

Skatteverkets bidrag till en framtida skattereform

Förord

Skatteverkets generaldirektör har sammankallat en arbetsgrupp för att förbereda myndigheten inför en ny skattereform. Arbetet syftar till att sammanställa Skatteverkets samlade kunskap som kan vara relevant för arbetet med en framtida skattereform. Som administratörer av skattesystemet har vi en unik inblick i svårigheter med dagens skattesystem såväl som utmaningar som framtidens skattesystem måste svara mot.

Arbetsgruppen, som representerar olika delar av Skatteverket, har bestått av Elisabeth Asplund, Lena Hiort af Ornäs Leijon, Conny Larsson, Anders Stridh, Jens Widén och Eva Samakovlis som har varit projektledare. Många andra personer har bidragit till arbetet, Lars Lindvall och Sara Lövgren har bidragit särskilt mycket.

Gruppens uppdrag har varit att diskutera och dokumentera behov av regeländringar men också områden där vi vet att man ofta gör fel, frågor som man ofta ringer till oss om, områden där det är krångligt för oss eller kunden eller där vi vet att det finns risk för stort skatteundandragande. Detta utgör slutrapporten till arbetsgruppens uppdrag.

Solna i mars 2021

Katrin Westling Palm

Innehåll

1	Inledning.....	6
1.1	Om behovet av en skattereform.....	6
1.2	Januariöverenskommelsen.....	6
1.3	Rapportens disposition.....	7
2	Principer för ett skattesystem.....	8
2.1	Principer i tidigare skattereform.....	8
2.2	Generella principer för beskattning.....	8
2.3	Riktlinjer för skattepolitiken.....	9
2.4	Viktiga principer utifrån Skatteverkets perspektiv.....	11
3	Dagens skattesystem.....	13
3.1	Skatteintäkternas storlek och fördelning mellan skatteslag.....	13
3.2	Direkt skatt på förvärvsinkomster.....	14
3.3	Skatt på kapitalägande: kapital- och egendomsskatter.....	19
3.4	Företagsbeskattning.....	21
3.5	Mervärdesskatt.....	23
3.6	Punktskatter.....	25
3.7	Indirekt skatt på förvärvsinkomster (socialavgifter, löneskatter).....	28
4	Kommande lagstiftningsarbete.....	30
4.1	Skattefrågor som rör både juridiska och fysiska personer.....	30
4.2	Skattefrågor som rör juridiska personer.....	32
4.3	Skattefrågor som rör fysiska personer.....	36
4.4	Övriga verksamhetsområden samt övergripande förslag.....	41
4.5	Företagsregistrering.....	41
5	Tankar om nya sätt att administrera skattesystemet.....	42
5.1	Bakgrund.....	42
5.2	Rättssäkert och förutsebart innan affärstransaktioner sker.....	43
5.3	Digitala informationskedjor ger nya möjligheter.....	45
	Appendix.....	46
5.1	Områden där frågor ofta inkommer till Skatteverket.....	46

Sammanfattning

Enligt Januariavtalet ska en omfattande skattereform genomföras. Skatteverket kommer att beröras av detta på olika sätt. På uppdrag av generaldirektören har det därför satts samman en grupp, med representanter från olika avdelningar, som ska sammanställa Skatteverkets samlade kunskap som kan vara relevant för arbetet med en framtida skattereform.

Som administratörer av skattesystemet har Skatteverket en unik inblick i svårigheter med dagens skattesystem såväl som utmaningar som framtidens skattesystem måste svara mot. Att samla de kunskaper och insikter som finns förbereder Skatteverket att vara en aktiv samtalspartner när en skattereform diskuteras och tas fram.

Sedan den stora skattereformen 1990–91 har det skett ett mycket stort antal förändringar om ändrat skatteuttag. Det kan ses som en naturlig utveckling på grund av ändrade förutsättningar, men i debatten uppfattas nu systemet som komplext och oförutsägbart. Det finns också utmaningar utanför skattesystemet exempelvis: den demografiska utvecklingen, samt globaliseringens, digitaliseringens och delningsekonomin utveckling.

De flesta partier är överens om behovet av en skattereform. Omfattningen av en sådan reform är dock oklar men principen om enkelhet – med få undantag och särregler förordas.

Viktiga grundbultar i ett skattesystem är legitimitet, rationalitet, enkelhet, kontrollerbarhet, effektivitet, förutsebarhet, rättssäkerhet, synlighet samt likformighet. Från Skatteverkets perspektiv, som systemadministratör, är det särskilt viktigt att reglerna är enkla och förutsägbara, neutrala och likformiga. Hur nuvarande skattesystem kan justeras för att närma sig dessa principer listas under varje skatteslag nedan. Blickar vi framåt ser vi att ny teknik möjliggör nya sätt att administrera skattesystemet. Nedan sammanfattas de viktigaste slutsatserna.

Inkomstskatterna har sedan reformen 1990–91 genomgått flera förändringar som resulterat i en beskattning som skiljer sig åt beroende av inkomstkälla och ålder. Ur ett internationellt perspektiv har Sverige relativt hög genomsnittlig skattekil (inkomstskatt och avgifter som andel av arbetskraftskostnaden).

Skatteverket ser behov av att:

- Förenkla bestämmelserna om begränsad och obegränsad skattskyldighet (4.3.1)
- Se över avdragen för resor till och från arbetet på grund av stort skattefel (4.3.3)
- Förenkla bilförmånsreglerna för att uppnå mer ändamålsenlig beskattning (4.3.3)
- Utredda en ökad användning av schabloner när det gäller förmåner (4.3.3)
- Se över reglerna om justerad anskaffningsavgift (4.3.3)
- Modernisera reglerna för pensionsinkomster som tjänats in i utlandet (4.3.3)
- Se över möjligheterna att undanröja dubbelbeskattning genom lag om avräkning av utländsk skatt (4.3.3)

Kapitalinkomstbeskattningen har sedan reformen minst sex effektiva skattesatser.

Samtidigt har förmögenhetsskatten, gåvoskatten och arvsskatten avskaffats.

Fastighetsskatten har omvandlats till en fastighetsavgift. Januariöverenskommelsen anger att beskattningen av företag, i synnerhet växande små och medelstora företag, ska bli mer gynnsam. Skillnaden mellan beskattning av kapital och inkomst av arbete har ökat sedan

1990–91 års skattereform då liberaliseringar av regelverket över tid gett ökad möjlighet till inkomstomvandling. Således existerar en målkonflikt mellan en mer gynnsam beskattning av fåmansbolag och ökad inkomstomvandling.

Skatteverket ser behov av att:

- Förenkla reglerna om avräkning (4.1.3)
- Förenkla reglerna vid avyttring av näringsfastighet (4.1.4)
- Se över reglerna om beskattning av ersättning för avverkningsrätt till skog (4.1.5)
- Se över gränsdragning mellan inkomstslag med avseende på delningsekonomi (4.3.2)
- Förenkla regler för beskattning av bostadsförsäljning på grund av stort skattefel (4.3.4)
- Förenkla regler för beskattning av försäljning av värdepapper (4.3.4)
- Anpassa regler för beskattning av valutatransaktioner (4.3.4)
- Anpassa regler för beskattning av kryptotillgångar (4.3.4)
- Förenkla kvittningsregler inom kapital (4.3.4)
- Se över investeraravdraget (4.3.4)

Bolagsskatten har sänkts successivt i samband med basbreddning och minskade möjligheter till avdrag samtidigt som andra begränsningar infördes. Internationellt sett har Sverige följt trenden med sänkt bolagsskatt som de flesta OECD-länder.

Skatteverket ser behov av att:

- Tydliggöra bestämmelser om vissa delägarbeskattade juridiska personer (4.1.1)
- Förenkla reglerna om avräkning (4.1.3)
- Förenkla inkomstskattereglerna för juridiska personer (4.2.1)
- Förenkla bestämmelserna för stiftelser, ideella föreningar och trossamfund (4.2.2)
- Se över gränsdragningen mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag (4.2.3)

Socialavgifterna: Successiva reformer har gjort det svårt att se vilka socialavgifter som är förmånsgrundande och vilka som är ren skatt. Sveriges totala skatter på arbete och avgifter som andel av lönekostnaderna ligger över OECD-genomsnittet för medelinkomster, för högre inkomster ligger Sverige betydligt över.

Skatteverket ser behov av att:

- Se över hur uttag av socialavgifter vid tillfälliga uppdrag kan förenklas (4.1.7)

Mervärdesskatten: Sverige har tre nivåer för mervärdesskatten. Denna differentiering förekommer inom de flesta OECD länder. En enhetlig mervärdesskatt har argumenterats för från politiskt håll då särbehandling av särintressen kan undvikas, samt att det främjar enkelhet och likformighet. Mervärdesskatt nämns dock inte i januariöverenskommelsen.

Skatteverket ser behov av att

- Samordna tidpunkter för uppgiftslämning vid handel med andra EU-länder (4.2.4)
- Försvåra MTIC-bedrägerier inom EU genom lagändring (4.2.4)
- Harmonisera regelverket mellan inkomstskatt, F-skatt och mervärdesskatt (4.5.1)

Punktskatter: I skattereformen 1990–91 stärktes skattesystemets miljöprofil genom införandet av en koldioxidskatt och en svavelskatt. Sverige har i dag 20 punktskatter och

trafikskatter. De flesta OECD-länder har punktskatter på alkohol, tobak och oljeprodukter, i övrigt är variationen stor mellan länder.

Skatteverket ser behov av att:

- Se över trafikbeskattningen inför utfasningen av fossila bränslen (4.1.6)
- Se över hela återbetalningssystemet avseende punktskatterna (4.2.5)
- Se över skattenedsättningen i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet (4.2.5)
- Förtydliga vem som ska anses vara producent av skattepliktig el (4.2.5)
- Se över bestämmelserna i lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE, om beskattning av gas som överförs i samdistributionsnät (4.2.5)
- Se över bestämmelserna i LSE om hur de olika gaserna ska fördelas (4.2.5)
- Se över lagen (1984:410) om bekämpningsmedel med hänsyn till förändringar inom EU (4.2.5)

Övriga områden**Skatteverket ser behov av att:**

- Se över beskattningsrätten i relation till OECD:s modellavtal (4.1.2)
- Ändra bestämmelserna för beräkning av skattetillägg, förfarandefrågor (4.3.5)
- Se över möjligheten att låta företag ta hjälp av ombud vid anmälan för företagsregistrering (4.5.2)
- Se över mängden särskilda skäl i skatteförfarandelagen (4.4.1)

Nya sätt att administrera skattesystem**Rättsregler i kundens miljö – beskattningseksekvenser som del av affärstransaktionen**

På samma sätt som grundavdraget kan beräknas som en konsekvens av informationen Skatteverket har om skattebetalarna skulle beräkningar av skattekonsekvenser kunna ske i affärssystem utifrån de transaktioner som sker. Genom att Skatteverket exponerar lagregler som algoritmer blir det möjligt att utifrån givna parametrar få ett direkt svar på skatteeffekterna av en transaktion.

Digitala informationskedjor skapar nya möjligheter

Utveckling av informationskedjor gör att det ärendebaserade får mindre betydelse för att kunna säkerställa att skatten och skattekonsekvenserna blir rätt. Skatteverket behöver då istället kontrollera att informationen finns i företagens system och att företagens system fungerar som det var tänkt.

Skatteverket ser behov av att:

- Se över lagstiftningen så att den främjar exponering av rättsregler på det sättet (5.2.2)
- Se över lagstiftningen för att möjliggöra ökad automatisering och digitalisering (5.3)

1 Inledning

Den här rapporten syftar till att sammanställa Skatteverkets samlade kunskap som kan vara relevant för arbetet med en framtida skattereform. Som administratörer av skattesystemet har Skatteverket en unik inblick i svårigheter med dagens system såväl som utmaningar som framtidens skattesystem behöver svara mot.

1.1 Om behovet av en skattereform

Den genomgripande skattereformen i början på 1990-talet, som har kommit att kallas ”århundradets skattereform”, hade en omfattning som var unik och berörde stora delar av skattesystemet. Det övergripande målet var ”[...] att åstadkomma en samhällsekonomiskt effektiv beskattning samtidigt som fördelningspolitiska mål uppfylls. Arbete och sparande skall ges en bättre skattemässig behandling medan villkoren för lånebaserad konsumtion och förmögenhetsuppbyggnad försämrars. En likvärdig behandling av arbetsinkomster och inkomster av kapital skall komma till stånd. Skatteplanering och skatteflykt skall motverkas. Inte minst härigenom kommer den fördelningspolitiska träffsäkerheten i beskattningen att förbättras.” (prop. 1989/90:110, s. 294)

På senare tid har behovet av en ny skattereform diskuterats och ordet skattereform nämns ofta i den politiska debatten. Det är dock oklart om det är en genomgripande reform eller marginella förändringar inom det nuvarande skattesystemet som avses. Vad som är klart är att århundradets skattereform inte var så stabil som det hoppades på när den genomfördes. Riksrevisionen summerade antalet förslag på förändrad skattelagstiftning åren 1992–2009 till 509 stycken.¹ Det får nog betraktas som en naturlig utveckling av ett skattesystem. Ändrade förutsättningar inom och utom landet föranleder ändringar och anpassningar av skattesystemet. Likaså påverkar ideologisk och skatteteoretisk utveckling utformningen. Upplevda och verkliga problem med skattesystemet inverkar också.

Samtidigt som dagens skattesystem kan uppfattas som en naturlig utveckling av tidigare skattereform uppfattas det som mer komplext och oförutsägbart. Det finns aspekter inom systemet som kan uppfattas som problematiska. Det handlar till exempel om skillnaden i beskattning mellan arbete och kapital som leder till ett inkomstomvandlingstryck. Eller olika beskattning av olika typer av förvärvsinkomster, till exempel arbetsinkomster jämfört med pensionsinkomster. På senare tid har även skillnaden i kommunalskatt mellan olika delar av landet lyfts fram. Det finns också utmaningar utanför skattesystemet som exempelvis ändrade finansieringsbehov till följd av den demografiska utvecklingen. Skattebaser kan även påverkas genom fortsatt globalisering, digitalisering och utvecklingen av delningsekonomin. Dessa omvärldstrender bekräftas i Skatteverkets omvärldsbild 2020 som även lyfter ökad automation i form av artificiell intelligens och ökat fokus på hållbar utveckling. Sammantaget finns det ett flertal aspekter som talar för en ny skattereform.

1.2 Januariöverenskommelsen

Enligt januariöverenskommelsen (JÖ) ska en omfattande skattereform genomföras (punkt 4) under innevarande mandatperiod. Önskemålen på reformen är att den ska:

¹ Riksrevisionen, 2010, Enhetlig beskattning? RiR 2010:11.

- öka sysselsättningen och antalet arbetande timmar med sänkt skatt på jobb och företagande,
- bidra till att klimat- och miljömål nås,
- stärka Sveriges konkurrenskraft,
- utjämna dagens växande ekonomiska klyftor,
- sänka marginalskatten och uppnå att färre betalar statlig inkomstskatt,
- förenkla genom att begränsa undantag,
- minska hushållens skuldsättning,
- bidra till att förbättra bostadsmarknadens funktionssätt,
- öka finanssektorns skatteandel,
- långsiktigt trygga välfärden och
- miljöskatternas andel av skatteinkomsterna ska öka.

Formuleringarna i JÖ är en blandning av partiernas ståndpunkter. De flesta partier verkar vara överens om behovet av en skattereform. Det gemensamma motivet tycks vara att förenkla och öka enhetligheten med färre undantag och särregler. Vidare vill flera partier se en sänkning av skatten på arbetsinkomster. Det anges vidare att en kraftfull grön skatteväxling ska genomföras (punkt 5) med höjda miljöskatter som växlas mot sänkt skatt på jobb och företagande. Målet är att den ska omsluta minst femton miljarder kronor.

Skatteverket delar uppfattningen att skattesystemet behöver ta sin utgångspunkt i det samhälle som vi nu lever i. Dagens samhälle präglas i högre utsträckning än tidigare av en ökad digitalisering, en ökad globalisering och nya politiska önskemål, jämfört med förhållandena vid 1990–91 års skattereform.

1.3 Rapportens disposition

Rapportens inledning följs av fyra avsnitt. I avsnitt 2 diskuteras olika principer för ett skattessystem. Därefter diskuteras, i avsnitt 3, hur skattesystemet ser ut i dag och vilka större förändringar som skett sedan den stora reformen 1990-91. I avsnitt 4 redovisas ett antal frågor som Skatteverket anser bör beaktas vid kommande lagstiftningsarbete. Slutligen presenteras i avsnitt 5 några tankar om nya sätt att administrera framtida skattessystem. I appendix redovisas frågor som ofta inkommer till Skatteverkets kundmötesavdelning.

2 Principer för ett skattesystem

Inom skatterätten aktualiseras en mängd rättsprinciper. Dessa har juridiskt eller nationalekonomiskt ursprung. Principer i sig är inte klart definierade regler utan utgör fundament på vilka regler byggs. I denna del diskuteras principer för ett skattesystem. Först diskuteras huvuddragen i 1990–91 års reform och sedan diskuteras principer mer generellt.

2.1 Principer i tidigare skattereform

En central tanke bakom skattereformen i början på 1990-talet var horisontell rättvisa, att lika inkomster skulle beskattas lika. Denna likformighet skulle så långt som möjligt tillämpas konsekvent. Det gällde beskattningen av förvärvsinkomster såväl som kapitalinkomster, inklusive företagets vinster och egenföretagarnas kapitalinkomster. Likformigheten var också styrande för mervärdesskattesystemet. En förstärkt horisontell rättvisa skulle bidra till att återupprätta principen om skatt efter bärkraft och därmed också till en förstärkt vertikal rättvisa. Likformigheten genomfördes genom att skattebaser breddades, genom att ta bort undantag, lättnader och kryphål samtidigt som skattesatser sänktes och marginaleffekter reducerades. En annan bärande princip var enkelhet. Enklare regler är lättare att följa och frigör resurser för de skattskyldiga samt för skatteförvaltningen. Ytterligare en hörnsten var önskemålet att premiera sparande och motverka låntagande. Olikformigheterna i de gamla reglerna och att kapitalinkomster beskattades tillsammans med övriga inkomster bidrog till att missgynna finansiellt sparande, genom hög skatt på marginella kapitalinkomster, och favorisera låntagande genom ett stort skattemässigt värde på ränteavdrag.

2.2 Generella principer för beskattning

Skattebasutredningen 2002 gjorde en genomgång av olika principer för beskattning och kom fram till fyra viktiga grundbultar för ett skattesystem²:

- *Legitimitet.* Skattesystemet måste vara väl förankrat hos allmänheten. Det innebär att medborgarna har full information om vad skatten går till och får del av gemensamma utgifter genom a) gemensamma försäkringssystem och b) generell välfärd. Reglernas utformning och informationen till skattebetalarna ska bidra till att fusk inte accepteras.
- *Rationalitet.* Skattesystemet styr inte ekonomiska incitament och är neutralt mellan olika handlingsalternativ. Systemet präglas av nationell likformighet och avtalade regler mellan länder som bidrar till att behålla likformigheten över gränserna.
- *Enkelhet.* Det får inte vara krångligt för de skattskyldiga att fullgöra skattebetalningar. Skattemyndigheten, å sin sida, bör inte heller belastas med alltför komplex och tidskrävande administration.
- *Kontrollerbarhet.* Systemet ska vara utformat så att det blir svårt att fuska och så att fusk inte lönar sig, för att inte urholka skattemoralen och skada lojaliteten mot systemet.

