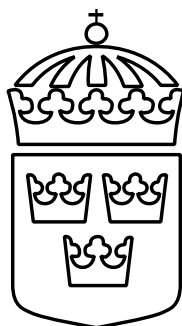


Regeringens skrivelse  
2015/16:98

---

Redovisning av skatteutgifter 2016





# Regeringens skrivelse 2015/16:98

## Redovisning av skatteutgifter 2016

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 7 april 2016

*Stefan Löfven*

*Magdalena Andersson*  
(Finansdepartementet)

### Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I denna skrivelse redogör regeringen för skatteutgifter, dvs. effekten på skatteintäkterna av särregler i skattelagstiftningen. Därmed ges ett bredare underlag för prioritering mellan olika stöd och satsningar i statsbudgeten. Skrivelsen innehåller fyra delar. I den första delen beskrivs den jämförelsenorm och de beräkningsmetoder som används i redovisningen. Första delen innehåller också en sammanfattning av skatteutgifterna för 2016. I del två diskuteras skatteutgifter i förhållande till samhällsekonomisk effektivitet, riktlinjerna för skattepolitiken och jämställdhet. Tredje delen innehåller en sammanfattande tabell över skatteutgifterna. I fjärde och sista delen ges en mer ingående beskrivning av de enskilda skatteutgifterna.



## Innehållsförteckning

---

Tabellförteckning .....	7
1	Bakgrund, metod och sammanfattning..... 11
1.1	Inledning..... 11
1.2	Beskrivning av jämförelsenorm..... 12
1.2.1	Norm för inkomstskatt..... 12
1.2.2	Norm för indirekt skatt på förvärvsinkomster..... 13
1.2.3	Norm för mervärdesskatt..... 13
1.2.4	Norm för punktskatter..... 13
1.2.5	Skatt enligt norm för olika skatteslag..... 13
1.3	Beräkningsmetoder..... 14
1.3.1	Skatteutgifter beräknas enligt skattebortfallsmetoden..... 14
1.3.2	Statiska beräkningar utan indirekta effekter..... 14
1.3.3	Marginalskatternas betydelse..... 15
1.3.4	Socialavgifter och särskild löneskatt..... 15
1.3.5	Organisationsformens betydelse..... 15
1.3.6	Saldopåverkande och icke saldpåverkande skatteutgifter..... 15
1.4	Skatteutgifterna ur ett budgetperspektiv och i relation till de totala skatteintäkterna..... 15
1.5	Sammanfattning av skatteutgifter 2016..... 17
1.5.1	Nyheter..... 17
1.5.2	Skatteutgifter 2016..... 17
2	Samhällsekonomisk analys av skatteutgifter..... 21
2.1	Inledning..... 21
2.2	Samhällsekonomisk effektivitet..... 21
2.3	Riktlinjer för skattepolitiken..... 22
2.4	Jämställdhet..... 22
2.5	Skatteutgiften för ROT-arbeten (ROT-avdraget)..... 22
2.6	Skatteutgiften för investeringssparkonto..... 23
3	Redovisning av skatteutgifter..... 29
3.1	Inledning..... 29
3.2	Sammanställning av skatteutgifter..... 30
4	Beskrivning av enskilda skatteutgifter..... 39
4.1	Inledning..... 39
4.2	Förkortningar..... 39
4.3	Beskrivning av skatteutgifter..... 39
A	Inkomst av tjänst och allmänna avdrag..... 39
B	Intäkter i näringsverksamhet..... 45
C	Kostnader i näringsverksamhet..... 45

D	Intäkter i kapital .....	47
E	Kostnader i kapital .....	50
F	Socialavgifter.....	51
G	Särskild löneskatt .....	52
H	Mervärdesskatt .....	53
I	Punktskatter .....	55
J	Skattereduktioner.....	59
K	Kreditering på skattekonto.....	60
L	Skattskyldighet .....	60
M	Skattesanktioner .....	61
N	Skattefria transfereringar .....	62

## Tabellförteckning

---

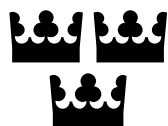
Tabell 1.1 Skatt enligt norm för olika skatteslag 2016.....	14
Tabell 1.2 Skatteutgifter och skattesanktioner uttryckt i procent av skatteintäkterna för respektive skatteslag m.m. ....	16
Tabell 3.1 Utgiftsområden (UO) 2016.....	29
Tabell 3.2 Skatteutgifter fördelade på skatteslag och utgiftsområde .....	30





1

# Bakgrund, metod och sammanfattning





# 1 Bakgrund, metod och sammanfattning

## 1.1 Inledning

Samhällets stöd till företag och hushåll redovisas i huvudsak som utgifter på statsbudgetens utgiftssida. Men det finns också stöd eller utgifter som går via skattesystemet, s.k. skatteutgifter. Skatteutgifterna påverkar statsbudgetens inkomstsida och 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 skatteutgifter, dvs. effekten på skatteintäkterna av särregler i skattelagstiftningen, för åren 2015–2018.

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

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

En skatteutgift uppstår om skatteuttaget för en viss grupp eller en viss kategori av skattebetalare är lägre än vad som är förenligt med normen. Ett exempel är den reducerade mervärdesskattesatsen på livsmedel som är 12 procent. Normen är i detta fall 25 procent och skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan 25 och 12 procent multiplicerat med underlaget.

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

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

Om en skatteutgift slopas leder det i normalfallet till högre skatteintäkter och därmed till en budgetförstärkning för offentlig sektor på samma sätt som om en utgift på statsbudgetens utgiftssida slopas. Beräkningarna av skatteutgifter kan dock inte användas för att ge en exakt prislapp på den möjliga intäktsförstärkningen om en skatteutgift slopas. Detta har flera skäl, till exempel att beräkningarna är statiska och inte tar hänsyn till beteendeffekter eller indirekta effekter (se vidare nedan). Vissa skatteutgifter kan också vara samhällsekonomiskt effektiva i den meningen att ett bibehållande av

skatteutgiften kan vara samhällsekonomiskt mer effektivt än ett slopande.

## Disposition

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

Den andra delen diskuterar skatteutgifter i förhållande till samhällsekonomisk effektivitet, riktlinjerna för skattepolitiken och jämställdhet.

I den tredje delen redovisas skatteutgifter och skattesanktioner för åren 2015–2018. Redovisningen sker i en tabell uppdelad efter skatteslag.

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

## 1.2 Beskrivning av jämförelsenorm

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

Med en jämförelsenorm baserad på enhetlig beskattning är det relativt enkelt att identifiera olika skatteutgifter. Normen innebär samtidigt att ingen hänsyn tas till de motiv som ligger bakom en skatteutgift. En del skatteutgifter kan

emellertid bidra till en förbättrad samhällsekonomisk effektivitet; se del 2 för en mer utförlig diskussion.

### 1.2.1 Norm för inkomstskatt

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

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

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

- Sparande ska ske med beskattade inkomster.
- Värdeförändringar ska beskattas när de uppkommer och inte vid realisations-tillfället. Om värdeförändringen är negativ ska en skatterestitution – dvs. en negativ skattebetalning – medges.
- Värdet av oavlönat hemarbete och fritid ska inte ingå i skattebasen.
- Offentliga transfereringar ska utgöra skattepliktig inkomst.
- Den implicita avkastningen som egnahemsägaren eller bostadsrättsinnehavaren får i form av boendet ska utgöra skattepliktig inkomst.
- Avskrivningar i näringsverksamhet ska hanteras efter ekonomisk livslängd.
- Endast ränteutgifter för lån till investeringar där avkastningen är skattepliktig ska vara avdragsgilla.

### 1.2.2 Norm för indirekt skatt på förvärvsinkomster

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

### 1.2.3 Norm för mervärdesskatt

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

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

### 1.2.4 Norm för punktskatter

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

Energiskatten tar sikte på energianvändningen och utgångspunkten är att all energiförbrukning ska beskattas. En differentiering av skatteuttaget mellan el och bränslen för uppvärmnings- respektive drivmedelsändamål är förenlig med normen. Skälet är att el och

bränslen är olika typer av energislag. För bränslen är det förenligt med normen att differentiera mellan uppvärmning och drivmedel. Motivet är att energiskatten på drivmedel inte bara fyller övergripande fiskala syften utan också fångar upp vissa samhällsekonomiska kostnader av vägtrafiken såsom slitage på väg, bullerstörning och olyckor.

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

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

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

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

### 1.2.5 Skatt enligt norm för olika skatteslag

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

**Tabell 1.1 Skatt enligt norm för olika skatteslag 2016**

Skatt enligt norm	
<b>Inkomstskatt</b>	
Skatt på inkomst av tjänst <sup>1</sup>	Ingen enhetlig sats
Skatt på inkomst av näringsverksamhet <sup>1</sup> för:	
-enskilda näringsidkare m.fl.	Ingen enhetlig sats
-aktiebolag m.fl.	22%
Skatt på kapital	30%
<b>Indirekt skatt på förvärsinkomster</b>	
Arbetsgivaravgifter	31,42%
Egenavgifter	28,97%
Särskild löneskatt	24,26%
<b>Mervärdesskatt</b>	25%
<b>Punktskatter</b>	
Energiskatt på el	29,2 öre/kWh
Energiskatt på uppvärmsbränsle	8,5 öre/kWh
Energiskatt på bensin i miljöklass 1	41,2 öre/kWh
Koldioxidskatt	112 öre/kg koldioxid

<sup>1</sup>Se vidare avsnitt 1.3.3 och 1.3.5.

### 1.3 Beräkningsmetoder

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

Skatteutgifterna beräknas enligt den så kallade skattebortfallsmetoden. Beräkningarna är statiska och tar inte hänsyn till eventuella beteendeffekter eller indirekta effekter (se avsnitt 1.3.2 nedan).

#### 1.3.1 Skatteutgifter beräknas enligt skattebortfallsmetoden

En skatteutgift beräknas som skattenedsättningen multiplicerat med underlaget (skattebasen). Denna metod för att beräkna skatteutgifter kallas för skattebortfallsmetoden och en skatteutgift beräknad på detta sätt motsvarar i normalfallet de bruttoberäknade offentlig-finansiella effekterna i publikationen *Beräkningskonventioner*. (*Beräkningskonventioner* är en årlig rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet, som innehåller konventioner för redovisning och beräkning av offentlig-finansiella effekter vid förändrade skatte- och

avgiftsregler.) En skatteutgift beräknad enligt skattebortfallsmetoden kan jämföras direkt med en skattefri transferering på utgiftssidan. Samtliga skatteutgifter redovisas i tabell 3.2 i kapitel 3.

Ett undantag från ovanstående gäller skatteutgifterna för nedsatta socialavgifter och särskild löneskatt där skatteutgiften, beräknad enligt skattebortfallsmetoden, behöver justeras för att motsvara den bruttoberäknade offentlig-finansiella effekten i *Beräkningskonventioner*. Detta görs genom att räkna upp skatteutgiften med aktuell marginalsattesats.<sup>1</sup>

#### 1.3.2 Statiska beräkningar utan indirekta effekter

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

Att beräkningarna är statiska innebär att skatteutgiftsberäkningarna inte kan användas för att ge en exakt "prislapp" på den möjliga intäktsförstärkningen om en viss skatteutgift slopas. Det är även möjligt att ett slopande av vissa skatteutgifter leder till lägre skatteintäkter, till exempel på grund av rörliga skattebaser (exempelvis om produktion flyttar utomlands till följd av ändrade skatteregler).

<sup>1</sup> För arbetsgivaravgifterna är uppräkningsfaktorn  $1/(1-\text{bolagskattesatsen})$  för de nedsättningar som enbart berör privat sektor. För nedsättningar som också berör offentlig sektor behöver uppräkningsfaktorn korrigeras för att ta hänsyn till att en del av de anställda återfinns i offentlig sektor. För egenavgifterna är uppräkningsfaktorn  $1/(1-\text{kapitalskattesatsen})$ .

### 1.3.3 Marginalskatternas betydelse

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

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

### 1.3.4 Socialavgifter och särskild löneskatt

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

### 1.3.5 Organisationsformens betydelse

För näringsverksamhet beror skatteutgiftens storlek av den organisationsform som näringsverksamheten bedrivs i. För aktiebolag och ekonomiska föreningar, där inkomst av närings-

verksamhet beskattas med bolagsskatt, innebär en lägre beskattningsbar inkomst att statens bolagsskatteintäkter minskar. För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag, där inkomst av näringsverksamhet beskattas på liknande sätt som inkomst av tjänst, innebär en sänkt beskattningsbar inkomst att även underlaget för socialavgifter minskar. Skatteutgiften påverkar därför dels inkomst av tjänst, dels underlaget för särskild löneskatt.

