen att värdeförändringar i tillgångar ska beskattas löpande och att negativa skattebetalningar ska medges vid negativa värdeförändringar. Detta följde av att inkomsten definieras enligt ovan och värdeförändringar i tillgångar borde teoretiskt således beskattas allteftersom värdeökningen uppkommer och inte vid realisationstillfället. Eftersom det finns praktiska svårigheter i att följa den teoretiska ansatsen, bl.a. eftersom värdeökningen eller förlusten är svår att mäta innan tillgången realiserats, ändras normen av förenklingskäl (se även avsnitt 1.5) och följer nu i stället lagstiftningen.

För inkomst av näringsverksamhet gäller att avskrivningar i näringsverksamhet ska ske enligt ekonomisk livslängd och att endast ränteutgifter för näringsinkomstens förvärv ska vara avdragsgilla. Underskottet får sparas och kvittas mot senare överskott i näringsverksamheten.

1.2.2 Norm för socialavgifter och särskild löneskatt

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

Formuleringen av normen ovan har ändrats från föregående år, genom att endast skattepliktig ersättning för utfört arbete ska vara underlag för socialavgifter eller särskild löneskatt. Det innebär, till skillnad från tidigare definition av normen, att skattefri ersättning för utfört arbete (som normalt inte är förmånsgrundande) inte ska utgöra underlag för särskild löneskatt. Ändringen av jämförelsenormen genomförs i huvudsak av förenklingskäl. I och med ändringen blir redovisningen av skatteutgifterna i detta avseende förenlig med den s.k. skattebortfallsmetoden (se avsnitt 1.3), vilket bedöms bidra till en förenklad tolkning av innebörden av respektive skatteutgift liksom den beloppsmässiga storleken av skatteutgiften. I de flesta fall får ändringen som följd att skatteutgifter som tidigare avsåg skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt nu i stället avser skatt på inkomst av tjänst och socialavgifter (i form av antingen arbetsgivaravgifter eller egenavgifter).

1.2.3 Norm för mervärdesskatt

Normen för mervärdesskatt är att i princip alla leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster mot ersättning i en ekonomisk verksamhet som bedrivs av en beskattningsbar person ska beskattas med 25 procent. Vissa undantag från skatteplikt anses dock förenliga med normen och redovisas därmed inte som skatteutgifter. Det gäller sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning, uthyrning av fast egendom samt tillhandahållanden av finansiella tjänster, försäkringstjänster och vissa posttjänster. Det gäller även myndighetsutövning eller när en försäljning utgör ett led i myndighetsutövning där avgiften eller annan ersättning som betalas till staten inte anses vara mervärdesskattepliktig.

Normen innebär vidare att destinationsprincipen ska tillämpas vid internationella transaktioner, dvs. att mervärdesskatt tas ut i det land där en vara eller tjänst konsumeras.

1.2.4 Norm för punktskatter

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

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

I tabell 1.1 nedan redovisas de olika normerna. För förbrukning av el motsvaras normen av skatteuttaget per energienhet (öre/kWh) för normalskattesatsen på el. För förbrukning av bränslen som används till uppvärmningsändamål motsvaras normen av fullt energiskatteuttag per energienhet (öre/kWh). För bränsle som används för drift av motordrivna fordon motsvaras normen av energiskatteuttaget per energienhet (öre/kWh) för bensin miljöklass 1. Denna norm baseras från och med 2019 års skatteutgiftsredovisning på energiskatteuttaget per energienhet för bensin inklusive beståndsdelar som framställs av biomassa (i stället som tidigare enbart beräknat på fossil bensin). Detta beror på reduktionsplikten som infördes 1 juli 2018 och som innebär att för drivmedel inom reduktionsplikten tas skatt ut enhetligt per liter bränsle (dvs. ingen skattemässig uppdelning sker av beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung). Nivån på energiskattenormen sänks till följd av sänkt energiskatt på bensin 2024 och 2025 och påverkas också av sänkningen av reduktionsplikten från och med 1 januari 2024, genom att de prognostiserade inblandningsnivåerna för bensin förändras.

Normen för koldioxidskatt utgår från att skatten är avsedd att utgöra ett pris på utsläpp av koldioxid från fossila bränslen. Normen för koldioxidskatten definieras som skatteuttag per kg fossil koldioxid. Enligt normen ska skatten därför vara proportionell mot de koldioxidutsläpp som respektive fossilt bränsle ger upphov till. Skattenivån speglar implicit en monetär värdering av den skada som en enhet utsläppt koldioxid från fossilt bränsle medför. Denna skada är densamma oavsett varifrån utsläppen kommer. Därför utgörs normen för koldioxidskatten av normalskattesatsen, oberoende av om det fossila bränslet används för uppvärmning eller som drivmedel. Sänkningen av reduktionsplikten från och med 1 januari 2024 påverkar de prognostiserade inblandningsnivåerna för bensin och diesel, vilket dock inte påverkar normen för koldioxid. Normen uppskattas utifrån skattesatser och kol innehåll i helt fossila bränslen. Normen ökar 2024 som en följd av indexomräkning av skattesatser för helt fossila bränslen (indexomräknade enligt inflation om 9,31 procent). Enligt normen ska koldioxidskatten vara noll för biobränslen. Normen anger därutöver att koldioxidskatten ska vara noll för bränsleförbrukning som omfattas av EU:s system för handel med utsläppsrätter.

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

1.2.5 Skatt enligt norm för olika skatteslag

I tabell 1.1 redovisas skatt enligt norm för olika skatteslag. Skatteutgifterna utgörs av avvikelser från skatt enligt normen för respektive skatteslag. För beskattning av

inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare finns ingen given normskattesats eftersom normen inkluderar bl.a. progressiv beskattning.

Tabell 1.1 Skatt enligt norm för olika skatteslag 2024

	Skattesats enligt norm
Inkomstskatt	
Skatt på inkomst av tjänst	Ingen given skattesats
Skatt på inkomst av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare m.fl.	Ingen given skattesats
Skatt på inkomst av näringsverksamhet för aktiebolag m.fl.	20,6%
Skatt på kapitalinkomst	30%
Socialavgifter och särskild löneskatt	
Arbetsgivaravgifter	31,42%
Egenavgifter	28,97%
Särskild löneskatt	24,26%
Mervärdesskatt	
	25%
Punktskatter	
Energiskatt på el	42,8 öre/kWh
Energiskatt på uppvärmningsbränsle	11,0 öre/kWh
Energiskatt på bensin miljöklass 1	29,2 öre/kWh
Koldioxidskatt	145 öre/kg koldioxid

1.2.6 Att jämföra skatteutgifter med andra länder

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

1.3 Beräkningsmetoder

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

1.3.1 Skatteutgifter beräknas enligt skattebortfallsmetoden

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

1.3.2 Statiska beräkningar utan indirekta effekter

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

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

1.3.3 Marginalskatternas betydelse

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

1.3.4 Organisationsformens betydelse

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

1.4 Skatteutgifter och samhällsekonomisk effektivitet

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

Hur en skatteutgift påverkar välfärden beror på vilken värdegrund som bedömningen utgår från, exempelvis vilken vikt som läggs vid fördelningen av tillgångar. En vanligt förekommande förenkling är att en åtgärd antas leda till ökad välfärd om vinsterna för dem som vinner på en regelförändring kan kompensera förlusterna för dem som förlorar på den. De som gynnas av en skatteutgift är typiskt de som agerar på den aktuella marknaden, tillhör målgruppen för åtgärden eller påverkas av den externa effekt som internaliseras. De som missgynnas kan vara svåra att identifiera eftersom effekterna av en förändrad resursallokering kan vara vitt spridda i ekonomin. De

troliga förlorarna är de som agerar på närliggande marknader, tillhör en likartad eller konkurrerande målgrupp eller bidrar till den externa effekten. Utifrån ekonomisk teori kan ett antal indikatorer användas för att bedöma om en skatteutgift förbättrar den samhällsekonomiska effektiviteten, däribland att realinkomsten eller sysselsättningen ökar, att snedvridningen av resursallokeringen minskar, eller att negativa externa effekter minskar. Även om det vore önskvärt att göra en kvantitativ bedömning av en skatteutgifts bidrag till förbättrad samhällsekonomisk effektivitet är detta oftast inte praktiskt möjligt eftersom det ställer stora krav på data och metod. En kvalitativ bedömning går dock ofta att göra. Ytterst måste det demokratiska beslutssystemet värdera förändringen och anse att den nya fördelningen är acceptabel.

Befintliga skatteutgifter bör regelbundet analyseras och omprövas. Tidigare har fördjupade analyser av enskilda skatteutgifter ur perspektivet samhällsekonomisk effektivitet redovisats i skrivelsen. En analys av skatteutgifter kan inkludera klargöranden av om de särregleringar som ger upphov till skatteutgifterna fortfarande uppfyller sitt ursprungliga syfte och om syftet i så fall uppnås på ett effektivt sätt. Analyser ur samhällseffektivitets- och sysselsättningsperspektiv görs när regeringen överlämnar skatteförslag till riksdagen som innebär att nya skatteutgifter (eller skattesanktioner) införs.

1.5 Nyheter och större revideringar jämfört med förra årets redovisning

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

En nyhet i årets skrivelse är att redovisningsperioden har ändrats från fyra till tre år. Skatteutgifterna redovisas nu för innevarande år, året före innevarande år (utfallsår) och ett prognosår. I årets skrivelse innebär det att det är perioden 2023–2025 som redovisas. Tidigare redovisade ett utfallsår, gällande år och två ytterligare prognosår. Ändringen görs av förenklingsskäl.

1.5.1 Nya skatteutgifter

Skatteutgift F23, *Koldioxidskatt för eldningsolja för uppvärmningsändamål*, har tillkommit i årets redovisning. Skatteutgiften uppkom när koldioxidskatten för eldningsolja för uppvärmningsändamål sänktes den 1 januari 2024. Till följd av att skatten sänktes motsvarar koldioxidskatten på eldningsolja ett lägre värde per kg koldioxid än normen på 145 öre.

1.5.2 Ändrade skatteutgifter

Ändringen av jämförelsenormen för socialavgifter och särskild löneskatt som beskrivs i avsnitt 1.2.2 får som följd att flertalet skatteutgifter på område A, *Inkomst av tjänst och allmänna avdrag*, i viss mån ändras innehållsmässigt. De skatteutgifter som tidigare avsåg inkomst och tjänst och särskild löneskatt avser nu i stället inkomst av tjänst och arbetsgivaravgifter eller, i något fall, inkomst av tjänst och egenavgifter. Ändringen av normen påverkar även ett tiotal skatteutgifter på område B, *Intäkter och kostnader i näringsverksamhet*. De skatteutgifter som tidigare avsåg inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt avser nu i stället inkomst av näringsverksamhet och egenavgifter. Ändringen av normen innebär att den beloppsmässiga storleken av dessa skatteutgifter numera kan liknas vid den offentligfinansiella bruttoeffekten av att

särregleringen införs. De beloppsmässiga revideringarna till följd av normändringen är dock relativt små.

Skatteutgift A13, *Skattelättnader för utländska nyckelpersoner*, har ändrats i och med att nya regler gällande vistelsetidens längd trädde i kraft den 1 januari 2024. Den skattelättnad som gäller för experter, forskare och andra nyckelpersoner har tidigare begränsats till att gälla under högst fem år men utvidgades i och med regeländringen till att gälla under högst sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades. Ändringen började tillämpas första gången för vistelser i Sverige som påbörjades efter den 31 mars 2023.