Listan har ibland gjorts längre och inkluderar då följande egenskaper:³

² SOU 2002:47, Våra skatter?

³ Lodin, S-O (2007), Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning, Skattenytt.

- *Effektivitet:* detta bör vara ett övergripande kriterium för varje skattelagstiftning och innebär att skatten ska utformas på ett effektivt sätt med hänsyn till sitt primära mål.
- *Förutsebarhet och rättsäkerhet:* de skattskyldiga ska kunna förutse effekterna av sitt handlande, vilket i sin tur är en viktig faktor för att skatten ska upplevas som legitim.
- *Synlighet:* det är viktigt ur demokratisk synvinkel att medborgarna är medvetna om skattebelastningens höjd och utformning.
- *Likformighet:* lika fall ska behandlas lika inte bara av rättsäkerhetsskäl utan också för att undvika snedvridande effekter.

Därutöver finns det fördelningspolitiska överväganden och frågor om internationell effektivitet att beakta vid utformning av skattepolitiken. Dessa principer har varit viktiga för hur skattesystemet ser ut i dag. Liknande tankar låg till grund för skattereformen 1990–91, återspeglas i de av riksdagen antagna riktlinjerna för skattepolitiken, samt i olika partiers syn på skattesystemets utformning och behovet av en skattereform. Ledord som likformighet, enhetlighet och enkelhet återfinns på flera ställen.

Samtidigt har tankar om optimal beskattning fått ökat utrymme, vilket innebär att snedvridningar minimeras och att skatter i så liten utsträckning som möjligt påverkar hushållens och företagens val. En enhetlig, liksom en likformig beskattning är optimal under förutsättning att det inte finns områden som inte beskattas. Detta förutsätter att exempelvis fritid och hemarbete beskattas, vilket är svårt rent praktiskt. Till exempel är skattereduktioner för ROT- och RUT-arbete samt arbetsinkomster eller differentierade mervärdesskatter ett tecken på att enkelhet och likformighet har fått ge vika för andra mål.⁴

2.3 Riktlinjer för skattepolitiken

Principerna ovan reflekteras i skattepolitikens riktlinjer som riksdagen antog 2015.⁵ De ersatte tidigare riktlinjer som antogs våren 2008.⁶ Det finns stora likheter mellan tidigare och nu gällande riktlinjer vad gäller principerna för skattepolitikens utformning. I andra delar återfinns skillnader som återspeglar regeringarnas ideologiska bakgrund. Likheten i synen på principer för skattesystemets utformning pekar dock mot en underliggande konsensus som även kan tänkas präglar en ny skattereform. Principerna och motiven för dessa återges kort nedan.

2.3.1 Ett legitimt och rättvist skattesystem

Vägledande för skattepolitiken är att medborgarna och företagen ska ha ett högt förtroende för skattesystemet. Skatter ska tas ut på ett rättssäkert sätt. För att stärka legitimiteten ska regelverket kunna förstås och inte leda till onödigt stora administrativa kostnader för alla som tillämpar reglerna. Ett högt förtroende för skattesystemet kräver också åtgärder för att bekämpa skattebrott, skattefusk och skatteundandraganden. En minskning av skattefelet kan bland annat bredda skattebaserna. Att minska skattefelet kan i första hand uppfattas som Skatteverkets uppgift, men det är också en central uppgift för lagstiftaren då utformningen av de materiella reglerna bestämmer utrymmet för bland annat skatteplanering.

⁴ Se Riksrevisionen, 2010, Enhetlig beskattning? RiR 2010:11, för vidare diskussion.

⁵ Prop. 2014/15:100, bet. 2014/15:FiU20, rskr. 2014/15:254.

⁶ Prop. 2007/08:100, bet. 2007/08:FiU20, rskr. 2007/08:259.

2.3.2 Generella och tydliga regler

Generella och tydliga regler kan exempelvis uppnås genom breda skattebaser och skattesatser som är väl avvägda. Det bidrar till förståelse och legitimitet för skattesystemet och minskar utrymmet och riskerna för fel och fusk. Avsteg från principen kan motiveras av explicita krav på styrning eller av samhällsekonomiska effektivitetsskäl. Samhällets stöd till företag och hushåll redovisas i huvudsak som utgifter på statsbudgetens utgiftssida. Genom särregler i skattelagstiftningen kan även stöd ges på budgetens inkomstsida. Särreglernas effekt på skatteintäkterna benämns skatteutgift och redovisas årligen av regeringen (se t.ex. Redovisning av skatteutgifter 2020, Skr. 2019/20:98). Riktlinjer för skattepolitiken anger att skatteutgifter bör undvikas. I undantagsfall kan, enligt riktlinjerna, administrativa kostnader motivera skatteutgifter framför stöd på budgetens utgiftssida.

2.3.3 Beskattning i nära anslutning till inkomstillfället

Beskattning ska i möjligaste mån ske i nära anslutning till inkomstens förvärvande. Om skattesystemet innehåller möjligheter att bilda skattekrediter kan det vara svårt att få krediter återbetalda när företag och individer till exempel flyttar utomlands. Genom att minska förekomsten av skattekrediter säkerställs svenska skatteintäkter.

2.3.4 Hållbara regler i förhållande till EU

Regelverket ska vara förenligt med EU-rätten. Det gäller inte bara i förhållande till specifika rättsakter utan även till bestämmelser i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt om fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital samt reglerna om statligt stöd. Lojalitetsplikten och statsstödsreglerna påverkar reglernas hållbarhet.⁷

Lojalitetsplikten: EU:s medlemsstater är förpliktade att lojalt genomföra och tillämpa EU-rätten. Medlemsstaterna har förbundit sig att genomföra beslutad unionslagstiftning samt anpassa och tillämpa nationell lagstiftning i enlighet med unionsrätten, men också att tolka nationell lagstiftning i enlighet med unionslagstiftningen. Om EU-kommissionen anser att en nationell skattebestämmelse inte är förenlig med EU-rätten kan den stämma medlemsstaten. Om EU-domstolen fastställer att ett fördragsbrott skett kan medlemsstaten därefter i en fullgörelsetalan åläggas att betala kraftfulla sanktionsavgifter.

Statsstödsreglerna är en central del av EU:s konkurrensrätt. I slutet av varje år publiceras uppgifter om hur mycket statligt stöd varje medlemsstat lämnat närmast föregående år. Enligt dessa data har Sverige för 2017 rapporterat statligt stöd till ett värde av 4,35 miljarder euro, vilket motsvarar 0,91 procent av Sveriges BNP.⁸ Om inte annat föreskrivs, är stöd *som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel*, av vilket slag det än är, som *snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen* genom att *gynna vissa företag eller viss produktion*, oförenligt med den inre marknaden *i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna*. Om ett statligt

⁷ Lojalitetsplikten finns i art. 4.3 fördraget om Europeiska unionen. Reglerna om statligt stöd finns i artiklarna 107–109 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF), Europeiska unionens tidning, den 7 juni 2016, konsoliderad version (2016/C 202/01).

⁸ Prop. 2019/20:1 Utgiftsområde 24 s. 48

stöd medgetts utan rättsligt stöd är stödet olagligt. Den som har lämnat olagligt stöd ska återkräva stödet, om inte återkrav får underlåtas enligt EU-rätten.⁹

2.4 Viktiga principer utifrån Skatteverkets perspektiv

2.4.1 Neutralt och likformigt

Neutralitetsprincipen är ett uttryck för att ett skattesystem ska medföra *låga indirekta kostnader och att systemet i så liten utsträckning som möjligt ska påverka individernas handlingsalternativ*.

Skattereglerna ska inte inbjuda till ett skatteanpassat beteende. Neutral beskattning innebär att rangordningen av olika handlingsalternativ före skatt är den samma som rangordningen efter skatt. Beskattningen ska utformas så att den skattskyldiges val inte påverkas av hur beskattningen sker. Exempel på icke-neutrala system är differentierade momssatser som påverkar varors relativpriser och därmed konsumtionsval eller när beskattningen av olika företagsformer påverkar näringsidkarens beslut om företagsform.

Likformighetsprincipen brukar definieras som att *lika fall ska behandlas lika*. När det gäller betungande beslut som uttag av skatt är detta ett naturligt och grundläggande krav på lagstiftning. Det är således fråga om en rättslig bedömningsgrund. Likformighetsprincipen brukar definieras utifrån ett gynnanperspektiv - alla ska bli gynnade på samma sätt. Skillnader i likabehandling kommer att medföra resursallokering till skatteplanering. Man kan även anse att rättssäkerhetsfrågan inryms i likformighetsprincipen.

Det finns tillfällen då det kan vara motiverat att bryta mot dessa principer, exempelvis då skattesystemet används för att korrigera så kallade marknadsmisslyckanden i form av negativa externa effekter. Dessa uppstår då någons konsumtion eller produktion påverkar någon annans konsumtions- eller produktionsmöjligheter utan att den som påverkas kompenseras. Ett flertal punktskatter syftar till att korrigera sådana marknadsmisslyckanden.

Skattepolitiken kan även vara ett medel för den ekonomiska politiken genom att via skatteregler ge stöd till företag och hushåll.¹⁰ Dessa skatteutgifter påverkar statsbudgetens inkomstsida negativt. Ett exempel är periodiseringsfonder som är en reserveringsmöjlighet för företag, där medel kan reserveras för att senarelägga beskattningen. Ett annat exempel är olika typer av skattereduktioner. En del skatteutgifter kan förbättra den samhällsekonomiska effektiviteten. Skatteutgifter i form av olika undantag och nedsättningar, ökar emellertid skattesystemets komplexitet och Skatteverkets kostnader för att administrera skattesystemet.

2.4.2 Enkelt och förutsebart

Ett enklare och mer förutsebart system ökar effektiviteten genom att det underlättar digitalisering. Minskad komplexitet antas även minska utrymmet för skattedrivna transaktioner samt stärka såväl faktisk som upplevd rättssäkerhet. Regler som är enkla och förutsebara antas skapa väl fungerande marknader med effektiv konkurrens, vilket skapar

⁹ De svenska tillämpningsbestämmelserna om statligt stöd finns i lagen (2013:388) om tillämpning av Europeiska unionens statsstödsregler. Om en medlemsstat inte följer EU:s regler inleder kommissionen en skriftväxling med medlemsstatens regering. Om medlemslandet inte följer kommissionens beslut kan kommissionen välja att väcka talan inför EU-domstolen. Medlemsstaten riskerar då att fällas för fördragsbrott med böter som följd. Se artikel 14 och 16 i rådets förordning 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

¹⁰ Se exempelvis Regeringens skrivelse 2018/19:98, Redovisning av skatteutgifter 2019.

förutsättningar för företagen att utveckla och pröva sina affärsidéer. Om skattereglerna förenklas minskar det de administrativa kostnaderna i förhållande till dagens situation.

En betydande del av den lagstiftning som träffar företag har sitt ursprung i EU och det är viktigt att EU-rätten införlivas på ett effektivt sätt. Att skattereglerna är hållbara i förhållande till EU-rätten är en förutsättning för att de ska kunna anses enkla och förutsebara.

Ett enklare och mer förutsebart skattesystem kan innebära ökade inslag av schablonbeskattning vid bestämmande av beskattningsunderlaget och i vissa fall en rörelse mot mer enhetliga skattesatser. Detta bör vägas mot skatteförmågeprincipen och mot de skatteregler som har fördelningspolitisk bakgrund.

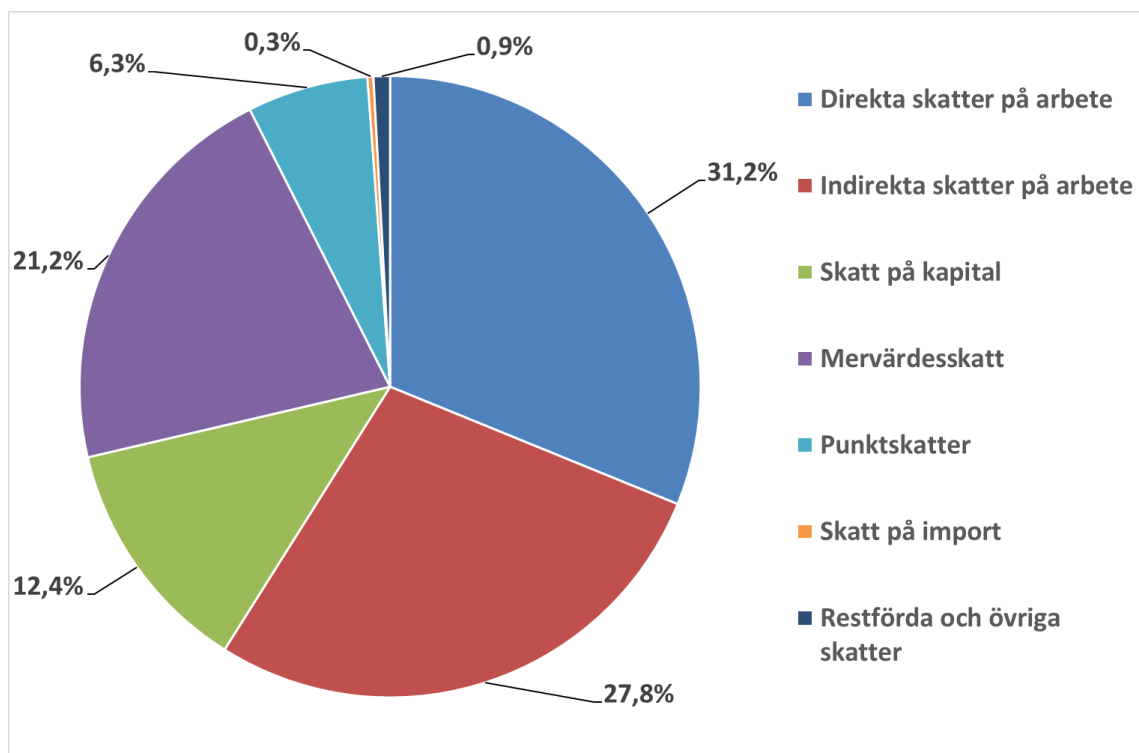
3 Dagens skattesystem

I avsnittet behandlas dagens skattesystem. Först ges en överblick av skatteintäkternas storlek och fördelning mellan skatteslag. Därefter behandlas de olika beskattningsområdena. För varje område avhandlas förändringarna som gjordes i 1990–91 års skattereform, hur beskattningen har förändrats sedan dess och hur den förhåller sig i ett internationellt perspektiv. Varje område relateras slutligen till januariöverenskommelsen.

3.1 Skatteintäkternas storlek och fördelning mellan skatteslag

Skatteintäkterna i Sverige uppgår till drygt 2 000 miljarder kronor. Av totala skatteintäkter kommer ca 60 procent från skatt på arbete (Figur 1), drygt hälften av dessa avser direkta skatter på arbete. Skatt på kapital, inklusive bolagsskatt, står för 12 procent av skatteintäkterna medan mervärdesskatt står för 21 procent och punktskatterna (inklusive trafikskatter) för 6 procent.

Figur 1 Skatteintäkternas fördelning mellan olika skatteslag, 2018

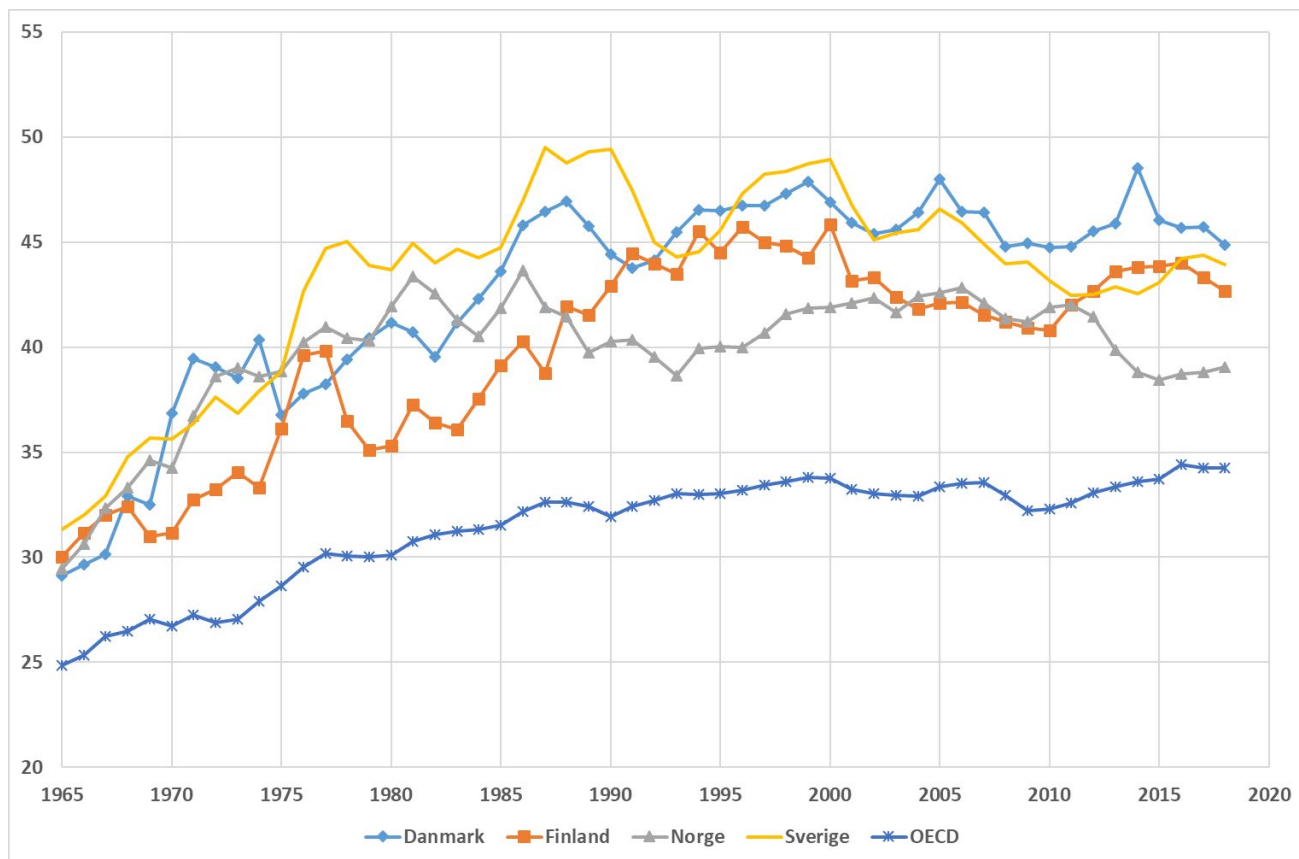


Källa: Ekonomistyrningsverket, Tidsserier, statens budget m.m. 2019

Skattekvoten, som är ett mått på skattesystemets omfattning, mäts som skatteintäkternas andel av BNP. År 1965 var skattekvoten för Sverige 31 procent (Figur 2). Kvoten steg över åren och nådde sitt maximum, strax under 50 procent, i slutet på 1980-talet. Skattereformen sänkte kvoten och den sjönk i några år för att sedan vända uppåt mot 49 procent 2000. Därefter har den sjunkit och stabiliserats runt 43 procent. Att jämföra med andra länder kan vara svårt då den offentliga sektorns storlek och det som ska finansieras av skatterna varierar mellan länder. I Sverige där många transfereringar är beskattade blir skattekvoten högre jämfört med andra länder. I figuren visas skattekvoten för våra grannländer samt

genomsnittet för OECD. Sverige och grannländerna ligger över OECD-genomsnittet och 2018, som är det sista året i figuren, har Danmark den högsta, Norge den lägsta, Sverige och Finland har ungefär samma skattekvot och ligger där emellan.