### 1.3.6 Saldopåverkande och icke saldpåverkande skatteutgifter

De allra flesta skatteutgifter påverkar det offentliga budgetsaldot genom att förändra skatteintäkterna. Dessa skatteutgifter klassas som saldpåverkande och beräknas med hjälp av skattebortfallsmetoden.

Det finns dock vissa skatteutgifter som inte påverkar budgetsaldot. Enligt normen för inkomstbeskattning ska offentliga transfereringar utgöra skattepliktig inkomst. Detta innebär att skattebefrielsen av vissa transfereringar definieras som skatteutgifter, men sådana skatteutgifter påverkar inte budgetsaldot. Exempel på skattefria transfereringar är barnbidrag och bostadstillägg för pensionärer.

Skatteutgiften beräknas i dessa fall till den höjning av transfereringen som skulle behöva göras om den skattebeläggs för att få samma storlek på transfereringen efter skatt, som den skattefria transfereringen. Höjningen av transfereringen ökar de offentliga utgifterna, men samtidigt ökar skatteintäkterna med samma belopp. Budgetsaldot påverkas således inte och dessa skatteutgifter klassas därför som icke saldpåverkande skatteutgifter. De icke saldpåverkande skatteutgifterna redovisas separat i slutet av tabell 3.2 och ingår heller inte i den sammanställning av skatteutgifter och skatte-sanktioner som ges av tabell 1.2 (se nedan).

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

Många av skatteutgifterna har införts, mer eller mindre uttalat, som medel inom specifika

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

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

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

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

### Skatteutgifternas omfattning

I tabell 1.2 redovisas skatteutgifter och skattesanktioner i procent av faktiska skatteintäkter för olika skatteslag samt skattereduktioner och krediteringar på skattekonto. Redovisningen avser: skatteutgifter som utgör medel inom specifika utgiftsområden, skattetekniskt motiverade skatteutgifter och samtliga skatteutgifter. Icke saldpåverkande skatte-

utgifter ingår inte i sammanställningen. Beräkningarna bygger på prognoser för 2016.

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

	Specifika utgiftsområden	Skattetekniskt motiverade	Samtliga
<b>Skatteutgifter</b>			
1. Direkt skatt på arbete	1	0	1
2. Indirekt skatt på arbete	2	0	2
3. Skatt på kapital	37	7	45
4. Skatt på företagsvinster	2	1	3
5. Mervärdesskatt	15	2	16
6. Punktskatter	27	1	28
7. Skattereduktioner*	1	0	1
8. Kreditering på skattekonto*	0	0	0
<b>Skattesanktioner</b>			
9. Indirekt skatt på arbete	0	3	3
10. Skatt på kapital	13	0	13
11. Punktskatter	3	0	3
<b>12. Samtliga skatteutgifter och skattesanktioner*</b>	<b>8</b>	<b>0</b>	<b>8</b>

Notera: Beräkningarna bygger på prognoser för 2016. Skatteutgifter markerade med \* anges som procent av de totala skatteintäkterna för samtliga skatteslag. Icke saldpåverkande skatteutgifter (skattefria transfereringar) ingår ej i sammanställningen.

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

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

I tabell 1.2 är skatteutgifterna fördelade på de inkomstitlar som används i den ekonomiska vårpropositionen. Posten ”direkt skatt på arbete” (rad 1) motsvarar posterna ”skatt på inkomst av tjänst” och ”skatt på inkomst av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare m.fl.” i tabell 1.1 ovan. Posten ”skatt på företagsvinster” (rad 4) motsvarar posten ”skatt på inkomst av näringsverksamhet för aktiebolag m.fl.” i tabell 1.1.

För de specifika utgiftsområdena uppgår samtliga skatteutgifter och skattesanktioner till 8



procent av de totala skatteintäkterna. Motsvarande andel för de skattetekniskt motiverade skatteutgifterna och skattesanktionerna är 0 procent. Samtliga saldpåverkande skatteutgifter och skattesanktioner summerar till 8 procent av de totala skatteintäkterna.

Skatt på kapital har den högsta procentuella andelen skatteutgifter av samtliga skatteslag. Det är främst den relativt låga beskattningen av avkastning och kapitalvinst på eget hem och bostadsrätt som förklarar den höga andelen skatteutgifter av skatt på kapitalinkomster.

## 1.5 Sammanfattning av skatteutgifter 2016

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

### 1.5.1 Nyheter

I årets skrivelse har kapitel 2, som tidigare diskuterat skatteutgifter i förhållande till samhällsekonomisk effektivitet, breddats för att även belysa jämställdhetsaspekter och hur skatteutgifter förhåller sig till riktlinjerna för skattepolitiken. Två enskilda skatteutgifter, skatteutgiften för ROT-arbeten och skatteutgiften för investeringssparkonto, analyseras även utifrån dessa aspekter.

I årets skrivelse har några skatteutgifter tillkommit. Från och med 1 april 2016 undantas vissa samhällsomfattande posttjänster samt frimärken från skatteplikt. Detta ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt, vilken redovisas som H5, *Vissa posttjänster och frimärken*. Denna klassas som skatteteknisk (ST) skatteutgift då det handlar om en anpassning till EU:s mervärdesskattedirektiv. I årets skrivelse redovisas utöver det ytterligare tre skatteutgifter som avser inkomst av tjänst: A34 *Kostförmån vid tjänsteresa och vid representation*, A35 *Förmån i samband med fredsbevarande tjänst*, samt A36 *Gåvor till anställda*. Dessa är dock inte möjliga att beräkna. Några skatteutgifter har också upphört. Fr.o.m. 2016 har redovisningen av krediteringar på skattekontot flyttats till utgifts-

sidan av statens budget. Två skatteutgifter har upphört från och med 2016. Det gäller D6, *Utdelning och kapitalvinst på andelar i oäkta bostadsrättsföreningar* och J5 *Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet*. Skatteutgifterna F2 *Nedsättning av egenavgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år*, samt F5 *Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år* upphör 1 juli 2016.

I syfte att renodla redovisningen av skatteutgifter, redogörs inte längre för hur de s.k. utgiftsekvivalenterna (skatteutgifterna uppräknade med aktuell marginalsattesats) beräknas. Detta gjordes tidigare i noter till tabell 3.2. För en mer ingående beskrivning av hur utgiftsekvivalenter kan beräknas hänvisas därför till tidigare års *Redovisning av skatteutgifter*.

### 1.5.2 Skatteutgifter 2016

För inkomståret 2016 förväntas de totala saldpåverkande skatteutgifterna uppgå till 183 miljarder kronor. När det gäller skatte-sanktioner förväntas dessa uppgå till 33 miljarder kronor. Uppgifter om den samlade omfattningen bör dock, av skäl som anförts i avsnitt 1.4 ovan, tolkas med försiktighet.

#### *Inkomstskatt*

Den största skatteutgiften inom tjänsteinkomstbeskattningen är avdrag för resor till och från arbetet, som för inkomståret 2016 beräknas uppgå till ca 5,4 miljarder kronor.

Den största skatteutgiften inom kapitalinkomstbeskattningen är avkastning på eget hem. För inkomståret 2016 bedöms skatteutgiften uppgå till 13,5 miljarder kronor.

#### *Indirekt skatt på förvärvsinkomster*

Bland de skatteutgifter som rör socialavgifter är nedsättningen av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år den största. Inkomståret 2016 beräknas denna skatteutgift uppgå till 2,8 miljarder kronor.

#### *Mervärdesskatt*

Den största skatteutgiften inom mervärdesskatteområdet uppstår genom den reducerade skattesatsen för livsmedel. Inkomståret 2016 beräknas denna skatteutgift uppgå till 27,8 miljarder kronor.

#### *Punktskatter*

Den största skatteutgiften inom punktskatteområdet är nedsatt energiskatt för elförbrukning i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, vilken uppgår till 12,3 miljarder kronor inkomståret 2016.

#### *Skattereduktioner*

En skattereduktion minskar den slutliga skatten genom avräkning mot statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, inkomst av näringsverksamhet, statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift. Skattereduktionerna beräknas sammanlagt uppgå till 15,4 miljarder kronor inkomståret 2016. Den enskilt största skatteutgiften är skattereduktion för ROT-arbeten som beräknas uppgå till 11,5 miljarder kronor.

#### *Kreditering på skattekonto*

Det har tidigare funnits stöd som efter beviljande tillgodoförs mottagaren genom kreditering på skattekontot. Från och med i år har dock redovisningen av dessa flyttats över till utgiftssidan av statens budget.

#### *Skattesanktioner*

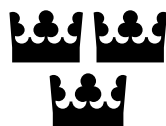
Den största enskilda skattesanktionen uppgår till 14,8 miljarder kronor för 2016 och avser socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete.

#### *Icke saldopåverkande skatteutgifter*

De icke saldopåverkande skatteutgifter som redovisas här beräknas för inkomståret 2016 uppgå till 36,8 miljarder kronor.

2

Samhällsekonomisk  
analys  
av skatteutgifter





## 2 Samhällsekonomisk analys av skatteutgifter

### 2.1 Inledning

Normen om enhetlig beskattning innebär strikt tolkat att ingen hänsyn tas till de motiv som ligger bakom en skatteutgift. Vissa skatteutgifter kan dock vara motiverade för att de bidrar till en förbättrad samhällsekonomisk effektivitet. Skatteutgifter kan också motiveras utifrån de av riksdagen beslutade riktlinjerna för skattepolitiken. Vidare kan skatteutgifter analyseras utifrån vilka effekter de får för jämställdhet mellan kvinnor och män.

I detta kapitel görs ett försök att belysa dessa olika aspekter. I avsnitt 2.2 beskrivs vad som menas med begreppet samhällsekonomisk effektivitet. Vidare diskuteras möjligheterna att bedöma olika skatteutgifter utifrån deras bidrag till samhällsekonomisk effektivitet. I avsnitt 2.3 diskuteras skatteutgifter i förhållande till riktlinjerna för skattepolitiken. Avsnitt 2.4 diskuterar skatteutgifter och jämställdhet och innehåller en diskussion om hur olika skatteutgifters effekter för jämställdheten kan belysas.

I årets skrivelse görs också en djupare analys av två enskilda skatteutgifter. Avsnitt 2.5 innehåller en analys av skatteutgiften avseende ROT-avdraget och i avsnitt 2.6 görs en analys av skatteutgiften för investeringssparkonto.

### 2.2 Samhällsekonomisk effektivitet

Samhällsekonomisk effektivitet innebär att samhällets resurser används på ett effektivt sätt för att skapa så hög välfärd i samhället som

möjligt. Marknadsmisslyckanden, i form av exempelvis externa effekter – när en ekonomisk transaktion påverkar en tredje part – och skatteklivar mellan konsument- och producentpriser, snedvrider resursallokeringen i samhället.

Snedvridningen leder till en ineffektiv resursallokering – så kallade dödviktsförluster uppstår. En annan resursallokering skulle kunna leda till förbättrad samhällsekonomisk effektivitet. Det kan därför vara samhällsekonomiskt motiverat med avvikelser från enhetlig beskattning om de förbättrar effektiviteten och därmed välfärden i samhället. Enhetlig beskattning leder i dessa fall till en välfärdsförlust.

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

externa effekten. Det demokratiska besluts-systemet måste värdera förändringen och anse att den nya fördelningen är acceptabel.

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

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

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

### 2.3 Riktlinjer för skattepolitiken

Enligt riktlinjerna för skattepolitiken är skattepolitikens främsta syfte att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter.<sup>2</sup> Skatterna ska tas ut på ett sätt som är förenligt med de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik. Skattepolitiken ska vid sidan om att säkra goda och stabila skatteintäkter även skapa förutsättningar för en hållbar tillväxt och hög sysselsättning, ett rättvist fördelat välstånd samt bidra till ett miljömässigt och socialt hållbart samhälle. Utöver detta bör skattepolitiken utformas enligt ett antal vägledande principer. Skattesystemet ska uppfattas som legitimt och rättvist, skattereglerna ska vara generella och tydliga, beskattningen ska ske i nära anslutning till inkomstillfället, och reglerna ska vara hållbara i förhållande till EU.