Skatteutgift A29, *Personalvårdsförmåner*, har i årets skrivelse ändrats till att endast omfatta friskvårdsbidrag och har i och med det bytt benämning till *Friskvårdsbidrag*. Personalvårdsförmåner, däribland friskvårdsbidrag, regleras i 11 kap. 11 och 12 §§ IL. Ändringen beror på att de personalvårdsförmåner som inte rör friskvårdsbidrag, t.ex. frukt och kaffe på arbetsplatsen, bedöms ingå i normen för inkomstskatt. Skattefriheten på dessa förmåner bedöms därför inte utgöra någon skatteutgift.

Skatteutgift C3, *Kapitalvinstbeskattning på andelar i onoterade bolag*, skatteutgift C4, *Kapitalvinstbeskattning på kvalificerade andelar*, och skatteutgift C7, *Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt*, har ändrats i årets skrivelse som en följd av en ändrad tolkning av normen avseende avdragsrätten för kapitalförluster. Den tidigare tolkningen var implicit att avdragsrätten ska vara symmetrisk i förhållande till beskattningen på kapitalvinsten för den typ av kapitaltillgång som gett upphov till kapitalförlusten i fråga. Detta ger en missvisande bild av det skattebortfall som en sådan avvikelser ger upphov till, eftersom endast kostnaden för avvikelsern i form av minskade skattepliktiga kapitalinkomster räknas med men inte den begränsade avdragsrätten för kapitalförluster på samma tillgångsslag. Enligt den nya tolkningen av normen ska fullt avdrag medges för kapitalförluster. Detta innebär att både den begränsade beskattningen av kapitalvinster och den begränsade avdragsrätten för kapitalförluster räknas med i skatteutgifterna C3, C4 och C7.

Skatteutgift C6 i föregående års skrivelse, *Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt*, ändrar delvis innehåll i årets skrivelse och benämns i stället *Uppskov med kapitalvinstskatt för privatbostad*. Ändringen beror på att jämförelsenormen för kapitalinkomstbeskattningen har ändrats (se avsnitt 1.5.3).

Skatteutgift E18, *Försäljning av konstverk för minst 300 000 kronor per år*, påverkas av en regeländring från och med den 1 januari 2025 som innebär att området för beskattning av försäljning av konstverk till den reducerade skattesatsen 12 procent utvidgas till att gälla fler situationer. Enligt gällande regler omfattas endast försäljning av konstnären själv eller dennes dödsbo av den reducerade skattesatsen. De ändrade reglerna innebär att all försäljning av konstverk beskattas med 12 procent.

Skatteutgift E20, *Omsättningsgräns för mervärdesskatt*, kommer från den 1 januari 2025 att omfatta fler genom att omsättningsgränsen höjs från 80 000 kronor till 120 000 kronor. Omsättningsgränsen blir då även tillämplig för företag etablerade i andra EU-länder med försäljning i Sverige under omsättningsgränsen och som har en total försäljning inom EU som understiger 100 000 euro.

Normen för energiskatt för bränslen som används för drift av motordrivna fordon, som beskrivs i avsnitt 1.2.4, sänks from 1 januari 2024 då energiskatten på bensin sänks. Det får till följd att skatteutgifterna F1, F2, F3, F4, F6, F7, F8 och F10 kommer att minska. Energiskatten på bensin sänks ytterligare 2025, vilket får samma följd effekter på normen 2025 samt skatteutgifterna F1, F2, F3, F4, F6, F7, F8 och F10.

Fortsatt sänkt skatt på diesel som används i arbetsmaskiner och i skepp och vissa båtar i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet gäller för sådan förbrukning som sker under 2024. En tillfällig nedsättning gällde även under andra halvan av 2023. Nedsatt energi- och koldioxidskatt på s.k. jordbruksdiesel påverkar skatteutgifterna F9, *Nedsatt energiskatt på diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs-, och vattenbruksnäringarna*, samt F17, *Nedsatt koldioxidskatt på diesel till arbetsmaskiner inom jord-, skogs-, och vattenbruksnäringarna*.

Skatteutgift E11 (i förra årets skrivelse), *Förevisning av naturområden*, har slagits samman med skatteutgift E11, *Vissa rekreations- och idrottstjänster*. Detta görs av beräknings-tekniska skäl.

Skatteutgift F20, *Koldioxidskatt på fossila drivmedel och biodrivmedel inom reduktionsplikten*, påverkas av sänkningen av reduktionsplikten som skedde 1 januari 2024. I tidigare års redovisningar har det antagits att koldioxidskatten varit ungefärligt kalibrerad mot det fossila innehållet i bensin respektive diesel vilket lett till att skattesanktionen på biodrivmedelsandelen och skatteutgiften på den fossila andelen har tagit ut varandra. Eftersom koldioxidskatten inte justerats i samband med förändringarna i reduktionspliktsnivåerna 1 januari 2024 antas det i årets redovisning att skattesanktionen på biodrivmedelsandelen och skatteutgiften på den fossila andelen inte längre tar ut varandra. Detta gäller också för redovisningsåret 2023 i årets redovisning. Eftersom skattesanktionen på biodrivmedelsandelen och skatteutgiften på den fossila andelen inte längre tar ut varandra för diesel, skapas en ny norm för diesel i F17, *Nedsatt koldioxidskatt på diesel till arbetsmaskiner inom jord-, skogs-, och vattenbruksnäringarna*, som utgörs av full koldioxidskatt på diesel miljöklass 1.

Skatteutgift G3, *Skattereduktion för rutarbete*, och G4, *Skattereduktion för rotarbete*, påverkas av en regeländring som föreslås gälla från och med 1 juli 2024. Förslaget innebär att takbeloppet för rotarbeten tillfälligt ska uppgå till 75 000 kronor för 2024 och att takbeloppen för rutarbeten och rotarbeten ska beräknas separat under samma period.

Skatteutgift G11, *Jobbskatteavdrag*, och G12, *Jobbskatteavdrag för äldre*, påverkas av regeländringen som trädde i kraft 1 januari 2024. Regeländringen innebär att det ordinarie jobbskatteavdraget förstärks genom att skattereduktionen utgör en större andel av arbetsinkomsten än tidigare. För jobbskatteavdraget för äldre införs en indexering.

1.5.3 Skatteutgifter som upphör eller inte längre redovisas

Ändringen av jämförelsenormen för beskattning av kapitalinkomst som beskrivs i avsnitt 1.2.1 får som följd att två skatteutgifter slopas och att delar av innehållet i en tredje skatteutgift slopas. Normen ändras så att beskattning av värdeförändringar i tillgångar ska ske först vid realisation (och inte löpande). Normen överensstämmer därmed mer med grundläggande principer i den faktiska lagstiftningen, vilket bedöms bidra till en enklare, tydligare och mer transparent redovisning av skatteutgifterna. Skatteutgift C7 i föregående års skrivelse, *Värdeförändringar på aktier m.m.*, utgår till följd av normändringen. Skatteutgift C20 i föregående års skrivelse, *Ingen skatterestitution för underskott av kapital*, utgår av samma skäl. Även delar av innehållet i skatteutgift C6 i föregående års skrivelse, *Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt*, slopas till följd av ändringen. Att värdeförändringar av privatbostad inte beskattas löpande är inte längre någon avvikelse från normen. Normavvikelsen i form av uppskovsmöjligheten med beskattning av kapitalvinst vid försäljning av privatbostad (som redovisades som del av C6) kvarstår dock. Skatteutgift C6 benämns därför *Uppskov med kapitalvinstskatt för privatbostad* i årets skrivelse (se även avsnitt 1.5.2).

Skatteutgift C16 i föregående års skrivelse, *Ränteutgifter för eget hem*, utgår ur årets redovisning. Detta beror på att en annan tolkning av jämförelsenormen för kapitalinkomstbeskattning tillämpas i årets redovisning. Jämförelsenormen, som är oförändrad från föregående år i detta avseende, anger att ränteutgifter för lån till investeringar där avkastningen är skattepliktig ska vara avdragsgilla (se avsnitt 1.2.1). Den tidigare tolkningen av denna del av normen var, underförstått, att avdragsrätten ska vara symmetrisk i förhållande till beskattningen på avkastningen på den kapitaltillgång som ränteutgiften finansierar. Den effektiva beskattningen på avkastningen på ägt boende, i form av den kommunala fastighetsavgiften, understiger normskattesatsen 30 procent (se skatteutgift C1 och C2). Av den tidigare tolkningen av normen följde därför att ränteavdraget för bostadslån skulle vara lägre än 30 procent. Denna tolkning är emellertid problematisk, eftersom det finns flera avvikelser från normskattesatsen 30 procent i kapitalinkomstbeskattningen. En konsekvent tillämpning av den tidigare tolkningen av normen skulle därför ge upphov till flera, och svåröverskådliga, skatteavvikelser relaterade till avdragsrätten för ränteutgifter. Den nya tolkningen innebär att avdragsrätten för ränteutgifter är enhetlig och därmed oberoende av eventuella avvikelser i beskattningen av avkastningen från olika tillgångsslag. Ränteavdraget för bostadslån är förenligt med den nya tolkningen av normen, vilket innebär att skatteutgift C16 i föregående års skrivelse utgår ur redovisningen. Normens villkor att avkastningen ska vara skattepliktig för att avdragsrätt ska föreligga kvarstår, vilket exempelvis innebär att skatteutgift C15 i årets redovisning, *Ränteutgifter för konsumtionskrediter*, inte påverkas av den nya tolkningen.

Skatteutgift D6, *Nedsättning av arbetsgivaravgifter för unga*, kommer från och med 2025 års redovisning att utgå. Nedsättning av arbetsgivaravgifterna som gällt för 15–18-åringar slopades från och med 1 januari 2024, men redovisas som skatteutgift för år 2023 i årets redovisning i och med att redovisningsperioden är 2023–2025.

Skatteutgift E21 i föregående års skrivelse, *Ingående skatt på jordbruksarrende*, utgår ur årets redovisning. Skatteutgiften avsåg den avdragsrätt som gäller för ingående mervärdesskatt av en eventuell bostadsdel i ett jordbruksarrende. Avdragsrätten råder för att kompensera för det faktum att hela hyran för jordbruksarrende, inklusive eventuell bostadsdel, är mervärdesskattepliktig. Huvudregeln i mervärdesskattelagstiftningen, liksom jämförelsenormen, är att uthyrning av fastighet inte är mervärdesskattepliktig.

Skatteutgift F14 i föregående års skrivelse, *Nedsatt energiskatt på el i datorhallar*, upphörde 1 juli 2023. Den redovisas i årets skrivelse eftersom den fanns under 2023 och redovisningsperioden är 2023–2025.

Skatteutgift F23 och F24 i föregående års skrivelse, *Koldioxidskatt på vissa bränslen i kraftvärmeverk inom EU ETS*, respektive *Koldioxidskatt på fossila bränslen i kraftvärmeverk inom EU ETS*, upphörde den 1 januari 2023 och utgår därmed ur årets redovisning.