Figur 2 Skattekvot (skatteintäkter som andel av BNP) 1965 till 2018



Källa: OECD <https://doi.org/10.1787/data-00265-en> (besökt 6:e maj 2020)

3.2 Direkt skatt på förvärvsinkomster

Förvärvsinkomster beskattas direkt genom skatt på fysiska personers förvärvsinkomster och uttag av allmän pensionsavgift och indirekt genom socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt (se avsitt 3.7). Det tas också ut en begravningsavgift och en public service-avgift. Från direkta skatter avräknas vissa skattereduktioner. Beskattningsbara förvärvsinkomster uppgick 2018 till 2 262 mdkr¹¹. Direkta skatter består av:

- kommunal inkomstskatt, 726 mdkr 2018
- statlig inkomstskatt, 60 mdkr 2018
- allmän pensionsavgift, 124 mdkr 2018.

¹¹ Siffrorna är tagna från *Taxeringen år 2018 i sammandrag*, <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/beskattning/taxeringsutfallet/pong/tabell-och-diagram/taxeringen-ar-2019-i-sammandrag/>.

Skattereduktionerna uppgick samma år till 271 mdkr varav:

- 124 mdkr avsåg skattereduktion för allmän pensionsavgift
- 113 mdkr avsåg skattereduktion för arbetsinkomster (jobbskatteavdrag)
- 18 mdkr avsåg skattereduktion för underskott i inkomstslaget kapital
- 14 mdkr avsåg skattereduktion för ROT- och RUT-arbete
- 0,2 mdkr avsåg övriga skattereduktioner.¹²

Sammantaget uppgick skatteintäkterna 2018 till -211 mdkr för staten, 726 mdkr för kommuner samt 123 mdkr för ålderspensionssystemet.

3.2.1 Skattereformen 1990–91 och förändringar därefter

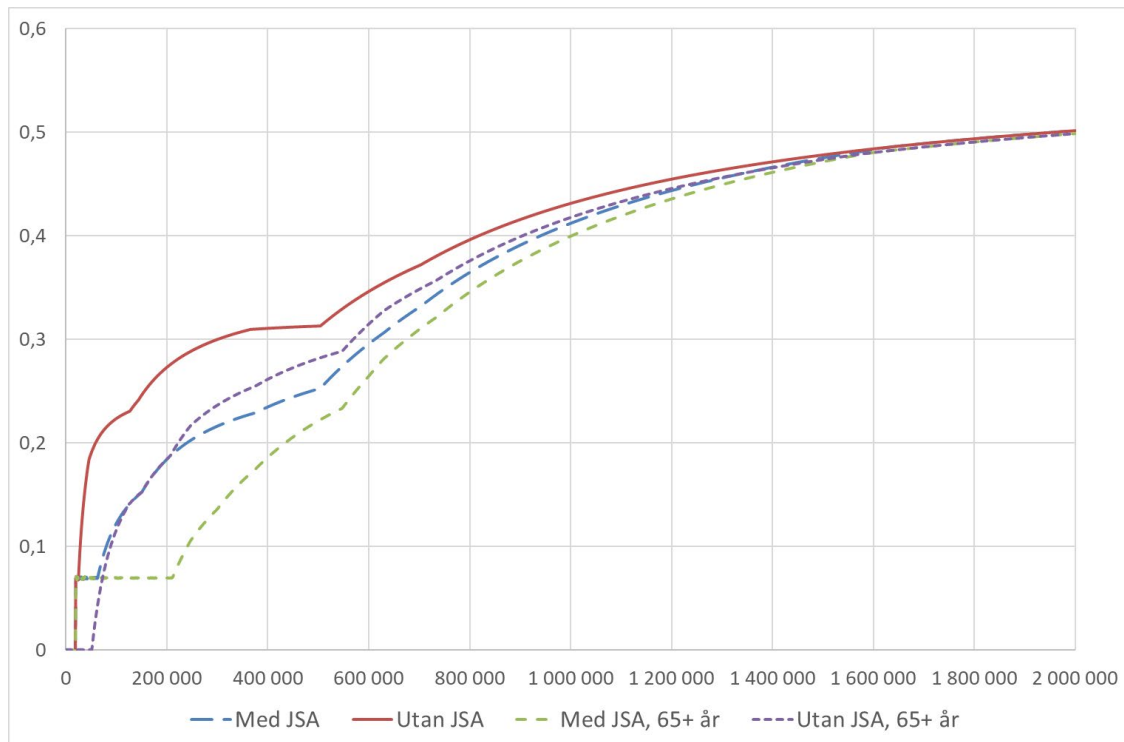
Skattereformen ledde till att inkomstskatten sänktes för så gott som alla. Den övervägande delen, ca 85 procent, av inkomstagarna skulle bara betala kommunalskatt. Resten skulle betala en statlig inkomstskatt på 20 procent utöver kommunalskatten. För att förbättra det fördelningspolitiska utfallet infördes en extra skattelättnad för personer med lägre inkomster i form av ett förhöjt grundavdrag. Basen för arbetsinkomstbeskattningen breddades genom att löntagarnas avdragsmöjligheter begränsades och genom full skatteplikt för förmåner.

Direkta skatter på förvärvsinkomster har förändrats flera gånger efter skattereformen.¹³ Bland annat genom införandet och avskaffandet av allmänna egenavgifter 1993-1997, införandet av allmän pensionsavgift 1995, införandet av värnskatten 1995, det vill säga höjningen av statlig inkomstskatt från 20 till 25 procent och vid avskaffandet av denna, 1999, införandet av två intervall för statlig inkomstskatt (20 respektive 25 procent). Precis efter reformen höjdes grundavdraget för att sedan sänkas. Under tidigt 2000-tal höjdes grundavdraget för att kompensera för höjda miljöskatter och avdragsrätten för den allmänna pensionsavgiften togs succesivt bort och ersattes av en skattereduktion. Det särskilda grundavdraget för pensionärer slopades 2003. En skattereduktion för arbetsinkomster, jobbskatteavdraget (JSA), infördes 2007 och 2009 infördes det förhöjda grundavdraget för personer som fyllt 65 år vid årets ingång. Båda dessa har sedan utökats flera gånger. År 2018 infördes en skattereduktion för sjuk- och aktivitetsersättning. Förändringarna har lett till att beskattningen skiljer sig åt beroende på inkomstkälla och ålder. Figur 3 visar genomsnittlig skatt 2019 vid genomsnittlig kommunalskattesats för olika årsinkomster, inkomsttyper och ålder. Sedan millennieskiftet har den genomsnittliga kommunalskattesatsen ökat från 30,38 procent år 2000 till 32,28 procent år 2020 (Figur 4). Skillnaden mellan högsta och lägsta kommunalskattesats var 2020 ca 6 procentenheter, vid en arbetsinkomst på 400 000 kronor per år innebär det att en person som bor i Dorotea (35,15 %) betalar ca 17 400 kronor mer i skatt jämfört med en som bor i Österåker (29,18 %).

¹² Övriga skattereduktioner består av skattereduktion för sjöinkomst, förnybar el samt fastighetsavgift för pensionärer. Skattereduktion för sjuk- och aktivitetsersättning samt fackföreningsavgift infördes 2018. Den senare avskaffades 1 april 2019. Det har också funnits andra skattereduktioner t.ex. för virke från stormfälld skog och för gåvor till ideell verksamhet. Den senare återinfördes 2019.

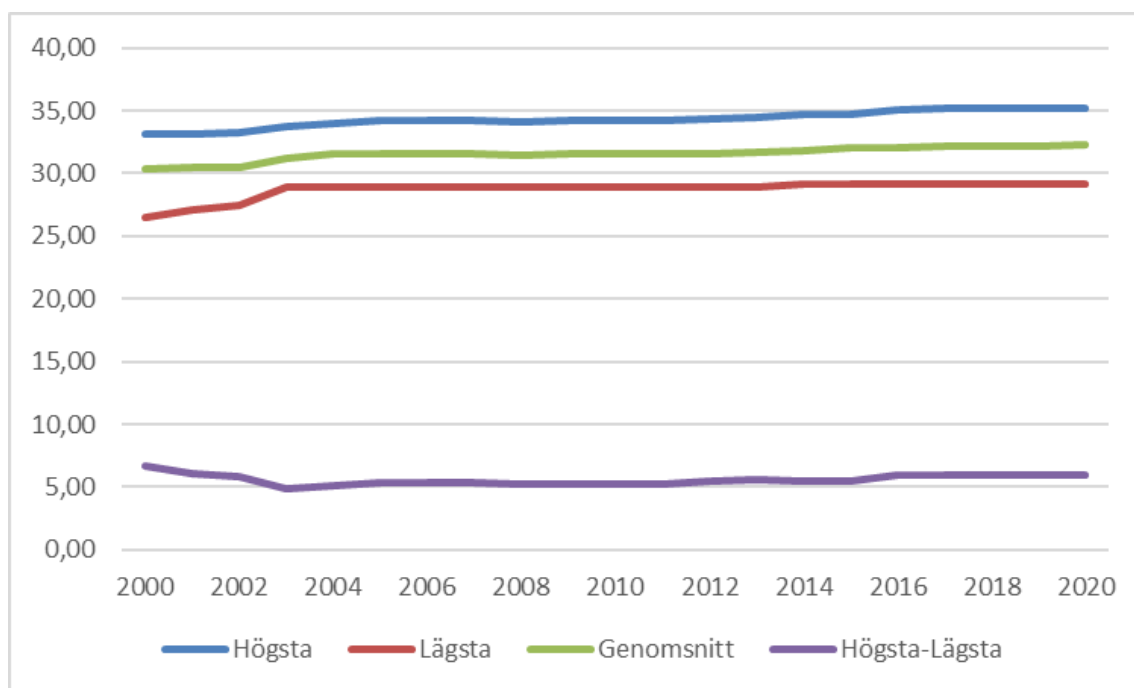
¹³ Se Bengt Lewin (2009), Efter skattereformen – en genomgång av svensk skattepolitik 1992–2009, Underlagsrapport till Riksrevisionen.

Figur 3 Genomsnittlig skatt 2019 för arbetsinkomster (med JSA) och icke-arbetsinkomster exkl. sjuk- och aktivitetsersättning (utan JSA)



Källa: Egna beräkningar

Figur 4 Genomsnittlig, högsta och lägsta kommunalskattesatsen 2000 till 2020



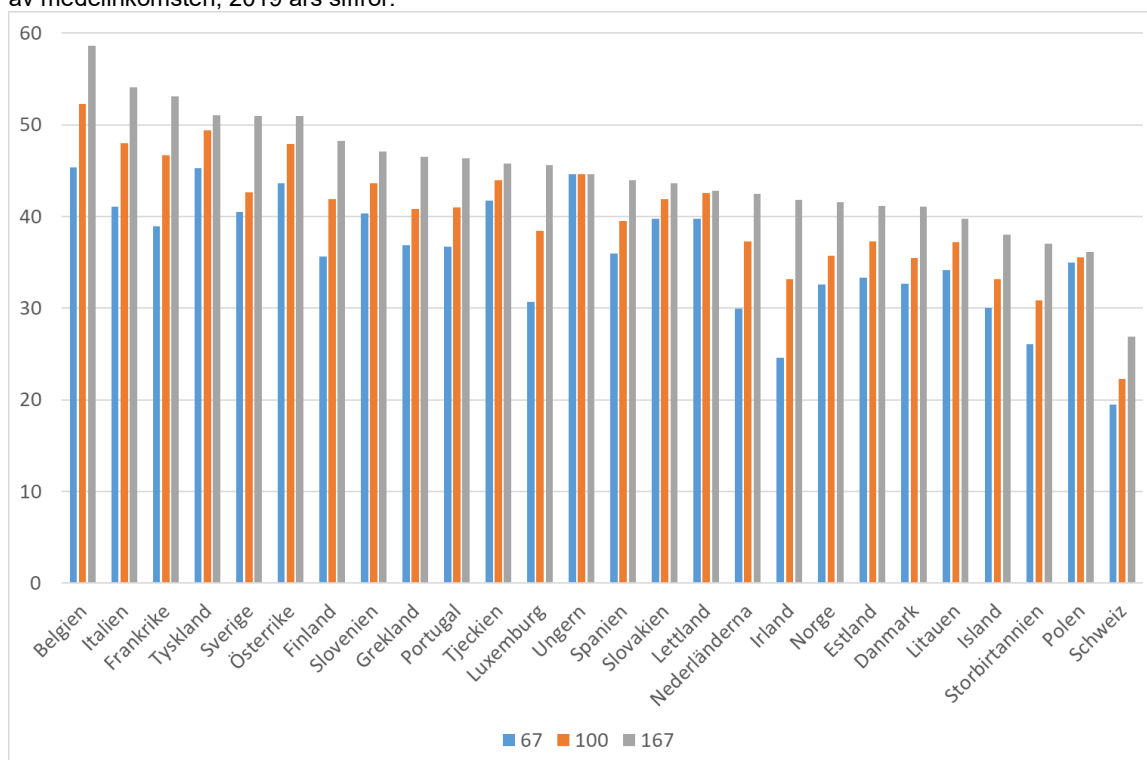
Källa: SCB

3.2.2 Internationell jämförelse

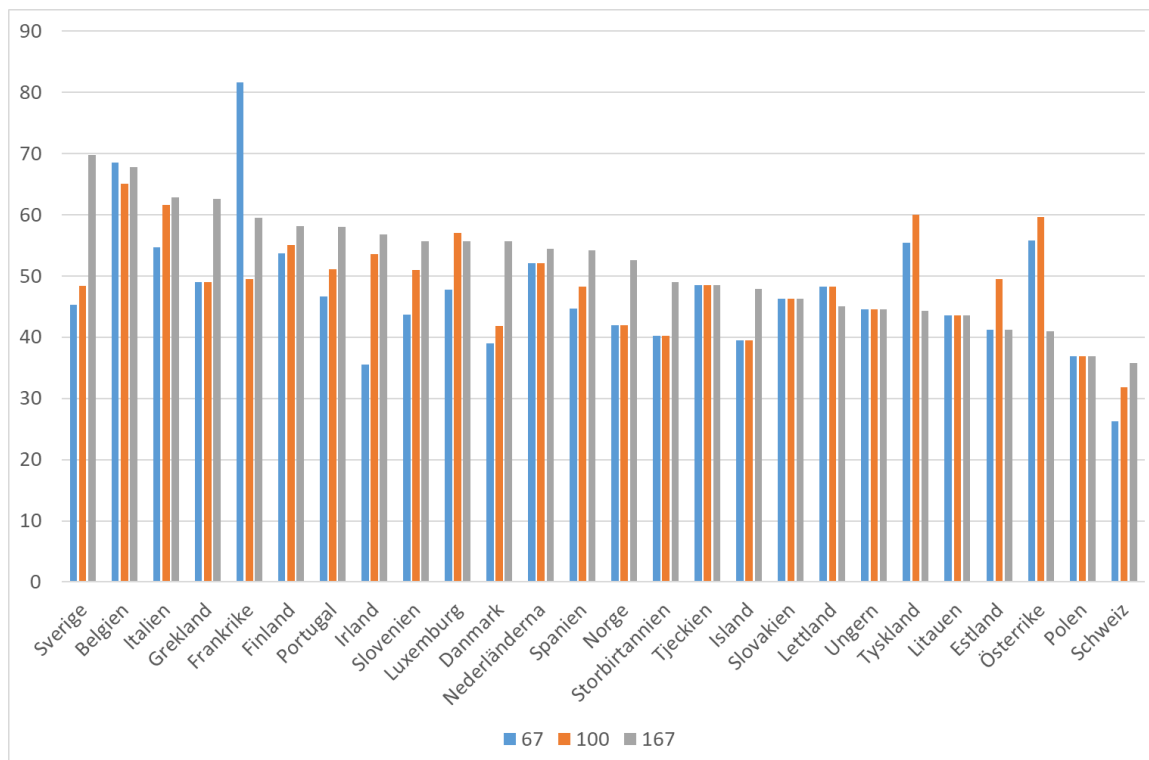
Det är svårt att jämföra beskattning mellan länder. Skillnader i skattetryck kan bero på skillnader i skatte- och utgiftssystemen, till exempel om sociala förmåner beskattas eller vilka sociala förmåner som ska finansieras och om förmånerna finansieras genom skattsedeln eller genom avgifter. Ett sätt att jämföra är att titta på hur stor del av arbetskraftskostnaden (inklusive indirekta skatter) som utgörs av inkomstskatt och avgifter, den så kallade skattekiln. Figur 5 och Figur 6 visar genomsnittlig respektive marginell skattekil vid olika nivåer av medelinkomst i ett antal länder.

Jämförelsen visar att Sverige har en relativt hög genomsnittlig skattekil vid samtliga inkomstnivåer. Skillnaden i skattekil mellan höga och låga inkomster är dock större i Sverige än i andra länder varvid Sveriges position förändras något med inkomstnivån. Detta är ännu tydligare för den marginella skattekvoten där Sverige har den högsta kvoten vid hög inkomst, men flera länder har högre skattekvot vid medelinkomst och låg inkomst.

Figur 5 Genomsnittlig skattekil som andel (procent) av arbetskraftskostnaden vid 67, 100 och 167 procent av medelinkomsten, 2019 års siffror.



Figur 6 Marginell skattekil som andel (procent) av arbetskraftskostnaden vid 67, 100 och 167 procent av medelinkomsten, 2019 års siffror.



Not: Skattekiln avser inkomstskatter samt egen- och arbetsgivaravgifter. Arbetskraftskostnaden är bruttolön och arbetsgivaravgifter. Skattekiln inkluderar kontanta transfereringar. Avser ensamhushåll utan barn.

Källa: "Taxing Wages: Comparative tables", *OECD Tax Statistics*, <https://doi.org/10.1787/data-00265-en> (besökt 1:e september 2020).

3.2.3 Januariöverenskommelsen

Avtalet innehåller följande delar med bäring på direkt beskattning av förvärvsinkomster:

- Värnskatten togs bort 1 januari 2020.
- Grön skatteväxling med höjda miljöskatter och sänkt skatt på jobb och företagande.
- Den högre skatt pensionärer betalar togs bort år 2020.
- Taket i RUT-avdraget ska tredubblas (från 25 000 till 75 000 kronor per person) RUT-avdraget ska utvidgas till tvätt, flytt-, hämt- och trygghetstjänster).
- Inför ett avståndsbaseerat och färdmedelsberoende reseavdrag.