Genom att minska enhetligheten och öka komplexiteten i skattesystemet kan skatteutgifter sägas gå emot principen om att

skattereglerna ska vara generella och tydliga. Samtidigt kan skatteutgifter i vissa fall bidra till att uppnå ett eller flera av skattepolitikens övergripande syften, eller ligga i linje med en eller flera andra vägledande principer. En skatteutgift kan därmed i vissa fall vara förenlig med vissa delar av de skattepolitiska riktlinjerna, men stå i strid med andra delar av desamma.

### 2.4 Jämställdhet

Skatteutgifter kan även ha effekter för främst den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män.

För att göra en bedömning av hur en skatteutgift kan påverka jämställdheten kan följande indikatorer användas:

- förändring av disponibel inkomst för kvinnor respektive män,
- förändring av kvinnors respektive mäns arbetskraftsdeltagande,
- förändring av kvinnors respektive mäns obetalda hemarbete, samt
- resursomfördelning mellan sektorer där kvinnor respektive män är över-representerade i termer av t.ex. konsumtion, sysselsättning eller företagande.

### 2.5 Skatteutgiften för ROT-arbeten (ROT-avdraget)

Skattereduktionen för reparation, underhåll, om- och tillbyggnad, det s.k. ROT-avdraget gäller fr.o.m. den 8 december 2008. ROT-avdraget är en skatteutgift då de som köper dessa tjänster från ett företag, anlitar en privatperson eller får tjänsterna som en löneförmån erhåller en skattereduktion motsvarande en del av arbetskostnaden (inkl. moms). Ursprungligen uppgick skattereduktionen till 50 procent av arbetskostnaden vid köp från ett företag och vid löneförmån samt till ett belopp motsvarande redovisade arbetsgivaravgifter vid anlitan av en privatperson, upp till ett maximalt belopp om 50 000 kronor per person och år. Den 1 januari 2016 sänktes subventionsgraden till 30 procent

<sup>2</sup> Se vidare avsnitt 5.5 i prop. 2014/15:100, 2015 års ekonomiska vårproposition

av arbetskostnaden, medan det maximala beloppet är detsamma.

Eftersom marknadsarbete, men inte hemarbete, är beskattat leder skatten på arbete till att personer arbetar mer i hemmet jämfört med arbetsmarknaden än vad de skulle ha gjort utan beskattning, dvs. skatten på arbete snedvrider individens val. Då det är svårt att beskatta hemarbete kan ett sätt att minska denna snedvridning vara att sänka skatten på den typ av arbete som är ett nära substitut till hemarbete. I den mån ROT-tjänster är sådana som köparen skulle ha utfört själv utan ROT-avdraget kan skattereduktionen sägas öka den samhälls-ekonomiska effektiviteten genom att minska snedvridningen. En rapport från Skatteverket indikerar dock att endast ca 20 procent av ROT-köparna skulle ha utfört jobbet själva om ROT-avdraget inte funnits, vilket kan jämföras med RUT-köparna av vilka 60 procent svarade samma sak.<sup>3</sup> Detta är troligen på grund av att många av de arbeten som utförs inom ramen för ROT-avdraget är relativt kvalificerade.

ROT-avdraget bedöms inte heller öka den samhälls-ekonomiska effektiviteten genom att öka sysselsättningen i ekonomin i sin helhet i någon större utsträckning. Ökad efterfrågan på arbetskraft i en sektor förväntas endast ge varaktiga sysselsättningsökningar i ekonomin i sin helhet i den mån de riktar sig till personer med svag anknytning till arbetsmarknaden. Anledningen är att ökad efterfrågan annars förväntas leda till högre löner och arbetskraftskostnader exempelvis p.g.a. att löntagarnas förhandlingsposition relativt arbetsgivaren förbättras när arbetslösheten temporärt sjunker. Högre löner leder i sin tur till att sysselsättningen i övriga sektorer minskar. Inom ROT-branschen bedöms många ha en god anknytning till arbetsmarknaden och en ökad sysselsättning i branschen bedöms därmed ske på bekostnad av sysselsättningen i andra branscher.

I en lågkonjunktur kan ROT-avdraget bidra till att hålla upp efterfrågan och sysselsättningen i ekonomin som helhet då efterfrågan i det fallet inte förväntas övervältras fullt ut till högre priser och löner. Svensk ekonomi utvecklades dock

mycket starkt under 2015 och i byggbranschen är förväntningar och utfall för antalet anställda på relativt höga nivåer.<sup>4</sup>

Dessutom kan en skatteutgift skapa snedvridningar. Vad gäller ROT-avdraget är det en subvention av reparation, underhåll, om- och tillbyggnad, vilken kan leda till en omfördelning av resurser till dessa tjänster på bekostnad av närliggande tjänster, såsom nybyggnation. Uppgifter från Skatteverket indikerar att subventionen till ROT-branschen kan komma att uppgå till omkring hela 20 miljarder kronor 2015.

Utifrån ett jämställdhetsperspektiv förväntas ROT-avdraget främst gynna män. Män utgör ca 60 procent av ROT-köparna. Detta kan spegla ansvarsfördelningen i hemmet, men även att män generellt sett har större möjligheter att göra skattereduktioner (p.g.a. högre inkomster). Då män i större utsträckning än kvinnor tar ansvar för de arbeten i hemmet som är berättigade till ROT-avdrag förväntas eventuella förändringar av antalet arbetade timmar bland köparna till följd av ROT-avdraget främst uppkomma bland män. Vad gäller sysselsättning och företagande är män överrepresenterade inom ROT-branschen.

Sänkningen av subventionsgraden i ROT-avdraget kan mot bakgrund av ovanstående analys vara samhälls-ekonomiskt motiverad.

## 2.6 Skatteutgiften för investeringssparkonto

Investeringsparkontot är en schablonbeskattad sparform som infördes den 1 januari 2012. Införandet av investeringssparkontot motiverades med betydande förenkling för både de fysiska personer som innehar investeringssparkonton och för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna, medan de, främst banker, som tillhandahåller investeringssparkonton förväntades få en något större administrativ börda. Skatteutgiften motiverades som skatte-

<sup>3</sup> Se "Om ROT och RUT och VITT och SVART", Rapport Skatteverket, SKV 2011:1.

<sup>4</sup> Källa: Data från Konjunkturinstitutets konjunkturbarometer t.o.m. januari 2016.

teknisk med stöd i de skattepolitiska riktlinjerna<sup>5</sup> om generella och tydliga regler som minskar utrymmet och riskerna för fel och fusk.

Inom ramen för investeringssparkontot får privatpersoner spara i noterade aktier, fondandelar och andra finansiella instrument. Sparandet är direktägt, vilket t.ex. innebär att den som sparar i aktier på ett investeringssparkonto kan utnyttja sin rösträtt på bolagsstämmor. Fysiska personer och dödsbon kan öppna investeringssparkonton. Kreditinstitut och värdepappersbolag får tillhandahålla investeringssparkonton.

Innehavaren av ett investeringssparkonto betalar skatt baserad på en schablonmässigt beräknad intäkt och således inte på faktiska intäkter som annars gäller inom den konventionella beskattningen. Det innebär t.ex. att kontoinnehavaren inte behöver beräkna kapitalvinst eller kapitalförlust vid försäljning av aktier. Schablonintäkten beräknas av det institut som tillhandahåller investeringssparkontot, som också rapporterar intäkten till Skatteverket.

Skatt på investeringssparkontot ska beräknas utifrån ett så kallat kapitalunderlag. Kapitalunderlaget beräknas varje år och är en fjärdedel av summan av

- värdet av tillgångarna på kontot vid ingången av varje kvartal,
- belopp som betalats in till investeringssparkontot under året,
- värdet av finansiella instrument som förts över till investeringssparkontot av kontoinnehavaren under året, och
- värdet av finansiella instrument som överförts från någon annans investeringssparkonto under året.

Fram till sista december 2015 beräknades schablonintäkten som kapitalunderlaget multiplicerad med statslåneräntan den 30 november kalenderåret före beskattningsåret. Sedan 1 januari 2016 multipliceras kapitalunderlaget med statslåneräntan den 30 november kalenderåret före beskattningsåret ökad med 0,75 procentenheter. Dessutom infördes ett golv för

beräkningen så att schablonintäkten som lägst beräknas som 1,25 procent av kapitalunderlaget. Det innebär att även om statslåneräntan är under 0,50 procentenheter ökas schablonintäkten till 1,25 procent av kapitalunderlaget. I och med att den schablonmässiga avkastningen från investeringssparkontot höjdes från och med årsskiftet ökade även beskattningen av medel på investeringssparkonton och därmed minskar skatteutgiften för dessa.

Om aktier eller andra finansiella instrument som den skattskyldige redan äger förs över till ett investeringssparkonto ses detta som försäljning. Personen blir därmed beskattad som om instrumenten sålts för det marknadsvärde som gällde vid överföringen. Överföringen till kontot betraktas som en inbetalning som läggs till kapitalunderlaget.

Om den faktiska avkastningen över- eller understiger statslåneräntan ökad med 0,75 procentenheter, dvs. den schablonmässigt framräknade avkastningen, uppstår en skatteutgift respektive en skattesanktion avseende skatt på inkomst av kapital. Skatteutgiften eller skattesanktionen för investeringssparkonto består alltså i den skillnad i beskattningen av inkomst av kapital och den schablonmässiga beskattning som görs löpande av värdet av tillgångarna på investeringssparkontot. När promemorian om investeringssparkontot remitterades uppskattades den effektiva skattesatsen för tillgångar på kontot till 22,2 procent medan den effektiva skattesatsen för aktier uppskattades till 28,9 procent och 28,3 procent för fondandelar.

Användandet av investeringssparkontot har från införandeåret 2012 då antalet konton var drygt 220 000 i det närmast dubblats årligen. Preliminära uppgifter för 2015 visar på det finns drygt 1,8 miljoner investeringssparkonton. Uppgifter för 2014 från Skatteverket visar att de då totalt 891 550 investeringssparkontona hade schablonintäkter på 5,4 miljarder kronor som beskattades som inkomst av kapital. Eftersom reglerna om investeringssparkonton är relativt nya och underlaget för beskattning fortfarande ökar i betydande omfattning är prognoser för skatteutgiftens storlek behäftade med osäkerhet. Det innebär att skatteutgiftens storlek i nuläget inte beräknas.

Sedan förmögenhetsskatten slopades saknas insamling av uppgifter om individers tillgångar i olika värdepapper som aktier, fonder och obligationer. Uppgifter från 2007 tyder på att

<sup>5</sup> Se vidare avsnitt 5.3 i prop. 2007/08:100, 2008 års ekonomiska vårproposition



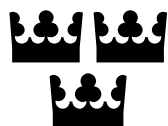
det finns vissa skillnader mellan kvinnor och mäns tillgångar i olika värdepapper som aktier, obligationer och fonder. Eftersom det saknas nyare uppgifter antas att fördelningen från 2007 fortfarande har viss relevans för en jämställdhetsanalys.

Män ägde under perioden 2004–2007 sett till totalsumman större tillgångar i börsnoterade aktier, fonder exklusive räntefonder och obligationer och övriga värdepapper än kvinnor. Skillnaden var störst för börsnoterade aktier där män under 2004 till 2007 ägde tillgångar dubbelt så högt värderade som kvinnors tillgångar. Sett till antal personer så ägde färre kvinnor än män börsnoterade aktier medan fler kvinnor än män ägde fonder exklusive räntefonder och obligationer och övriga värdepapper. De genomsnittliga värdena för kvinnors tillgångar var lägre än männens. Det kan antas att fördelningen av tillgångar mellan kvinnor och män inte har ändrats i betydande omfattning sedan 2007 och att fördelningen på investeringssparkonton speglar detta. Det innebär att män i större omfattning än kvinnor gynnas då investeringsparkontot utgör en skatteutgift, men också i större omfattning missgynnas i de fall då investeringsparkontot utgör en skattesanktion.



3

# Redovisning av skatteutgifter





## 3 Redovisning av skatteutgifter

### 3.1 Inledning

I tabell 3.2 redovisas skatteutgifterna uppdelade på skatteslag för inkomståren 2015–2018. Tabellen inleds med saldpåverkande skatteutgifter och avslutas med icke saldpåverkande skatteutgifter. De saldpåverkande skatteutgifterna har fördelats på utgiftsområden (UO) eller klassats som skattetekniskt motiverade (ST), vilket framgår av kolumn 2 i tabellen. I tabell 3.1 finns en sammanställning av samtliga utgiftsområden 2016.