1.5.4 Väsentliga revideringar av skatteutgiftsprognoser m.m.

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

Skatteutgift A16, *Nedsatt förmånsvärde för miljöanpassade bilar*, har ändrat beräkningsmetodik avseende antagandet om drivmedelfördelning i förmånsbilsflottan. Det tidigare antagandet om att förmånsbilar har samma drivmedelfördelning som personbilar generellt, givet registreringsår, har ersatts med ett antagande om att förmånsbilars drivmedelfördelning motsvarar fördelningen hos företagsleasade personbilar. För framtida år används liksom tidigare Trafikanalys korttidsprognos över nybilsförsäljningen men nu med en justering av prognostiserade drivmedelsandelar

utifrån genomsnittlig skillnad i andel el, laddhybrid och gas mellan företagsleasade personbilar och samtliga personbilar i fordonsflottan för de fyra senaste årsmodellerna. Förändringen påverkar skatteutgiften för samtliga redovisade år.

Skatteutgift B23, *Fastighets beskattning respektive fastighetsavgift på hyresbus, ägarlägenheter och småhus*, B24, *Fastighets beskattning på lokaler*, B25, *Fastighets beskattning på industrienheter*, och B26, *Fastighets beskattning på elproduktionsenheter*, har reviderats för samtliga år. Förändringen beror på en ändring av beräkningsmetod som innebär att värdet av skatteutgifter av dessa slag nu bedöms vara ca 30 procent större jämfört med vad de tidigare bedömdes vara.

Skatteutgift C2, *Avkastning bostadsrättsfastighet*, har reviderats upp för samtliga år. Förändringen beror på att ökningen av marknadsvärdet för bostadsrätter varit större än prognostiserat under 2023. Detta leder till att prognosen för marknadsvärdet av bostadsrätter har reviderats upp för samtliga år. Ett högre marknadsvärde för bostadsrätter leder till ett större beräknat värde av avkastningen från bostadsrättsfastigheter i form av boende. Detta leder i sin tur till att det beräknade värdet av skatteutgiften ökar.

Skatteutgift C14 (C15 i föregående års skrivelse), *Nedsatt fastighetsavgift för nybyggda småhus, hyresbus och ägarlägenheter*, har reviderats upp för samtliga år. Förändringen beror på en ändring av beräkningsmetod som innebär att värdet av nedsättningen nu beräknas vara större i relation till de totala fastighetsavgifterna än tidigare. Förändringen påverkar skatteutgiften för samtliga redovisade år.

Skatteutgift D4, *Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU*, har reviderats upp samtliga år. Det beror dels på att prognosen för nedsättningen har reviderats upp, dels på de utvidgade regler om FoU-avdraget som trädde i kraft 1 juli 2023. Skatteutgift E3, *Lotterier*, har reviderats ner för samtliga år. Det beror på att prognosen över konsumtionen har reviderats ner i nationalräkenskaperna på grund av uppdaterade beräkningar.

Skatteutgift F8, *Energiskattebefrielse för bränsle för inrikes luftfart*, har reviderats ner för samtliga år. Förändringen beror på att prognosen för volymen inrikes flygbränsle reviderats ner.

Sänkningen av nivåerna i reduktionsplikten från och med 1 januari 2024 påverkar de prognostiserade inblandningsnivåerna av biodrivmedel i bensin och diesel. För bensin är skillnaden inte så stor jämfört med föregående års skatteutgiftsredovisning. För diesel däremot har prognoser för inblandat biodrivmedel sjunkit kraftigt. Det innebär en ökad användning av fossil diesel och minskad användning av biodiesel. Som en följd av denna väsentliga ändring av prognosen och att koldioxidskatten på bensin och diesel inte justerades samtidigt som sänkningen av reduktionspliktsnivåerna påverkas främst F20, *Koldioxidskatt på fossila drivmedel och biodrivmedel inom reduktionsplikten*. Sammantaget har sänkningarna av reduktionsplikten lett till att en skatteutgift har uppstått.

Biogas och biogasol för uppvärmningsändamål och motordrift är enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, befriade från koldioxidskatt och energiskatt under vissa förutsättningar. I en dom 2022 ogiltigförklarade dock Europeiska unionens tribunal Europeiska kommissionens beslut att godkänna Sveriges skattebefrielser för biogas och biogasol som förbrukats för uppvärmning eller som motorbränslen. Till följd av denna dom meddelade Skatteverket den 7 mars 2023 att Skatteverket inte längre kan bevilja befrielse från skatt för biogas och biogasol enligt 6 kap. 2 c § respektive 7 kap. 4 § LSE. Det innebär att dessa bränslen för närvarande beskattas som sina fossila motsvarigheter. Europeiska kommissionen har till följd av domen inlett en fördjupad granskning. Utfallet av granskningen är osäkert

men om skattebefrielsen åter blir godkänd kan företag söka om återbetalning av den redan inbetalda skatten. Situationen för biogasen och biogasolen är speciell. Eftersom den fördjupade granskningen pågår behandlas beskattning av biogas och biogasol för att beräkna skatteutgifter på samma sätt som i Redovisning av skatteutgifter 2023.

Skatteutgift G8, *Skattereduktion för installation av grön teknik*, har reviderats upp för samtliga år. Förändringen beror på en betydande ökning av antal installationer av solceller och lagring under 2023.

2 Redovisning av skatteutgifter

I tabell 2.2–2.8 på följande sidor redovisas skatteutgifterna uppdelade på skatteslag för inkomståren 2023–2025. Skatteutgifter som redovisas med ”-” betyder att de inte har kvantifierats. Negativa belopp innebär att särregleringen ger upphov till en s.k. skattesanktion, dvs. högre skatteuttag än vad som följer av jämförelsenormen. Vissa skatteutgifter har upphört och redovisas med ett ”u” om de fortfarande har en offentligfinansiell effekt något av de redovisade åren.

Skatteutgifterna är fördelade på utgiftsområden (UO) eller klassade som skattetekniska (ST), vilket framgår av den andra kolumnen i varje tabell. Fördelningen på utgiftsområden vägleds av vilket utgiftsområde som bedöms vara mest berört av skatteutgiften. Tolkningar av vilka grupper som gynnas eller missgynnas av en skatteutgift bör dock göras med viss försiktighet. I många fall kan hushåll och företag påverkas på fler sätt än vad placeringen under ett utgiftsområde ger intryck av. Tabell 2.1 ger en sammanställning av samtliga utgiftsområden och anger hur många skatteavvikelser (dvs. skatteutgifter och skattesanktioner) som redovisas på respektive område 2024.

Tabell 2.1 Utgiftsområden (UO) 2024

Utgiftsområde	Antal skatteavvikelser
UO01 Rikets styrelse	0
UO02 Samhällsekonomi och finansförvaltning	0
UO03 Skatt, tull och exekution	0
UO04 Rättsväsendet	0
UO05 Internationell samverkan	2
UO06 Försvar och samhällets krisberedskap	0
UO07 Internationellt bistånd	0
UO08 Migration	0
UO09 Hälsovård, sjukvård och social omsorg	3
UO10 Ekonomisk trygghet vid sjukdom och funktionsnedsättning	1
UO11 Ekonomisk trygghet vid ålderdom	4
UO12 Ekonomisk trygghet för familjer och barn	1
UO13 Integration och jämställdhet	0
UO14 Arbetsmarknad och arbetsliv	16
UO15 Studiestöd	0
UO16 Utbildning och universitetsforskning	0
UO17 Kultur, medier, trossamfund och fritid	11
UO18 Samhällsplanering, bostadsförsörjning och byggande samt konsumentpolitik	8
UO19 Regional utveckling	5
UO20 Klimat, miljö och natur	6
UO21 Energi	9
UO22 Kommunikationer	12
UO23 Areella näringar, landsbygd och livsmedel	6
UO24 Näringsliv	35
UO25 Allmänna bidrag till kommuner	0
UO26 Statsskuldsräntor m.m.	0
UO27 Avgiften till Europeiska unionen	0

Tabell 2.2 A. Inkomst av tjänst och allmänna avdrag

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2023	2024	2025
A1	ST	Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag	-	-	-
A2	UO24	Lönebaserat utrymme i fåmansföretag	-	-	-
A3	UO24	Kapitalvinst på kvalificerade andelar	-	-	-
A4	UO24	Utdelning på kvalificerade andelar	-	-	-
A5	UO11	Beskattning av tjänstepensionsinkomst	-	-	-
A6	UO24	Underskott i aktiv näringsverksamhet m.m.	0,00	0,00	0,00
A7	UO11	Beskattning av privat pensionsförsäkring och individuellt pensionssparande	-	-	-
A8	UO24	Sjöinkomstavdrag	0,05	0,05	0,05
A9	ST	Uppskjuten beskattning av personaloptioner	-	-	-
A10	UO14	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor	0,78	0,81	0,82
A11	UO14	Avdrag för resor till och från arbetet	7,65	7,82	7,94
A12	UO14	Avdrag för inställelseresor	-	-	-
A13	UO24	Skattelättnader för utländska nyckelpersoner	0,80	1,04	1,53
A14	UO14	Förmån av resa vid anställningsintervju	-	-	-
A15	UO14	Förmån av utbildning vid omstrukturering m.m.	-	-	-
A16	UO20	Nedsatt förmånsvärde för miljöanpassade bilar	3,62	4,25	4,63
A17	UO24	Lättnader i beskattningen av personaloptioner	-	-	-
A18	ST	Stipendier	-	-	-
A19	ST	Personalrabatter	-	-	-
A20	ST	Vissa ersättningar och förmåner till EU-parlamentariker	-	-	-
A21	ST	Ersättningar och förmåner till personal vid Europaskolor	-	-	-
A22	ST	Hittelön m.m.	-	-	-
A23	ST	Ersättning för blod m.m.	-	-	-
A24	ST	Inkomst från försäljning av vilt växande bär	-	-	-
A25	ST	Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands	-	-	-
A26	UO05	Ersättningar och förmåner till viss personal vid SIPRI	0,00	0,00	0,00
A27	ST	Tjänsteinkomster förvärvade vid vistelse utomlands	-	-	-
A28	ST	Tjänsteinkomster förvärvade på vissa utländska fartyg	-	-	-
A29	UO14	Friskvårdsbidrag	-	-	-
A30	UO09	Förmån av hälso- och sjukvård vid tjänstgöring utomlands	-	-	-
A31	UO24	Utjämning av förvärvsinkomst över tiden	-	-	-
A32	UO14	Flyttersättningar från arbetsgivare	-	-	-
A33	UO09	Alkolås i förmånsbil	0,00	0,00	0,00
A34	UO24	Kostförmån vid tjänsteresa och vid representation	-	-	-
A35	UO05	Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst	-	-	-
A36	UO24	Gåvor till anställda	-	-	-
A37	UO24	Skattefri förmån av kost i särskilda fall	0,00	0,00	0,00
A38	UO20	Skattelättnad för cykelförmån	0,17	0,25	0,34
A39	UO20	Skattefrihet för laddel på arbetsplatsen	0,05	0,11	0,11
A40	UO20	Förmånsvärde för drivmedel	-0,14	-0,14	-0,14
A41	UO24	Nedsatt bilförmånsvärde vid omfattande körning i tjänsten	0,14	0,14	0,14
A42	UO20	Förmånsvärde för äldre bilar	0,00	0,00	0,00
A43	UO11	Förhöjt grundavdrag för äldre	49,85	55,68	58,24