Reseavdraget är infört i avtalet under punkten "Gör det möjligt att leva och bo på landsbygden". Jämfört med dagens reseavdrag innebär ett avståndsbaseerat reseavdrag (inom samma kostnadsram) att det blir fördelaktigare att åka kollektivt på bekostnad av att använda bil. Detta innebär att resurser flyttas från de som åker bil till de som åker kollektivt.

3.3 Skatt på kapitalägande: kapital- och egendomsskatter

Kapitalinkomstskatt inkluderar bland annat skatt på utdelningar, ränteintäkter och kapitalvinster. Till skillnad från skatt på arbete där skatten är progressiv beskattas inkomst av kapital proportionerligt, generellt med 30 procent. Intäkterna av kapitalbeskattningen uppgick till 125 miljarder kronor 2018.

För fåmansföretag bestäms hur mycket som ska beskattas som kapital respektive löneinkomst via de så kallade 3:12-reglerna som syftar till att begränsa möjligheten att omvandla inkomst från arbete till inkomst från kapital.

Tabell 1 Översikt över kapitalbeskattningen år 2018, miljarder kronor

	Belopp, mdkr	Andel
Skatt på kapitalinkomst, netto	66,3	25,7%
Fastighetsskatt och fastighetsavgift	32,7	12,7%
Expansionsfondsskatt, netto	0,1	0,1%
Kupongskatt för utomlands boende	8,5	3,3%
Avkastningsskatt på pensions- och kapitalförsäkringskapital	5,4	2,1%
Stämpelskatt	12,1	4,7%
Totalt exkl. bolagsskatt	125,2	48,5%
Bolagsskatt	133,0	51,5%
Totalt inkl. bolagsskatt	258,2	100,0%
Andel av BNP	5,3%	

Källa: Skatteverket

3.3.1 Skattereformen 1990–91 och förändringar därefter

Innan reformen ansågs skattemiljön vara en ineffektiv kombination av smala skattebaser och högt skattetryck. Den höga bolagsskatten på 57 procent låste in vinsterna inom företagen och investeringar uteblev. Skattemässiga avskrivningsregler för tillgångar och lagervaror gynnade kapitalintensiva sektorer över arbetskraftsintensiva. Skattereglerna gynnade generellt investeringar i möbler, konst, ädelstenar, andra spekulativa tillgångar, varaktiga konsumtionsföremål och belåning över eget kapital. I motsats härtill beskattades inkomster från banksparande, aktier och från investeringar i produktion, fullt ut.

Inkomster av kapital präglades också av icke neutralitet. Exempelvis var enbart 40 procent av kapitalvinsten på en finansiell tillgång beskattningsbar om tillgången hade hållits i över två år. Regelverket tillät dessutom att kvitta samtliga kapitalförluster mot andra kapitalinkomster oavsett tillgångsslag, vilket tillsammans med möjligheten att periodisera förlusterna innebar stora skatteinkomstbortfall. Kapitalinkomster beskattades dessutom olika. Samtidigt fanns många olika avdragsmöjligheter. Det innebar en preferens för tillgångar vars avkastning beskattades mer fördelaktigt. Utfallet av skattereformen blev den så kallade ”nordiska duala modellen” som skiljer på kapitalinkomstbeskattningen och beskattning av annan inkomst, där kapitalinkomster beskattas proportionellt och förvärvsinkomster beskattas progressivt. Detta skapar skillnader mellan skatt på arbete och skatt på kapital som medför att det kan vara lönsamt för delägare i fåmansbolag att omvandla inkomst från arbete till inkomst från kapital. Regelverket med 3:12 reglerna har varit omdiskuterat och föremål för översyn. Vid

flera tillfällen har ändringar gjorts. Lättnader i reglerna genomfördes exempelvis 2005 och 2006. År 2014 tillsattes utredningen Översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag (Dir. 2014:42) för att lämna förslag på förändringar vid generationsskiften. Utredningen fick ett tilläggsdirektiv (Dir. 2015:2) som omfattade den så kallade förenklingsregeln, reglerna om lönebaserat utrymme och sparutdelningsutrymme, takreglerna för beskattning av utdelning respektive kapitalvinst i inkomstslaget tjänst samt skattesatserna på utdelning och kapitalvinster. Utredningen föreslog flera uppstramningar av regelverket i slutet av 2016 och regeringen lämnade en lagrådsremiss i juni 2017 men efter kritik valde regeringen att inte då gå vidare med förslagen. Nya skatteregler för fåmansföretag bland annat rörande ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag trädde dock i kraft den 1 juli 2019. (Prop. 2018/19:54). Via regelförändringar har även likformigheten i beskattning av kapitalslag frångåtts. Nu har kapitalinkomstbeskattningen sex olika skattesatser samtidigt som förmögenhetsskatt, gåvoskatt och arvsskatt har avskaffats. Fastighetsskatten har också omvandlats till en avgift.

3.3.2 Internationell jämförelse

Tabell 2 sammanfattar skillnader i kapitalbeskattning mellan ett urval av länder och avser 2016 års skatteregler. Beskrivningen är enbart deskriptiv. Skatternas incidens påverkas av hur trösklar, fribelopp och grundavdrag beräknas. Var skattesubjektet hör hemma, kommuntillhörighet och inkomst spelar också roll. Komplexiteten inom de olika skattesystemen gör därmed jämförelser på aggregerad nivå osäkra.

Tabell 2 Kapitalbeskattning i ett urval av länder

Land	Bolagsskatt	Effektiv skatt Utdelning	Effektiv skatt Kapitalvinst	Kommentar
Sverige	22	20-60,56 ^{a,b,c,d}	20-60,56 ^{a,b,c,d}	
Danmark	22	27,42 ^d (Nominell)	27,42 ^d (Nominell)	De flesta kapitalvinster beskattas. Grundavdrag sänker de effektiva skatterna
Finland	20	7,5-38,175 ^{b,c,d}	30-34 ^d	Utdelning kan skattas som tjänst
Tyskland	26,325-32,825	26,375 0-28,485 ^d	26,375 ^b 0-28,485 ^d	Frivillig progressiv skala på utdelningar
Frankrike	33	0-45 ^d (nominell)	0-45 ^d (nominell)	Alla inkomster läggs ihop. Skatteavdrag och fribelopp sänker de effektiva skatterna
USA	15-35 ^d (federal) 0-12 (stat)	0-20 ^d 0-39,6 ^d	0-20 ^d 0-39,6 ^d	Innehavstiden (längd och period) avgör intervallet
Holland	20-25 ^d	0/25 ^b	0/25 ^b	Box system. Progressivitet i schablonbeskattningen
Storbritannien	20	0-38,1 ^d	0-10-20 ^d	Fribeloppen för utdelningar och kapitalvinster är ca 200 000 resp. 138 000 kr

Not: **a**: pga. aktieägarens aktivitet i bolaget; **b**: pga storlek innehav/röster i bolaget; **c**: noterat eller onoterat; **d**: progressivitet

3.3.3 Januariöverenskommelsen

I januariöverenskommelsen skrivs allmänt att beskattningen för små och medelstora företag ska bli mer gynnsam. Extra skatt på generationsskiften ska tas bort. En av punkterna i 73-punktlistan är en omfattande skattereform där man bland annat vill uppnå en bättre fungerande bostadsmarknad och öka finanssektorns skatteandel. Punkt 45 är att ta bort flyttskatten genom att räntebeläggnings på uppskovsbeloppet avskaffas.

En av punkterna i januariöverenskommelsen anger att de så kallade 3:12 reglerna ska förenklas (utredning 2019–2020, ny lagstiftning från 2022). I punkten står även att beskattningen av företag, i synnerhet växande små och medelstora företag, ska bli mer gynnsam.

Skillnaden mellan beskattning av kapital och inkomst av arbete har ökat sedan 1990–91 års skattereform då liberaliseringar av regelverket över tid gett ökad möjlighet till inkomstomvandling. Uppstramningarna som föreslogs i lagrådsremissen juni 2017 avsåg att minska denna skillnad. Således existerar en målkonflikt mellan en mer gynnsam beskattning av fåmansbolag och ökad inkomstomvandling.

3.4 Företagsbeskattning

Företagsbeskattning rör beskattning av juridiska personer, enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. För de två sistnämnda beskattas överskottet från näringsverksamheten tillsammans med inkomst av tjänst eller kapital. Juridiska personer, förutom handelsbolag, dödsbon och skattebefriade institutioner, är skattskyldiga till bolagsskatt. Skatteintäkterna från bolagsskatten uppgick till 127 miljarder kronor 2017.

När det gäller företagsbeskattningen sker det internationellt en del arbete som en eventuell reform kan behöva ta hänsyn till. Inom OECD finns BEPS-projektet (Base Erosion and Profit Shifting) som syftar till att motverka att skattebaser urholkas och vinster förflyttas mellan länder genom avancerad skatteplanering. Inom EU arbetas det också med dessa frågor, där en gemensam bas för företagsbeskattning står högt på kommissionens önskelista.

3.4.1 Skattereformen 1990–91 och förändringar därefter

Före skattereformen beskattades företagens investeringar i olika tillgångar, maskiner, byggnader och lager på olika sätt. Finansieringen av investeringarna via nyemission, kvarhållen vinst och lån, behandlades också på olika sätt. Mot slutet av 1980-talet medförde kombinationen av hög formell skattesats och omfattande reserveringsmöjligheter att vinstrika företag i syfte att begränsa sina skattebetalningar deltog i avancerade operationer med olika slag av leasingförfaranden. Investeringsverksamheten styrdes i betydande omfattning av skatteöverväganden, där frågan om den ekonomiska lönsamheten i olika projekt tonades ned. Reformen innebar att skattebasen breddades genom att avdrags- och reserveringsmöjligheter togs bort samt att bolagsskatten sänktes från 57 till 30 procent.

Sedan reformen har bolagsskatten sänkts flera gånger, ofta tillsammans med någon form av basbreddning. Skatten sänktes 1994 till 28 procent, samtidigt avskaffades möjligheten att göra avsättningar till skatteutjämningsreserv och periodiseringsfonder infördes. Skatten sänktes ytterligare 2009, till 26,3 procent, och till 22 procent 2013. Vid den senare sänkningen gjordes begränsningar av så kallade räntesnurror, det vill säga upplägg med interna

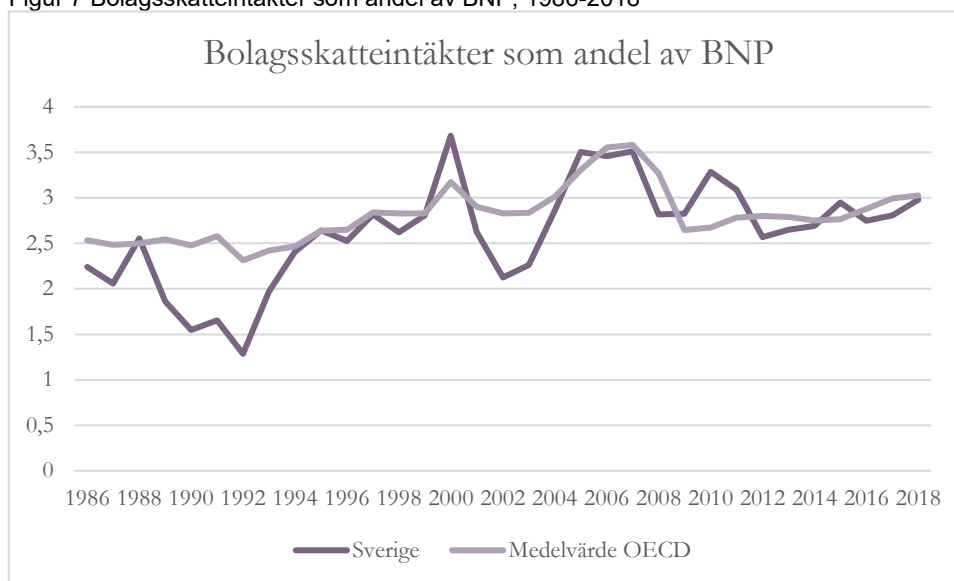
ränteavdrag. I samband med att generella ränteavdragsbegränsningar infördes 2019 inleddes en gradvis sänkning av bolagsskatten först till 21,4 procent 2019 och sedan till 20,6 procent 2021.

3.4.2 Internationell jämförelse

Bolagsskatt kan ses som en kapitalskatt på vinster i aktiebolag, även om den i juridisk mening tillhör och beskattas som övriga inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Bland kapitalskatterna är bolagsskatten den största intäktskällan, både i Sverige och i OECD.¹⁴ De senaste 30 åren har bolagsskattesatserna successivt sänkts i OECD-länderna, även om de effektiva bolagsskattesatsernas utveckling är mer otydlig då olika typer av avdrag och undantag var vanligare tidigare. Figur 7 visar bolagsskatteintäkter som andel av BNP för Sverige och för OECD-länderna under en 30-års-period. Detta ger en idé om den effektiva bolagsskatten, även om konjunkturcykler, kapitalinkomster som andel av totala inkomster etc. påverkar utvecklingen.

Det talas ofta om ett ”race-to-the-bottom”, en kapplöpning där länder sänker sina bolagsskatter för att attrahera internationellt kapital, varvid andra länder känner sig nödgade att sänka sina bolagsskatter. Bolagsskatten antas påverka företagets vilja att etablera sig och stanna i Sverige, varpå skattenivån i relation till andra länder kontinuerligt diskuteras.

Figur 7 Bolagsskatteintäkter som andel av BNP, 1986-2018



Källa: OECD

3.4.3 Januariöverenskommelsen

I januariöverenskommelsen skrivs allmänt att beskattningen av små och medelstora företag ska göras mer gynnsam. Bolagsskatten nämns inte.

¹⁴ Konjunkturrådets rapport 2018 Kapitalbeskattningens förutsättningar.

3.5 Mervärdesskatt

Mervärdesskatten är en allmän skatt på konsumtion av varor och tjänster. Skatten tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan. Skatten förs framåt i kedjan för att till slut belasta konsumenten som därigenom indirekt kommer att bära skatten.

Mervärdesskatten är en viktig inkomstkälla och beräknas till 446 miljarder kronor 2018 vilket motsvarar cirka 21 procent av skatteintäkterna. I Sverige tillämpas tre olika momssatser 25, 12 och 6 procent. Normalskattesatsen är 25 procent. Vissa varor och tjänster är helt skattebefriade, exempelvis finansiella tjänster.

3.5.1 Skattereformen 1990–91 och förändringar därefter

I 1990–91 års skattereform breddades basen för mervärdesskatten och skatten blev mer enhetlig.¹⁵ Bland annat blev tjänster generellt skattepliktiga och de tidigare reducerade skattesatserna för byggnadsverksamhet samt hotell- och restaurangtjänster togs bort. Vissa reducerade skattesatser fanns dock kvar, bland annat för dagstidningar och olika kulturverksamheter. En utgångspunkt var att en större likformighet i beskattningen av olika varor och tjänster skulle öka den horisontella rättvisan¹⁶. Ett annat syfte var att minska administrationskostnaderna för skattemyndigheterna. En större likformighet i beskattningen ansågs också minska hanteringskostnaderna för företag med blandad verksamhet med olika momsregler. Mervärdesskatten har dock ändrats åtskilliga gånger sedan skattereformen. Redan 1992, ett år efter det att den enhetliga skatten infördes sänktes matmomsen och den så kallade turistmomsen.¹⁷ Matmomsen har både höjts och sänkts sedan dess. Den första höjningen var en del av krispaketet 1993 medan sänkningen 1996 gjordes av fördelningspolitiska skäl då den dåvarande regeringen ville kompensera för sänkta ersättningsnivåer i bidragssystemet.¹⁸ Även andra förändringar i momssystemet har skett sedan skattereformen. Tabell 3 visar de varor och tjänster som 2019 har lägre momssats än normalskattesatsen på 25 procent.

Tabell 3 Varor och tjänster med en momssats som frångår den normala.

Varor och tjänster	Momssats Procent
Livsmedel, camping, restaurang- och cateringtjänster, konstverk, rumsuthyrning, hotell mm., reparation av cyklar, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne.	12
Idrottsverksamhet, tåg, flyg, buss och taxi inom Sverige, böcker, tidningar, noter och kartor med mera, dans och skådespeleri, musik, museum, entréavgifter till djurparker, konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar och andra jämförliga föreställningar, försäljning av vissa rättigheter och förevisning av naturområden	6
Fastighetsuthyrning eller –försäljning, bibliotek, sjukvårdstjänster, tandvård, social omsorg, bank- och försäkringstjänster, utbildning inom grundskola, gymnasieskola och högskola och universitet.	Momsfritt

Källa: Skatteverket.

¹⁵ Prop. 1997/98:1 Bilaga 6.

¹⁶ Horisontell rättvisa innebär att hushåll med lika hög konsumtionsstandard bör betala lika mycket konsumtionsskatt oavsett hur de värderar varor och tjänster (Prop 1997/98:1, bilaga 6).

¹⁷ Riksrevisionen (2010), Enhetlig beskattning?, RiR 2010:11.

¹⁸ Prop. 1992/93:50, Åtgärder för att stabilisera den svenska ekonomin, Bet. 1992/93:FiU1 och Prop. 1995/96:150 Ekonomisk värproposition med förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, ändrade anslag för budgetåret 1995/96, m.m., Bet. 1995/96:FiU20.

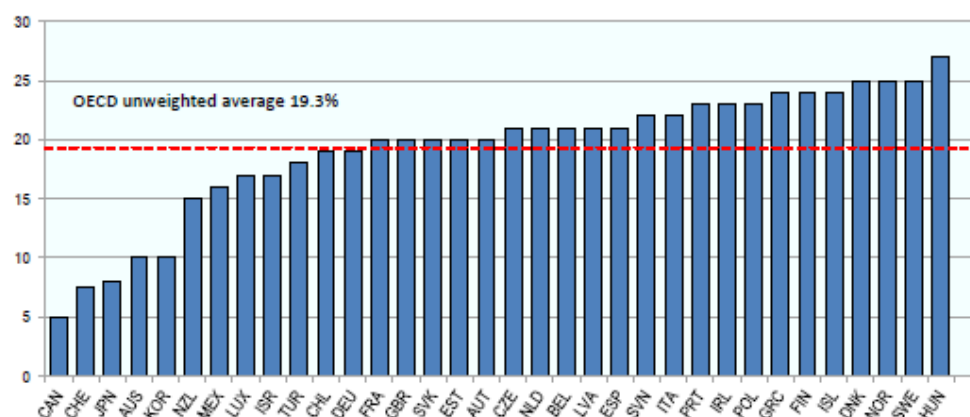
3.5.2 Internationell jämförelse av mervärdesskatten

De svenska reglerna om mervärdesskatt (mervärdesskattelagen 1994:2000) är i hög grad harmoniserade med EU:s mervärdesskattedirektiv (direktiv 2006/112/EG). Direktivet styr hur mervärdesskatten kan utformas, exempelvis utgår mervärdesskatten i medlemsländerna ifrån en normalskattesats som inte får vara lägre än 15 procent. Medlemsstaterna får tillämpa en eller högst två reducerade skattesatser. Ungern tillämpar den högsta normalskattesatsen och Luxemburg den lägsta. Endast Danmark tillämpar enhetlig skatt.

