

Del I

Överblick

Adam Smith om skatter

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

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

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

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

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

Översättning av Adam Smiths
fyra grundläggande principer om beskattning.

1 Skatter i ett ekonomiskt och historiskt perspektiv

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

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

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

1.1 Skattesystemets huvuduppgifter

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

1.1.1 Finansieringen av offentliga utgifter

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

Det fiskala syftet handlar alltså om den reala användningen av samhällets resurser och dess fördelning på realekonomiska storheter som privat konsumtion, privata investeringar, offentlig konsumtion och offentliga in-

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

Utöver det grundläggande fiskala syftet brukar skattesystemet tilldelas tre kompletterande huvuduppgifter.

1.1.2 Stabiliseringspolitiken

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

1.1.3 Fördelningspolitiken

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

Vid sidan av det vertikala rättvisebegreppet finns också en föreställning om s.k. horisontell rättvisa, där den fördelningspolitiska frågan i stället handlar om att individer med samma totala inkomster (eventuellt på samma välfärdsnivå) skall beskattas på ett likvärdigt sätt ('likar skall beskattas lika'). I 1990–91 års skattereform spelade principen om horisontell rättvisa en central roll. En förbättrad balans mellan beskattningen av kapital- och arbetsinkomster utgjorde en viktig dimension i olika likformighetsträvanden liksom önskemålen att beskatta olika slag av arbetsinkomster respektive olika slag av kapitalinkomster på ett likvärdigt sätt.

1.1.4 Allokeringpolitiken

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

Samhällsekonomiska kostnader beaktas

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

Skattens påverkan styrs av priskänsligheten

Men skatter ger också i allmänhet upphov till icke avsedd styrning och effektivitetsförluster i form av s.k. överskottsbördor. Med överskottsbördan av en skatt avses den förlust av privat välfärd som uppkommer utöver den köpkraftsindragning som mäts genom de inkomster skatten ger för det offentliga.¹ Storleken på dessa effektivitetsförluster är förutom skattesatsernas höjd också beroende av hur pass priskänsliga efterfrågan och utbudet är på den aktuella marknaden. Priskänsligheten är betydelsefull då den bestämmer hur mycket en skatt påverkar individers eller företags val. Hög priskänslighet medför att exempelvis individens faktiska konsumtionsval vid skatter kommer att avvika mer från valet av konsumtionsnivå och sammansättning i frånvaro av skatter än vid en låg priskänslighet. Beskattning av ekonomiska aktiviteter med hög priskänslighet medför därför större välfärdsförluster än om skattebaser med låg priskänslighet väljs.

Avvägning med effektivitets- och fördelningsmål

Det faktum att olika skatter kan ge olika stora välfärdsförluster är en grundläggande föreställning bakom tankarna på en s.k. optimal beskattning. Vid optimal beskattning skall skatterna tas ut på ett sådant sätt att de totala effektivitetsförlusterna minimeras. I praktiken är det ofta svårt att utforma en optimal skattestruktur. Förutom administrativa problem kan kunskapen om efterfrågans och utbudets priskänslighet vara otillräcklig. Därutöver aktualiseras en sammanvägning med fördelningspolitiska mål. Om man bekänner sig till principen om horisontell rättvisa (’likar skall beskattas lika’) talar detta för enhetliga skattesatser (jfr. 1990–91 års skattereform). Betonas i stället principen om vertikal rättvisa uppkommer ibland en konflikt: Det är förhållandevis

vanligt att nödvändighetsvaror, exempelvis mat, där efterfrågan är förhållandevis prisokänslig, utgör en stor andel av låginkomsttagarnas konsumtion. I den faktiska skattepolitiken görs därför en avvägning att göras med effektivitets- och fördelningsmål.

1.2 Grundläggande beskattningsprinciper

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

1.2.1 Intresseprincipen

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

1.2.2 Skatteförmågeprincipen

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

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

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

1.2.3 Inkomst- och utgiftsskatt

En individs inkomst kan användas för antingen konsumtion (utgifter) eller sparande. Utmärkande för en inkomstskatt är att skatten utgår oberoende av om inkom-

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

sten konsumeras eller sparas. Vid en utgiftsskatt, däremot, undantas på ett eller annat sätt den del av inkomsten som sparas från beskattning.