Tabell 2.3 B. Intäkter och kostnader i näringsverksamhet

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2023	2024	2025
B1	UO23	Uttag av bränsle från lantbruksenhet	0,14	0,14	0,15
B2	UO23	Avverkningsrätt till skog	-	-	-
B3	UO24	Kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter	3,88	4,03	4,10
B4	UO24	Tonnagebeskattning	0,08	0,09	0,09
B5	UO14	Avdrag för resor till och från arbetet	0,19	0,20	0,20
B6	UO24	Matching-credit-klausuler i dubbelbeskattningsavtal	-	-	-
B7	UO24	Koncernbidragsdispens	0,00	0,00	0,00
B8	UO24	Förenklingsregel för ränteavdragsbegränsning	-	-	-
B9	UO24	Förenklingsregel för finansiell leasing	-	-	-
B10	UO23	Anläggning av ny skog m.m.	0,31	0,20	0,21
B11	ST	Överavskrivningar avseende inventarier	2,78	2,69	2,72
B12	ST	Avsättning till periodiseringsfond för enskilda näringsidkare	0,14	0,13	0,12
B13	UO24	Avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer	0,03	0,04	0,00
B14	ST	Substansminskning vid utvinning av naturtillgångar	-	-	-
B15	UO19	Bidrag till regionala utvecklingsbolag	-	-	-
B16	UO17	Bidrag till Tekniska museet	0,00	0,00	0,00
B17	ST	Nedskrivning av lager och pågående arbeten	0,00	0,00	0,00
B18	ST	Undantag från ränteavdragsbegränsningen	-	-	-
B19	ST	Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,03	0,03	0,02
B20	ST	Negativ räntefördelning vid generationsskiften	-	-	-
B21	UO24	Begränsad avdragsrätt för representationsmåltider	-	-	-
B22	UO24	Avsättning till säkerhetsreserv	-0,09	-0,08	-0,08
B23	UO18	Fastighetsskatt respektive fastighetsavgift på småhus, ägarlägenhet och bostäder i hyreshus	-2,34	-2,36	-2,44
B24	UO24	Fastighetsskatt på lokaler i hyreshus	-12,11	-15,23	-15,38
B25	UO24	Fastighetsskatt på industrienheter	-2,37	-2,39	-2,41
B26	UO21	Fastighetsskatt på elproduktionsenheter	-1,23	-1,25	-1,26
B27	ST	Undantag från skattskyldighet för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund	-	-	-
B28	ST	Undantag från skattskyldighet för vissa kyrkor, sjukvårdsinrättningar m.m.	-	-	-
B29	ST	Undantag från skattskyldighet för akademier, arbetslöshetskassor, vissa stiftelser m.m.	-	-	-
B30	ST	Undantag från skattskyldighet för ägare av vissa fastigheter	-	-	-

Tabell 2.4 C. Intäkter och kostnader i kapital

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2023	2024	2025
C1	UO18	Avkastning eget hem	25,77	25,32	26,36
C2	UO18	Avkastning bostadsrättsfastighet	6,38	6,25	6,42
C3	UO24	Kapitalvinstbeskattning på andelar i onoterade bolag	2,96	3,06	3,18
C4	UO24	Kapitalvinstbeskattning på kvalificerade andelar	12,64	13,04	13,56
C5	UO24	Utdelning i form av andelar i dotterföretag	-	-	-
C6	ST	Uppskov med kapitalvinstskatt för privatbostad	4,68	4,74	4,90
C7	UO18	Kapitalvinstbeskattning vid försäljning av eget hem och bostadsrätt	11,01	11,05	11,09
C8	UO11	Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel	9,76	19,03	19,98
C9	ST	Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt	-	-	-
C10	ST	Sparande på investeringssparkonto	-	-	-
C11	ST	Framskjuten beskattning vid andelsbyte	-	-	-
C12	UO24	Investeraravdrag	0,02	0,03	0,03
C13	ST	Ränta på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,02	0,02	0,02
C14	UO18	Nedsatt fastighetsavgift för nybyggda småhus, hyreshus och ägarlägenheter	2,04	2,06	2,13
C15	ST	Ränteutgifter för konsumtionskrediter	8,43	9,49	9,49
C16	ST	Begränsat avdrag för kapitalförluster	-	-	-
C17	ST	Begränsad skattereduktion för underskott av kapital	-0,72	-1,04	-0,73

Tabell 2.5 D. Socialavgifter och särskild löneskatt

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2023	2024	2025
D1	UO19	Regional nedsättning av egenavgifter	0,07	0,07	0,07
D2	UO14	Generell nedsättning av egenavgifter	1,75	1,84	1,90
D3	UO19	Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter	0,62	0,64	0,67
D4	UO14	Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU	3,09	3,42	3,58
D5	UO14	Nedsättning av arbetsgivaravgifter för den först anställda	0,30	0,30	0,30
D6	UO14	Nedsättning av arbetsgivaravgifter för unga	1,23	u	u
D7	UO14	Tillfälligt nedsatta arbetsgivaravgifter för personer mellan 19 och 23 år	1,88	u	u
D8	UO24	Ersättning för skiljemannauppdrag	-	-	-
D9	UO17	Ersättning till idrottsutövare	-	-	-
D10	UO24	Ingen särskild löneskatt för egenföretagare som fyllt 66 år	1,12	1,09	1,09
D11	UO24	Ingen särskild löneskatt för anställda som fyllt 66 år	5,32	5,53	5,77
D12	ST	Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete	-23,62	-24,61	-26,22

Tabell 2.6 E. Mervärdesskatt

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2023	2024	2025
E1	UO18	Försäljning av tomtmark och byggnader (undantag från skatteplikt)	2,62	2,66	2,75
E2	UO17	Försäljning av konstverk för mindre än 300 000 kronor per år (undantag från skatteplikt)	-	-	-
E3	ST	Lotterier (undantag från skatteplikt)	4,45	4,63	4,89
E4	UO18	Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster (undantag från skatteplikt)	-	-	-
E5	UO09	Läkemedel (kvalificerat undantag från skatteplikt)	2,53	2,67	2,85
E6	ST	Internationell personbefordran (kvalificerat undantag från skatteplikt)	0,88	0,90	0,93
E7	UO22	Personbefordran (6%)	7,73	8,09	8,55
E8	UO17	Tidningar och tidskrifter (6%)	2,76	2,89	3,05
E9	UO17	Böcker, broschyrer m.m. (6%)	1,77	1,85	1,95
E10	UO17	Kulturella föreställningar (6%)	2,05	2,15	2,27
E11	UO17	Vissa rekreations- och idrotts tjänster (6%)	5,58	5,83	6,17
E12	UO17	Upphovsrätter (6%)	-	-	-
E13	UO20	Reparationer av cyklar, skor, lädervaror m.m. (12%)	0,16	0,16	0,17
E14	UO12	Livsmedel (12%)	38,42	39,07	41,04
E15	UO24	Restaurang- och cateringtjänster (12%)	14,08	14,32	15,04
E16	UO24	Rumsuthyrning (12%)	4,55	4,63	4,86
E17	UO17	Försäljning av konstverk för minst 300 000 kronor per år (12%)	0,01	0,01	0,01
E18	UO17	Verksamhet i ideella föreningar (undantag från skattskyldighet)	0,51	0,52	0,54
E19	UO24	Omsättningsgräns för mervärdesskatt (undantag från skattskyldighet)	0,45	0,45	0,75

Tabell 2.7 F. Punktskatter

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2023	2024	2025
F1	UO22	Energiskatt på diesel i motordrivna fordon	12,50	7,52	4,31
F2	UO22	Energiskatt på fossil bensin utanför reduktionsplikten	0,00	0,00	0,00
F3	UO22	Energiskattebefrielse för naturgas och gasol som drivmedel	0,13	0,09	0,08
F4	UO22	Energiskattebefrielse för biodrivmedel utanför reduktionsplikten	1,81	1,61	1,36
F5	UO22	Energiskattebefrielse för elförbrukning vid bandrift	0,99	1,08	1,12
F6	UO22	Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift	0,06	0,05	0,04
F7	UO22	Energiskattebefrielse för bränsle för inrikes sjöfart	0,62	0,46	0,40
F8	UO22	Energiskattebefrielse för bränsle för inrikes luftfart	0,53	0,41	0,35
F9	UO23	Nedsatt energiskatt på diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	0,71	0,59	u
F10	UO21	Energiskatt på eldningsolja för uppvärmningsändamål	0,20	0,22	0,22
F11	UO21	Energiskattebefrielse för biobränsle m.m. för uppvärmning	4,42	4,84	5,06
F12	UO21	El som inte beskattas	-	-	-
F13	UO24	Nedsatt energiskatt på el inom industrin	14,77	16,95	17,99
F14	UO24	Nedsatt energiskatt på el i datorhallar	0,49	u	u
F15	UO23	Nedsatt energiskatt på el inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	0,61	0,67	0,69
F16	UO19	Nedsatt energiskatt på el i vissa kommuner	0,74	0,76	0,76
F17	UO23	Nedsatt koldioxidskatt på diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	1,06	0,99	0,78
F18	UO22	Koldioxidskattebefrielse för bränsle vid bandrift	0,05	0,06	0,06
F19	UO22	Koldioxidskattebefrielse för bränsle för inrikes sjöfart	0,56	0,61	0,63
F20	UO21	Koldioxidskatt på fossila drivmedel och biodrivmedel inom reduktionsplikten	-1,95	3,52	3,56
F21	UO22	Koldioxidskatt på fossila drivmedel utanför reduktionsplikten	0,00	0,00	0,00
F22	UO21	Koldioxidskatt på bioolja för uppvärmningsändamål	-	-	-
F23	UO21	Koldioxidskatt för eldningsolja för uppvärmningsändamål	0,00	0,04	0,03

Tabell 2.8 G. Skattereduktioner

Skatteutgifter, miljarder kronor

			2023	2024	2025
G1	UO24	Skattereduktion för sjöinkomst	0,04	0,04	0,04
G2	UO10	Skattereduktion för personer med sjuk- och aktivitetsersättning	3,55	4,04	4,01
G3	UO14	Skattereduktion för rutarbete	7,11	7,19	7,26
G4	UO14	Skattereduktion för rotarbeten	11,05	12,12	11,25
G5	UO18	Begränsad fastighetsavgift för pensionärer	0,47	0,47	0,49
G6	UO21	Skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el	0,42	0,40	0,40
G7	UO17	Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet	0,54	0,54	0,54
G8	UO21	Skattereduktion för installation av grön teknik	6,89	5,49	5,49
G9	UO19	Skattereduktion för boende i vissa glest befolkade områden	1,36	1,36	1,37
G10	UO14	Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa	1,62	1,57	1,58
G11	UO14	Jobbskatteavdrag	153,09	176,63	183,61
G12	UO14	Jobbskatteavdrag för äldre	6,58	5,24	5,42

3 Beskrivning av enskilda skatteutgifter

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

IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
LSE	lagen (1994:1776) om skatt på energi
ML	mervärdesskattelagen (2023:200)

A Inkomst av tjänst och allmänna avdrag

A.1 Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag

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

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

För vissa delägare medför reglerna att en del av kapitalinkomsten beskattas som tjänsteinkomst. För andra delägare beskattas i stället en del av tjänsteinkomsten som kapitalinkomst. Om den senare gruppen dominerar, medför detta en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och arbetsgivaravgifter.