Vissa skillnader mellan det europeiska mervärdesskattedirektivet och den svenska lagstiftningen har påvisats. Regeringen gav 2016 en särskild utredare i uppdrag att genomföra en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen och föreslå en ny mervärdesskattelag.¹⁹ Utredningen om en strukturell översyn av mervärdesskattelagstiftningen överlämnade den 1 juni 2020 sitt betänkande, En ny mervärdesskattelag, SOU 2020:31, till regeringen.

De flesta OECD-länder har reducerade mervärdesskattenivåer på mat, läkemedel, sjukvård, kultur och sport trots att det inte är ett träffsäkert fördelningspolitiskt instrument.²⁰

Figur 10. Normalskattesats i OECD-länder, 2018.



Källa: OECD (2018), Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues.

Nya Zeeland har istället infört en i stort sett enhetlig skatt där både privat och offentlig konsumtion omfattas vilket gör att de undviker gränsdragningsproblem och snedvridande effekter. Sveriges omsättningsgräns för att ett företag ska vara momsregistrerat uppgår till 30 000 kr. Motsvarande gräns är dubbelt så hög i Danmark och 30 gånger högre i Frankrike.²¹

3.5.3 Januariöverenskommelsen

Januariöverenskommelsen innehöll inga skrivningar om mervärdesskatten.

¹⁹ dir. 2016:58

²⁰ OECD (2018), Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. OECD publishing Paris.

²¹ OECD (2018), Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. OECD publishing Paris.

3.6 Punktskatter

Punktskatter införs av flera skäl: för att öka statens inkomster, för att styra konsumtionen i en viss riktning och för att finansiera kollektiva nyttigheter som är kopplade till förbrukningen av en viss vara.²² Punktskatten är oftast beräknad på vikt, volym, eller annan kvantitet som är relaterad till den produkt som ska beskattas. Skattens styrande effekt påverkas av utformningen samt hur den samverkar med andra styrmedel i ekonomin. I de fall punktskatter används för att minska skadliga effekter är de generellt effektivare ju närmare källan till problemet som beskattningen sker. Punktskatterna tas vanligtvis ut när varan släpps för konsumtion, exempelvis betalas energiskatten på el av elnätbolagen, vilket gör att antalet skattskyldiga företag är få. Punktskatterna utgör ca 6 procent av totala skatteintäkterna (se Figur 1). Tabell 4 visar Sveriges nuvarande punktskatter.

Tabell 4 Punktskatter och dess skatteintäkter 2018 (Mdkr).

Punktskatt	Intäkter	Beskrivning
Energiskatt	52,43	<ul style="list-style-type: none"> Skatt tas ut på bränsle och elektrisk kraft. Skattesatserna är differentierade utifrån användning, miljöklass m.m. Det finns flera undantag från generell skattenivå
Koldioxidskatt	22,98	<ul style="list-style-type: none"> Skatt tas ut per vikt- eller volymenhet bränsle. Syftet är att minska växthusgaser i atmosfären. Styr vid utsläppskällan men beskattar inte alla källor. Det finns undantag från generell skattenivå.
Svavelskatt	0,01	<ul style="list-style-type: none"> Skatt tas ut per kg svavel i bränslet. Syftet är att minska försurningen. Inkluderar endast högsvavliga bränslen.
Σ Energiskatter	75,43	
Fordonsskatt	13,15	<ul style="list-style-type: none"> Skatt tas ut per fordon, en del av bonus-malus systemet. Syftet är att minska andel fordon med höga koldioxidutsläpp Beskattar innehavet och inte användningen av fordonet.
Saluvagnsskatt	Inkluderas i fordonsskatt	<ul style="list-style-type: none"> Skatt tas ut per fordon som innehar saluvagnslicens (ger rätt att under vissa förutsättningar köra oregistrerade och avställda fordon).
Trängselskatt	2,72	<ul style="list-style-type: none"> Skatt tas ut på genomfart på vissa vägar i Stockholm och Göteborg. Syftet är att minska trängsel, förbättra miljö, finansiera infrastruktur Differentierade skattesatser i syfte att påverka trafikflöden.
Σ Skatt på vägtrafik	15,88	
Avfallsskatt	0,23	<ul style="list-style-type: none"> Skatt tas ut per kilo avfall som deponeras. Syftet är att bidra till att minska mängden avfall som deponeras. Många undantag Differentieras inte efter miljöpåverkan.
Avfallsförbränning	Infördes 2020	<ul style="list-style-type: none"> Skatt tas ut per kilo avfall in i en anläggning med möjlighet till avdrag för avfall som lämnar anläggningen.

²² Riksrevisionen (2010), Enhetlig beskattning?, RiR 2010:11

		<ul style="list-style-type: none"> • Syftet är att nå klimatmål och en mer resurseffektiv och giftfri avfallshantering. • Undantag för vissa typer av avfall och branscher.
Bekämpningsmedel	0,13	<ul style="list-style-type: none"> • Skatt tas ut betalas för verksamma beståndsdelen i bekämpningsmedlet. • Syftet är att minska användningen av hälso- och miljöskäl. • Skatten differentierar inte mot giftigheten i bekämpningsmedlet.
Naturgrus	0,15	<ul style="list-style-type: none"> • Skatt tas ut på naturgrus som bryts i Sverige. • Syftet är att åstadkomma en bättre hushållning med naturgrus. • Brytning av naturgrus regleras även av miljöbalken.
Särskild skatt mot försurning	0,06	<ul style="list-style-type: none"> • En del av inkomsterna av energiskatten överförs till denna inkomsttitel • Motsvarar 9 kronor per kubikmeter olja.
Kemikalieskatt (skatt på kemikalier i viss elektronik)	1,38	<ul style="list-style-type: none"> • Skatt tas ut per kilo elektronikvara med möjlighet till avdrag om varan inte innehåller vissa farliga grupper av kemiska ämnen. • Syftet är att minska förekomst, spridning och exponering av farliga flamskyddsmedel. • Beskattar inte de farliga kemiska ämnena direkt.
Flygskatt	1,27	<ul style="list-style-type: none"> • Skatt tas ut på flygresor efter flygresans längd. Tas ut per person. • Syftet är att minska växthusgasutsläppen.
Plastbärkassar	Infördes 2020	<ul style="list-style-type: none"> • Skatt tas ut per plastbärkasse. • Syftet är att minska förbrukningen av plastbärkassar för att uppnå förbrukningsmålen i EU:s förpackningsdirektiv.
Σ Miljörelaterade skatter	3,22	
Alkohol	14,92	<ul style="list-style-type: none"> • Skattenivån beror på typ av vara samt på varans alkoholhalt. • Syftar till att minska alkoholkonsumtionen av folkhälsoskäl.
Tobak	12,37	<ul style="list-style-type: none"> • Skatt tas ut på tobak (per styck samt per kilo). • Syftar till att minska tobaksanvändningen av folkhälsoskäl.
Nikotinskatt	Infördes 2018	<ul style="list-style-type: none"> • Skatt tas ut på e-vätskor och andra nikotinhaltiga produkter. • Syftar till att minska användningen av nikotinprodukter av folkhälsoskäl.
Reklamskatt	0,15	<ul style="list-style-type: none"> • Skatt tas ut på annonser och reklam. • Avskaffas stegvis (minskar successivt i omfattning och nivå).
Spelskatt (tidigare lotteriskatt m.m.)	1,47	<ul style="list-style-type: none"> • Skatt tas ut med 18 procent av behållningen, dvs. skillnaden mellan insatserna och utbetalningarna på licenspliktigt spel. • Skatten ersätter den tidigare lotteriskatten samt den tidigare spelskatten på roulettspel, kortspel och tärningsspel.
Skatt på trafikförsäkringspremier m.m.	2,87	<ul style="list-style-type: none"> • Skatt tas ut på försäkringspremier och trafikförsäkringsavgift
Σ Övriga	31,78	
Σ Punktskatter	126,31	

Källa: Ekonomistyrningsverket, Tidsserier, statens budget m.m. 2019

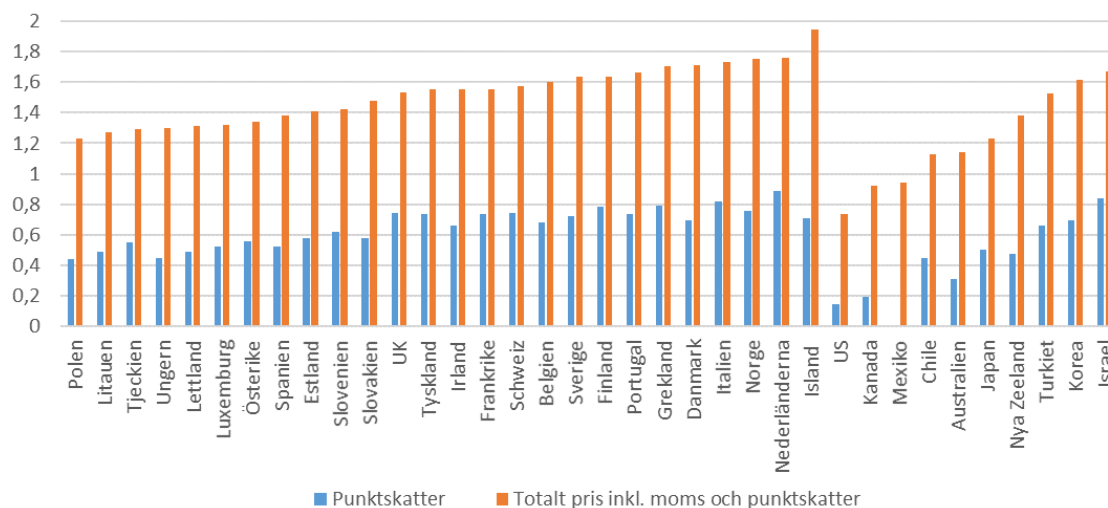
I skattereformen 1990–91 stärktes skattesystemets miljöprofil genom att en koldioxidskatt och en svavelskatt infördes. Den totala skattebördan på energi höjdes därmed men eftersom energiskatten samtidigt sänktes med 50 procent blev höjningen inte så dramatisk.²³ Skattereformen innebar även en skatteväxling där skatten på arbete sänktes och skatt på konsumtion i form av mervärdesskatt och punktskatter höjdes. Denna skatteväxling tog ny fart i och med införandet av den gröna skatteväxlingen som pågick under perioden 2001 till 2006 och omfattade totalt 17,6 miljarder kronor i sänkta inkomstskatter och arbetsgivaravgifter samt 17,3 miljarder kronor i höjda energi- och miljöskatter.²⁴

Utformningen av energiskatterna, tobaks- och alkoholskatterna har förändrats både gällande nivå samt omfattning. Det har även tillkommit och avskaffats punktskatter sedan reformen. Ett exempel är skatt på handelsgödsel som infördes 1984 men som avskaffades 2010 som ett led i att stärka de gröna näringarnas konkurrenskraft.²⁵ Ett annat exempel är skatt på flygresor som infördes 2018 i syfte att minska flygets klimatpåverkan.

3.6.1 Internationell jämförelse

De flesta OECD-länder har punktskatter på alkohol, tobak och oljeprodukter.²⁶ I övrigt är variationen stor mellan länder kring vilka varor som beskattas och på vilka nivåer. Exempelvis skiljer sig alkoholskattenivån mellan länder. På en integrerad marknad, så som den europeiska, kan stora nivåskillnader bidra till omfattande gränshandel mellan länder. Figur 11 visar hur punktskatter och totalpris inklusive skatt varierar mellan OECD-länder. Totalpriset skiljer sig åt mellan länder generellt men är likartat för grannländerna. Inom Europa är totalpriset betydligt högre än för exempelvis Nordamerika.

Figur 11 Punktskatter och totalt pris för bensin, USD per liter



Källa: OECD (2018), Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues.

²³ Prop. 1997/98:1 Bilaga 6

²⁴ Miljöpartiet(2007), utvärdering av den gröna skatteväxlingen.

²⁵ Lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel; Prop. 2009/2010:1, Budgetpropositionen för 2010.

²⁶ OECD (2018), Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. OECD publishing Paris.

Utformningen av punktskatter på energiprodukter påverkas av Energiskattedirektivet (2003/96/EC) som sätter miniminivåer för olika energivaror. Energiskattedirektivet infördes för att reducera snedvridande konkurrens mellan mineraloljeprodukter och andra energiprodukter samt minska skattekonkurrensen mellan medlemsstaterna.

3.6.2 Januariöverenskommelsen

I överenskommelsen finns flera förslag på miljöskatter som ska införas (eller har införts). De består av en skatt på farliga kemikalier i kläder och skor, skatt på flygresor, skatt på avfallsförbränning samt skatt på plastbärkassar.

Ambitionen är att miljöskatternas andel av skatteinkomsterna ska öka. En kraftfull grön skatteväxling ska genomföras med höjda miljöskatter som växlas mot sänkt skatt på jobb och företagande. Det är dock tveksamt om en grön skatteväxling kan utgöra en central del av en reform eftersom storleksordningen mellan skattebaserna är stor. Skatteintäkterna från de miljörelaterade skatterna utgör endast 1 procent av skatteintäkterna från skatt på arbete.²⁷ Om skatteintäkterna från energi- och trafikrelaterade skatter inkluderas i begreppet miljöskatter ökar andelen till 8 procent. De styrande miljöskatterna är inte en stabil skattebas eftersom den minskar i takt med att skattens styrande effekt ökar. En bra skatt ur fiskal och effektivitetssynpunkt är en skatt vars bas är både bred och stabil.

3.7 Indirekt skatt på förvärvsinkomster (socialavgifter, löneskatter)

Indirekt beskattning av förvärvsinkomster sker i form av socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. År 2019 beräknas intäkterna från dessa uppgå till ca 650 miljarder kronor, vilket svarar för ca 30 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Socialavgifter tas ut i form av arbetsgivaravgifter, egenavgifter och allmän pensionsavgift. Den sistnämnda behandlas i avsnittet om direkta skatter på förvärvsinkomst. Arbetsgivaravgifter betalas av arbetsgivare och egenavgifter betalas i huvudsak av de som har inkomst av näringsverksamhet. Den allmänna löneavgiften är inte lagtekniskt en socialavgift utan en skatt, men behandlas som en del av arbetsgivaravgifterna. Den särskilda löneskatten uppgår som mest till 24,26 procent och är tänkt att motsvara skattedelen i socialavgifterna. Den betalas på ersättningar som inte är förmånsgrundande (t.ex. arbetsgivarens avsättningar till tjänstepension och inkomster av passiv näringsverksamhet).

3.7.1 Skattereformen 1990–91 och förändringar därefter

Skattemiljön innan reformen ansågs vara en ineffektiv kombination av smala skattebaser och högt skattetryck. Det utmynnade i att inkomstskatterna fick bära en stor del av skattebördan vilket uttryckte sig i marginalskafter på upp till 85 procent under perioder. De olika avdragsmöjligheterna innebar fördelar för förmögna individer med möjlighet till sofistikerad skatteplanering, vilket undergrävde förtroendet för systemet. Nu när gränsen ansågs vara nådd för ytterligare höjningar i inkomstskatterna hade de icke progressiva socialavgifterna tagit över för att finansiera ökande offentliga utgifterna. Utfallet blev den nordiska duala modellen som skiljer på beskattning av kapitalinkomster och beskattning av annan inkomst.

Efter reformen sänktes arbetsgivaravgifterna från 38,97 procent till 31 procent samtidigt som allmän löneavgift togs bort. Den återinfördes 1995 och motsvarade då 1,5 procent. Då finansieringsbehovet till de förmåner de övriga delavgifterna inom arbetsgivaravgifterna ska

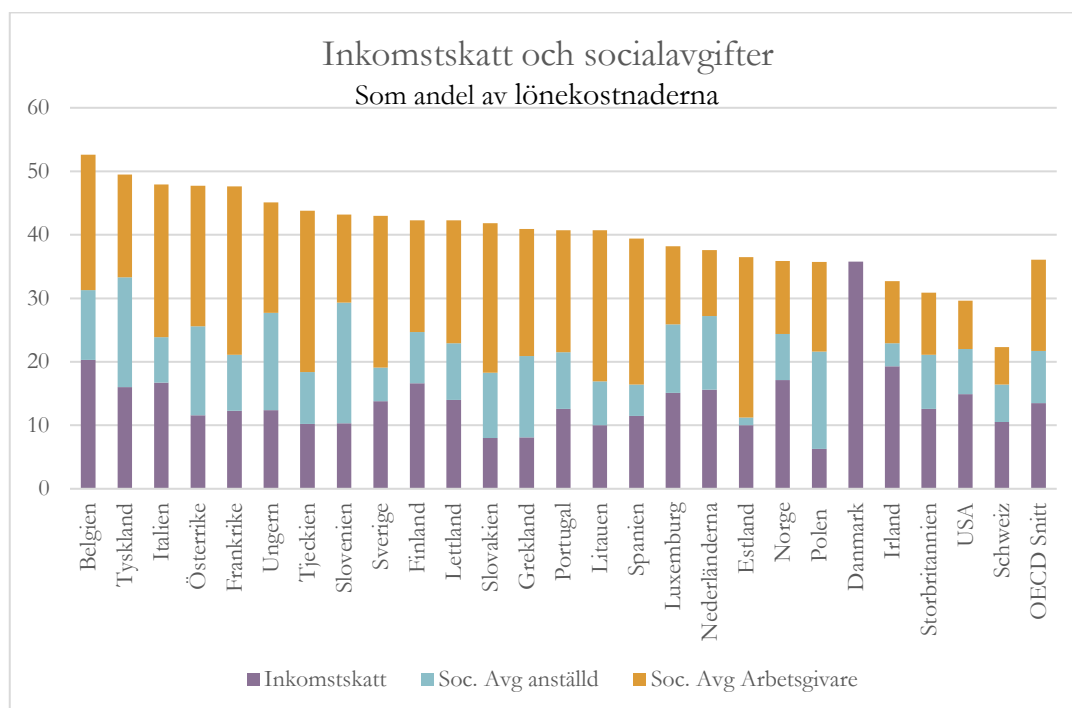
²⁷ Baserat på skatteintäkter från arbete motsvarande 1 243 miljarder kronor år 2018 (ESV).

täcka har minskat, har den allmänna löneavgiften succesivt höjts till nuvarande 11,62 procent. Orsaken är att den allmänna löneavgiftens nivå anpassas för att hålla det politiskt fastställda avgiftsuttaget konstant på 31,42 procent. Eftersom den allmänna löneavgiften inte är kopplad till någon förmån motsvarar den i princip en skatt på arbete.

3.7.2 Internationell jämförelse av socialavgifter och löneskatter

Ur ett internationellt perspektiv är de svenska socialavgifterna höga, dock finns i Europa ett flertal länder (Österrike, Frankrike, Slovakien, Tjeckien, Tyskland, Slovenien, Grekland, Ungern, Belgien, Italien, Litauen och Polen; i den ordningen) vars sammanlagda socialavgifter utgör en större del av lönekostnaden för en genomsnittlig arbetare (se figur 9). Naturligtvis bör totala skatter och avgifter på arbete beaktas för att utvärdera skattekillen. Exempelvis saknar Danmark socialavgifter, men har höga inkomstskatter. Beaktat samtliga skatter förefaller Sverige befinna sig något över OECD genomsnittet beträffande skatternas andel av totala lönekostnader för en genomsnittlig löntagare. För högre inkomster än genomsnittet och för marginalsatser är Sveriges position inom OECD betydligt högre.