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

De icke saldpåverkande skatteutgifterna har inte fördelats på utgiftsområden då de inte påverkar statsbudgetens saldo.

**Tabell 3.1 Utgiftsområden (UO) 2016**

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

## 3.2 Sammanställning av skatteutgifter

**Tabell 3.2 Skatteutgifter fördelade på skatteslag och utgiftsområde**

			Skatteutgift (mdkr)			
			2015	2016	2017	2018
<b>SALDOPÅVERKANDE SKATTEUTGIFTER</b>						
<b>A. Inkomst av tjänst och allmänna avdrag</b>						
A1	ST	Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag	-	-	-	-
A2	U024	Lönebaserat utrymme i fåmansföretag	-	-	-	-
A3	U024	Kapitalvinst på kvalificerade andelar	-	-	-	-
A4	U024	Utdelning på kvalificerade andelar	-	-	-	-
A5	U011	Arbetsgivares kostnader för arbetstagares pension	-	-	-	-
A6	U024	Underskott i aktiv näringsverksamhet m.m.	0,00	0,00	0,00	0,00
A7	U011	Avdrag för pensionspremier	-	-	-	-
A8	U024	Sjöinkomstavdrag	0,07	0,07	0,08	0,08
A9	ST	Personaloptioner	-	-	-	-
<i>Avdrag för kostnader i tjänst</i>						
A10	U014	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor	0,86	0,90	0,93	0,96
A11	U014	Avdrag för resor till och från arbetet	5,16	5,38	5,50	5,58
A12	U014	Avdrag för utbildningsresor vid omstrukturering	-	-	-	-
A13	U014	Avdrag för inställeseresor	-	-	-	-
<i>Skattefria förmåner och ersättningar</i>						
A14	U024	Sänkt skatt för utländska nyckelpersoner	0,50	0,53	0,55	0,57
A15	U014	Förmån av resa vid anställningsintervju	-	-	-	-
A16	U014	Förmån av utbildning vid omstrukturering m.m.	-	-	-	-
A17	U020	Förmån av miljöanpassade bilar	0,31	0,38	0,15	0,16
A18	ST	Stipendier	-	-	-	-
A19	ST	Personalrabatter m.m.	-	-	-	-
A20	ST	Vissa ersättningar och förmåner till EU-parlamentariker	-	-	-	-
A21	ST	Ersättningar och förmåner till personal vid Europaskolor	-	-	-	-
A22	ST	Hittelön m.m.	-	-	-	-
A23	ST	Ersättning för blod m.m.	-	-	-	-
A24	ST	Inkomst från försäljning av vilt växande bär	-	-	-	-
A25	ST	Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands	-	-	-	-
A26	U005	Kostnadsersättning till viss personal på SIPRI	0,00	0,00	0,00	0,00
A27	ST	Tjänsteinkomster förvärvade vid vistelse utomlands	-	-	-	-
A28	ST	Tjänsteinkomster förvärvade på vissa utländska fartyg	-	-	-	-
A29	U014	Personalvård	-	-	-	-
A30	U009	Förmån av privatfinansierad hälso- och sjukvård	-	-	-	-
A31	U024	Utjämning av småföretagares inkomst	-	-	-	-
A32	U014	Flyttersättningar från arbetsgivare	-	-	-	-
A33	U009	Nedsatt förmånsvärde alkoholås	0,01	0,01	0,01	0,01
A34	U024	Kostförmån vid tjänsteresa och vid representation	-	-	-	-
A35	U005	Förmån i samband med fredsbevarande tjänst	-	-	-	-

			Skatteutgift (mdkr)			
			2015	2016	2017	2018
A36	U024	Gåvor till anställda	-	-	-	-
<b>B. Intäkter i näringsverksamhet</b>						
B1	U023	Uttag av bränsle	0,11	0,12	0,12	0,12
B2	U023	Avverkningsrätt till skog	-	-	-	-
B3	U024	Kapitalvinst på näringsfastigheter	1,43	1,55	1,61	1,68
<b>C. Kostnader i näringsverksamhet</b>						
C1	U014	Avdrag för resor till och från arbetet	-	-	-	-
C2	U024	Matching-credit-klausuler i olika dubbelbeskattningsavtal	-	-	-	-
C3	U024	Koncernbidragsdispens	0,00	0,00	0,00	0,00
C4	U023	Anläggning av ny skog m.m.	0,12	0,18	0,31	0,41
C5	ST	Skadeförsäkringsföretag	0,16	0,25	0,54	0,82
C6	ST	Överavskrivningar avseende inventarier	0,69	1,10	2,48	3,88
C7	ST	Periodiseringsfonder	0,13	0,21	0,47	0,74
C8	ST	Substansminskning	-	-	-	-
C9	U023	Skogsavdrag	-	-	-	-
C10	U019	Bidrag till regionala utvecklingsbolag	0,00	0,00	0,00	0,00
C11	U017	Bidrag till Tekniska museet och Svenska Filminstitutet	0,05	0,06	0,06	0,06
C12	ST	Nedskrivning av lager och pågående arbete	0,00	0,00	0,00	0,01
C13	ST	Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,01	0,01	0,03	0,04
C14	ST	Räntefördelning vid generationsskiften	-	-	-	-
<b>D. Intäkter i kapital</b>						
D1	U018	Avkastning eget hem	13,22	13,47	13,53	15,16
D2	U018	Avkastning bostadsrättsfastighet	7,54	8,15	8,19	8,43
D3	U024	Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag	0,57	0,61	0,63	0,66
D4	U024	Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar	5,84	6,16	6,42	6,67
D5	U024	Utdelning av andelar i dotterföretag	-	-	-	-
D6	U024	Utdelning och kapitalvinst på andelar i oäkta bostadsrättsföreningar	0,01	u	u	u
D7	ST	Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt	1,92	5,09	9,12	12,22
D8	ST	Värdeförändring på aktier m.m.	0,21	2,43	1,16	1,48
D9	U018	Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt	7,54	8,15	8,19	8,43
D10	U011	Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel	7,51	2,45	3,73	9,31
D11	ST	Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt	-	-	-	-
D12	ST	Schablonmässigt underlag för kapitalinkomstskatt (på investeringssparkonto)	-	-	-	-
D13	ST	Framskjuten beskattning vid andelsbyte	-	-	-	-
D14	U024	Investeraravdrag	-	-	-	-
D15	ST	Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,01	0,01	0,02	0,03
D16	U018	Nedsatt fastighetsavgift småhus	0,77	0,78	0,81	0,89
D17	U018	Nedsatt fastighetsavgift hyreshus	0,14	0,14	0,14	0,15
D18	U018	Nedsatt fastighetsavgift ägarlägenheter	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>E. Kostnader i kapital</b>						
E1	U018	Ränteutgifter för egna hem	-	-	-	-
E2	ST	Konsumtionskrediter	-	-	-	-
E3	ST	Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter m.m.	-	-	-	-

			Skatteutgift (mdkr)			
			2015	2016	2017	2018
<b>F. Socialavgifter</b>						
F1	U019	Regional nedsättning av egenavgifter	0,06	0,06	0,06	0,06
F2	U014	Nedsättning av egenavgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år	0,12	0,03	u	u
F3	U014	Generell nedsättning av egenavgifter	1,39	1,48	1,57	1,65
F4	U019	Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter	0,44	0,45	0,47	0,48
F5	U014	Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som vid årets ingång inte har fyllt 26 år	13,16	2,80	u	u
F6	ST	Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel	-	-	-	-
F7	U014	Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU	0,39	0,40	0,43	0,44
<b>G. Särskild löneskatt</b>						
G1	U024	Ersättning skiljemannauppdrag	-	-	-	-
G2	U017	Ersättning till idrottsutövare	-	-	-	-
G3	U024	Nedsatt särskild löneskatt för egenföretagare som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare	0,71	0,44	0,48	0,51
G4	U024	Nedsatt särskild löneskatt för egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare	0,12	0,08	0,07	0,06
G5	U024	Nedsatt särskild löneskatt för anställda som fyllt 65 år och som är födda 1938 eller senare	3,21	1,90	2,00	2,08
G6	U024	Nedsatt särskild löneskatt för anställda som är födda 1937 eller tidigare	0,66	0,45	0,40	0,36
<b>H. Mervärdesskatt</b>						
<i>Undantag från skatteplikt (ingen avdragsrätt)</i>						
H1	U018	Försäljning av tomtmark och byggnader	1,57	1,68	1,74	1,78
H2	U017	Försäljning av konstverk < 300 000 kr/år	-	-	-	-
H3	ST	Lotterier	4,77	4,99	5,28	5,59
H4	U018	Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster	-	-	-	-
H5	ST	Vissa posttjänster och frimärken	0,00	0,13	0,20	0,21
<i>Undantag från skatteplikt (avdragsrätt gäller)</i>						
H6	U009	Läkemedel	2,01	2,06	2,12	2,18
H7	ST	Internationell personbefordran	0,60	0,61	0,63	0,65
<i>Skattesats 6 eller 12 procent (avdragsrätt gäller)</i>						
H8	U022	Personbefordran	7,24	7,43	7,64	7,84
H9	U017	Tidningar och tidskrifter	1,79	1,89	2,00	2,12
H10	U017	Böcker och broschyrer	1,32	1,39	1,46	1,54
H11	U017	Entréavgiftsbelagda kulturella föreställningar	1,92	2,01	1,35	1,43
H12	U017	Kommersiell idrott	1,81	1,86	1,91	1,96
H13	U024	Transport i skidliftar	0,19	0,20	0,21	0,21
H14	U017	Upphovsrätter	0,35	0,35	0,36	0,37
H15	U017	Entré till djurparker	0,08	0,08	0,08	0,09
H16	U012	Livsmedel	26,83	27,77	28,99	30,30
H17	U024	Restaurang- och cateringtjänster	9,16	9,54	10,07	10,61
H18	U024	Rumsuthyrning	2,00	2,09	2,20	2,32
H19	U017	Försäljning av konstverk ≥300 000 kr/år	0,02	0,02	0,02	0,02



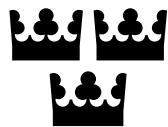
			Skatteutgift (mdkr)			
			2015	2016	2017	2018
<i>Undantag från skattskyldighet</i>						
H20	U017	Omsättning i ideella föreningar	0,12	0,28	0,29	0,26
<i>Avdrag för ingående skatt</i>						
H21	ST	Ingående skatt på jordbruksarrende	-	-	-	-
<b>I. Punktskatter</b>						
<i>Energiskatt</i>						
I1	U022	Energiskatt på diesel i motordrivna fordon	8,08	8,20	8,54	8,95
I2	U022	Energiskattebefrielse för naturgas och gasol som drivmedel	0,16	0,19	0,20	0,22
I3	U022	Energiskattebefrielse för biodrivmedel	3,96	4,48	4,93	5,22
I4	U022	Energiskattebefrielse för elförbrukning vid bandrift	1,11	1,28	1,34	1,42
I5	U022	Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift	0,02	0,03	0,03	0,03
I6	ST	Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart	0,32	0,37	0,38	0,40
I7	U022	Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes luftfart	0,73	0,85	0,89	0,91
I8	U024	Nedsatt energiskatt för diesel i gruvindustriell verksamhet	0,21	0,27	0,28	0,29
I9	U021	Energiskattebefrielse för biobränsle, torv m.m. för uppvärmning	5,06	5,48	5,54	5,64
I10	U021	El som inte är skattepliktig	-	-	-	-
I11	U021	Nedsatt energiskatt på bränsle i kraftvärmeverk	0,18	0,20	0,20	0,20
I12	U021	Nedsatt energiskatt för fjärrvärmeleveranser till industrin	0,03	0,03	0,03	0,03
I13	U024	Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom industrin	0,65	0,66	0,66	0,66
I14	U023	Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom jord- och skogsbruksnäringarna	0,05	0,05	0,05	0,05
I15	U024	Nedsatt energiskatt på el inom industrin	12,26	12,32	12,46	12,67
I16	U023	Nedsatt energiskatt på el inom jord- och skogsbruksnäringarna	0,49	0,48	0,49	0,49
I17	U024	Energiskattebefrielse på el vid deltagande i PFE inom industrin	0,00	0,00	0,00	u
I18	U019	Nedsatt energiskatt på elförbrukning i vissa kommuner	0,81	0,80	0,81	0,81
<i>Koldioxidskatt</i>						
I19	U023	Nedsatt koldioxidskatt för dieselbränsle till arbetsmaskiner inom jord- och skogsbruksnäringarna	0,42	0,80	0,80	0,80
I20	U022	Koldioxidskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift	0,02	0,02	0,02	0,02
I21	ST	Koldioxidskattebefrielse för inrikes sjöfart	0,29	0,29	0,29	0,30
I22	U024	Nedsatt koldioxidskatt för diesel i gruvindustriell verksamhet	0,17	0,16	0,16	0,16
I23	U021	Nedsatt koldioxidskatt för fjärrvärmeleveranser till industrin	0,00	0,00	0,00	0,00
I24	U024	Nedsatt koldioxidskatt för uppvärmningsbränslen inom industrin utanför EU ETS	0,54	0,27	0,27	u
I25	U023	Nedsatt koldioxidskatt för uppvärmningsbränslen inom jord- och skogsbruksnäringarna	0,11	0,05	0,06	u
<b>J. Skattereduktioner m.m.</b>						
J1	U024	Skattereduktion för sjöinkomst	0,05	0,05	0,05	0,05
J2	U014	Skattereduktion för RUT-tjänster	3,24	3,64	4,01	4,41
J3	U014	Skattereduktion för ROT-arbeten	19,12	11,47	11,79	12,12
J4	U018	Begränsad fastighetsavgift för pensionärer	0,21	0,22	0,21	0,20
J5	U017	Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet	0,22	u	u	u
J6	U021	Skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el	0,03	0,03	0,03	0,03