A.2 Lönebaserat utrymme i fåmansföretag

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

En skatteutgift uppkommer i den mån huvudregeln tillämpas och löneuttagskravet och ägarkravet är uppfyllt, såvida det lönebaserade utrymmet resulterar i att viss del av avkastningen som baseras på löner till anställda beskattas i inkomstlagen kapital. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och arbetsgivaravgifter.

A.3 Kapitalvinst på kvalificerade andelar

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

A.4 Utdelning på kvalificerade andelar

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

A.5 Beskattning av tjänstepensionsinkomst

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

A.6 Underskott i aktiv näringsverksamhet m.m.

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

A.7 Beskattning av privat pensionsförsäkring och individuellt pensionssparande

Enligt 59 kap. 1–2 §§ IL får obegränsat skattskyldiga som har inkomst av anställning och helt saknar pensionsrätt i anställning, eller som har inkomst från aktiv näringsverksamhet, göra avdrag för erlagda premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton. Avdragsrätten är begränsad till 35 procent av inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp (59 kap. 5 § IL). Regleringen avviker från normen att förvärvsinkomst beskattas med ordinarie grundavdrag. Om marginalskatten vid utbetalningen av pensionen är lägre än vid inbetalningen av premien uppstår en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.8 Sjöinkomstavdrag

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

A.9 Uppskjuten beskattning av personaloptioner

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

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

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

A.11 Avdrag för resor till och från arbetet

Skäliga utgifter för arbetsresor får dras av vid inkomstbeskattningen, om arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att denne behöver använda något transportmedel (12 kap. 26 § IL). Om arbetsresorna görs med bil ska vissa förutsättningar vara uppfyllda (12 kap. 27–30 §§ IL). Kostnaderna får dras av vid inkomstbeskattningen till den del de överstiger gränobeloppet 11 000 kronor (12 kap. 2 § IL). Avdraget utgör en skatteutgift eftersom kostnader för arbetsresor skatterättsligt generellt anses vara privata levnadskostnader och inte en kostnad för intäkternas förvärvande då den skattskyldige själv anses kunna välja sin bostadsort. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

A.12 Avdrag för inställelseresor

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

A.13 Skattelättnader för utländska nyckelpersoner

Vissa förmåner och ersättningar till utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner kan under vissa förutsättningar undantas från beskattning (11 kap. 22 och 23 §§ IL). Bland annat undantas 25 procent av lönen och vissa ersättningar för utgifter, t.ex. avgifter för barns skolgång i grund- och gymnasieskola, från beskattning. Från och med 1 januari 2021 höjdes gränsen från tre till fem år vilket påverkar skatteutgiften från och med 2023. Den 1 januari 2024 trädde nya regler i kraft som

innebär att skattelättnaden gäller under högst sju år räknat från den dag vistelsen i Sverige påbörjades. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och arbetsgivaravgifter.

A.14 Förmån av resa vid anställningsintervju

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

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

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

A.16 Nedsatt förmånsvärde för miljöanpassade bilar

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

A.17 Lättnader i beskattningen av personaloptioner

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

A.18 Stipendier

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

A.19 Personrabatter

Personrabatt vid köp av en vara eller tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern ska inte tas upp, om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud. Detta gäller dock inte om rabatten är en direkt ersättning för utfört arbete, överstiger den största rabatt som en konsument kan få på affärsmässiga grunder, uppenbart överstiger den personrabatt som är sedvanlig i branschen eller

lämnas på sådant sätt som anges i 11 kap. 11 § 2–4 IL (11 kap. 13 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och arbetsgivaravgifter.

A.20 Vissa ersättningar och förmåner till EU-parlamentariker

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

A.21 Ersättningar och förmåner till personal vid Europaskolor

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

A.22 Hittelön m.m.

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

A.23 Ersättning för blod m.m.

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

A.24 Inkomst från försäljning av vilt växande bär

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

A.25 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands

Ersättningar och förmåner till utomlands stationerad personal vid statlig myndighet ska inte tas upp till beskattning, om ersättningen eller förmånen är föranledd av stationeringen och avser vissa förmåner och ersättningar, t.ex. bostad på stationeringsorten och medföljandetillägg för make, maka eller sambo som på grund av stationeringen går miste om egen förvärvsinkomst (11 kap. 21 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

A.26 Ersättningar och förmåner till viss personal vid SIPRI

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

A.27 Tjänsteinkomster förvärvade vid vistelse utomlands

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

A.28 Tjänsteinkomster förvärvade på vissa utländska fartyg

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

A.29 Friskvårdsbidrag

Enligt 11 kap. 11 § II är personalvårdsförmåner skattefria. Som personalvårdsförmån räknas bl.a. möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård (11 kap. 12 § II). För att ett friskvårdsbidrag ska utgöra en skattefri förmån krävs att samma belopp och villkor erbjuds hela personalen. Beloppet ska också vara av mindre värde. Skatteverket anser att ett belopp på högst 5 000 kronor inklusive mervärdesskatt per anställd och år utgör mindre värde. Friskvårdsbidraget bedöms vara ersättning för privat konsumtion som enligt normen ska beskattas. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och arbetsgivaravgifter.

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

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

A.31 Utjämnning av förvärvsinkomst över tiden

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

A.32 Flyttningersättningar från arbetsgivare

Ersättning för utgifter för flyttning när en skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttar till en ny bostadsort är skattefri, om ersättningen betalas av allmänna

medel eller av arbetsgivaren (11 kap. 27 § II). Om ersättningen för utgifter för flyttning också omfattar ersättning för körning med egen bil, ska denna ersättning dock tas upp till beskattning till den del den överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 § II. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och arbetsgivaravgifter i de fall där ersättningen betalas av arbetsgivaren.

A.33 Alkolås i förmånsbil

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

A.34 Kostförmån vid tjänsteresa och vid representation

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

A.35 Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst

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

A.36 Gåvor till anställda

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

A.37 Skattefri förmån av kost i särskilda fall

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

A.38 Skattelättnad för cykelförmån

Skattelättnaden för cykelförmån är en skattelättnad för cyklar som arbetsgivaren tillhandahåller till sina anställda för privat bruk. Skattelättnaden, vars syfte är att öka cykelpendlingen, innebär att förmån av cykel inte ska tas upp till beskattning för den

del av förmånen som understiger 3 000 kronor per beskattningsår (11 kap. 12 a § II). Skatteutgiften avser inkomst av tjänst och arbetsgivaravgifter.

A.39 Skattefrihet för laddel på arbetsplatsen

En tillfällig skattefrihet för laddel på arbetsplatsen har införts fr.o.m. 1 juli 2023 till och med den 30 juni 2026. Bestämmelsen skattebefriar förmån av elektricitet för laddning av vissa fordon vid en laddningspunkt eller ett eluttag som tillhandahålls av arbetsgivaren i anslutning till arbetsplatsen. Laddning vid bostaden omfattas inte av bestämmelsen. Skattefriheten syftar bl.a. till att underlätta omställningen till en fossilfri fordonsflotta och gynna arbetsresor med laddbara fordon framför andra mindre hållbara alternativ. Bestämmelsen förväntas också leda till viss regelförenkling. Skatteutgiften avser inkomst av tjänst och arbetsgivaravgifter.

A.40 Förmånsvärde för drivmedel

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

A.41 Nedsatt bilförmånsvärde vid omfattande körning i tjänsten

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

A.42 Förmånsvärde för äldre bilar

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

A.43 Förhöjt grundavdrag för äldre

Grundavdraget för dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 66 år beräknas som det ordinarie grundavdraget med tillägg av ett särskilt belopp (63 kap. 3 a § II). Storleken på grundavdraget och det särskilda beloppet beror på den fastställda förvärvsinkomsten. Det förhöjda grundavdraget förstärktes 1 januari 2024. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och utgörs av skillnaden i beskattning som uppkommer på grund av det särskilda beloppet.

B Intäkter och kostnader i näringsverksamhet

B.1 Uttag av bränsle från lantbruksenhet

Enligt huvudregeln är uttag ur näringsverksamhet skattepliktigt (22 kap. 7 § II). Uttag av bränsle från en fastighet i Sverige som är taxerad som lantbruksenhet ska dock inte uttagsbeskattas, om bränslet används för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på fastigheten (22 kap. 9 § II). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och egenavgifter.

B.2 Avverkningsrätt till skog

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

B.3 Kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter

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

B.4 Tonnagebeskattning

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

B.5 Avdrag för resor till och från arbetet

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

B.6 Matching-credit-klausuler i dubbelbeskattningsavtal

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

B.7 Koncernbidragsdispens

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

B.8 Förenklingsregel för ränteavdragsbegränsning

Avdragsbegränsningen för negativa räntenetton i 24 kap. 21–29 §§ IL innehåller i 24 § den s.k. EBITDA-regeln. Med detta avses en regel som är baserad på resultatmättet EBITDA ("Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization"). Avdragsutrymmet uppgår till 30 procent av EBITDA. För att minska den administrativa bördan för små och medelstora företag kan dock negativa räntenetton upp till 5 miljoner kronor alltid dras av, oavsett förhållande till EBITDA. För företag som är i intressegemenskap gäller detta belopp för gruppen gemensamt. I de fallen avdraget enligt förenklingsregeln överstiger utrymmet 30 procent av EBITDA utgör den över-skjutande delen en skatteutgift i inkomstslaget näringsverksamhet.

B.9 Förenklingsregel för finansiell leasing

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

B.10 Anläggning av ny skog m.m.

Utgifter för anläggning av ny skog och dikning som främjar skogsbruk ska kostnadsföras direkt (21 kap. 3 § IL). Utgifter för inköp samt plantering av träd och buskar för frukt- eller bärodling får dras av direkt eller genom årliga värdeminskningssavdrag (20 kap. 17 § IL). Enligt normen för inkomst av näringsverksamhet ska avskrivning hanteras efter ekonomisk livslängd. Till den del avskrivning sker direkt för anläggningstillgångar med längre ekonomisk livslängd innebär detta att beskattningen skjuts upp och att en räntefri skattecredit uppstår i näringsverksamheten. Skatteutgiften utgörs av ränteeffekten på det omedelbara avdraget och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och egenavgifter.

B.11 Överavskrivningar avseende inventarier

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

B.12 Avsättning till periodiseringsfond för enskilda näringsidkare

Periodiseringsfonden är en vinstanknuten reserveringsmöjlighet, där en del av vinsten kan reserveras under högst sex år (30 kap. II). Reserveringsmöjligheten innebär att inkomstbeskattningen skjuts upp. För enskilda näringsidkare och för fysiska personer som är delägare i handelsbolag är avsättningarna inte räntebelagda. Detta medför en skattecredit som motsvarar statens årliga upplåningskostnad som uppstår som följd av den uppskjutna beskattningen. Skatteutgiften avser inkomst av näringsverksamhet och egenavgifter.