Figur 9 Inkomstskatterna och socialavgifternas andel av lönekostnaderna, 2018.



Not: Arbetskraftskostnaden är bruttolön och arbetsgivaravgifter. Avser första försörjaren i hushåll utan barn för en genomsnittlig arbetare. Socialavgift anställd utgörs av den allmänna pensionsavgiften.

Källa: OECD (2019), "Taxing Wages 2019", *OECD Tax Statistics* (database), <https://doi.org/10.1787/tax-data-en>.

3.7.3 Januariöverenskommelsen

Enligt punkt 3 ska arbetsgivaravgifterna sänkas. Riktade sänkningar för specifika grupper nämns också.

4 Kommande lagstiftningsarbete

I detta avsnitt redovisas ett antal frågor som bör beaktas i kommande lagstiftningsarbete.

4.1 Skattefrågor som rör både juridiska och fysiska personer

4.1.1 Tydligare bestämmelser om vissa delägare (UDJP)

I dag finns ingen heltäckande lagreglering vad gäller beskattningen av obegränsat skattskyldiga delägare i utländska delägarbeskattade juridiska personer (UDJP). Enligt Skatteverket kan inkomstskattelagen (1999:1229), IL, utökas med bestämmelser för UDJP om beskattningsår (jfr 1 kap. 13–15 §§ IL) och indelning i näringsverksamheter (jfr 14 kap. 10–14 §§ IL). Vidare anges i förarbetena till IL att det är oklart vilka svenska skatteregler som delägaren i en UDJP ska tillämpa när denne ska beräkna resultatet av sin andel i de fall det finns olika regler för olika skattskyldiga.²⁸ Ett alternativ är att tillämpa samma bestämmelser som för svenska handelsbolag. Ett annat alternativ är att tillämpa de bestämmelser som gäller för delägaren. Frågan ansågs vara för komplicerad för att behandlas inom lagstiftningsarbetet med IL. I samband med övrig översyn av bestämmelserna avseende UDJP är det önskvärt att detta klargörs. Gällande rätt innebär vidare att UDJP, till skillnad från svenska handelsbolag, är skattskyldiga i Sverige för inkomst från fast driftställe till den del inkomsten är hänförlig till begränsat skattskyldig delägars andel. Det medför att UDJP kan bli både delägarbeskattade och bolagsbeskattade. En översyn av bestämmelserna avseende UDJP kan även innefatta denna reglering.

4.1.2 Beskattningsrätten i relation till OECD:s modellavtal

Skatteverket har identifierat områden där beskattningsrätten enligt OECD:s modellavtal går längre än intern rätt. Detta innebär att Sverige inte utnyttjar beskattningsrätten i modellavtalet fullt ut. Sverige har till exempel valt att inte använda begreppet verklig ledning som grund för obegränsad skattskyldighet för utländska juridiska personer. Det innebär att den primära beskattningsrätt som ges till den stat som kan bedömas vara hemviststat inte alltid kan utnyttjas från svensk sida. Skatteverket har vidare identifierat områden där beskattningsrätten enligt modellavtalet i relation till intern rätt ger upphov till administrativa eller praktiska problem. Det gäller till exempel beskattning av royalty till begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person. Enligt IL anses dessa ha fast driftställe i Sverige och ska lämna inkomstdeklaration och beskattas för royaltyn här. Enligt modellavtalet tillfaller beskattningsrätten royaltymottagarens hemviststat och många skatteavtal som Sverige har ingått innehåller en sådan bestämmelse. I ett fåtal skatteavtal har Sverige bibehållit sin rätt att beskatta royalty men beskattningsrätten har då ofta begränsats till en viss procent av royaltybetalningen. En översyn behöver göras mellan bestämmelserna i OECD:s modellavtal som anger vad Sverige får beskatta och bestämmelserna i intern rätt som anger vad Sverige kan beskatta. Syftet är att identifiera skillnader i intern rätt jämfört med modellavtalet och beskatta i den mån lagstiftaren bedömer det önskvärt.

4.1.3 Översyn av reglerna om avräkning

Reglerna om avräkning är svåra att tillämpa. Att Skatteverket under det senaste decenniet har skrivit många ställningstaganden om avräkning vittnar om den komplexitet och osäkerhet som råder. En översyn av reglerna bör övervägas vid kommande lagstiftningsarbete.

²⁸ Regeringens proposition Inkomstskattelagen, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 77.

4.1.4 Förenklade regler vid avyttring av näringsfastighet

Många gånger ägs en näringsfastighet av flera personer vilket försvårar beräkningen av skatteeffekterna vid en avyttring, exempelvis påverkas beräkningen av tidigare ianspråktagen ersättningsfond och delavyttringar. Återföring ska ske av exempelvis gjorda skogsavdrag, substansminskningsavdrag samt värdeminskingsavdrag på byggnader och markanläggningar. Ingår flera fastigheter i näringsverksamheten kan det till exempel vara svårt att avgöra vilka gjorda värdeminskingsavdrag, skogsavdrag med mera som hänfört sig till den avyttrade fastigheten. Detsamma gäller om avyttringen enbart omfattar en bestämd del av en fastighet (delavyttring). Därtill ska förbättringsutgifter beaktas. Fastigheten kan ha gått i arv i flera generationer vilket gör att för skatteberäkningen relevant information gått förlorad och därmed är okänd. Sammantaget finns ett flertal svårigheter förenade med skatteberäkningen vid försäljning av näringsfastighet, i synnerhet när fastigheten innehas av flera ägare och om fastigheten överlåtits genom arv eller gåva. Regeringen har tillsatt en utredning för att underlätta och främja egenföretagande.²⁹ Utredningen har under september 2020 lämnat ett delbetänkande avseende konventionell beskattning. Utredningen har inte omfattat försäljning av näringsfastighet. Det slutbetänkande som ska lämnas under juli 2021 avser schablonbeskattning av förvärvsinkomster, det vill säga direktivet omfattar inte heller i den delen försäljning av näringsfastighet. Det bör övervägas om uppdraget ska utvidgas till att även utreda en förenkling av bestämmelserna om försäljning av näringsfastighet, alternativt bör frågorna utredas på annat sätt.

4.1.5 Översyn av regler om beskattning av ersättning för avverkningsrätt till skog

I 21 kap. 2 § IL finns bestämmelser som medger att ersättningen för en avverkningsrätt till skog under vissa förutsättningar får beskattas när ersättningen betalas ut. Bestämmelsen om när inkomster från en upplåtelse av avverkningsrätt ska tas upp till beskattning har funnits sedan kommunalskattelagens (1928:370) tillkomst och har behållits när bokföringsmässig redovisning för jordbruk infördes 1951. Bestämmelsen är ett avsteg från huvudregeln om att beskattning ska ske enligt bokföringsmässiga grunder och god sed (14 kap. 2 § IL). När ersättningen för en avverkningsrätt ska betalas är en avtalsfråga mellan parterna. En fordran på obetald del kan därmed vara obeskattad under lång tid (flera år). En översyn av om detta ska tillhöra det kopplade området eller inte bör göras.

4.1.6 Framtidsutmaningar på trafikbeskattningsområdet

I dag utgår nästan all beskattning på trafikbeskattningsområdet från fordonens egenskaper till exempel vikt, koldioxidutsläpp och andra emissioner. Det pågår en elektrifiering av fordonsflottan som drivs på av efterfrågan av konsumenter, utformning av beskattning och krav ifrån EU. De faktorer som ligger till grund för uttaget av skatt är i stort sett baserade på att fordonen drivs av fossila bränslen. Genom att fordonsflottan elektrifieras, på andra sätt moderniseras och sättet att använda fordon kan komma att förändras i framtiden bör en modernisering av dagens skatteregler övervägas. En modell att överväga vid en sådan modernisering vore att låta nyttjandet av vägnätet ligga till grund för beskattning.

4.1.7 Uttag av socialavgifter vid tillfälliga uppdrag

Via internet, plattformsföretag och delningsekonomin förmedlas ett stort antal uppdrag och ersättningar mellan privatpersoner. Ett annat begrepp för sådana tillfälliga uppdrag är gig-ekonomin. Hos parterna finns en okunskap och osäkerhet kring om och i så fall vem som

²⁹ Fi2019:09, Utredningen om förenklade skatteregler för att underlätta och främja egenföretagande.

ska betala socialavgifter för ersättningarna. Ersättningen betalas via plattformen och den som betalar saknar ofta identifikationsuppgifter för mottagaren, och i många fall träffas aldrig parterna. Utbetalare av ersättningar för tjänster som förmedlas via internet finns ofta i utlandet och saknar då kännedom om svenska skatteregler. Plattformen anser sig regelmässigt inte vara – och är i många fall inte heller – skatterättslig utgivare av ersättningen. Konsekvensen blir att inga kontrolluppgifter lämnas till Skatteverket som underlag för beskattning och socialavgifter eller förtryckning i deklARATIONEN. Många uppdrag inom gig-ekonomin berör även andra skattefrågor, exempelvis om det avser tjänst eller näringsverksamhet och om momsredovisning ska göras trots att näringsverksamhet inte bedrivs. De problem som tas upp rymms till viss del i direktivet till Utredningen om förenklade skatteregler för egenföretagare (Fi 2019:102), den del som avser schablonbeskattning. Det är angeläget att förenkla reglerna.

4.2 Skattefrågor som rör juridiska personer

4.2.1 Enklare och tydligare inkomstskatteregler för juridiska personer

Det finns ett flertal bestämmelser som rör inkomstbeskattning av juridiska personer som Skatteverket anser kan förenklas och förtydligas vid ett kommande lagstiftningsarbete.

Pensioner. Reglerna för arbetsgivares tryggnad av pensionskostnader för anställda är komplexa och det finns ett behov av översyn, se bland annat betänkandet Tjänstepension – tryggandelagen och skattereglerna (SOU 2015:68) där en inventering av oklarheter finns med. Motsvarande gäller livförsäkringsföretagens beskattning, det bör övervägas om dagens ordning med en uppdelning av verksamheten i en avkastningsbeskattad del respektive en inkomstbeskattad del ska bestå, se tidigare nämnt betänkande (SOU 2015:68) och Skatteverkets hemställan den 19 december 2019 (Beskattning av livförsäkringsföretag – hemställan om tillsättande av utredning, dnr 202 506851-19/113). Förslaget har ännu inte lett till lagstiftning. Bestämmelserna bör ses över.

Hybridfinansiering innebär att bolag finansierar sig genom att ge ut värdepapper i form av efterställda lån som klassificeras som egenkapitalinstrument eller skuldinstrument. På området finns viss vägledande praxis vad gäller så kallade omvända eller tvingande konvertibler, se HFD 2014 ref. 10. Detta avser dock inte instrument med tillhörande konverteringsrätter utan rör instrument av skuld/fordringskaraktär som på grund av sin speciella utformning, eviga eller på väldigt långa löptider samt avsaknad av tvingande skyldighet att periodiskt betala ut avtalad avkastning (utgivaren av instrumenten har möjlighet att utan orsak skjuta upp utbetalning av avkastning) får redovisas inom ramen för eget kapital. Det uppstår frågor om hur dessa ska betraktas vid beskattningen. Skattefrågorna som rör hybridfinansiering bör därför klargöras.

4.2.2 Förenkla bestämmelserna för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund

Reglerna i 7 kap. IL om beskattning av allmännyttiga stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund är komplicerade och föranleder många frågor samt tillämpningsproblem både för Skatteverket och för de aktuella subjekten. Här kan nämnas den så kallade huvudsaklighetsbedömningen och beskattning av fastighetsinkomster. Bestämmelserna bör ses över.

Bestämmelserna sågs över och moderniserades för några år sedan. Ytterligare förtydliganden och förenklingar avseende förutsättningarna för inskränkt skattskyldighet och vilka inkomster som undantas inkomstbeskattning skulle öka förutsebarheten och förenkla tillämpningen.

Även bestämmelserna om beskattning av samfälligheter (samfällighetsföreningar och deläggande fastigheter) bör ses över och anpassas till de nya former av intäkter och verksamheter som finns i dag, till exempel allframtidssättningar på grund av naturvårdsavtal och vindkraftverk.

4.2.3 Gränsdragning mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag

Bestämmelserna som reglerar gränsdragningen mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag är svåra och oklara vilket gör det krångligt både för de skattskyldiga och för Skatteverket. Ur ett bostadsföretags perspektiv handlar gränsdragningen om hur företaget ska beskattas. Ett oäkta bostadsföretag beskattas som andra juridiska personer, det vill säga enligt allmänna regler, medan ett privatbostadsföretags fastighetsförvaltande verksamhet hålls utanför beskattningen.³⁰

En förändring av beskattningen av bostadsföretagen till att endast undanta inkomster i sådan verksamhet som faktiskt medför att företaget klassificeras som ett privatbostadsföretag (tillhandahållande till medlemmar eller delägare av bostäder i byggnader som ägs av företaget, jmf 2 kap. 17 § II.) skulle innebära att gränsdragningsregeln skulle kunna slopas. Ett slopande av gränsdragningsregeln skulle innebära ett behov av smärre justeringar av beskattningen av företagets medlemmar och delägare. Bestämmelserna bör ses över.

4.2.4 Mervärdesskattefrågor, förenklingar och kraftfullare åtgärder

Mervärdesskatten är harmoniserad inom EU. Bestämmelserna om mervärdesskatt måste därför hålla sig inom ramen för vad som anges i mervärdesskattedirektivet och i andra för skatten relevanta EU-rättsakter. Detta innebär att det nationella handlingsutrymmet för regeländringar till viss del är begränsat. Det finns trots det några områden inom mervärdesskatten som Skatteverket anser bör utredas i syfte att åstadkomma förenklingar och förtydliganden vid ett kommande lagstiftningsarbete.

Samordna tidpunkter för uppgiftsinlämning. Deklaration och övrig redovisning av mervärdesskatt ska i dag ske vid ett flertal olika tidpunkter om företaget bedriver handel med andra EU-länder. Om tidpunkterna samordnas kan detta underlätta såväl som för företagen som för Skatteverket. Detta måste i så fall ske inom mervärdesskattedirektivets ramar.

MTIC-bedrägerier Vid så kallade MTIC-bedrägerier inom EU förekommer så kallade *missing traders* som debiterar moms till köpare utan att redovisa skatten till staten. Köparen gör dock avdrag för den oredovisade momsen med förlust för staten som konsekvens. Med nuvarande regler är det svårt att få stopp på en missing trader genom att avregistrera denne från mervärdesskatt. Dessutom inser missing tradern att denne är upptäckt om en avregistreringsprocess inleds och bedrägerierna intensifieras därför fram till eventuell avregistrering. I syfte att försvåra dessa bedrägerier lämnade Skatteverket den 17 april 2017 en hemställan om lagändring till Finansdepartementet (När ett registreringsnummer till

³⁰ Se 39 kap. 25 § II.

mervärdesskatt ska visas som ogiltigt i VIES – förslag om lagändring, dnr 131 173843-17/113.)

4.2.5 Punktskatter, bestämmelser kan förenklas och förtydligas

Inom EU finns harmoniserade bestämmelser om alkoholskatt, tobaksskatt och energi- och koldioxidskatt samt vissa harmoniserade bestämmelser om vägavgift och trängselskatt. Utöver detta finns detaljerade bestämmelser bland annat om när harmoniserade varor flyttas mellan EU-länder i det så kallade punktskattedirektivet. Övriga punktskatter och trafikskatter är nationella. Det finns ett flertal frågor inom punktskatteområdet som Skatteverket anser bör utredas i syfte att åstadkomma förenklingar och förtydliganden.

Återbetalning av punktskatter. I vissa lagar inom punktskatteområdet finns bestämmelser om återbetalning av skatt, exempelvis för produkter som använts för visst skattebefriat ändamål eller som förts ut från Sverige. Bestämmelserna om återbetalning har utformats på olika sätt i olika bestämmelser inom punktskatteområdet. Det behövs en översyn av hela återbetalningssystemet avseende punktskatterna där lagstiftaren beaktar de problem som föreligger med anledning av att det ofta är olika aktörer som redovisar och betalar skatten till sitt skattekonto respektive som söker återbetalning av skatten efter att produkten exempelvis använts för ett skattebefriat ändamål.

Skattenedsättning tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Bestämmelserna om skattenedsättning avseende el och bränsle som förbrukas i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet har funnits och tillämpats under lång tid. I tillämpningen hänvisas till uttalanden i förarbetena från 1970-talet där det hänvisas till svensk näringsgrensindelning (SNI) som en allmän vägledning vid avgörande av vilken verksamhet som ska anses vara industriell.

Trots att ett stort antal ärenden avgjorts i domstol, främst förvaltningsrätt och kammarrätt, är det svårt att avgöra om en verksamhet är industriell eller inte. Dessa oklarheter beror på att lagtexten fått en allmän utformning men även på att de verksamheter i vilka el och bränsle förbrukas utvecklats i förhållande till vad som gällde när bestämmelserna infördes.

Det stöd som lämnas till industriföretag genom dessa skattenedsättningar är omfattande, både enskilda företags stöd och det totala stödet som lämnas inom ramen för stödordningarna. Det är angeläget att det tydliggörs vilket bränsle och vilken el som ska omfattas av nedsättningen. Detta kan inte uppnås med mindre än att lagstiftningen ändras.

Förtydligande av frågor som rör produktion av el i solceller, vindkraftverk m.m., energiskatt. Olika leasingavtal och så kallade PPA (power purchase agreement), framförallt när det gäller solcellsanläggningar och vindkraftverk, gör det ofta svårt att avgöra vem som ska anses vara den som framställer skattepliktig el. En juridisk person kan äga anläggningen, flera andra kan hyra delar av anläggningen och anläggningen kan placeras på taket till en tredjes hus där elen förbrukas. Exempelen är många och svåra att avgöra. Bestämmelserna om vem som ska anses som producent av skattepliktig el³¹ behöver förtydligas då de föranleder många frågor både från företagen och inom Skatteverket.

Beskattning av gas som överförs i samdistributionsnät, vilken gas som är skattemässigt tillgänglig att mata ut (energibeskattnings). Bestämmelserna i LSE om

³¹ Enligt 11 kap. 5 § 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi LSE

beskattning av gas som överförs i samdistributionsnät³² behöver ses över avseende vilken gas som är skattemässigt tillgänglig att mata ut. Det är svårt att avgöra vilken gas som för en godkänd lagerhållares räkning skattemässigt ska anses vara tillgänglig att mata ut från det svenska naturgasnätet, och därmed vara möjlig att fördela i enlighet med bestämmelserna i energiskattelagen³³.