			Skatteutgift (mdkr)			
			2015	2016	2017	2018
<b>K. Kreditering på skattekonto</b>						
K1	U014	Stöd för nystartsjobb	6,67	f	f	f
K2	U022	Sjöfartsstöd	1,43	f	f	f
K3	U014	Stöd för yrkesintroduktionsanställning	0,06	f	f	f
K4	U010	Ersättning för höga sjuklönekostnader	0,00	f	f	f
<b>L. Skattskyldighet</b>						
L1	ST	Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund	-	-	-	-
L2	ST	Kyrkor, vissa hushållningssällskap, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar	-	-	-	-
L3	ST	Akademier, arbetslöshetskassor, vissa stiftelser m.m.	-	-	-	-
L4	ST	Ägare av vissa fastigheter	-	-	-	-
<b>M. Skattesanktioner</b>						
<i>Kostnader i kapital</i>						
M1	ST	Begränsning i avdragsgilla ränteutgifter	-0,10	-0,08	-0,08	-0,12
M2	ST	Begränsning av skattereduktion	-0,42	-0,34	-0,34	-0,42
M3	U018	Fastighetsskatt på konventionellt beskattade hyreshus och småhus	-1,30	-1,33	-1,35	-1,37
M4	U024	Fastighetsskatt på lokaler	-6,00	-6,09	-6,18	-6,27
M5	U024	Fastighetsskatt på industrienheter	-1,49	-1,50	-1,51	-1,51
M6	U021	Fastighetsskatt på elproduktionsenheter	-4,51	-4,51	-4,52	-4,52
<i>Socialavgifter</i>						
M7	ST	Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete	-14,14	-14,82	-16,14	-17,25
<i>Punktskatter</i>						
M8	U021	Särskild skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer	-4,37	-4,26	-4,28	-3,84
M9	U021	Koldioxidskatt på fossila bränslen i värmeverk inom EU ETS	-0,05	-0,07	-0,07	-0,08

		Skatteutgift (mdkr)			
		2015	2016	2017	2018
<b>N. EJ SALDOPÅVERKANDE SKATTEUTGIFTER</b>					
<i>Skattefria transfereringar</i>					
N1	Näringsbidrag	-	-	-	-
N2	Avgångsvederlag till jordbrukare	-	-	-	-
N3	Bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden	-	-	-	-
N4	Flyttningersättning av allmänna medel	-	-	-	-
N5	Totalförsvarspliktigas och rekryters ersättningar och förmåner	0,12	0,12	0,12	0,12
N6	Barnbidrag	16,29	17,15	17,60	17,83
N7	Särskilt pensionstillägg och vårdnadsbidrag	0,07	0,01	0,01	0,01
N8	Handikappersättning m.m.	0,67	0,69	0,70	0,72
N9	Bistånd	3,63	3,69	3,65	3,55
N10	Underhållsstöd	1,56	1,64	1,67	1,68
N11	Bidrag till adoption	-	-	-	-
N12	Bostadstillägg	5,35	5,53	5,42	5,35
N13	Bostadsbidrag	1,86	1,85	1,82	1,79
N14	Studiestöd m.m.	4,03	4,07	4,10	4,12
N15	Skattefria pensioner	0,04	0,04	0,05	0,05
N16	Äldreförsörjningsstöd	0,20	0,18	0,19	0,20
N17	Ersättningar till nyanlända invandrare	1,39	1,53	1,98	2,59
N18	Jämställdhetsbonus	0,24	0,26	0,21	0,20



# Beskrivning av enskilda skatteutgifter





## 4 Beskrivning av enskilda skatteutgifter

### 4.1 Inledning

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

### 4.2 Förkortningar

I beskrivningarna används följande förkortningar:

EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
LSE	lagen (1994:1776) om skatt på energi
ML	mervärdesskattelagen (1994:200)
SFS	Svensk författningssamling

### 4.3 Beskrivning av skatteutgifter

#### A Inkomst av tjänst och allmänna avdrag

##### A1 Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag

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

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

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

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

En skatteutgift uppkommer i den mån den schablonberäknade kapitalavkastningen överstiger den faktiska kapitalavkastningen. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och

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

#### **A2 Lönebaserat utrymme i fåmansföretag**

Enligt 57 kap. 11 § jämfört med 16–19a §§ IL tillkommer vid tillämpning av huvudregeln enligt ovan ett utdelningsutrymme baserat på företagets lönesumma, utöver den schablonavkastning som baseras på den s.k. klyvningsräntan och aktiernas anskaffningsvärde. Detta gäller endast om det s.k. löneuttagskravet är uppfyllt och bara om delägaren äger en andel som motsvarar minst 4 procent av kapitalet. Detta gäller dock inte vid tillämpning av förenklingsregeln.

En skatteutgift uppkommer i den mån huvudregeln tillämpas och löneuttagskravet och ägarkravet är uppfyllt, såvida det lönebaserade utrymmet resulterar i att viss del av avkastningen som baseras på löner till anställda beskattas i inkomstslaget kapital. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt och består i skillnaden mellan dubbelbeskattad tjänste- och kapitalinkomst. Det lönebaserade utrymmet ingår i det s.k. gränsbeloppet, se också skatteutgift D4.

#### **A3 Kapitalvinst på kvalificerade andelar**

Enligt 57 kap. 21 och 22 §§ IL ska kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger gränsbeloppet tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Den kapitalvinst som ska redovisas som intäkt av tjänst är maximerad till 100 inkomstbasbelopp under en femårsperiod. Kapitalvinst utöver 100 inkomstbasbelopp beskattas som kapitalinkomst till 30 procent. Den del av kapitalvinsten som överstiger gränsbeloppet (dvs. utrymmet för kapitalbeskattning till 2/3) men som p.g.a. basbeloppsregeln ändå beskattas som kapitalinkomst medför en skatteutgift avseende skatt på inkomst av tjänst. Skatteutgiften består i skillnaden i skattesats mellan dubbelbeskattad tjänste- och kapitalinkomst.

#### **A4 Utdelning på kvalificerade andelar**

Enligt 57 kap. 20 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 (dvs. utdelningsutrymmet för kapitalbeskattning till 2/3) men som på grund av begränsningsregeln ändå beskattas som kapitalinkomst medför en skatteutgift som avser skatt på inkomst av tjänst. Skatteutgiften består i skillnaden i skattesats mellan dubbelbeskattad tjänste- och kapitalinkomst.

#### **A5 Arbetsgivares kostnader för arbetstagares pension**

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

#### **A6 Underskott i aktiv näringsverksamhet m.m.**

Underskott av aktiv näringsverksamhet får dras av som allmänt avdrag under vissa förutsättningar (maximalt under 5 års tid med högst 100 000 kronor per år; restriktionerna gäller dock inte litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet), se 62 kap. 2–4 §§ IL. Normen är annars att underskottet får sparas och kvittas mot senare överskott i den aktiva näringsverksamheten. Den tidigarelagda kvittningen är en skattecredit. Skatteutgiften utgörs av räntan på skattekrediten och avser skatt på inkomst av tjänst.



**A7 Avdrag för pensionspremier**

Enligt 59 kap. IL får avdrag göras för erlagda premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton. Under 2015 var avdragsrätten begränsad till ett fast belopp om 1 800 kronor. Från och med 1 januari 2016 slopades avdragsrätten. För skattskyldiga som helt saknar pensionsrätt i anställning eller skattskyldiga som har inkomst från aktiv näringsverksamhet är avdragsrätten begränsad till 35 procent av inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp. Om marginalsikten vid utbetalningen av pensionen är lägre än vid inbetalningen av premien uppstår en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

**A8 Sjöinkomstavdrag**

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

**A9 Personaloptioner**

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

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

Den som har tillfälligt arbete på annan ort än hemorten eller har flyttat till annan ort på grund av arbete men har kvar den tidigare bostaden kan under vissa förutsättningar få avdrag för den ökning av levnadskostnaderna som därigenom uppkommer (12 kap. 18–22 §§ IL). Om den skattskyldige på grund av sitt arbete vistas på

annan ort än hemorten kan denne, under vissa förutsättningar, göra avdrag för utgifter för en hemresa per vecka (12 kap. 24 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

**A11 Avdrag för resor till och från arbetet**

Skäliga utgifter för arbetsresor ska dras av vid 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). Avdraget utgör en skatteutgift eftersom kostnader för arbetsresor skatterättsligt generellt anses vara privata levnadskostnader och inte en kostnad för intäkternas förvärvande då den skattskyldige själv anses kunna välja sin bostadsort. Kostnaderna är till den del de överstiger 10 000 kronor (12 kap. 2 § IL) avdragsgilla vid inkomstbeskattningen. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

**A12 Avdrag för utbildningsresor vid omstrukturering**

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

**A13 Avdrag för inställelseresor**

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

**A14 Sänkt skatt för utländska nyckelpersoner**

Vissa förmåner och ersättningar till utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner kan

under vissa förutsättningar undantas från beskattning (11 kap. 22 och 23 §§ IL). Bland annat undantas 25 procent av lönen och vissa ersättningar för utgifter, t.ex. avgifter för barns skolgång i grund- och gymnasieskola, från beskattning. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

#### **A15 Förmån av resa vid anställningsintervju**

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

#### **A16 Förmån av utbildning vid omstrukturering m.m.**

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av betydelse för att den skattskyldige, ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta, ska inte tas upp till beskattning hos den som blivit eller löper risk att inom fem år bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet. Det gäller också om avsikten är att den skattskyldige ska få annat arbete hos arbetsgivaren (11 kap. 17 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

#### **A17 Förmån av miljöanpassade bilar**

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

uppstår till följd av det nedsatta förmånsvärdet och avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt. I budgetpropositionen för 2016 har det aviserats att den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar bör förlängas med tre år fr.o.m. 1 januari 2017. Den maximala nedsättningen bör dock begränsas till 10 000 kronor per år.

#### **A18 Stipendier**

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

#### **A19 Personalrabatter m.m.**

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

#### **A20 Vissa ersättningar och förmåner till EU-parlamentariker**

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

**A21 Ersättningar och förmåner till personal vid Europaskolor**

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

**A22 Hittelön m.m.**

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

**A23 Ersättning för blod m.m.**

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

**A24 Inkomst från försäljning av vilt växande bär**

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

**A25 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands**

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

**A26 Kostnadsersättning till viss personal på Sipri**

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

**A27 Tjänsteinkomster förvärvade vid vistelse utomlands**

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

**A28 Tjänsteinkomster förvärvade på vissa utländska fartyg**

Skattefrihet gäller för anställning ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i ocean-

fart om vistelsen utomlands varat i minst 183 dagar sammanlagt under en tolv månadersperiod och arbetsgivaren hör hemma i en stat inom EES (3 kap. 12 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

### **A29 Personalvård**

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

### **A30 Förmån av privatfinansierad hälso- och sjukvård**

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

### **A31 Utjämning av småföretagares inkomst**

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

### **A32 Flyttningersättningar från arbetsgivare**

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

### **A33 Nedsatt förmånsvärde alkoholås**

Enligt 11 kap. 1 § IL ska förmåner som 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 alkoholås i fordon undantas alkoholås från den extrautrustning som höjer förmånsvärdet. Skatteutgiften utgörs av skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

### **A34 Kostförmån vid tjänsteresa och vid representation**

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

### **A35 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 § IL).

Skatteutgiften avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

### **A36 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 jubileums- gåvor 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 § IL). Skattefriheten gäller inte om gåva lämnas i pengar. Skatteutgiften avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

## **B Intäkter i näringsverksamhet**

### **B1 Uttag av bränsle**

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

### **B2 Avverkningsrätt till skog**

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

### **B3 Kapitalvinst på näringsfastigheter**

Kapitalvinst på enskildas näringsfastigheter beskattas som kapitalinkomst (13 kap. 6 § IL).