B.13 Avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer

Periodiseringsfonden är en vinstanknuten reserveringsmöjlighet i företaget, där en del av vinsten kan reserveras under högst sex år (30 kap. II). Reserveringsmöjligheten innebär att inkomstbeskattningen skjuts upp. För juridiska personer tas en schablonintäkt för avsättningen till periodiseringsfonden upp. Detta medför en skatteutgift till den del skatteintäkterna från beskattningen av schablonintäkterna från periodiseringsfonder skiljer sig från den del av statens årliga upplåningskostnad som uppstår som följd av den uppskjutna beskattningen. Skattesanktionen avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

B.14 Substansminskning vid utvinning av naturtillgångar

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

B.15 Bidrag till regionala utvecklingsbolag

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

B.16 Bidrag till Tekniska museet

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

B.17 Nedskrivning av lager och pågående arbeten

Vid värdering av lagertillgångar är huvudregeln att lagervärdet inte får understiga det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Enligt en alternativregel kan dock det sammanlagda lagervärdet i vissa fall tas upp till 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet (17 kap. 4 § II). Byggnads-, hantverks- och anläggnings-

företag kan tillämpa motsvarande alternativregel på pågående arbeten om arbetet utförs till ett fast pris och inte har slutredovisats (17 kap. 27 § II). Nedskrivningen ger en skattekredit. Skatteutgiften utgörs av räntan på krediten och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och egenavgifter.

B.18 Undantag från ränteavdragsbegränsningen

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

B.19 Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

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

B.20 Negativ räntefördelning vid generationsskiften

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

B.21 Begränsad avdragsrätt för representationsmåltider

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

B.22 Avsättning till säkerhetsreserv

I vissa fall har skadeförsäkringsföretag möjlighet att göra avsättning till en s.k. säkerhetsreserv (39 kap. 8 § IL). Reserveringsmöjligheten innebär att inkomstbeskattningen skjuts upp. Avsättningar till säkerhetsreserven ger upphov till en schablonintäkt. Detta medför en skatteutgift till den del skatteintäkterna från beskattningen av schablonintäkterna från säkerhetsreserverna skiljer sig från den del av statens årliga upplåningskostnad som uppstår som följd av den uppskjutna beskattningen. Skattesanktionen avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

B.23 Fastighetsskatt respektive fastighetsavgift på småhus, ägarlägenhet och bostäder i hyreshus

Enligt 3 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt samt 3 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift ska statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift betalas för småhusenheter, ägarlägenhetsenheter och bostäder i hyreshusenheter. Enligt jämförelsenormen ska avkastningen från en fastighet, i form av boende, beskattas. Fastighetsskatten respektive fastighetsavgiften är en skatt på sådan avkastning (se skatteutgift C1 och C2). Inom näringsverksamheter genererar en fastighet däremot avkastning i form av intäkter. Eftersom intäkterna beskattas som inkomst av näringsverksamhet utgör fastighetsskatten respektive fastighetsavgiften en skattesanktion, till den del de inte reducerar inkomstskatten.

B.24 Fastighetsskatt på lokaler i hyreshus

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

B.25 Fastighetsskatt på industrienheter

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

B.26 Fastighetsskatt på elproduktionsenheter

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

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

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

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

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

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

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

B.30 Undantag från skattskyldighet för ägare av vissa fastigheter

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

C Intäkter och kostnader i kapital

C.1 Avkastning eget hem

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

C.2 Avkastning bostadsrättsfastighet

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

C.3 Kapitalvinstbeskattning på andelar i onoterade bolag

Enligt 42 kap. 15 a § IL tas endast 5/6 av kapitalinkomster för delägare i onoterade bolag upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Enligt 48 kap. 20 och 20 a §§ IL medges avdrag endast för 5/6 av kapitalförluster för sådana tillgångar (avdrag för kapitalförluster kan i vissa fall begränsas ytterligare, se skatteutgift C16). Den effektiva skatten på kapitalavkastningen blir således 25 procent, vilket är lägre än normen för kapitalinkomster. Den lägre skattesatsen ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

C.4 Kapitalvinstbeskattning på kvalificerade andelar

För den del av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag som understiger gränobeloppet tas endast 2/3 upp till beskattning enligt 57 kap. 20 och 21 §§ IL. Enligt 48 kap. 20 och 20 a §§ IL medges avdrag endast för 2/3 av kapitalförluster för kvalificerade andelar (se motsvarande begränsning i skatteutgift C3). Den effektiva skatten på kapitalavkastningen blir således 20 procent, vilket är lägre än normen för kapitalinkomster. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

C.5 Utdelning i form av andelar i dotterbolag

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

C.6 Uppskov med kapitalvinstskatt för privatbostad

Enligt 47 kap. IL ges möjlighet till uppskov med beskattning av kapitalvinsten vid försäljning av en privatbostad. Uppskovsmöjligheten ger upphov till en skattecredit. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

C.7 Kapitalvinstbeskattning vid försäljning av eget hem och bostadsrätt

Enligt 45 kap. 33 § och 46 kap. 18 § IL tas en andel på 22/30 av den kapitalvinst som realiserar vid försäljning av eget hem och bostadsrätt upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Om en kapitalförlust uppstår medges avdrag för 50 procent av kapitalförlusten. Den del som inte beskattas, eller medger avdrag, ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

C.8 Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel

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

C.9 Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt

Underlaget för avkastningsskatt på pensionsförsäkringar utgörs av kapitalunderlaget multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret (3 a–3 d §§ lagen [1990:661] om avkastningsskatt på pensionsmedel). Skatteunderlaget är dock lägst 0,5 procent av kapitalunderlaget. Underlaget för avkastningsskatt på kapitalförsäkringar utgörs enligt samma bestämmelser av kapitalunderlaget multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med 1 procentenhet. Skatteunderlaget är dock lägst 1,25 procent av kapitalunderlaget. För skattskyldiga försäkringsbolag utgörs kapitalunderlaget av värdet av bolagets tillgångar med avdrag för finansiella skulder vid beskattningsårets ingång. Om den faktiska avkastningen på försäkringskapital över- eller understiger den schablonmässigt framräknade avkastningen uppstår en skatteavvikelse. Enligt jämförelsenormen ska kapitalvinster också beskattas vid realisation och inte löpande på det sätt som sker i detta fall. Detta ger upphov till en andra skatteavvikelse, i form av den ränteeffekt som uppstår i och med de löpande skatteinbetalningar som sker innan realisation av värdeförändringarna. Summan av dessa två effekter utgör en skatteavvikelse avseende skatt på kapital.

C.10 Sparande på investeringssparkonto

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

30 procent. Om schablonintäkten avviker från den faktiska avkastningen på sparandet inom ramen för investeringssparkontot uppstår en skatteavvikelse. Vidare är normen att kapitalvinster ska beskattas när tillgångarna realiserats. Sparande på investeringsparkonto beskattas löpande, vilket också ger upphov till en skatteavvikelse. Denna skatteavvikelse utgörs av den ränteeffekt som uppstår i och med de löpande skatteinbetalningar som sker före realisationstillfället. Summan av de två avvikelserna utgör den sammanlagda skatteavvikelsen som avser skatt på kapital.

C.11 Framskjuten beskattning vid andelsbyte

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

C.12 Investeraravdrag

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

C.13 Ränta på skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

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

C.14 Nedsatt fastighetsavgift för nybyggda småhus, hyreshus och ägarlägenheter

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

C.15 Ränteutgifter för konsumtionskrediter

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

C.16 Begränsat avdrag för kapitalförluster

Enligt 48 kap. 20–24 §§ IL ska kapitalförluster dras av till 70 procent från kapitalvinster, förutom i vissa fall då kapitalförluster ska dras av i sin helhet. Enligt jämförelsenormen ska däremot avdrag medges i sin helhet för alla kapitalförluster. En skattesanktion uppstår i de fall kapitalförluster begränsas till 70 procent. Skatte-sanktionen avser inkomst av kapital.

C.17 Begränsad skattereduktion för underskott av kapital

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

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

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

D.2 Generell nedsättning av egenavgifter

För inkomst som tas emot före den 1 januari 2024 gäller att ett avdrag från egenavgifterna ska göras med 7,5 procent av avgiftsunderlaget, under vissa förutsättningar. Nedsättningen kan som mest uppgå till 15 000 kronor per år (3 kap. 18 § socialavgiftslagen [2000:980]). Från och med den 1 januari 2024 ska avdraget göras från summan av egenavgifterna och den allmänna löneavgiften (3 § lagen [2023:748] om särskilt avdrag vid beräkning av egenavgifter och allmän löneavgift i vissa fall). Skatteutgiften avser egenavgifter och allmän löneavgift.

D.3 Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter

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

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

Vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna på avgiftspliktig ersättning till en person som arbetar med forskning eller utveckling (FoU) ska avdrag göras med 10 procent av avgiftsunderlaget för denna person (2 kap. 29–31 §§ socialavgiftslagen [2000:980]), för ersättning som utges före den 1 januari 2024. Avdraget får inte medföra att avgifterna understiger ålderspensionsavgiften. Det sammanlagda avdraget för samtliga personer som arbetar med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige fick mellan 1 juli 2021 och 30 juni 2023 inte överstiga 600 000 kronor per månad. Från och med 1 juli 2023 utökades avdraget genom att beloppstaket per månad höjdes till 1,5 miljoner kronor (prop. 2022/23:79). Från och med 1 april 2020 till 31 december 2023 gällde att för den del av underlaget som avdrag beräknas på ska skattesatsen för den allmänna löneavgiften sättas ned med 10 procentenheter. Från den 1 januari 2024 gäller i stället att avdraget ska vara 20 procent av avgiftsunderlaget och dras från summan av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften (8 § lagen [2023:747] om särskilt avdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som arbetar med forskning eller utveckling). Avdraget får fortsatt inte medföra att avgifterna understiger ålderspensionsavgiften. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift.

D.5 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för den först anställda

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

D.6 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för unga

Det samlade uttaget av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift är nedsatt för ersättning som utges till ungdomar som vid årets ingång har fyllt 15 men inte 18 år (2 kap. 28 § socialavgiftslagen [2000:980] och 1 § lagen [1994:1920] om allmän löneavgift). Nedsättningen innebär att endast ålderspensionsavgiften ska betalas för den del av ersättningen som uppgår till högst 25 000 kronor per kalendermånad. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift. Från och med 1 januari 2024 slopas denna nedsättning och kommer från och med nästa års redovisning att utgå när den inte längre faller inom redovisningsperioden som i år är 2023–2025.

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

Från 1 januari 2021 till och med den 31 mars 2023 var det samlade uttaget av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift nedsatt för ersättning som utges till personer som vid årets ingång har fyllt 18 men inte 23 år (2 kap. 28 § socialavgiftslagen [2000:980] och 1 § lagen [1994:1920] om allmän löneavgift). Nedsättningen innebär att endast ålderspensionsavgiften och 9/20 av de övriga avgifterna ska betalas för den del av

ersättningen som uppgår till högst 25 000 kronor per kalendermånad. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift. Från och med nästa års redovisning kommer denna skatteutgift att utgå när den inte längre faller inom redovisningsperioden som i år är 2023–2025.

D.8 Ersättning för skiljemannauppdrag

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

D.9 Ersättning till idrottsutövare

Ersättning som en idrottsutövare får från en skattebefriad ideell förening som uppfyller vissa förutsättningar i 7 kap. inkomstskattelagen och har till ändamål att främja idrott och som under året inte uppgår till ett halvt prisbasbelopp är enligt 2 kap. 19 § socialavgiftslagen (2000:980) undantagen från socialavgifter. Ersättningen är inte förmånsgrundande (25 kap. 19 § och 59 kap. 24 § socialförsäkringsbalken [2010:110]). Skatteutgiften avser därför särskild löneskatt.