Godkända lagerhållare kan köpa gas som utanför Sverige matats in på det naturgassystem som det svenska naturgasnätet är en del av via kopplingen till det danska naturgasnätet. Med anledning av köpet kan gas i motsvarande mängd för lagerhållarens räkning matas ut från det svenska naturgasnätet. I 2 kap. 2 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE finns bestämmelser som innebär att skatt ska beräknas för vart och ett av bränslena som levereras via det svenska naturgasnätet. När handeln med biogascertifikat sker separat från handeln med biogas behöver fakturan dock inte innehålla uppgift om vilken gas lagerhållaren köpt i det andra landet, utan där anges endast "gas". I LSE finns inga bestämmelser som innebär att utländska biogascertifikat kan göras gällande i Sverige. Det är därmed svårt att avgöra vilken gas som för lagerhållarens räkning skattemässigt ska anses vara tillgänglig att mata ut från det svenska naturgasnätet.

Det fysiska flödet av gas via den dansk-svenska kopplingen behöver inte motsvaras av försäljningen av gas mellan länderna. Om biogas som matats in på det svenska naturgasnätet skulle säljas till kunder med uttagpunkter på naturgassystemet utanför Sverige, skulle det i nuläget inte medföra ett fysiskt utflöde från Sverige via den dansk-svenska kopplingen. Försäljningen skulle i stället innebära en motsvarande minskning av det samlade behovet av fysiskt inflöde för att täcka utmatningarna från det svenska naturgasnätet. Gas som en lagerhållare köpt i ett annat land behöver alltså inte alltid motsvaras av ett fysiskt inflöde till Sverige, även om köpet medfört att gas i motsvarande mängd för lagerhållarens räkning kunnat matas ut från det svenska naturgasnätet. Det måste därför skattemässigt bedömas vilken mängd av vilken gas som ska anses ha förts in till Sverige och därmed är tillgänglig att fördela enligt 2 kap. 2 a § LSE. Det saknas bestämmelser i LSE om hur detta ska gå till.

Beskattning av gas som överförs i samdistributionsnät, hur den tillgängliga gasen ska fördelas (energibeskattnings). Innebörden av bestämmelserna i 2 kap. 2 a § andra och tredje styckena LSE är otydlig avseende hur den gas som ansetts vara tillgänglig ska fördelas. I både andra och tredje styckena anges att fördelningen ska ske mellan olika användningsområden. Det är dock inte säkert att en lagerhållare som levererar gas till flera andra lagerhållare vet vilket användningsändamål som är aktuellt hos de olika lagerhållarna. Den mottagande lagerhållaren övertar skatteansvaret för den gas som levereras och det måste vid leveransen bestämmas vilken gas det är fråga om för att den mottagande lagerhållaren ska kunna redovisa korrekt skatt. Det kan också vara så att all gas levereras för samma ändamål, men till olika mottagare för vilka det har skattemässig betydelse vilken gas som ska anses levererad. Det framgår inte av bestämmelserna hur de olika gaserna ska fördelas under dessa förhållanden. Bestämmelserna borde i stället ta utgångspunkt i respektive utmatningspunkt på den aktuella rörledningen. I tredje stycket finns bestämmelser om att proportionering ska göras i förhållande till den andel av de bränslen som tillförts

³² jfr 2 kap. 2 a § första stycket LSE.

³³ 2 kap. 2 a § LSE.

rörledningen av den skattskyldige eller för hans räkning. Bestämmelsen är svår att förstå och behöver ses över.

Behov av översyn av lagen om bekämpningsmedel. Lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel behöver ses över och ändras med hänsyn till förändringar som skett på EU-området och med hänsyn till utvecklingen av bekämpningsmedel och hanteringen av dessa sedan skatten infördes.

En översyn genomfördes senast genom Utredningen om skatt på tungmetaller och andra hälso- och miljöfarliga ämnen samt en översyn av bekämpningsmedelsskatten (SOU 2017:102). Utredningen redovisar i betänkandet Skatt på kadmium i vissa produkter och kemiska växtskyddsmedel ett förslag på en ny lag om skatt på växtskyddsmedel samt att skatt på bekämpningsmedel som inte är växtskyddsmedel tas bort. Detta eftersom det vid tidpunkten för utredningens uppdrag pågick ett omfattande arbete på EU- och nationell nivå med att genomföra EU:s biocidförordning och utredningen ansåg att det därför fanns anledning att vänta ytterligare några år, utvärdera dessa åtgärders verkan och därefter ta ställning till om beskattning är ett verkningsfullt ytterligare styrmedel. (Exempel på biocider är medel för desinfektion, konservering, bekämpning av skadedjur och antifoulingpreparat).

Utredningen konstaterar att nuvarande skatteregler har ett oklart tillämpningsområde som har skapat osäkerhet om vad som ska beskattas eller inte beskattas. En otydligt utformad skattelagstiftning med otydlig effekt riskerar att inte vara verkningsfull och därmed inte heller uppfattas som legitim. Enligt Skatteverket bör förändringar genomföras.

4.3 Skattefrågor som rör fysiska personer

4.3.1 Enklare bestämmelser om begränsad och obegränsad skattskyldighet

Frågor om begränsad kontra obegränsad skattskyldighet vållar problem för både enskilda, Skatteverket, Skatterättsnämnden och domstolarna. De kriterier för obegränsad skattskyldighet som huvudsakligen vållar problem är stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning. De omständigheter som ska bedömas är oprecist uttryckta i lagtexten och lämnar stort utrymme för bedömningar. Praxis spretar vilket gör att bedömningarna blir rättsosäkra och leder till många förhandsbesked och prövningar i domstol. För att komma till rätta med detta måste reglerna utformas klarare till exempel genom att tidsgränser ges.

4.3.2 Gränsdragningen mellan inkomstlagen behöver ses över

Personer verksamma inom delningsekonomin har många gånger svårt att förutse inkomstslag och skattekonsekvenser av sin verksamhet. Motsvarande gäller vid ett antal transaktioner knutna till fastigheter, till exempel kan uthyrning av ett Attefallshus beroende på dess användning i övrigt innebära att ägaren ska redovisa inkomsten som inkomst av kapital eller som inkomst av näringsverksamhet. Det bör utredas om bestämmelserna kan förtydligas och förenklas i syfte att öka förutsebarheten.

4.3.3 Inkomstskatt, förvärvsinkomster, reglerna kan förenklas

Det finns ett flertal bestämmelser som rör inkomstbeskattning av fysiska personer i inkomstlagen tjänst som Skatteverket anser kan förenklas och förtydligas vid ett kommande lagstiftningsarbete.

Avdragen i inkomstlaget tjänst Enligt skattefelskontrollen för beskattningsår 2016–2017 uppgår det årliga skattefelet för avdrag tjänst i genomsnitt till 2,8 mdkr och

ändringsfrekvenserna varierar mellan 58 och 90 procent.³⁴ Tidigare slumpkontroller vittnar också om stor andel felaktiga avdrag. Skattefelet för avdrag tjänst fördelar sig enligt följande:

- *Resor till och från arbete*: ca 900 000 avdrag. Ändringsfrekvensen uppgår till 64 procent och skattefelet har uppskattats till 2,4 mdkr
- *Tjänsteresor*: ca 42 000 avdrag. Ändringsfrekvensen uppgår till 63 procent och skattefelet uppgår till 130 mnkr
- *Tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor*: ca 67 000 avdrag. Ändringsfrekvensen uppgår till 58 procent och skattefelet till 220 mnkr
- *Övriga utgifter*: ca 36 000 avdrag. Ändringsfrekvensen uppgår till 90 procent och skattefelet uppskattas till 80 mnkr.”

Betänkandet Skattelättnad för arbetsresor — En avståndsbaserad och färdmedelsneutral skattereduktion för längre arbetsresor (SOU 2019:36) presenterades under 2019. I remissvar (202 305 753-19/112) avstyrkte dock Skatteverket förslagen för att det sammanfattningsvis inte blir enklare än nuvarande system att tillämpa, administrera och kontrollera.

De uppräknade avdragen i inkomstslaget tjänst är svåra för Skatteverket att på olika vis hantera, de är komplicerade för skattskyldiga och de är sammankopplade med en hög felfrekvens. Ett slopande av bestämmelserna skulle kunna övervägas.

Förenkling av bilförmånsreglerna. En generell översyn av regelverket är påkallad för att uppnå förenklingar och mer ändamålsenlig beskattning av bilförmån. Antalet förmånsbilar ökar för varje år och uppgår nu till ca 300 000. Särskilt reglerna för miljöbilar behöver förenklas, både vad gäller nedsättningen av förmånsvärdet och hanteringen av drivmedelsförmån. Reglerna är med anledning av den tekniska utvecklingen föråldrade och blir allt svårare att tillämpa. Antalet bilmodeller som uppfyller kriterierna för miljöbilsnedsättning ökar och innebär både ökad administration och ökad osäkerhet kring värderingsmodellen.

För arbetsgivare med anställda som har laddbara hybridbilar som laddas både vid arbetsplatsen och vid bostaden medför dagens regler en komplex situation som kräver omfattande administration när det gäller hantering av drivmedelsförmån respektive kostnadsersättning för tjänsteresor. Vidare vill arbetsgivare mot bakgrund av delningsekonomin och liknande nya affärsmodeller införa nya förmånsalternativ där anställda får tillgång till bil endast vissa dagar vid behov, vilket inte går att tillämpa på ett ändamålsenligt sätt med dagens beräkningsmodell.

Övriga förmåner. Förmåner beskattas i dag enligt marknadsvärdet. Skatteverket anser att en ökad användning av schabloner bör utredas eftersom detta sannolikt både förenklar hanteringen och förbättrar förutsebarheten.

Pensionsinkomster. En ersättning kan beskattas som pension om den faller in under definitionen av pension i 10 kap. 5 § IL. Definitionen har sin utgångspunkt från svenska förhållanden. Mot bakgrund av den ökade rörligheten mellan länder innebär dagens definition av pension att pensionsinkomster som tjänats in i utlandet inte alltid faller in

³⁴ Skattefelets storlek och utveckling - Underlagsrapport till årsredovisningen avseende skattefelet i Skatteverkets regleringsbrev för 2019 2020-02-20.

under någon punkt i 10 kap. 5 § II. Reglerna bör anpassas och moderniseras med hänsyn till den ökade globaliseringen.

Inkomster som undantas från skatteplikt i vissa fall. I vissa fall kan lön till en obegränsat skattskyldig person undantas från beskattning i Sverige (3 kap. 9 § II). Det gäller om personen arbetar utomlands i minst sex månader och betalar skatt i anställningslandet (sexmånadersregeln) alternativt att arbetet varar minst ett år i samma land och att skatt inte betalas där på grund av landets interna rätt eller annat avtal än skatteavtal (ettårsregeln). Kraven för skattebefrielse är till viss del svårtillämpade. Detta bekräftas av antalet förhandsbesked och domar gällande frågan. Vidare har EU-rättens regler om fri rörlighet för arbetstagare medfört att reglerna i rättspraxis har fått en betydligt vidare tillämpning än vad som ursprungligen avsågs. För att få enhetliga regler som gäller alla skattskyldiga i Sverige bör det övervägas avskaffa sexmånaders- och ettårsreglerna. Eventuell dubbelbeskattning kan undanröjas genom de närmare hundra skatteavtal som Sverige har ingått och genom lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

4.3.4 Inkomstskatt, kapitalinkomster, reglerna kan förenklas

Det finns ett flertal bestämmelser som rör inkomstbeskattning av fysiska personer i inkomstslaget kapital som Skatteverket anser kan förenklas och förtydligas vid ett kommande lagstiftningsarbete.

Enklare regler för beskattning av försäljning av bostäder. Med privatbostad avses ett småhus eller en bostadsrätt som till övervägande del (50 procent) används, eller är avsedd att användas, av ägaren eller närstående för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § II). Om det inte är en privatbostad är det istället en tillgång i näringsverksamhet. Det kan många gånger vara oklart hur bostaden faktiskt har använts och vilken avsikt ägaren har för att bruka bostaden i framtiden. En förenkling är att kravet på privatbostad tas bort, för att fastigheten eller bostadsrätten ska vara en privatbostadsfastighet respektive privatbostadsrätt. Vid kapitalvinstberäkningen för en privatbostad ska avdrag göras för så kallade förbättringsutgifter. Reglerna är olika för utgifter som avser reparation och underhåll, respektive ny-, till- och ombyggnation (grundförbättringar), vilket medför komplicerade bedömningar. Enligt skattefelskontrollen för beskattningsår 2016–2017 uppgår det årliga skattefelet vid försäljning av småhus i genomsnitt till 2,1 mdkr.³⁵ Felen är både många och stora. Vanliga fel är ej styrkta kostnader, att kvitton eller annat underlag saknas, samt fel som kan relateras till det komplicerade regelverket. Det årliga skattefelet för försäljning av bostadsrätt är lägre och uppgår i genomsnitt till 840 mnkr.³⁶ Trots ett liknande regelverk och en något större population är skattefelet vid försäljning av bostadsrätt mindre. Andelen fel är lägre och framförallt är det genomsnittliga skattefelet avsevärt mindre än det genomsnittliga skattefelet för försäljning av småhus. Sannolikt har detta att göra med att det inte finns lika mycket förbättringsarbeten att göra för den enskilde bostadsrättsinnehavaren som för småhusägaren. En förenkling av reglerna bör övervägas.

Enklare regler för beskattning av försäljning av värdepapper. Även om investeringssparkonto har införts kvarstår problemen med beräkning av omkostnadsbelopp

³⁵ Skattefelets storlek och utveckling - Underlagsrapport till årsredovisningen avseende skattefelet i Skatteverkets regleringsbrev för 2019 2020-02-20.

³⁶ Skattefelets storlek och utveckling - Underlagsrapport till årsredovisningen avseende skattefelet i Skatteverkets regleringsbrev för 2019 2020-02-20.

för äldre innehav. Detta kommer troligtvis att finnas kvar under en mycket lång tid framöver. Det finns därför ett behov av att förenkla reglerna för hur omkostnadsbeloppet för delägar rättigheter och fordringsrätter ska beräknas vid en kapitalvinstberäkning. Detta gäller framför allt aktier där olika aktiehändelser påverkar omkostnadsbeloppet. Ett alternativt eller komplement till förenklade regler skulle kunna vara att införa en kontrolluppgiftsskyldighet för vinst och förlust vid transaktionen, se Skatteverkets hemställan den 12 december 2012, (Kontrolluppgift om omkostnadsbelopp vid avyttring av delägar rättigheter och fordringsrätter m.m., dnr 131 275999-12/113). Förslaget har ännu inte lett till lagstiftning. Enligt skattefelskontrollen för beskattningsår 2016-2017 uppgår det årliga skattefelet för försäljning av värdepapper till i genomsnitt 280 mnkr.³⁷ Den vanligaste orsaken till fel är felberäknade omkostnadsbelopp. En stor andel fel till den skattskyldiges nackdel indikerar att det rör sig om omedvetna fel och att regelverket på området är svårt att tillämpa.

Anpassade regler för beskattning av valutatransaktioner. Reglerna om valutatransaktioner behöver anpassas till en allt mer globaliserad värld som medför att allt fler personer arbetar i andra länder och/eller har konton med utländsk valuta.

Med utländsk fordringsrätt avses bland annat utländsk valuta (48 kap. 4 § II), som kan förvaras på ett vanligt bankkonto. Varje gång det sker ett uttag från kontot, som kan vara kopplat till ett betalkort, uppkommer en kapitalvinsttransaktion. Varje insättning på kontot medför en förnyad beräkning av valutans genomsnittliga omkostnadsbelopp.

Reglerna gällande beskattning av utländsk valuta är krångliga att tillämpa i praktiken (undantag finns dock för s.k. resevaluta enligt 48 kap. 6 § II). En av anledningarna till att det är svårt att redovisa utländsk valuta är att kurserna ändrar sig dagligen. De flesta är också omedvetna om att varje betalning med utländsk valuta medför en kapitalvinstberäkning.

Nya och anpassade regler för beskattning av kryptotillgångar. Vårt nuvarande skattesystem är inte anpassat för den globala framväxten av kryptotillgångar som skett under 2010-talet. Detta leder till svårigheter i beskattningsverksamheten. Svårigheterna att redovisa kryptotillgångar kan exempelvis gälla:

- *Klassificering av tillgångarna* kan göras utifrån olika typer som kan vara så kallade ”payment tokens” vilket bitcoin är mest känd, ”asset tokens” som kan påminna om delägar rättigheter eller ”utility tokens” som påminner om bärare av olika rättigheter och kanske enklast kan liknas med elektroniska presentkort.
- *Byte mellan tillgångar* är att se som avyttring enligt 44 kap. 3 § II. Detta innebär att användande av kryptotillgångar medför att en kapitalvinstberäkning ska göras. Det blir således i teorin omfattande redovisningar för användare av kryptotillgångar som betalningsmedel.
- *Omkostnadsbeloppet* ska vid försäljning av kryptotillgångar beräknas genom att genomsnittsmetoden tillämpas. Detta innebär att samtliga historiska inköp ska beaktas och fördelas på innehavet, vilket kan vara svårt om införskaffande skett under lång tid, vid flertal tillfällen och på olika sätt.
- *Kryptotillgångar hanteras i dag som övriga tillgångar.* Vid kapitalvinstberäkningen innebär det att kapitalvinster redovisas för sig och kapitalförluster för sig. Vinster är skattepliktiga till

³⁷ Skattefelets storlek och utveckling - Underlagsrapport till årsredovisningen avseende skattefelet i Skatteverkets regleringsbrev för 2019 2020-02-20.

100 procent medan förluster endast får dras av till 70 procent. Detta innebär att skattebetalaren kan få en högre beskattning av nettoresultatet på kryptotillgångar jämfört med andra tillgångar.

- *Blankningsreglerna är inte tillämpliga för lån av kryptotillgångar* eftersom det inte är fråga om delägarrätter. En lånad kryptotillgång som avyttras ska därför anses förvärvat och avyttrad. Inte heller gäller reglerna om återbetalning av skuld eftersom detta kapitel endast gäller för skulder i utländsk valuta. Detta förvårar och komplicerar redovisningen av utlånade kryptotillgångar. Då handel med kryptotillgångar ofta är kopplat till utländsk valuta ska även valutaeffekter beaktas, vilket i sig kan vara förenat med svårigheter.

Skattereglerna bör därför moderniseras och anpassas för att åtgärda ovanstående problem.

Förenkling av kvittningsregler inom kapital. Det är svårt att förstå de kvittningsregler som finns mellan olika typer av värdepapper. För vissa situationer får vinst och förlust kvittas mot varandra till 100 procent. I andra situationer är de skattepliktiga vinsterna skattepliktiga till 100 procent medan förlusterna bara är avdragsgilla till 70 procent, vilket kan innebära problem vid redovisningen. Skatteverket lämnade i mars 2013 ett förslag om lagändringar på detta område till Finansdepartementet (se promemoria "Förenklade kvittningsregler i inkomstslaget kapital" dnr 131 93333-13/113) Förslaget har ännu inte lett till ny lagstiftning.

Förlust på en aktie får inte kvittas till 100 procent mot en vinst på en bostad. Även i dessa situationer skulle det förenkla och underlätta om alla vinster och förluster inom inkomstslaget kapital får kvittas fullt ut mot varandra.