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

1.2.4 Nominell och real beskattning

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

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

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

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

1.3 En ekonomisk klassificering av olika skatter

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

1.3.1 Direkta och indirekta skatter

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

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

1.3.2 Skattesubjekt och skatteobjekt

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

Övervältring av skatter

I praktiken uppkommer avvikelsen mellan skattesubjekt och skatteobjekt genom att olika priser i ekonomin påverkas av skatten. Exempelvis kan en höjning av arbetsgivaravgiften, där företagen är skattesubjekt, påverka konsumentpriserna, lönerna eller vinsterna. Därigenom kommer konsumenter, löntagare och företagens ägare att i vissa proportioner få bära bördan av den avgift/skatt för vilken företagen är formellt betalningsskyldiga. Ekonomer talar här om skatters incidens, ett fenomen som just handlar om hur olika skatter övervältras.

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

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

man säger att indirekta skatter är sådana skatter som inte avses att bäras av skattesubjektet.

Skatten betalas in av någon annan

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

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

1.4 En fördelning av de svenska skatterna

Indelningen i direkta och indirekta skatter, baserad på överensstämmelse mellan skattesubjekt och skatteobjekt

(och bristen på överensstämmelse) kan kombineras med en annan indelning. Denna innebär att skatterna klassificeras utifrån om de är att betrakta som skatter på arbete eller skatter på kapital. Arbete och kapital antas därvid utgöra de primära produktionsfaktorerna i ekonomin.

Direkta och indirekta skatter på arbete och kapital

Med den kompletterande indelningen i skatter på arbete och skatter på kapital erhåller man fyra huvudgrupper av skatter, nämligen direkta och indirekta skatter på arbete samt direkta och indirekta skatter på kapital. I 1.1 Tabell har för år 1999 samtliga svenska skatter och avgifter klassificerats i dessa fyra huvudgrupper. Därutöver relateras inkomsterna från de olika skatterna till bruttonationalprodukten (BNP). I 1.2 Tabell redovisas mer detaljerade uppgifter.

Hushåll eller företag skattesubjekt

I stället för direkta och indirekta skatter skulle man också kunna tala om skatter där hushållen är skattesubjekt (de direkta skatterna³) och skatter där företagen är skattesubjekt (de indirekta skatterna). Med detta synsätt bär företagen inte bördan av någon skatt utan att bördan fördelas på företagets kunder (genom höjda priser), de anställda i företagen (genom lägre löner) eller företagets ägare (genom lägre utdelningar eller långsammare värdestegring på företagets aktier).

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

1.1 Tabell. Skatter och avgifter på arbete och kapital år 1999, fördelning på olika hushåll och företag, procent av BNP
Taxes and charges on labour and capital 1999, breakdown between households and companies, percent of GDP

Hushåll <i>Households</i>	% av BNP % of GDP	Företag <i>Companies</i>	% av BNP % of GDP
Arbete (Labour)			
Stattlig inkomstskatt <i>(Central government income tax)</i>	1,5	Arbetsgivareavgifter <i>(Employers' social security contributions)</i>	13,3
Kommunal inkomstskatt <i>(Local income tax)</i>	15,7	Egenföretagaravgifter <i>(Social security contributions for self-employed)</i>	0,2
Allmänna egenavgifter <i>(General social security contributions)</i>	3,0	Särskild löneskatt <i>(Special tax on certain earned income and pension costs)</i>	0,7
		Mervärdesskatt (VAT)	7,1
		Punktskatter privat konsumtion <i>(Excise duties on private consumption)</i>	2,8
		Punktskatter på näringslivets faktoranvändning <i>(Excise duties on industry's factor use)</i>	1,3
Summa arbete hushåll (Total labour households)	20,2	Summa arbete företag (Total labour companies)	25,4
Kapital (Capital)			
Stattlig inkomstskatt <i>(Central government income tax)</i>	1,3	Bolagsskatt <i>(Corporate income tax)</i>	2,7
Fastighetsskatt <i>(Real estate tax)</i>	0,7	Fastighetskatt <i>(Real estate tax)</i>	0,5
Förmögenhetsskatt m.m. <i>(Net wealth tax etc.)</i>	0,6	Avkastningsskatt pensioner <i>(Tax on pension funds earnings)</i>	0,5
Summa kapital (hushåll) (Total capital households)	2,5	Summa kapital (företag) (Total capital companies)	3,7
Totalt hushåll (Total households)	22,7	Totalt företag (Total companies)	29,1
Ej fördelade skatter (Taxes not allocated)	0,3	Summa skatter (Total taxes)	52,1

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

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

1.4.1 Direkta skatter på arbete

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

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

1.4.2 Indirekta skatter på arbete

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

1.4.3 Skatter och avgifter

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

Förmån kopplad till avgiften

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

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

1.4.4 Konsumtionsskatter som indirekta skatter på arbete

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

Konsumtionsskatter skatt på arbete eller kapital?