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

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

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

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

D.12 Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete

Inom socialförsäkringssystemet finns inkomsttak som begränsar de ersättningar som den enskilde kan erhålla från dessa system. Exempelvis ges ingen pensionsrätt i det allmänna inkomstpensionssystemet för ersättningar över 8,07 inkomstbasbelopp. På ersättning för arbete över inkomsttaken tas dock socialavgifter och allmän löneavgift ut trots att denna ersättning inte är förmånsgrundande (2 kap. 10–11 §§ och 3 kap. 3–8 §§ socialavgiftslagen och 1 och 2 §§ lagen om allmän löneavgift). Enligt normen ska särskild löneskatt tas ut på ersättning för utfört arbete som inte är förmånsgrundande. Socialavgifterna på ersättningar över inkomsttaken utgör en skattesanktion. Storleken på skattesanktionen är skillnaden mellan nivån på den särskilda löneskatten och nivån på socialavgifterna.

E Mervärdesskatt

E.1 Försäljning av tomtmark och byggnader

Försäljning av fastigheter är enligt 10 kap. 35 § ML undantagen från mervärdesskatteplikt. När försäljningen avser nybyggda en- och flerbostadshus omfattar undantaget även det förädlingsvärde som uppstår i och med nybyggnationen. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

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

Vid försäljning av konstverk för under 300 000 kronor per år är enligt 10 kap. 31 § ML försäljningsbeloppet undantaget från mervärdesskatt under förutsättning att upphovsmannen eller dennes dödsbo vid försäljningen äger konstverket. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.3 Lotterier

Enligt 10 kap. 34 § ML är lotterier undantagna från mervärdesbeskattning. Beskattning sker i förekommande fall genom punktskatt på spel. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.4 Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster

Vissa fastighetstjänster som utförs av en ägare till en näringsfastighet (t.ex. ett hyreshus) som inte är skattskyldig för mervärdesskatt för fastigheten och där lönekostnaden för dessa tjänster inte överstiger 300 000 kronor (inklusive avgifter som grundas på lönen) under ett år, är mervärdesskattebefriade. Enligt 5 kap. 33–36 §§ ML görs det en s.k. uttagsbeskattning, en mervärdesbeskattning på 25 procent, för tjänster som fastighetsägaren utför åt sig själv på den egna fastigheten där lönekostnaden överstiger 300 000 kronor per år. Skatteutgiften avser den mervärdesskattebefriade kostnaden för tjänster under detta belopp.

E.5 Läkemedel

För läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus gäller kvalificerat undantag från mervärdesskatt enligt 10 kap. 13 § samt 13 kap. 10 § och 14 kap. 7 och 36 §§ ML. Det innebär att försäljningen är undantagen från mervärdesskatt men att ingående mervärdesskatt är avdragsgill eller ger rätt till återbetalning. Icke receptbelagda läkemedel beskattas med normalskattesats. Skattebefrielsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.6 Internationell personbefordran

Transport till eller från utlandet ska enligt 6 kap. 39 § ML inte mervärdesbeskattas i Sverige. En resa från en ort i Sverige till en ort i utlandet är därför i sin helhet undantagen från mervärdesbeskattning i Sverige. Bestämmelsen omfattar luft-, vatten- och landtransporter. Detta ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt för den andel av resan som sker inom Sverige.

E.7 Personbefordran

Enligt 9 kap. 8 § ML är mervärdesskatten för personbefordran nedsatt till 6 procent. Skattesatsen gäller för resor med kollektivtrafik och taxi, samt turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande, oavsett vilket transportmedel som används. Mervärdes-

skattenivån gäller dock inte om resemomentet är av underordnad betydelse. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.8 Tidningar och tidskrifter

Enligt 9 kap. 9 § ML är mervärdesskatten för tidningar och tidskrifter nedsatt till 6 procent. Skattesatsen gäller enligt 9 kap. 11 och 12 §§ ML även radiotidningar, kassettidningar och andra varor som gör skrift tillgänglig för personer med läsnedsättning. Den nedsatta skattesatsen gäller enligt 9 kap. 13 § ML även för motsvarande produkter som tillhandahålls på elektronisk väg. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.9 Böcker, broschyrer m.m.

Enligt 9 kap. 9 § ML är mervärdesskatten för böcker, broschyrer, häften, musiknoter, kartor och liknande alster nedsatt till 6 procent. Detta gäller även bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn. Den nedsatta skattesatsen gäller enligt 9 kap. 13 § ML även för motsvarande produkter som tillhandahålls på elektronisk väg. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.10 Kulturella föreställningar

Enligt 9 kap. 14 § ML är mervärdesskatten för entréavgift till konserter, cirkus-, teater-, opera- och balettföreställningar eller liknande föreställningar nedsatt till 6 procent. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.11 Vissa rekreations- och idrottstjänster

Enligt 9 kap. 14 och 18 §§ ML är mervärdesskatten för tillhandahållanden av vissa tjänster inom rekreation och idrott nedsatt till 6 procent. För tjänster inom rekreation gäller nedsättningen t.ex. entréavgift till djurparker. För tjänster inom idrottsområdet gäller nedsättningen då verksamheten bedrivs kommersiellt, t.ex. i bolagsform. Till skatteutgiften räknas även transport i skidliftar. Transport i skidlift räknas som antingen idrottstjänst eller personbefordran, beroende på om nedfarterna i skid-anläggningen nyttjas (idrottstjänst) eller om de inte nyttjas (personbefordran). Även förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden ingår i denna skatteutgift. Förevisning av naturområden är enligt 9 kap. 14 § ML nedsatt till 6 procent. Den nedsatta skatteutgiften ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.12 Upphovsrätter

Enligt 9 kap. 16 och 17 §§ ML är mervärdesskatten för upphovsrätter nedsatt till 6 procent. Skattesatsen gäller för upplåtelse eller överlåtelse av vissa upphovsrättsligt skyddade litterära eller konstnärliga verk. Nedsättningen gäller inte för upplåtelse eller överlåtelse av fotografier, reklamprodukter, system och program för automatisk data-behandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.13 Reparationer av cyklar, skor, lädervaror m.m.

Enligt 9 kap. 7 § ML är mervärdesskatten för reparationer av cyklar med tramp- eller vevanordning, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne nedsatt till 12 procent.

Mervärdesskattesatsen höjdes från 6 procent 1 april 2023. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.14 Livsmedel

Enligt 9 kap. 3 § ML är skattesatsen för livsmedel nedsatt till 12 procent. Till kategorin räknas även alkoholfria drycker och öl med en alkoholhalt som inte överstiger 3,5 volymprocent alkohol. Vatten från vattenverk, starköl, vin och spritdrycker beskattas med normalskattesats. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.15 Restaurang- och cateringtjänster

För restaurang- och cateringtjänster gäller nedsatt mervärdesskatt till 12 procent enligt 9 kap. 5 § ML. Nedsättningen gäller för tjänsterna med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.16 Rumsuthyrning

Enligt 9 kap. 4 § ML är skattesatsen för rumsuthyrning nedsatt till 12 procent. Nedsättningen gäller rumsuthyrning inom ramen för hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.17 Försäljning av konstverk för minst 300 000 kronor per år

Enligt 9 kap. 6 § ML är skattesatsen för försäljning av konstverk för minst 300 000 kronor per år nedsatt till 12 procent. Detta gäller om leveransen är skattepliktig och konstverket ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. I budgetpropositionen för 2024 föreslås att nedsättningen omfattar all försäljning av konstverk från och med 1 januari 2025. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.18 Verksamhet i ideella föreningar

Av 4 kap. 6 § ML följer att verksamhet i en ideell förening inte räknas som ekonomisk verksamhet om föreningen är befriad från inkomstskatt för inkomsten av verksamheten. Det innebär att föreningen inte är mervärdesskattepliktig för denna verksamhet. Detta ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

E.19 Omsättningsgräns för mervärdesskatt

Enligt 18 kap. 2 § ML undantas en beskattningsbar person från mervärdesskatt om den beskattningsbara personen har en årsomsättning som beräknas understiga 80 000 kronor under beskattningsåret och som under de två närmast föregående beskattningsåren inte heller har överstigit 80 000 kronor. I budgetpropositionen för 2024 aviseras att omsättningsgränsen höjs till 120 000 kronor från och med den 1 januari 2025 och att den blir tillämplig även för företag etablerade i andra EU-länder. Denna skattebefrielse ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

F Punktskatter

F.1 Energiskatt på diesel i motordrivna fordon

I 2 kap. 1 § LSE anges energiskattesatserna på bränslen. I praktiken utgörs nästan all bensin- och dieselanvändning av bränslen i miljöklass 1. För drivmedel inom reduktionsplikten tas energiskatt ut enhetligt per liter bränsle, dvs. ingen skattemässig uppdelning sker längre av beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung. Detsamma gäller för uttaget av koldioxidskatt. Normen i hela transportsektorn motsvarar skatteuttaget per energienhet för bensin miljöklass 1. Den lägre energiskatten på diesel ger därmed upphov till en skatteutgift. För lätta dieselfordon är detta delvis kompenserat genom att fordonsskatten är högre än för jämförbara bensinfordon bl.a. för att beakta energiskatteskillnaden mellan bensin och diesel. År 2024 sänks energiskattebeloppen för bl.a. bensin och diesel. Att energiskatten för bensin sänks innebär att normen för energiskatt på drivmedel sänks vilket leder till en minskad skatteutgift för energiskatt på diesel. Att energiskatten för diesel samtidigt sänks ger en motverkande effekt som innebär att skatteutgiften för energiskatt på diesel ökar. Sammantaget beräknas skatteutgiften till ca 7,5 miljarder 2024.

F.2 Energiskatt på fossil bensin utanför reduktionsplikten

Energiskattenormen för bensin miljöklass 1, låginblandad bensin, motsvarar 29,2 öre per kWh 2024. Normen är satt med hänsyn tagen till att en viss andel biodrivmedel i form av etanol och biobensin ingår i låginblandad bensin. Inblandningen av biodrivmedel sänker energiinnehållet per liter jämfört med ren fossil bensin. E85 innehåller en andel ren fossil bensin vilken är belagd med energiskatt i samma nivå per liter som låginblandad bensin. Eftersom den fossila bensinen i E85 har ett högre energiinnehåll än låginblandad bensin blir skatteuttaget 28,2 öre per kWh för fossil bensin i E85. Därmed redovisas en skatteutgift för fossil bensin i E85.

F.3 Energiskattebefrielse för naturgas och gasol som drivmedel

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

F.4 Energiskattebefrielse för biodrivmedel utanför reduktionsplikten

Energiskattebefrielse för biodrivmedel regleras i 7 kap. 3 a, 3 b och 4 §§ LSE. Energiskattebefrielse gäller för biogas, biogasol, höginblandad Fame, etanol i E85 och för bränslen som har samma KN-nummer som fossil bensin eller fossil diesel men som framställts av biomassa. Det kan röra sig om hydrerade vegetabiliska oljor och fetter, s.k. HVO, eller syntetiska motorbränslen. Andra höginblandade biodrivmedel samt biodrivmedel utan fossilt innehåll ges också full energiskattebefrielse. Ingen energiskattebefrielse ges till etanol, HVO, Fame eller andra biodrivmedel inom reduktionsplikten. Normen utgörs av energiskatt för bensin miljöklass 1.