Skatteutgiften avser att en större del av näringsinkomsten beskattas som kapitalinkomst än vad som är förenligt med normen. Skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan skattesatsen för näringsinkomst (inklusive särskild löneskatt) och skattesatsen på kapitalinkomst.

## **C Kostnader i näringsverksamhet**

### **C1 Avdrag för resor till och från arbetet**

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

### **C2 Matching-credit-klausuler i olika dubbelbeskattningsavtal**

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

### **C3 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 samhällsekonomisk synpunkt. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

### **C4 Anläggning av ny skog m.m.**

Utgifter för anläggning av ny skog och dikning som främjar skogsbruk ska kostnadsföras direkt (21 kap. 3 §). Utgifter för inköp samt plantering av träd och buskar för frukt- eller bärodling får dras av direkt (20 kap. 17 § IL). Skatteutgiften

utgörs av ränteeffekten på det omedelbara avdraget och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

#### **C5 Skadeförsäkringsföretag**

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

#### **C6 Överavskrivningar avseende inventarier**

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

#### **C7 Periodiseringsfonder**

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

#### **C8 Substansminskning**

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

#### **C9 Skogsavdrag**

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

#### **C10 Bidrag till regionala utvecklingsbolag**

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

#### **C11 Bidrag till Tekniska museet och Svenska Filminstitutet**

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

## **C12 Nedskrivning av lager och pågående arbeten**

Enligt en alternativregel kan lager (gäller inte fastigheter och värdepapper) tas upp till 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet (17 kap. 4 § IL). Byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag kan tillämpa motsvarande alternativregel på pågående arbeten om arbetet utförs till ett fast pris och inte har slutredovisats (17 kap. 27 § IL). Nedskrivningen ger en skatte-kredit. Skatteutgiften utgörs av räntan på krediten och avser skatt på inkomst av närings-verksamhet och särskild löneskatt.

## **C13 Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto**

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

## **C14 Räntefördelning vid generationsskiften**

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

## **D Intäkter i kapital**

### **D1 Avkastning eget hem**

Med eget hem avses ett småhus som inte upplåts med hyresrätt eller bostadsrätt. Den direkta avkastningen i form av boendet i eget hem beskattas inte som inkomst av kapital. Däremot tas kommunal fastighetsavgift ut på bostäder enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastig-hetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren, se skatteutgifter D16–D18. Direktavkastningen antas schablonmässigt motsvara marknadsvärdet på egnahemsfastig-heten multiplicerat med två procentenheter. Skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan kapi-talskatt på fastighetens reala direktavkastning och fastighetsavgift utan nedsättningar.

### **D2 Avkastning bostadsrättsfastighet**

Den direkta avkastningen i form av boendet i privatbostadsföretag (äkte bostadsrätts-förening) beskattas inte som inkomst av kapital (42 kap. 28 § IL). Däremot tas kommunal fastighetsavgift ut på bostäder enligt lagen om kommunal fastighetsavgift (2007:1398).

Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren, se skatteutgifter D15–D17. Direktavkastningen antas schablonmässigt motsvara det sammanlagda marknadsvärdet på privatbostadsföretagets bostadsrättslägenheter multiplicerat med två procentenheter. Skatte-utgiften utgörs av skillnaden mellan kapital-skatt på fastighetens reala direktavkastning och fastighetsavgift utan nedsättningar.

### **D3 Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag**

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

**D4 Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar**

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

**D5 Utdelning av andelar i dotterföretag**

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

**D6 Utdelning och kapitalvinst på andelar i oäkta bostadsrättsföreningar**

Andelar i oäkta bostadsrättsföreningar omfattades av lättnadsreglerna till och med utgången av år 2015. Från och med inkomståret 2016 beskattas utdelning och kapitalvinst på andelar i oäkta bostadsrättsföreningar på samma sätt som utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag. Lättnadsreglerna motsvarar de regler i 43 kap. IL som gällde för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag före inkomståret 2006. Lättnadsreglerna innebär att ett belopp uppgående till 70 procent av statslåneröntan multiplicerat med ett speciellt definierat underlag (i princip omkostnadsbeloppet för bostadsrätten) undantas från beskattning i inkomstslaget kapital. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital. Enligt 42 kap. 15 a § IL tas endast 5/6 av kapitalinkomster för delägare i onoterade bolag upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Den effektiva skatten på kapitalavkastningen blir således 25 procent, vilket är lägre än normen för kapitalinkomster. Den lägre skattesatsen ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

**D7 Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt**

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

**D8 Värdeförändring på aktier m.m.**

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

**D9 Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt**

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

**D10 Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel**

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



avser skatt på inkomst av kapital. Schablonintäkten som tas upp till beskattning uppgår till ett på visst sätt beräknat kapitalunderlag (se skatteutgift D12) multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan för året före beskattningsåret. Schablonintäkten kan utgöra en skatteutgift eller en skattesanktion, se skatteutgift D11.

#### **D11 Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt**

Underlaget för avkastningsskatt utgörs enligt 3 a–3 d §§ lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel av kapitalunderlaget multiplicerat med antingen den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret eller statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med 0,75 procentenheter. För skattskyldiga försäkringsbolag utgörs kapitalunderlaget av värdet av bolagets tillgångar med avdrag för finansiella skulder vid beskattningsårets ingång. Om den faktiska avkastningen på försäkringskapital över- eller understiger den schablonmässigt framräknade avkastningen uppstår en skatteutgift respektive en skattesanktion avseende skatt på inkomst av kapital.

#### **D12 Schablonmässigt underlag för kapitalinkomstskatt (på investeringssparkonto)**

Underlaget för kapitalinkomstskatt på investeringssparkonto utgörs enligt 42 kap. 37–41 §§ IL av ett kapitalunderlag som multipliceras med statslåneräntan den 30 november året före beskattningsåret ökad med 0,75 procentenheter. Om den faktiska avkastningen över- eller understiger statslåneräntan, dvs. den schablonmässigt framräknade avkastningen, uppstår en skatteutgift respektive en skattesanktion avseende skatt på inkomst av kapital.

#### **D13 Framskjuten beskattning vid andelsbyte**

Reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten tillämpas när fysiska personer gör andelsbyten om vissa villkor är uppfyllda (48 a kap. 5–8 §§ IL). Reglerna innebär att det inte fastställs någon kapitalvinst vid andelsbytet

utan beskattning sker när de mottagna andelarna avyttras. Skatteutgiften utgörs av räntan på den kredit som den framskjutna beskattningen innebär och avser skatt på inkomst av kapital eller tjänst (bestäms av fåmansföretagsreglerna, 57 kap. IL).

#### **D14 Investeraravdrag**

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

#### **D15 Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto**

Skogsägare och författare m.fl. som bedriver enskild firma har ofta oregelbundna inkomster. Tillsammans med en progressiv beskattning av inkomst av tjänst kan detta leda till att de missgynnas relativt personer med jämna inkomster. För att möjliggöra en resultatutjämning tillåts dessa göra avdrag för belopp som sätts in på skogskonto, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto. Insättningen begränsas i tid till 10 år på skogskonto, 20 år på skogsskadekonto och 5 år på upphovsmannakonto. Räntan på kontona beskattas med den lägre skattesatsen 15 procent i stället för 30 procent, vilket är normen för kapitalinkomster (lagen [1990:676] om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.). Den lägre skattesatsen ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

#### **D16 Nedsatt fastighetsavgift småhus**

Kommunal fastighetsavgift på bostäder tas ut enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren. Varje byggnad tilldelas

ett särskilt värdeår (som kan förändras genom ombyggnader). Nedsättningen av fastighetsavgiften innebär att för de 15 första inkomståren efter värdeåret tas ingen fastighetsavgift ut för småhusenheter med värdeår 2012 eller senare. För småhusenheter 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 med värdeår 2006 eller senare.

#### **D17 Nedsatt fastighetsavgift hyreshus**

Kommunal fastighetsavgift på bostäder tas ut enligt lagen om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren. Varje byggnad tilldelas ett särskilt värdeår (som kan förändras genom ombyggnader). Nedsättningen av fastighetsavgiften innebär att för de 15 första inkomståren efter värdeåret utgår ingen fastighetsavgift för hyreshusenheter med värdeår 2012 eller senare. För hyreshusenheter med värdeår tidigare än 2012 utgår ingen fastighetsavgift för de fem första inkomståren efter värdeåret och för de därpå följande fem åren är avgiften nedsatt till hälften. Skatteutgiften utgörs av nedsättningen av fastighetsavgift på hyreshusenheter med värdeår 2006 eller senare.

#### **D18 Nedsatt fastighetsavgift ägarlägenheter**

Kommunal fastighetsavgift på bostäder tas ut enligt lagen om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren. Varje byggnad tilldelas ett särskilt värdeår (som kan förändras genom ombyggnader). Nedsättningen av fastighetsavgiften innebär att för de 15 första inkomståren efter värdeåret tas ingen fastighetsavgift ut för ägarlägenheter med värdeår 2012 eller senare. För 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 fastighets-

avgift på ägarlägenheter med värdeår 2006 eller senare.

### **E Kostnader i kapital**

#### **E1 Ränteutgifter för egnahem**

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

#### **E2 Konsumtionskrediter**

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

#### **E3 Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter m.m.**

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

## **F Socialavgifter**

### **F1 Regional nedsättning av egenavgifter**

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

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

Under perioden fram till den 30 april 2015 var egenavgifterna och den allmänna löneavgiften nedsatta för personer som vid årets ingång inte fyllt 26 år (3 kap. 15 a § socialavgiftslagen [2000:980] och 3 § lagen om allmän löneavgift [1994:1920]). Nedsättningen innebar att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, uppgick till en fjärdedel av de totala avgifterna. Den 1 maj 2015 förändrades nedsättningen genom att avgifterna sänktes för personer som vid årets ingång inte fyllt 23 år så att bara ålderspensionsavgiften skulle betalas, samtidigt som nedsättningen slopades för personer som vid årets ingång fyllt 25 år. Under perioden 1 augusti 2015–31 maj 2016 är nedsättningen reducerad genom att avgifterna för personer som vid årets ingång inte fyllt 25 år, med undantag för ålderspensionsavgiften, uppgår till arton tjugofemtedelar av de totala avgifterna (punkten 3 i övergångsbestämmelserna till socialavgiftslagen [2000:980] och punkten 3 i övergångsbestämmelserna till lagen om allmän löneavgift [1994:1920]). Nedsättningen ska upphöra helt den 1 juni 2016. Skatteutgiften avser egenavgifter.

### **F3 Generell nedsättning av egenavgifter**

Från egenavgifterna ska, under vissa förutsättningar, ett avdrag göras med 7,5 procent av

avgiftsunderlaget. Nedsättningen kan som mest uppgå till 15 000 kronor per år (3 kap. 18 § socialavgiftslagen [2000:980]). Skatteutgiften avser egenavgifter.

### **F4 Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter**

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

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

Under perioden fram till den 30 april 2015 var arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften nedsatta för personer som vid årets ingång inte fyllt 26 år (2 kap. 28 § socialavgiftslagen [2000:980] och 3 § lagen om allmän löneavgift [1994:1920]). Nedsättningen innebar att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, uppgick till en fjärdedel av de totala avgifterna. Den 1 maj 2015 förändrades nedsättningen genom att avgifterna sänktes för personer som vid årets ingång inte fyllt 23 år så att bara ålderspensionsavgiften skulle betalas, samtidigt som nedsättningen slopades för personer som vid årets ingång fyllt 25 år. Under perioden 1 augusti 2015–31 maj 2016 är nedsättningen reducerad genom att avgifterna för personer som vid årets ingång inte fyllt 25 år, med undantag för ålderspensionsavgiften, uppgår till arton tjugofemtedelar av de totala avgifterna (punkten 2 i övergångsbestämmelserna till socialavgiftslagen [2000:980] och punkten 2 i övergångsbestämmelserna till lagen om allmän löneavgift [1994:1920]). Nedsätt-

ningen ska upphöra helt den 1 juni 2016. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter.