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

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

Permanent skatt på arbete, tillfällig på kapital

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

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

Skattekil – den totala marginaleffekten

Med skattekil avses den totala marginaleffekten på en extra arbetsinsats. Därvid beaktas förutom socialavgifterna (skattedelen av dessa, se ovan) och inkomstskatten på förvärvsinkomster också konsumtionsskatterna. Skattekil kommer därmed att ange skillnaden mellan

ökningen av arbetsgivarens kostnad för arbetskraften, ibland kallad den reala produktlönen, och ökningen av individens reala köpkraft med hänsyn tagen till alla förändringar av skatter (och inkomstberoende bidrag) som påverkas av inkomstökningen, ibland kallad den reala konsumtionslönen.

1.4.5 Olika marginalskattebegrepp – några räkneexempel

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

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

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

Slutligen skall skattekiln, det mest utvidgade marginals kattebegreppet, beräknas. Löneökningen på 100 leder i detta fall till en ökning av arbetsgivarens lönekostnad med 130, eftersom arbetsgivaravgifter utgår på löneökningen. Dessa 130 utgör basen för beräkningen av skattekiln. Skatteökningen ges av ökade arbetsgivaravgifter på 30, ökad allmän egenavgift på 10 och ökade inkomstskatter på 45. Därtill kommer en konsumtionsskatteeffekt som baseras på ökningen av individens disponibla inkomst. Denna ökning uppgår till 45 (100-10-45), vilket med en konsumtionsskattesats på 20 procent ger en ökad konsumtionsskatt på 9 $(0,2*45)$. Den totala skatteökningen blir då 94 (30+10+45+9). Om detta relateras till ökningen av lönekostnaden på 130 erhålls en skattekil på 72,31 procent $(94/130)$. Om konsumtionsskatteeffekten skulle exkluderas erhålls en skattekil på 65,38 procent $(85/130)$.

Räkneexemplen illustrerar att det finns stora skillnader mellan olika marginals kattebegrepp.

1.4.6 Punktskatter på näringslivets faktornvändning

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

Övervältring på produktionsfaktorn arbete

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

I en öppen ekonomi som den svenska, där kapitalmarknaden i allt större utsträckning blir integrerad med de internationella kapitalmarknaderna och där produktpriserna, i alla händelser på den konkurrensutsatta sektorns produkter, är givna på de internationella marknaderna kommer avkastningen efter skatt på realkapital i allt väsentligt att vara internationellt bestämd. Detta gäller på lång sikt. På kort och på medellång sikt kan avkastningen sjunka som ett resultat av höjda insatsfaktoriseringer. Denna sänkta avkastning tenderar dock att dämpa investeringsaktiviteten vilket på lång sikt resulterar i ett lägre kapitalbestånd (per sysselsatt). Detta tenderar att återställa kapitalavkastningen efter skatt till den internationellt givna nivån och att reducera reallönerna. På detta sätt sker på lång sikt en övervältring på produktionsfaktorn arbete.

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

⁴ I detta starkt stiliserade exempel bortses från den skattereduktion som ges för allmän pensionsavgift med 50 % av avgiften (för 2001) och den med denna förknippade begränsningen av avdragsrätten.

gäller även i detta fall att faktorskatten blir en (implicit) skatt på arbete.

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

Särskilda skatter på energiproduktion

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

1.4.7 Direkta skatter på kapital

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

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

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

1.4.8 Indirekta skatter på kapital

Till denna grupp av skatter hör inkomstskatten för juridiska personer, eller i dagligt tal bolagsskatten. Denna klassificeras som en indirekt skatt på kapital då den till skillnad från skatten på personliga kapitalinkomster i princip kan övervältras på andra grupper i samhället. I en öppen ekonomi som den svenska, där företagen möter ett på de internationella kapitalmarknaderna bestämt avkastningskrav, tenderar exempelvis förändringar i bolagsskatteuttaget att på lång sikt via förändrade investeringar påverka reallönenivån i ekonomin (jfr resone-

manget ovan om faktorskatter). Exemplet illustrerar att bolagsskatten om man anlägger ett långsiktigt tidsperspektiv också skulle kunna uppfattas som en implicit skatt på arbete.