Investeraravdraget. Skatteverkets kontroll av yrkade investeraravdrag och företagens lämnade kontrolluppgifter för investeraravdrag har visat att reglerna är svåra att förstå och tillämpa och dessutom nyttjas i begränsad omfattning. Det finns även risk för att företag får investeraravdrag som strider mot EU:s statsstödsregler. Det bör utredas ifall det är lämpligt att avskaffa investeraravdraget med hänsyn till detta.

Justerad anskaffningsutgift, handelsbolagsdelägare/fysiker. Fysiska personer har svårt att ta till sig reglerna om justerad anskaffningsutgift, JAU, vilket leder till oavsiktliga fel. En översyn av reglerna om JAU för fysiska delägare i handelsbolag är önskvärd i en bredare skattereform.

4.3.5 Bestämmelserna för beräkning av skattetillägg, förfarandefrågor m.m.

Det behöver göras en ändring av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg vid underskott hos juridiska personer. Som bestämmelserna är utformade är skattetillägg högre vid underskott än vid överskott – detta har uppstått på grund av att bolagsskattesatsen har sänkts - och denna skillnad kommer att bli än mer påtaglig eftersom bolagsskattesatsen kommer att sänkas i ytterligare två steg. I prop. 2017/18:245, Nya skatteregler för företagssektorn, föreslogs inte någon bestämmelse ang. skattetillägg med hänvisning till att betänkandet Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna (SOU 2017:94) bereds inom Finansdepartementet (se prop. s. 154). Det är inte känt hur långt beredningen har fortskridit. Om någon proposition inte är att vänta i närtid är det angeläget att det redan nu införs bestämmelser som undanröjer den skevhet som gäller för skattetillägg vid underskott hos juridiska personer. Skatteverket bedömer att det även finns skäl att överväga vissa andra justeringar av lagstiftningen inom skatteförfarandeområdet.

4.4 Övriga verksamhetsområden samt övergripande förslag

4.4.1 Särskilda skäl - hinder för ökad automatiserad hantering inom Skatteverket

Skatteförfarandelagen innehåller en mängd bestämmelser med fasta parametrar som kan frångås om det finns särskilda skäl. Om Skatteverkets hantering i större utsträckning ska kunna automatiseras behövs mängden särskilda skäl som kräver en manuell bedömning ses över och minska. Särskilda skäl finns till exempel i bestämmelserna om redovisningsperiod och för byte av redovisningsmetod för moms.

4.5 Företagsregistrering

4.5.1 Mervärdesskatt och olika former av verksamhet

De allra flesta som är eller vill bli momsregistrerade ser sig som näringsidkare – men det är inte säkert att de är det ur ett inkomstbeskattnings- och F-skatteperspektiv. Problematiken bottnar i att verksamhetsgrenar momsmässigt kan anses utgöra ekonomisk verksamhet utan att de anses utgöra näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen och vice versa. Därför bör man undersöka om det går att harmonisera regelverket mellan inkomstskatt, F-skatt och mervärdesskatt så att de i större grad följer varandra. Detta måste i så fall ske inom mervärdesskattedirektivets ramar.

4.5.2 Ombud kan inte anmäla någon för företagsregistrering

Skatteförfarandelagens regler om deklaraionsombud omfattar inte företagsregistreringsärenden. Detta är i sak inte ett större problem för de företagare som väljer att använda Skatteverkets blanketter för att registrera sig. De kan lämna över blanketten till ett lämpligt ombud som fyller i den för att därefter returnera blanketten till företagaren för signering. För Skatteverket är det dock önskvärt att e-tjänsteanvändandet ökar – och de företagare som använder e-tjänsten kan inte ta hjälp av ett ombud för att fylla i ansökan/anmälan. Om företagarna kunde ta hjälp av ombud i upprättandet av en anmälan för registrering/avregistrering skulle andelen ärenden som är komplett ifyllda redan från start öka. Detta skulle korta handläggningstiderna och fler företagare skulle kunna diskutera eventuella svårigheter direkt med ett ombud och därigenom nå en högre kunskapsnivå redan innan eventuella beskattningsekvenser uppstår.

5 Tankar om nya sätt att administrera skattesystemet

5.1 Bakgrund

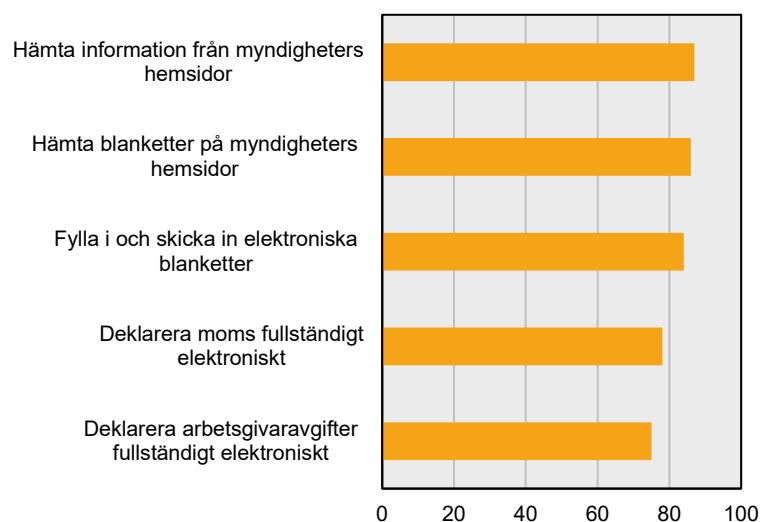
Bakom varje lagförslag finns en politisk intention att uppnå något. Just därför behöver skattelagstiftningen inte bara fungera i teorin utan också i praktiken, i skattebetalarnas vardag, hos myndigheter, tillsammans med annan lagstiftning utan att det uppstår onödig administration, höga fullgörandekostnader låg regelefterlevnad etc.

När lagar och regler utformas finns det sannolikt också en bild kring hur hanteringen är tänkt att ske. Den tanken bygger många gånger på en traditionell ärendehantering. Myndigheten informerar, ansökan görs, uppgifter i ansökan bedöms och utreds utifrån gällande lagstiftning och beslut fattas. Digitaliseringens möjligheter har traditionellt använts till att göra dessa ”flöden” bättre och effektivare utifrån samma tankemönster. En deklARATION, en e-deklARATION, en adressändring, en digital adressändring. Kontroller av olika slag har gjorts och görs för att säkerställa att inlämnade uppgifter stämmer. Till stor del, ärende för ärende med balanser, handläggningstider och kommunikation på ärendenivå med sin grund från den tid då allt skedde i form av pappershantering.

5.1.1 Skattereglerna ur skattebetalarnas perspektiv

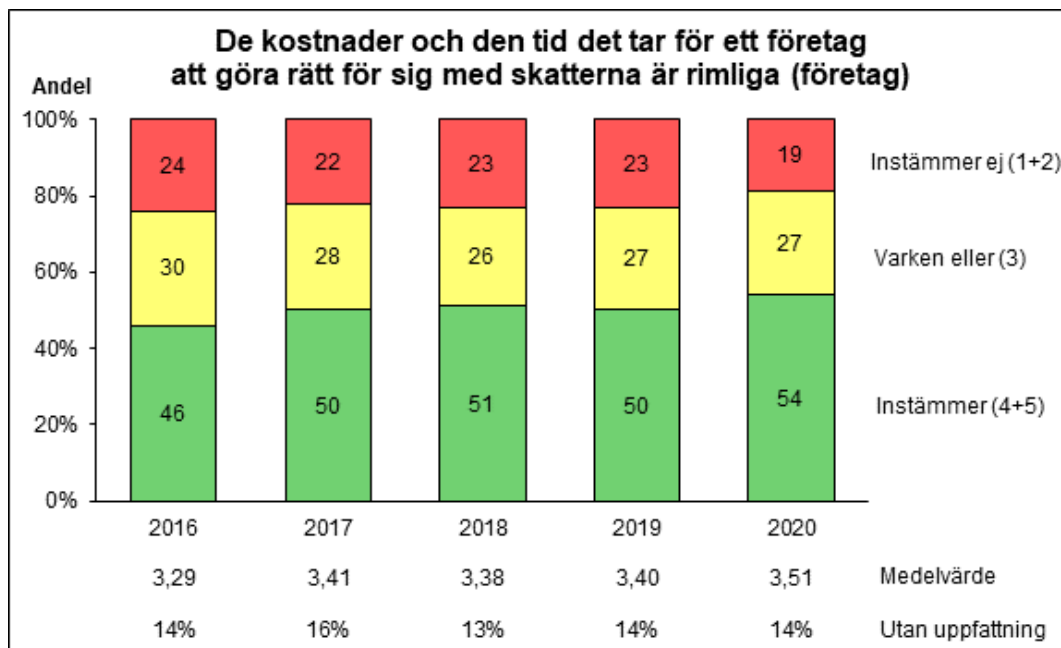
Ur skattebetalarens perspektiv är det centralt att kunna överblicka vilka konsekvenser en affärstransaktion eller ett visst handlande kan få och att man kan lita på det. Förutsägbarhet och tydlighet är viktigt. Trots att digitaliseringen möjliggör helt andra möjligheter att fullgöra sina skyldigheter och kunna ta tillvara på sina rättigheter är användandet förhållandevis lågt. Av SCB:s undersökning från 2017 framgår att endast drygt 70 procent av företag med fler än 10 anställda deklarerar arbetsgivaravgifter fullständigt elektroniskt.

Figur 10 Andel företag som använde internet vid kontakt med myndigheter 2017



Källa: SCB

I Skatteverkets senaste attitydundersökning uppger 54 procent av företagen att de kostnader och den tid det tar för dem att göra rätt för sig med skatterna är rimliga.



Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) lät göra en undersökning under våren 2019 med fokus på ”god myndighetsutövning”³⁸. Många har en positiv upplevelse av myndighetskontakter, till exempel när det gäller bemötande och service. Men ibland innebär kontakterna en hel del administration och pappersarbete som tar tid. De kan också innebära extra kostnader för företagen exempelvis då man behöver anlita konsult hjälp. Långa handläggningstider hos myndigheterna skapar ovisshet och gör det svårt att planera. Sammantaget leder det inte bara till att det blir svårt att driva företaget framåt, utan innebär även en oro och stress som i värsta fall kan innebära att man ger upp och inte tycker det är mödan värt.

De fyra viktigaste områdena där det behöver underlättas för företagen är enligt LRF:s undersökning:

1. Högre rättssäkerhet (rättvis, rimlig, laglig)
2. Bättre förståelse för mitt företagande
3. Bättre beslut (tydlighet, motivering mm)
4. Bättre kompetens

5.2 Rättssäkert och förutsebart innan affärstransaktioner sker.

5.2.1 Hur mycket kontrollerar och administrerar vi grundavdraget?

Grundavdraget är ett avdrag som görs från lön, arvode eller liknande ersättningar. Avdraget är olika stort beroende på vad man tjänar och är man över 65 år är det speciella regler som gäller. På Skatteverkets webbplats finns det tabeller som visar hur stort grundavdraget blir vid olika inkomstnivåer. Som skattebetalare behöver man dock inte yrka för att få grundavdraget utan man får det automatiskt. Fullgörandekostnaderna blir därmed ytterst låga för skattebetalarna. Stämmer inkomstuppgifterna blir avdraget en konsekvens av dessa. Digitaliseringen har möjliggjort att Skatteverket kan göra denna beräkning automatiskt.

³⁸ LRF – kvantitativ undersökning med 1500 svarande medlemmar samt djupintervjuer med 18 lantbrukare i åldern 24 – 39 år. Undersökningen genomfördes under våren 2019

Hanteringen hos Skatteverket handlar därför om att se till att själva beräkningen stämmer. Hur många som deklarerar spelar därmed inte så stor roll eftersom avdraget blir en automatisk konsekvens.

Förutsebarheten är hög och den kontroll som behöver göras handlar inte om själva avdraget utan om att underlagen (inkomstuppgifterna) stämmer och att beräkningen är riktig.

5.2.2 Möjlighet att exponera rättsregler i kundens miljö - beskattningsekvenser som en naturlig del av affärstransaktioner

På samma sätt som grundavdraget kan beräknas som en direkt konsekvens av den information Skatteverket har om skattebetalarna skulle beräkningar av skattekonsekvenser kunna ske i affärssystem eller liknande utifrån de affärstransaktioner som sker. På så vis kan man säga att regelverken kan ”flyttas ut” i skattebetalarnas miljö så att det kan bli rätt där istället för att skattebetalarnas information hämtas in från skattebetalarnas miljö för att Skatteverket ska säkerställa att det blir rätt.

Genom att Skatteverket exponerar lagregler som algoritmer blir det möjligt att utifrån vissa givna parametrar få ett direkt svar på de beskattningsbara effekterna av en viss transaktion. För att detta ska kunna vara möjligt behöver lagstiftningen vara utformad på ett sätt som främjar detta. De politiska intentionerna av en viss lagstiftning kan uppnås på olika sätt. Ett sätt är bedömningar av olika slag (vad räknas till exempel som förbättringsutgift?) där detta resulterar i informationsmaterial och att den som berörs själv, i viss mån, behöver sätta sig in i regelverket för att det ska vara möjligt att följa lagstiftningen och kunna göra rätt.

Ett annat sätt är att de politiska intentionerna uppnås genom olika beräkningar, som exempelvis grundavdraget. Beräkningar som tar hänsyn till olika faktorer men där skattebetalarna inte behöver yrka eller läsa omfattande information för att kunna ta tillvara på sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter. Poängen med detta är att det kan öka förutsebarheten för skattebetalarna och man kan säga att förutsättningarna för rättstillämpningen är på plats innan själva affärstransaktionerna sker. Om till exempel en person vill köpa en förmånsbil till sitt företag blir det möjligt att veta exakt vilket förmånsvärde det blir för en viss bil. Detta genom att bilens olika egenskaper (modell utifrån serienummer, extrautrustning med mera) kan bedömas maskinellt mot skattereglerna förutsatt att Skatteverket ”öppnar upp” och tillgängliggör dessa i form av algoritmer. Det är alltså annan information som tillsammans med den regelinformation som Skatteverket till stor del har som kan bidra till att beskattning kan bli rätt.

Vissa transaktioner bedöms dock olika beroende på kontexten. Exempelvis beskattas vissa transaktioner på ett sätt i en viss typ av verksamhet och på ett annat sätt i en annan typ av verksamhet. En kruka basilika kan ses som en krydda i en restaurang men i en blomsteraffär är kontexten en annan vilket också kan påverka beskattningen. Kunskapen om kontexten, transaktionen och regelverket tillsammans gör det lättare att veta hur beskattningen kan ske.

En exponering av regelverken som algoritmer möjliggör också att transaktioner i exempelvis en företagares vardag kan samspela med andra regelverk för att få förutsebarhet som är bredare än bara skattekonsekvenser. Kanske den som köper förmånsbilen vill veta om tull, miljöavgifter eller annat också påverkar på något sätt.

5.3 Digitala informationskedjor ger nya möjligheter

De flesta företag använder någon form av affärssystem. Med hjälp av tekniska lösningar som finns nu och som sannolikt kommer att utvecklas framöver kan beskattningen automatiseras i högre grad. I dag har Skatteverket vissa så kallade API:er (Application Programming Interface) som möjliggör kommunikation mellan företagens affärssystem och Skatteverkets information.

Utveckling av informationskedjor gör att det traditionella ärendebaserade (t ex deklaration) får mindre betydelse för att kunna säkerställa att skatten och skattekonsekvenser blir rätt. Istället blir kunskapen om informationen i sig det viktiga. För Skatteverkets del handlar det då om att göra kontroller, eller på andra sätt kunna konstatera att rätt information finns i företagens system och att företagens system fungerar som det är tänkt. Fokus blir på att säkerställa informationskällorna och inte deklarationerna i sig. Blockkedjetekniken ger stora möjligheter när det gäller att göra systemen säkra.

När själva informationen blir allt viktigare behöver lagstiftningen ta hänsyn till hur själva informationshanteringen ska gå till, exempelvis hur information ska kunna delas mellan olika intressenter. Integritetsaspekten bör väga tungt och det kommer inte att vara nödvändigt att lämna in stora mängder information till Skatteverket för att beskattningen ska bli rätt om utvecklingen går mot säkra affärssystem. Det är istället information om transaktioner som ligger utanför systemen som behöver större uppmärksamhet för att motverka brottslighet.

Tidpunkten för beskattningen skulle också kunna ske i närmare anslutning till själva affärstransaktionerna eller livshändelserna. Exempelvis skulle en husförsäljning kunna hanteras och beskattas i samband med att den sker istället för som i dagens system där redovisningen sker året efter.

Det övergripande uppdraget som Skatteverket har att säkerställa finansieringen av offentlig sektor kan, om lagstiftningen tar höjd för denna typ av utveckling, ske på ett mer automatiserat sätt som samtidigt utnyttjar digitaliseringens möjligheter till att ge skattebetalarna större förutsebarhet och mindre administrativ börda, till exempel genom att man kan simulera effekterna av ett visst handlande innan en transaktion sker.

Appendix

Skatteverkets kundmötesavdelning har i en workshop identifierat områden där frågor ofta inkommer till Skatteverket som redovisas här. Att vissa frågor förekommer med hög frekvens behöver inte indikera behov av lagändring, utan kan också bero på behov av ändrade administrativa rutiner hos Skatteverket eller bättre kommunikation av information.

5.1 Områden där frågor ofta inkommer till Skatteverket

- Försäljning av näringsfastighet
- Lantbruksfastigheter- att man måste deklarerar som näringsidkare även om man bara bor på fastigheten och inte bedriver ekonomisk verksamhet
- Handelsbolag, svår deklaration
- Handläggningstider starta företag, Skatteverket kan ta upp till 6 veckor och Bolagsverket ca 1 vecka
- Hobby – gränsdragningsproblem mellan näring och tjänst
- Kvittningsregler inom kapital
- Frågor kring valuta
- Förändringar av bostadsrätter
- Frågor kring bodelning av bostad, om kapitalvinstberäkning då ska göras och hur man beräknar man anskaffningsutgift när bodelning gjorts
- Alla typer av frågor om bostadsuppskov
- Uthyrning av bostäder
- Överlåtelser av fastigheter/bostadsrätter genom ”gåva”
- Avyttring av bostad – hur man beräknar avdrag för förbättringsutgifter
- Delavyttring av fastighet
- Frågor kring oäkta bostadsrätter, bl.a. utdelning i form av bostadsförmån.
- Försäljning av aktier och beräkning av genomsnittligt omkostnadsbelopp
- När kommer mina pengar?
- Har jag fått avdraget jag yrkade? Gäller alla avdrag i tjänst. Syns inte i skatteuträkningen om ett avdrag har godkänts
- Har jag fått bostadsuppskov?
- Jag har anmält konto men inte fått mina pengar
- Hantering av hybridförmånsbilar, drivmedlet el, ladda hemma/jobbet
- Internetinkomster/hobby/royalties
- Dubbel bosättning/tillfälligt arbete (skillnaden är svår)
- Bostadsförmån schablon för arbetsgivaren, marknadsvärdet för arbetstagaren
- Gd-nr, samordningsnummer, personnummer, de administrativa kopplingarna mellan dessa fungerar dåligt