**F6 Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel**

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

**F7 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU**

Vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna på avgiftspliktig ersättning till en person som arbetar med forskning eller utveckling (FoU) ska avdrag göras med 10 procent av avgiftsunderlaget för denna person (2 kap. 29-31 §§ socialavgiftslagen [2000:980]). Avdraget får inte medföra att avgifterna understiger ålderspensionsavgiften. Det sammanlagda avdraget för en avgiftsskyldig får inte överstiga 230 000 kronor per månad. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter.

**G Särskild löneskatt**

**G1 Ersättning skiljemannauppdrag**

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

**G2 Ersättning till idrottsutövare**

Ersättning som en idrottsutövare får från en skattebefriad ideell förening som har till ändamål att främja idrott och som under året inte uppgår till ett halvt prisbasbelopp är enligt 2 kap. 19 § socialavgiftslagen undantagen från socialavgifter.

Ersättningen är inte förmånsgrundande. Skatteutgiften avser därför särskild löneskatt.

**G3 Nedsatt särskild löneskatt för egenföretagare som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare**

För egenföretagare som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare, dvs. de som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet (SFS 2006:1339), betalas t.om. den 31 december 2015 enbart ålderspensionsavgiften (3 kap. 15 § socialavgiftslagen [2000:980]). Skatteutgiften avser skillnaden mellan särskild löneskatt och ålderspensionsavgiften. Fr.o.m. den 1 januari ska en särskild löneskatt för äldre på 6,15 procent betalas utöver ålderspensionsavgiften (lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster [1990:659]). Skatteutgiften avser då skillnaden mellan särskild löneskatt och ålderspensionsavgiften plus särskild löneskatt för äldre.

**G4 Nedsatt särskild löneskatt för egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare**

För egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare, dvs. de som omfattas av det gamla ålderspensionssystemet (SFS 2007:1250), betalas t.om. den 31 december 2015 inga socialavgifter (punkten 6 i övergångsbestämmelserna till socialavgiftslagen [2000:980]). Skatteutgiften avser särskild löneskatt. Fr.o.m. den 1 januari ska en särskild löneskatt för äldre på 6,15 procent betalas (lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster [1990:659]). Skatteutgiften avser då skillnaden mellan särskild löneskatt och särskild löneskatt för äldre.

**G5 Nedsatt särskild löneskatt för anställda som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare**

För anställda som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare, dvs. de som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet (SFS 2006:1339) betalas t.om. den 31 december 2015 enbart ålderspensionsavgiften (2 kap. 27 § socialavgiftslagen [2000:980]). Skatteutgiften avser skillnaden mellan särskild löneskatt och

ålderspensionsavgiften. Fr.o.m. den 1 januari ska en särskild löneskatt för äldre på 6,15 procent betalas utöver ålderspensionsavgiften (lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster [1990:659]). Skatteutgiften avser då skillnaden mellan särskild löneskatt och ålderspensionsavgiften plus särskild löneskatt för äldre.

### **G6 Nedsatt särskild löneskatt för anställda som är födda 1937 eller tidigare**

För anställda som är födda 1937 eller tidigare, dvs. de som omfattas av det gamla ålderspensionssystemet (SFS 2007:1250), betalas t.om. den 31 december 2015 inga socialavgifter (punkten 5 i övergångsbestämmelserna till socialavgiftslagen [2000:980]). Skatteutgiften avser särskild löneskatt. Fr.o.m. den 1 januari ska en särskild löneskatt för äldre på 6,15 procent betalas (lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster [1990:659]). Skatteutgiften avser då skillnaden mellan särskild löneskatt och särskild löneskatt för äldre.

## **H Mervärdesskatt**

### **H1 Försäljning av tomtmark och byggnader**

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

### **H2 Försäljning av konstverk < 300 000 kr/år**

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

### **H3 Lotterier**

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

### **H4 Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster**

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

### **H5 Vissa posttjänster och frimärken**

I mervärdesskattedirektivet anges att medlemsstaterna ska undanta posttjänster och frimärken som tillhandahålls av det offentliga postväsendet från skatteplikt (artikel 132.1 a och artikel 135.1 h). Från och med den 1 april 2016 undantas därför vissa samhällsomfattande posttjänster samt frimärken från skatteplikt enligt 3 kap. 20 a och 30 g §§ ML. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatten.

### **H6 Läkemedel**

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

**H7 Internationell personbefordran**

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

**H8 Personbefordran**

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

**H9 Tidningar och tidskrifter**

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

**H10 Böcker och broschyrer m.m.**

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

**H11 Entréavgiftsbelagda kulturella föreställningar**

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för entréavgift till konserter, biograf-, cirkus-,

teater-, opera- och balettföreställningar eller liknande föreställningar nedsatt till 6 procent. (Fr.o.m. den 1 januari 2017 höjs skattesatsen för tillträde till biograf föreställningar från 6 till 25 procent.) Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

**H12 Kommersiell idrott**

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

**H13 Transport i skidliftar**

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

**H14 Upphovsrätter**

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

**H15 Entré till djurparker**

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

**H16 Livsmedel**

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

**H17 Restaurang- och cateringtjänster**

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

**H18 Rumsuthyrning**

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

**H19 Försäljning av konstverk  
≥ 300 000 kr/år**

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

skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

**H20 Omsättning i ideella föreningar**

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

**H21 Ingående skatt på jordbruksarrende**

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

**I Punktskatter****11 Energiskatt på dieselbränsle i motordrivna fordon**

I 2 kap. 1 § LSE anges energiskattesatserna på bränslen. I praktiken utgörs nästan all bensin- och dieselbränsleanvändning av miljöklass 1. År 2016 motsvarar skattesatsen för bensin i den främsta miljöklassen 41,2 öre/kWh medan dieselbränsle i den främsta miljöklassen, dvs. miljöklass 1, beskattas med motsvarande 23,6 öre/kWh. Skatteutgiften utgörs av mellanskillnaden i skattesats. Skatteutgiften för dieselbränsle uppgår därför till 17,6 öre/kWh. Skattesatsen för dieselbränsle i miljöklass 1 jämförs med skattesatsen för bensin i miljöklass 1, vilken utgör normen på hela transportområdet.

**12 Energiskattebefrielse för naturgas och gasol som drivmedel**

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

**13 Energiskattebefrielse för biodrivmedel**

Enligt 7 kap. 4 § LSE gäller energiskattebefrielse för biogas. Från och med den 1 januari 2016 ges genom 7 kap. 3 c § LSE befrielse från 74 procent av energiskatten för biodrivmedel i bensen. För Fame (fettsyrametylester) som låginblandas i dieselbränsle ges från och med 1 januari 2015 befrielse från 8 procent av energiskatten för fossilt dieselbränsle (se 7 kap. 3 d § LSE). För låginblandning över 5 volymprocent biodrivmedel i bensen respektive diesel gäller från och med den 1 december 2015 samma regler som för bränslen med under 5 volymprocent låginblandade biodrivmedel. Vidare framgår av 7 kap. 3 c § andra stycket och 7 kap. 3 d § tredje stycket LSE att befrielse ges från hela energiskatten och hela koldioxidskatten för bränslen som har samma KN-nummer som fossil bensen eller fossilt dieselbränsle men som framställts av biomassa. Det kan röra sig om t.ex. hydrerade vegetabiliska oljor och fetter, s.k. HVO, eller syntetiska motorbränslen. Höginblandad Fame ges från och med den 1 januari 2016 befrielse från 50 procent av energiskatten för fossil diesel (se 7 kap. 3 a § första stycket 1 LSE). Etanol i E85 ges från den 1 januari 2016 befrielse från 73 procent av energiskatten på bensen. Andra höginblandade biodrivmedel samt biodrivmedel utan fossilt innehåll ges även i fortsättningen full energiskattebefrielse enligt 7 kap. 3 a § första stycket 2 LSE. Normen utgörs av energiskattesatsen för bensen i miljöklass 1.

**14 Energiskattebefrielse för elförbrukning vid bandrift**

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

**15 Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift**

Enligt 6 a kap. 1 § 2 LSE gäller energiskattebefrielse för bränsle för bandrift (t.ex. diesel-drivna järnvägsfordon). Normen utgörs av energiskattesatsen för bensen i miljöklass 1.

**16 Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart**

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

**17 Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes luftfart**

Energiskattebefrielse för flygfotogen, 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 energiskattesatsen för bensen i miljöklass 1.

**18 Nedsatt energiskatt för dieselbränsle i gruvindustriell verksamhet**

Enligt 6 a kap. 1 § 13 LSE gäller energiskattebefrielse med 89 procent för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet. Normen utgörs av energiskattesatsen på dieselbränsle i miljöklass 1.

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

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

**110 El som inte är skattepliktig**

Enligt 11 kap. 2 § LSE är el under vissa förutsättningar inte skattepliktig, t.ex. el producerad från viss vindkraft eller mindre produktionsanläggningar av någon som inte yrkesmässigt levererar el och även el som fram-



ställt i ett reservkraftsaggregat. Förändringar som träder i kraft den 1 juli 2016 medför bl.a. att el som överförs över koncessionspliktigt inte längre omfattas av undantaget medan el som framställs av någon som yrkesmässigt levererar el kan omfattas av undantaget. Normen utgörs av normalskattesatsen på el.

#### **I11 Nedsatt energiskatt på bränsle i kraftvärmeverk**

Enligt 6 a kap. 3 § LSE gäller befrielse från energiskatt med 70 procent för den del av bränslet som vid kraftvärmeproduktion förbrukas för framställning av värme utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter. Inom handelssystemet gäller befrielse från energiskatt med 70 procent enligt 6 a kap. 1 § 17 a LSE. Energiskattebefrielse på den del av bränslet som motsvarar elproduktionen enligt 6 a kap. 1 § 7 LSE, grundar sig på tvingande unionsrätt (artikel 14.1 a i rådets direktiv 2003/96/EG). Skatteutgiften beräknas enbart på värmeproduktionen. Normen motsvaras av full energiskatt för uppvärmningsbränslen.

#### **I12 Nedsatt energiskatt för fjärrvärmeleveranser till industrin**

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

#### **I13 Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom industrin**

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

#### **I14 Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom jord- och skogsbruksnäringarna**

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

#### **I15 Nedsatt energiskatt på el inom industrin**

Energiskattesatserna på el följer av 11 kap. 3 § LSE. El som används i tillverkningsprocesser i industriell verksamhet beskattas med 0,5 öre/kWh. Normen utgörs av normalskattesatsen på el.

#### **I16 Nedsatt energiskatt på el inom jord- och skogsbruksnäringarna**

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

#### **I17 Energiskattebefrielse på el vid deltagande i PFE inom industrin**

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

**118 Nedsatt energiskatt på elförbrukning i vissa kommuner**

Energiskattesatserna på el följer av 11 kap. 3 § LSE. I samtliga kommuner i Västerbottens, Norrbottens, och Jämtlands län, Sollefteå, Ånge och Örnsköldsvik i Västernorrlands län, Ljusdal i Gävleborgs län, Torsby i Värmlands län, och Malung-Sälen, Mora, Orsa och Älvdalen i Dalarnas län är skattesatsen för el som förbrukas inom dessa sektorer nedsatt. År 2016 är skatten nedsatt från 29,2 öre/kWh till 19,3 öre/kWh. Skatteutgiften uppgår därmed till 9,9 öre/kWh. Normen utgörs av normalskattesatsen på el.

**119 Nedsatt koldioxidskatt för dieselbränsle till arbetsmaskiner inom jord- och skogsbruksnäringarna**

Enligt 6 a kap. 2 a § LSE gäller nedsatt koldioxidskatt för dieselbränsle som används i arbetsmaskiner i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks eller vattenbruksverksamhet. Från och med den 1 januari 2016 motsvarar nedsättningen 1,70 kronor/liter vilket är en höjning från tidigare 0,90 kronor/liter. Normen utgörs av full koldioxidskattesats.

**120 Koldioxidskattebefrielse på bränsle vid bandrift**

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

**121 Koldioxidskattebefrielse på 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 båtar som används för privata ändamål beskattas dock. Normen utgörs av full koldioxidskattesats.