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

Till gruppen indirekta skatter på kapital har slutligen förts den särskilda avkastningsskatt som utgår på visst pensionskapital (se kapitel 4). Bördan av denna skatt faller på pensionsspararna även om försäkringsbolagen och pensionssparinstituten är skattskyldiga.

1.4.9 Skatt på sparande och skatt på investeringar

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

Beroende av de internationella kapitalmarknaderna

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

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

Distinktionen tydlig på lång sikt

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

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

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

1.5 Skatter i ett historiskt perspektiv

I detta avsnitt beskrivs översiktligt de svenska skatternas utveckling under det senaste kvartseket. Beskrivningen anknyter till den övergripande statistiska redovisningen i kapitel 2 men också till de ekonomiska begrepp som introducerats tidigare i detta kapitel. Utvecklingen i ett längre tidsperspektiv redovisas i kapitel 13.

1.5.1 Från sam- till särbeskattning

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

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

Skattefrihet för kapitalinkomster försvann vid skattereformen

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

1.5.2 Från direkt till indirekt beskattning

Under det senaste kvartseket har en ökande andel av de offentliga utgifterna kommit att finansieras genom indirekta skatter. Detta har skett trots att exempelvis kommunalskatteuttaget ökat genom en höjning av den genomsnittliga utdebiteringen från 21,00 kronor år 1970

till 30,53 kronor år 2001 (exklusive kyrkoavgift). Andelsförskjutningen från direkta till indirekta skatter blir än mer markerad om man beaktar att olika socialförsäkringsersättningar, sjukpenning m.m. gjordes skattepliktiga under 1970-talet. Denna "bruttoficering" av transfereringarna har tenderat att upprätthålla andelen inkomster från de direkta skatterna.

Uttaget av socialavgifter ökat

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

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

Punktskatter fått större betydelse

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

Sedan 1993 tillämpas för dessa skatter, liksom för flertalet övriga punktskatter, en automatisk indexering av skattesatserna. Tillsammans med den ökade betydelsen för mervärdesskatten har indexeringen inneburit att den reala karaktären på det svenska skattesystemet förstärkts. Skatterna på energi har också höjts och inslaget av miljöstyrning har också ökat, bl.a. genom införande av koldioxidskatt år 1991. Under 1990-talet har denna tendens förstärkts och kan för den kommande 10-årsperioden förväntas förstärkas ytterligare genom en fortsatt s.k. grön skatteväxling.

1.5.3 Successiv breddning av skattebaserna under 1980-talet

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

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

Ett första steg togs genom 1981 års skatteuppställning ("den underbara natten"). Denna innebar att den tidiga-

re obegränsade rätten till ränteavdrag successivt begränsades under inkomståren 1983-85. Därigenom kom det skattemässiga värdet av ränteavdrag i princip att maximeras till 50 procent år 1985; för personer vars intäkter av kapital översteg utgifterna för kapital kvarstod dock rätten till fullt skattemässigt avdrag mot den aktuella marginals-katten.

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

1.5.4 Utgiftsskatt och real beskattning

Med undantag för utvecklingen efter 1991 har inflationen under det senaste kvartseklet varit hög i den svenska ekonomin. Detta och önskemål att skapa ett skattesystem som verkar stimulerande på sparandet gjorde att olika modeller för utgiftsskatt och real beskattning utredes i flera omgångar under 1980-talet. Ingen av modellerna förverkligades dock, bl.a. med hänvisning till internationella komplikationer. Från år 1984 fram till och med år 1990 innehöll dock beskattningen av juridiska personer ett reallt inslag genom den s.k. vinstdelnings-skatten som var en väsentlig finansiering vid uppbyggnaden av löntagarfonder.