F.5 Energiskattebefrielse för elförbrukning vid bandrift

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

F.6 Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift

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

F.7 Energiskattebefrielse för bränsle för inrikes sjöfart

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

F.8 Energiskattebefrielse för bränsle för inrikes luftfart

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

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

För diesel som förbrukas i arbetsmaskiner i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet men även för skepp och vissa båtar som används inom dessa näringar är energiskatten tillfälligt nedsatt. En tillfällig nedsättning av energiskatten gällde retroaktivt från 1 januari 2022 till 30 juni 2023. Från och med 1 oktober 2022 motsvarade den totala nedsättningen 2,111 kronor per liter diesel. Nedsättningen förlängdes och mellan den 1 juli och 31 december 2023 motsvarade nedsättningen 1,582 kronor per liter diesel. Under 2024 är energiskatten fortsatt tillfälligt nedsatt med 1,470 kronor per liter diesel. Normen utgörs av full energiskatt på diesel miljöklass 1.

F.10 Energiskatt på eldningsolja för uppvärmningsändamål

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

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

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

F.12 El som inte beskattas

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

F.13 Nedsatt energiskatt på el inom industrin

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

F.14 Nedsatt energiskatt på el i datorhallar

El som används i datorhallar beskattas med 0,6 öre per kWh (11 kap. 9 § första stycket 7 samt 15 § LSE). Energiskatten på el är också nedsatt till 0,6 öre per kWh för el som används för att framställa värme och kyla som levereras för förbrukning i datorhallar (9 kap. 5 a § LSE). Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE. Den 1 juli 2023 slopades nedsättningen, vilket också innebär att skatteutgiften upphört. Från och med nästa års redovisning kommer denna skatteutgift att utgå när den inte längre faller inom redovisningsperioden som i år är 2023–2025.

F.15 Nedsatt energiskatt på el inom jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksnäringarna

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

F.16 Nedsatt energiskatt på el i vissa kommuner

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

F.17 Nedsatt koldioxidskatt på diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksnäringarna

Enligt 6 a kap. 2 a § första stycket LSE gäller nedsatt koldioxidskatt för diesel som förbrukas i arbetsmaskiner i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet och även för skepp och vissa båtar som används inom dessa näringar. Från och med 1 januari 2020 motsvarar nedsättningen 1,93 kronor per liter diesel. Från och med den 1 januari 2022 t.o.m. 30 juni 2023 sattes skatten tillfälligt ner ytterligare. Den tillfälliga skattenedsättningen förlängdes sedan ytterligare och gällde t.o.m. 31 december 2023. Från och med 1 januari 2024 t.o.m. den 31 december 2024 gäller fortsatt en tillfällig nedsättning och den sammanlagda nedsättningen av koldioxidskatten motsvarar 2,456 kronor per liter diesel. Normen utgörs av full koldioxidskatt på diesel miljöklass 1.

F.18 Koldioxidskattebefrielse för bränsle vid bandrift

Enligt 6 a kap. 1 § 2 LSE gäller koldioxidskattebefrielse för bränsle för bandrift (t.ex. dieseldrivna järnvägsfordon). Normen utgörs av full koldioxidskatt, vilket för 2024 motsvarar 145 öre per kg koldioxid.

F.19 Koldioxidskattebefrielse för bränsle för inrikes sjöfart

Koldioxidskattebefrielse för bränsle som används vid yrkesmässig sjöfart följer av 6 a kap. 1 § 3 och 4 samt 9 kap. 3 § 1–3 LSE. Bränsle i fartyg som används för privata ändamål beskattas dock. Normen utgörs av full koldioxidskatt, vilket för 2024 motsvarar 145 öre per kg koldioxid.

F.20 Koldioxidskatt på fossila drivmedel och biodrivmedel inom reduktionsplikten

För drivmedel inom reduktionsplikten tas koldioxidskatt ut enhetligt per liter bränsle, dvs. ingen skattemässig uppdelning sker sedan den 1 juli 2018 av beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung. Normen utgörs 2024 av ett skatteuttag som motsvarar 145 öre per kg koldioxid för den fossila delen och noll koldioxidskatt för biodrivmedelsdelen. Eftersom hela blandningen inklusive biodrivmedel koldioxidbeskattas lika per volymenhet bensin respektive diesel uppkommer en skatteutgift för den fossila delen och en skattesanktion för biodrivmedelsdelen. I tidigare års redovisningar har det antagits att den schabloniserade omräkningen enligt inblandade nivåer av biodrivmedel i bensin och diesel medfört att skattesanktionen för biodrivmedel och skatteutgiften för den fossila delen ungefär tagit ut varandra på kort sikt. Detta beror på att koldioxidskatten justerats både vid reduktionspliktens införande 2018 och igen 2020 för att vara proportionell mot de koldioxidutsläpp som uppstår vid förbränning av fossila bränslen. Från och med detta års redovisning görs inte längre antagandet att skatteutgiften och skattesanktionen tar ut varandra. För 2023 redovisas därför en skattesanktion för både bensin och diesel eftersom skattesanktionen på bioinblandningen i bensin och diesel överstiger skatteutgiften för den fossila andelen. För 2024 kvarstår en skattesanktion för bensin eftersom skattesanktionen på bioinblandning i bensin överstiger skatteutgiften för den fossila andelen. Eftersom reduktionsnivåerna för diesel sänktes kraftigare än för bensin uppstår däremot en skatteutgift för diesel eftersom skattesanktionen på bioandelen är mindre än skatteutgiften för den fossila andelen. För den fossila drivmedelsdelen har uttaget av koldioxidskatt, jämfört med normen, reducerats med ca 8 procent för bensin och med ca 26 procent för diesel. Sammantaget har sänkningarna av reduktionsplikten lett till att en skatteutgift redovisas under F20 för 2024.

F.21 Koldioxidskatt på fossila drivmedel utanför reduktionsplikten

Vissa höginblandade eller rena biodrivmedel omfattas inte av reduktionsplikten. Dessa drivmedel kan ändå innehålla en viss andel fossil bensin eller diesel. För den andel av E85 som består av fossil bensin tas koldioxidskatt ut per liter på samma nivå som bensin inom reduktionsplikten. Koldioxidskatten på bensin är uttryckt i kronor per liter i 2 kap. 1 § LSE. Detta skattebelopp är reducerat med 8 procent med hänsyn till att bensin inom reduktionsplikten till viss del utgörs av biodrivmedel. Även för fossil bensin i E85, vilken inte omfattas av reduktionsplikten, är uttaget av skatt reducerat med ca 8 procent jämfört med normen trots att den är helt av fossilt ursprung. Normen utgörs av full koldioxidskatt, vilket för 2024 motsvarar 145 öre per kg koldioxid.

F.22 Koldioxidskatt på bioljor för uppvärmningsändamål

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

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

F.23 Koldioxidskatt för eldningsolja för uppvärmningsändamål.

1 januari 2024 sänktes koldioxidskatten på eldningsolja för uppvärmningsändamål. Till följd av det motsvarar koldioxidskatten på eldningsolja ett lägre värde per kg koldioxid än normen på 145 öre.

G Skattereduktioner

G.1 Skattereduktion för sjöinkomst

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

G.2 Skattereduktion för personer med sjuk- och aktivitetsersättning

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

G.3 Skattereduktion för rutarbete

Fysiska personer som köper s.k. rutarbete eller får dessa som löneförmån har, under vissa förutsättningar, rätt till skattereduktion enligt 67 kap. 11–19 §§ IL. Skattereduktionen uppgår till 50 procent av arbetskostnaden inklusive mervärdesskatt för det utförda arbetet och 50 procent av värdet av rutarbetet om den tillhandahållits som löneförmån. För att reduktionen ska ges ska den som utför arbetet vara godkänd för F-skatt. Reduktion kan även medges om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen får tillsammans med skattereduktionen för rotarbeten (se skatteutgift G4) uppgå till högst 75 000 kronor per person och år. Regeringen har föreslagit att takbeloppen för rutarbeten och rotarbeten tillfälligt ska beräknas separat för 2024.

G.4 Skattereduktion för rotarbeten

Fysiska personer som köper s.k. rotarbeten (reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad) av småhus, bostadsrätter och ägarlägenheter eller får dessa som löneförmån har, under vissa förutsättningar, rätt till skattereduktion enligt 67 kap. 11–19 §§ IL. Skattereduktionen uppgår till 30 procent av arbetskostnaden och 30 procent av värdet av arbetet om det tillhandahållits som löneförmån. För att reduktionen ska ges ska den som utför arbetet vara godkänd för F-skatt. Reduktion kan även medges för rotarbete om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen för rotarbeten och skattereduktionen för ruttjänster (se skatteutgift G3) får tillsammans uppgå till högst 75 000 kronor per person och år, varav skattereduktionen för rotarbeten får utgöra maximalt 50 000 kronor per person och år. Regeringen har föreslagit att takbeloppet för rotarbeten tillfälligt ska uppgå till 75 000 kronor för 2024 samt att takbeloppen för ruttjänster och rotarbeten ska beräknas separat under samma period.

G.5 Begränsad fastighetsavgift för pensionärer

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

G.6 Skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el

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

G.7 Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet

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

G.8 Skattereduktion för installation av grön teknik

Reglerna för skattereduktion för installation av grön teknik finns i 67 kap. 36–45 §§ IL. Skattereduktionen ges för både arbets- och materialkostnader. Skattereduktion ges med 20 procent av de debiterade arbets- och materialkostnaderna för installation av solceller. För installation av lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon är motsvarande subventionsgrad 50 procent. Skattereduktionen får för ett beskattningsår uppgå till högst 50 000 kronor.

G.9 Skattereduktion för boende i vissa glest befolkade områden

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

uppfyller villkoren för att utgöra ett stöd av mindre betydelse enligt EU:s regelverk om sådant stöd.

G.10 Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa

Skattereduktionen för arbetslöshetskassa uppgår till 25 procent av den sammanlagda avgift som en medlem har betalat till en arbetslöshetskassa under året (67 kap. 49–52 §§ II).

G.11 Jobbskatteavdrag

Fysiska personer med arbetsinkomster har rätt till en skattereduktion för arbetsinkomster, s.k. jobbskatteavdrag (67 kap. 5–9 §§ II). Skattereduktionens storlek beräknas utifrån årsarbetsinkomsten. För personer som vid årets ingång ännu inte fyllt 66 år påverkas storleken på skattereduktionen även av kommunal inkomstkattesats och grundavdraget. Skattereduktionen utgör en skatteutgift. År 2024 höjdes det ordinarie jobbskatteavdraget. Maximalt jobbskatteavdrag för personer under 66 år vid genomsnittlig kommunalskatt uppgår 2024 till 42 935 kronor.

G.12 Jobbskatteavdrag för äldre

Fysiska personer med arbetsinkomster har rätt till en skattereduktion för arbetsinkomster, s.k. jobbskatteavdrag (67 kap. 5–9 §§ II). För personer som vid årets ingång fyllt 66 år beror storleken på jobbskatteavdraget enbart på årsarbetsinkomsten. År 2024 indexerades jobbskatteavdraget för äldre och åldersgränsen för att ta del av jobbskatteavdraget höjdes från 65 till 66 år. Skattereduktionen utgör en skatteutgift. För 2024 uppgår maximalt jobbskatteavdrag för äldre till 36 058 kronor.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 11 april 2024

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

Föredragande: statsrådet Svantesson

Regeringen beslutar skrivelse 2023/24:98
Redovisning av skatteutgifter 2024