**122 Nedsatt koldioxidskatt för dieselbränsle i gruvindustriell verksamhet**

Enligt 6 a kap. 1 § 13 LSE gäller koldioxidskattebefrielse med 40 procent för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet. Normen utgörs av full koldioxidskattesats.

**123 Nedsatt koldioxidskatt för fjärrvärmelieferanser till industrin**

Av 9 kap. 5 § LSE följer att bränslen som används för att framställa fjärrvärme som levereras för förbrukning i industrins tillverkningsprocess medges befrielse från 20 procent av koldioxidskatten. Befrielsen sänktes från och med den 1 januari 2016 från 40 procent av koldioxidskatten. Vid leverans till industrin inom EU:s system för handel med utsläppsrätter (EU ETS) medges full nedsättning. Skatteutgiften beräknas enbart för värmeanläggningar utanför handelssystemet och som inte levererar till industri inom handelssystemet. Normen utgörs av full koldioxidskattesats.

**124 Nedsatt koldioxidskatt för uppvärmningsbränslen inom industrin utanför EU ETS**

För industrin utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter (EU ETS) gäller enligt 6 a kap. 1 § 9 b LSE koldioxidskattebefrielse med 20 procent för användning av fossila bränslen i tillverkningsprocessen. Befrielsen sänktes från och med den 1 januari 2016 från 40 procent av koldioxidskatten. Normen utgörs av full koldioxidskattesats.

**125 Nedsatt koldioxidskatt för uppvärmningsbränslen inom jord- och skogsbruksnäringarna**

Enligt 6 a kap. 1 § 10 och 11 LSE gäller koldioxidskattebefrielse med 20 procent för användning av fossila bränslen för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid yrkesmässig växthusodling eller i annan jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet. Befrielsen

sänktes från och med den 1 januari 2016 från 40 procent av koldioxidskatten. Normen utgörs av full koldioxidskattesats.

## **J Skattereduktioner**

### **J1 Skattereduktion för sjöinkomst**

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

### **J2 Skattereduktion för RUT-tjänster**

Fysiska personer som köper s.k. RUT-tjänster (rengöring, underhåll och tvätt) eller får dessa som löneförmån har, under vissa förutsättningar, rätt till skattereduktion enligt 67 kap. 11–19 §§ IL. Skattereduktionen uppgår till 50 procent av arbetskostnaden inklusive mervärdesskatt för det utförda arbetet och 50 procent av värdet av RUT-tjänsten om den tillhandahållits som löneförmån. För att reduktionen ska ges ska den som utför tjänsten ha F-skattsedel. Reduktion kan även medges om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen får tillsammans med skattereduktionen för ROT-arbeten (se J3) uppgå till högst 50 000 kronor per person och år t.o.m. den 31 december 2015. Den 1 januari 2016 ändrades reglerna för dem som inte fyllt 65 år vid årets ingång. Fr.o.m. denna tidpunkt får skattereduktionen för RUT-tjänster för dessa skattskyldiga uppgå till maximalt 25 000 kronor per år.

### **J3 Skattereduktion för ROT-arbeten**

Fysiska personer som köper s.k. ROT-arbeten (reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad) av småhus, bostadsrätter och ägarlägenheter har, under vissa förutsättningar, rätt till skattereduktion enligt 67 kap. 11–19 §§ IL. Fr.o.m. införandet t.o.m. den 31 december 2015 uppgick

skattereduktionen till 50 procent av arbetskostnaden inklusive mervärdesskatt för det utförda arbetet och 50 procent av värdet av arbetet om det tillhandahållits som löneförmån. Fr.o.m. den 1 januari 2016 uppgår skattereduktionen 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 ha F-skattsedel. Reduktion kan även medges för ROT-arbete om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen får tillsammans med skattereduktionen för RUT-tjänster (se J2) uppgå till högst 50 000 kronor per person och år.

### **J4 Begränsad fastighetsavgift för pensionärer**

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

### **J5 Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet**

Skattereduktionen för gåvor avskaffades den 1 januari 2016. Innan dess gällde att fysiska personer som gav gåvor till vissa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som godkänkts av Skatteverket kunde få en skattereduktion motsvarande 25 procent av gåvans värde som drogs av mot slutgiltig skatt. Gåvunderlaget som berättigade till skattereduktion fick uppgå till högst 6 000 kronor per person och år, vilket innebar att skatte-

reduktionen fick uppgå till högst 1 500 kronor per person och år. Bestämmelserna om skatte-reduktion för gåvor till godkända gåvomottagare fanns intagna i lagen (2011:1269) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva, förordningen (2011:1295) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva samt i 67 kap. 20–26 §§ IL.

## **J6 Skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el**

Från och med 2015 kan fysiska och juridiska personer, dödsbon och svenska handelsbolag få skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (67 kap. 27–33 §§ IL). Skattereduktionen gäller den som framställer förnybar el och i en och samma anslutningspunkt matar in förnybar el och tar ut el, har en säkring om högst 100 ampere i anslutningspunkten samt har anmält sin produktion till elnätsföretaget. Underlaget för skattereduktionen består av de kilowattimmar förnybar el som har matats in i anslutningspunkten under kalenderåret, dock högst så många kilowattimmar el som tagits ut i anslutningspunkten under året. Underlaget för skattereduktionen får inte överstiga 30 000 kilowattimmar, vare sig per person eller per anslutningspunkt. Skattereduktionen uppgår till underlaget multiplicerat med 60 öre, dvs. maximalt 18 000 kronor. Företag får skattereduktion bara om villkoren i kommissionens regelverk för stöd av mindre betydelse är uppfyllda.

## **K Kreditering på skattekonto**

### **K1 Stöd för nystartsjobb**

Enligt förordningen (2006:1481) om stöd för nystartsjobb lämnas stöd till arbetsgivare som anställer personer som kvalificerar sig för ett nystartsjobb. Olika tidsbegränsningar gäller för stödet beroende på hur den anställde kvalificerat sig för stödet. Stödet är konstruerat som en kreditering på arbetsgivarens skattekonto. Fr.o.m. budgetpropositionen för 2016 har redovisningen av krediteringen flyttats över till utgiftssidan av statens budget.

## **K2 Sjöfartsstöd**

Enligt förordningen (2001:770) om sjöfartsstöd ges sjöfartsstöd, under vissa förutsättningar, till arbetsgivare genom att arbetsgivarens skattekonto krediteras ett belopp motsvarande skatteavdrag samt arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift på sjöinkomst. Fr.o.m. Budgetpropositionen för 2016 har redovisningen av krediteringen flyttats över till utgiftssidan av statens budget.

## **K3 Stöd för yrkesintroduktionsanställning**

Enligt förordningen (2013:1157) om stöd för yrkesintroduktionsanställningar lämnas stöd till arbetsgivare som anställer personer på s.k. yrkesintroduktionsanställningar. Stödet omfattar lönesubvention samt ekonomiskt stöd för handledning och är konstruerat som en kreditering på arbetsgivarens skattekonto. Fr.o.m. budgetpropositionen för 2016 har redovisningen av krediteringen flyttats över till utgiftssidan av statens budget.

## **K4 Ersättning för höga sjuklönekostnader**

Enligt 17 § lagen (1991:1047) om sjuklön kan en arbetsgivare vars kostnader för sjuklön, inklusive avgifter och skatt, överstiger en viss del av arbetsgivarens lönekostnader, inklusive avgifter och skatt, få ersättning med högst 250 000 kronor per kalenderår. Ersättningen krediteras på arbetsgivarens skattekonto. Fr.o.m. budgetpropositionen för 2016 har redovisningen av krediteringen flyttats över till utgiftssidan av statens budget.

## **L Skattskyldighet**

### **L1 Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund**

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

## **L2 Kyrkor, vissa hushållningssällskap, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar**

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

## **L3 Akademier, arbetslöshetskassor, vissa stiftelser m.m.**

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

## **L4 Ägare av vissa fastigheter**

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

## **M Skattesanktioner**

### **M1 Begränsning i avdragsgilla ränteutgifter**

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

### **M2 Begränsning av skattereduktion**

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

skattesanktion. Skattesanktionen avser skatt på kapitalinkomst.

### **M3 Fastighetsskatt på konventionellt beskattade hyreshus och småhus**

Enligt 3 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt samt 3 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift ska statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift betalas för vissa hyreshus, ägarlägenheter och småhus. Skatten på dessa fastigheter är en objektskatt som enbart träffar fastighetskapital. Eftersom intäkterna beskattas som inkomst av näringsverksamhet utgör fastighetsskatten (som är avdragsgill mot intäkterna), till den del den inte reducerar inkomstskatten, en skattesanktion.

### **M4 Fastighetsskatt på lokaler**

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

### **M5 Fastighetsskatt på industrienheter**

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

### **M6 Fastighetsskatt på elproduktionsenheter**

Enligt 3 § lagen om statlig fastighetsskatt ska statlig fastighetsskatt betalas på elproduktionsenheter. Fastighetsskatten på elproduktionsenheter är en objektskatt som enbart träffar

fastighetskapital. Eftersom intäkterna beskattas som inkomst av näringsverksamhet utgör fastighetsskatten (som är avdragsgill mot intäkterna), till den del den inte reducerar inkomstskatten, en skattesanktion.

#### **M7 Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete**

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

#### **M8 Särskild skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer**

Enligt lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt tas skatt ut på den högsta tillåtna termiska effekten i kärnkraftsreaktorer. Skatten uppgår till 14 770 kronor per megawatt termisk effekt och kalendermånad. Skatten kan likställas med en extra skatt som lagts på vissa företag och är därför att betrakta som en skattesanktion.

#### **M9 Koldioxidskatt på fossila bränslen i värmeverk inom EU ETS**

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

## **N Skattefria transfereringar**

### **N1 Näringsbidrag**

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

### **N2 Avgångsvederlag till jordbrukare**

Statliga avgångsvederlag till jordbrukare som upphör med sitt jordbruk ska inte tas upp till beskattning om jordbrukaren har fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till jordbruket, eller hade varit berättigad till att få sådant bidrag, om denne inte upphört med jordbruket (29 kap. 15 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

### **N3 Bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden**

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

**N4 Flyttningersättningar av allmänna medel**

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

**N5 Totalförsvarspliktigas och rekryters ersättningar och förmåner**

Enligt 11 kap. 25 § IL är dagersättningar och tillägg till sådana ersättningar, månadsersättningar, naturaförmåner, fälttraktamenten, befattningsspenningar, utbildningspremier, utryckningsbidrag samt avgångsvederlag till totalförsvarspliktiga eller till de som genomgår militär utbildning inom Försvarsmakten som rekryter skattefria. Familjebidrag till totalförsvarspliktiga eller till rekryter är skattepliktigt endast om bidraget betalas ut i form av näringsbidrag. Även annan personal inom det svenska totalförsvaret som avlönas enligt ovan beskrivna grunder är skattebefriade. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

**N6 Barnbidrag**

Enligt 8 kap. 9 § IL är barnbidrag och förlängt barnbidrag inte skattepliktiga. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

**N7 Särskilt pensionstillägg och vårdnadsbidrag**

Särskilt pensionstillägg enligt 73 kap. socialförsäkringsbalken och vårdnadsbidrag enligt lagen (2008:307) om kommunalt vårdnadsbidrag är enligt 11 kap. 32 § IL skattefritt. Lagen om kommunalt vårdnadsbidrag upphävdes den 1

februari 2016. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

**N8 Handikappersättning m.m.**

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

**N9 Bistånd**

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

**N10 Underhållsstöd**

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

**N11 Bidrag till adoption**

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

**N12 Bostadstillägg**

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

### **N13 Bostadsbidrag**

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

### **N14 Studiestöd m.m.**

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

### **N15 Skattefria pensioner**

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

### **N16 Äldreförsörjningsstöd**

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

### **N17 Ersättningar till nyanlända invandrare**

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

### **N18 Jämställdhetsbonus**

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



Utdrag ur protokoll  
vid regeringssammanträde den 7 april 2016

**Närvarande:** statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Romson, Y Johansson, M Johansson, Baylan, Persson, Hultqvist, Hellmark Knutsson, Lövin, Regnér, Andersson, Ygeman, Bolund, Kaplan, Damberg, Bah Kuhnke, Strandhäll, Shekarabi, Fridolin, Wikström, Hadzialic

**Föredragande:** statsrådet Andersson

---

Regeringen beslutar skrivelsen 2015/16:98  
Redovisning av skatteutgifter 2016