1.5.5 1990-91 års skattereform

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

Syftet var ökad effektivitet och rättvisa

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

Styrande inslag bort

Det tidigare skattesystemet med dess smala skattebaser var också ett uttryck för olika ambitioner att påverka ekonomin i stabiliseringspolitiskt avseende. Särskilt gällde detta företagsbeskattningen där det bl.a. fanns en möjlighet för företagen att avsätta till s.k. investeringsfonder och där fondanvändningen styrdes av offentliga beslut. För att finansiera skattebortfallet genom sänkta skattesatser togs dessa möjligheter bort. Men elimineringen av de styrande inslagen i skattesystemet motive-

rades också med hänvisning till tidigare erfarenheter. Dessa indikerade att det var problematiskt att styra med tillfredsställande effektivitet, bl.a. beroende på att det tar tid innan olika åtgärder får effekt.

Nominell princip

1990-91 års skattereform innebar också en renodling av en nominell princip vid beskattningen. Särskilt markerat var detta vid reformeringen av kapitalbeskattningen med införandet av separat, proportionell beskattning med 30 procent av nominellt definierade kapitalinkomster. Genom basbreddningar i kapitalbeskattningen försvann tidigare inslag av skattefrihet (olika avdrag). Dessutom eliminerades tidigare reala inslag i beskattningen av reavinsten vid försäljningen av egna hem. Genom införande av avkastningsskatt på visst pensionskapital togs också ett tidigare betydelsefullt inslag av utgiftsskatt bort.

1.5.6 Utvecklingen efter skattereformen

1990-91 års skattereform har utvärderats av en särskild kommitté, KUSK (SOU 1995:104). Kommittén konstaterar att de grundläggande reformprinciperna i huvudsak är intakta, även om vissa avsteg gjorts under senare år.

Ökat skatteuttag på arbete

Utvecklingen efter skattereformen har bl.a. inneburit tendenser till ett ökat skatteuttag på arbete, genom introduktion av allmänna egenavgifter men också genom förändringar i skatteskalen (ofullständig uppindexering av grundavdrag och skiktgränser och införande av ett extra skalsteg vid uttag av statlig inkomstskatt). Med början år 2000 har dock en inkomstskattereform påbörjats där individerna kompenseras för den allmänna pensionsavgiften genom en skattereduktion och där den nedre skiktgränsen för uttag av statlig inkomstskatt justeras upp så att andelen av personer med förvärvsinkomster som betalar statlig skatt sjunker. Frågor om tjänstesektorns beskattning har också diskuterats under senare år.

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

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

1.2 Tabell Specifikation av skatterna i 1.1 Tabell med klassificering enligt inkomsttitlarna i statsbudgeten samt enligt OECD, mkr och andelar av BNP 1999.

Breakdown of the taxes in Table 1.1 with reference to the revenue headings in the Swedish budget and OECD, 1999, MSEK and share of GDP

	Mkr Procent av BNP MSEK Percent of GDP	Inkomsttitel statsbudgeten Revenue headings Swedish budget	OECD OECD
A. Skatter på arbete (taxes on labour)			
a) Hushåll (households)			
Stattlig inkomstskatt (Central government income tax)	29417 1,5%	1111	1110
Kommunal inkomstskatt (Local income tax)	313563 15,7%	1111	1110
Allmänna egenavgifter (Social security contributions, employees)	59641 3,0%	1261,1262	2100
Summa (Total)	402620		
Andel skatter på arbete (Share taxes on labour)	20,2%		
b) Företag (Companies)			
Arbetsgivaravgifter (Social security contributions, employers)			
Efterlevandepensionsavgift (Basic retirement pension)	17002	1211	2200
Sjukförsäkringsavgift (Health)	61057	1221	2200
Arbetsmarknadsavgift (Labour market)	42757	1254	2200
Arbetskadavgift (Occupational injury)	11245	1253	2200
Sjöfolkspensionsavgift (Seamen's retirement pension)	31	1257	2200
ATP-avgift (Supplementary pension)	50840	1251	2200
Föräldraförsäkringsavgift (Parental insurance)	16476	1256	2200
Arbetsarkyddsavgift (Occupational health)	1237		
Allmän löneavgift (Wage tax)	63828	1281	2200
Summa (Total)	264473 13,3%		
Egenföretagaravgifter (Social security contributions, self-employed)			
Efterlevandepensionsavgift (Survivor's pension)	411	1211	2300
Sjukförsäkringsavgift (Health)	1530	1221	2300
Arbetskadavgift (Occupational injury)	334	1253	2300
ATP-avgift (Supplementary pension)	1530	1251	2300
Arbetsmarknadsavgift (Labour market)	119	1254	2300
Föräldraförsäkringsavgift (Parental insurance)	531		
Summa (Total)	4455 0,2%		
Särskild löneskatt (Tax on special parts of earned income and pension costs)	13460 0,7%	1291	3000
Mervärdesskatt (VAT)	142281 7,1%	1411	5111
Punktskatter privat konsumtion (Excise duties, private consumption)			
Energiskatt, ej bensin (Energy tax, petrol excl.)	8010	1428	5121
Bensinskatt (Petrol)	15802	1428	5121
Koldioxidskatt (Carbon dioxide, petrol excl.)	2436	1428	5121
Koldioxidskatt bensin (Carbon dioxide, petrol)	3752	1428	5121
Försäljningskatt motorfordon (Sales tax, motor vehicles)	80	1423	5121
Fordonsskatt (Registration tax, motor vehicles)	3848	1461	5121
Tobaksskatt (Tobacco)	7396	1424	5121
Skatt på alkohol (Alcohol)	10721	1425/1442	5121
Reklamskatt (Advertisement)	1037	1452	5126
Spelskatt (Gambling)	103	1454	5126
Lotterivinstskatt (Lottery prize)	1201	1144	1120
Ej fördelade skatter och avgifter (Taxes not allocated)	1210	1470	5123
Summa (Total)	55596 2,8%		

	Mkr Procent av BNP MSEK Percent of GDP	Inkomsttitel statsbudgeten Revenue headings Swedish budget	OECD OECD
Punktskatter näringslivets faktoranvändning (<i>Excise duties, companies</i>)			
Energiskatt, ej bensin (<i>Energy tax, petrol excl.</i>)	9790	1428	5121
Bensinskatt (<i>Petrol</i>)	3950	1428	5121
Koldioxidskatt, ej bensin (<i>Carbon dioxide, petrol excl.</i>)	5685	1428	5121
Koldioxidskatt bensin (<i>Carbon dioxide, petrol</i>)	938	1428	5121
Försäljningskatt motorfordon (<i>Sales tax, motor vehicles</i>)	215	1423	5121
Fordonsskatt (<i>Registration tax, motor vehicles</i>)	2573	1461	5212
Vägavgifter (<i>Roads</i>)	600	2538	5113
Naturgrusskatt m.m. (<i>Gravel etc.</i>)	151	1481	6128
Skatt på kärnkraftsel (<i>Nuclear power tax</i>)	1553	1431	5121
Miljöskatt på inrikes flyg (<i>Fee on domestic flights</i>)	0	1481	5121
Svavelskatt, råttolja (<i>Sulphur tax</i>)	124	1428	5121
Miljöskatt handelsgödsel, bekämpningsmedel (<i>Fertilizers and biocides</i>)	399	2538	5121
Batteriavgift (<i>Battery charge</i>)	166		5121
Skrotningsavgift (<i>Scrap fees</i>)	264		5121
Summa (Total)	26408 1,30%		
B. Skatter på kapital (Taxes on capital)			
a) Hushåll (households)	50737		
Ställig inkomstskatt (<i>Central government income tax</i>)	25077 1,3%	1111	1110
Fastighetsskatt (<i>Real estate tax</i>)	13265 0,7%	1312	4110
Förmögenhetsskatt m.m. (<i>Net wealth tax etc.</i>)	8428	1321	4210
Arvsskatt (<i>Inheritance</i>)	1878	1331	4310
Gåvoskatt (<i>Gifts</i>)	272	1332	4320
Kupongskatt (<i>Coupon</i>)	1817	1141	1110
Summa (Total)	12395 0,6%		
Andel skatter kapital, hushåll (Share of taxes on capital, households)	2,5%		
b) Företag (Companies)	73164		
Bolagsskatt (<i>Tax on profits</i>)			
Ställig inkomstskatt (<i>Central government income tax</i>)	52892	1121	1210
Förmögenhetsskatt (<i>Net wealth tax</i>)	162	1322	4220
Summa (Total)	53054 2,7%		
Fastighetsskatt (<i>Real estate tax</i>)	10066 0,5%	1312	4120
Avkastningskatt pensionsmedel (<i>Tax on pension funds</i>)	10044 0,5%	1121	1210
Andel skatter kapital, företag (Share of taxes on capital, companies)	3,7%		
Ej fördelade skatter (Taxes not allocated)			
Stämpelskatt (<i>Stamp duty</i>)	4496	1341	4400
Ofördelbara inkomstskatter (<i>Income taxes not allocated</i>)	45	1131	1300
Restavgifter och dröjsmålsavgifter (<i>Charges for delay etc.</i>)	979	2711	6200
Summa ej fördelade skatter (Total taxes not allocated)	5520		
Andel ej fördelade skatter (Share of taxes not allocated)	0,3%		
Summa skatter, andel av BNP (Total taxes, percent of GDP)	52,1%		

Lästips

Som en allmän introduktion av lärobokskaraktär till skatteeconomiska frågeställningar finns

– Hansson, Ingemar, SNS, 1996

Som en populär och mer kortfattad introduktion gäller

– Agell, J, *Det svenska skattesystemet i*. I Södersten, B (red)

En behandling av de centrala skatteeconomiska frågeställningarna tillämpade på ett aktuellt ämne, 1990-91 års skattereform, finns i

– Agell, J, Englund, P och Södersten, J, *Svensk skattepolitik i teori och praktik; 1991 års skattereform*, Bilaga 1 till SOU 1995:104 som bl.a. sammanfattar de olika expertstudier som gjorts i utvärderingen av 1991 års skattereform.

En annan, engelskspråkig, introduktion av lärobokskaraktär ges i

– Rosen, Harvey.S, *Public Finance*, Irwin/McGraw-Hill, 1998

En mer tekniskt avancerad framställning, ges i

– Myles, G.D, *Public Economics*, Cambridge University Press, 1995

Som en likaledes tekniskt avancerad framställning av handboksakaraktär för fackekonomier gäller

– Auerbach, A.J och Feldstein, M, *Handbook of Public Economics*, Volume I–II, North-Holland, 1985, 1987 och två kommande volymer (2002)

För en diskussion av skattepolitikens förutsättningar i små, öppna ekonomier, finns artikelsamlingen

– Andersen, T.M, Moene K.O och Sörensen, P.B, *Tax Policy in Small Open Economies*, Blackwell, 1994

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

Frågor kring utgiftsskatt behandlas i

– *Progressiv utgiftsskatt – ett alternativ?*

Rapport av 1972 års skatteutredning, SOU 1976:62 och

– *Utgiftsskatt – teknik och effekter*, betänkande av utgiftsskattekommittén, SOU 1986:40

Frågor kring real och nominell beskattning behandlas i

– *Real beskattning*, betänkande av realbeskattningsutredningen, SOU 1982:1-3

och i

– *Inflationskorrigerad inkomstbeskattning*, betänkande av utredningen om inflationskorrigerad inkomstbeskattning, SOU 1989:36

Företagsskattefrågor behandlas i

– *Beskattning av företag*, slutbetänkande av företagskatteberedningen, SOU 1977:86-87

Frågor om bruttoskatter behandlas i

– *Bruttoskatter*, preliminär redovisning från bruttoskattekommittén, Ds B 1979:3

och i

– *Allmän produktionsfaktorskatt*, betänkande av bruttoskattekommittén, Ds B 1981:15

Som ett underlag för 1990–91 års skattereform finns följande betänkanden från tre olika utredningar, nämligen

– *Reformerad inkomstbeskattning*, betänkande av utredningen om reformerad inkomstbeskattning, SOU 1989:33, del I-IV

– *Reformerad företagsbeskattning*, betänkande av utredningen om reformerad företagsbeskattning, SOU 1989:34, del I–II

– *Reformerad mervärdesskatt*, betänkande av kommittén för indirekta skatter, SOU 1989:35, del I–II

Den officiella utvärderingen av 1990–91 års skattereform finns i

– *Skattereformen 1990–1991 – en utvärdering*, kommittén för utvärdering av skattereformen, SOU 1995:104

och regeringens värdering av skattereformen finns i

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

Frågor om tjänstesektorns beskattning behandlas i

– *Uppskattad sysselsättning* – om skatternas betydelse för den privata tjänstesektorn, betänkande av Tjänsteutredningen, SOU 1994:93

och i

– *Skatter, tjänster och sysselsättning*, betänkande av Tjänstebeskattningsutredningen, SOU 1997:17

Frågor om skatteväxling behandlas i

Skatter, miljö och sysselsättning, slutbetänkande och underlagsrapporter från Skatteväxlingskommittén, SOU 1997:11

