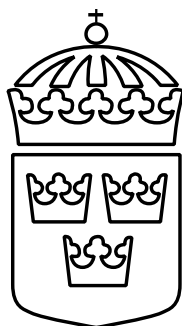


# Regeringens skrivelse 2017/18:98

---

Redovisning av skatteutgifter 2018





# Regeringens skrivelse 2017/18:98

## Redovisning av skatteutgifter 2018

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 11 april 2018

*Stefan Löfven*

*Magdalena Andersson*  
(Finansdepartementet)

### Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I denna skrivelse redogör regeringen för skatteutgifter, dvs. effekten på skatteintäkterna av särregler i skattelagstiftningen. Därmed ges ett bredare underlag för prioritering mellan olika stöd och satsningar i statsbudgeten. Skrivelsen innehåller fyra delar. I den första delen beskrivs den jämförelsenorm och de beräkningsmetoder som används i redovisningen. Första delen innehåller också en sammanfattning av skatteutgifterna för 2018. I del två diskuteras skatteutgifter och samhällsekonomisk effektivitet och några enskilda skatteutgifter analyseras. Tredje delen innehåller en sammanfattande tabell över skatteutgifterna. I fjärde och sista delen ges en mer ingående beskrivning av de enskilda skatteutgifterna.



## Innehållsförteckning

---

Tabellförteckning .....	7
1	Bakgrund, metod och sammanfattning..... 11
1.1	Inledning..... 11
1.2	Beskrivning av jämförelsenorm..... 12
1.2.1	Norm för inkomstskatt..... 12
1.2.2	Norm för indirekt skatt på förvärvsinkomster..... 13
1.2.3	Norm för mervärdesskatt..... 13
1.2.4	Norm för punktskatter..... 13
1.2.5	Skatt enligt norm för olika skatteslag..... 13
1.3	Beräkningsmetoder..... 14
1.3.1	Skatteutgifter beräknas enligt skattebortfallsmetoden..... 14
1.3.2	Statiska beräkningar utan indirekta effekter..... 14
1.3.3	Marginalskatternas betydelse..... 15
1.3.4	Socialavgifter och särskild löneskatt..... 15
1.3.5	Organisationsformens betydelse..... 15
1.3.6	Saldopåverkande och icke saldpåverkande skatteutgifter .. 15
1.4	Skatteutgifterna ur ett budgetperspektiv och i relation till de totala skatteintäkterna..... 16
1.5	Sammanfattning av skatteutgifter 2018..... 17
1.5.1	Nyheter..... 17
1.5.2	Väsentliga förändringar av skatteutgiftsprognoser..... 17
1.5.3	Skatteutgifter 2018..... 18
2	Samhällsekonomisk analys av skatteutgifter..... 21
2.1	Inledning..... 21
2.2	Samhällsekonomisk effektivitet..... 21
2.3	Riktlinjer för skattepolitiken..... 22
2.4	Jämställdhet..... 22
2.5	Tillkännagivande från riksdagen..... 22
2.6	Analys av den generella nedsättningen av egenavgifter..... 23
2.7	Analys av skattereduktionen för ROT-arbeten..... 24
2.8	Beskrivning av reduktionsplikten..... 25
3	Redovisning av skatteutgifter..... 29
3.1	Inledning..... 29
3.2	Sammanställning av skatteutgifter..... 30
4	Beskrivning av enskilda skatteutgifter..... 39
4.1	Inledning..... 39
4.2	Förkortningar..... 39
4.3	Beskrivning av skatteutgifter..... 39

A	Inkomst av tjänst och allmänna avdrag .....	39
B	Intäkter i näringsverksamhet .....	45
C	Kostnader i näringsverksamhet .....	45
D	Intäkter i kapital .....	47
E	Kostnader i kapital .....	50
F	Socialavgifter .....	50
G	Särskild löneskatt .....	51
H	Mervärdesskatt .....	52
I	Punktskatter .....	55
J	Skattereduktioner .....	59
K	Skattskyldighet .....	60
L	Skattesanktioner .....	60
M	Skattefria transfereringar .....	62
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 11 april 2018.....	65

## Tabellförteckning

---

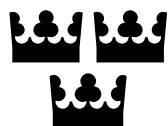
Tabell 1.1 Skatt enligt norm för olika skatteslag 2018.....	14
Tabell 1.2 Skatteutgifter och skattesanktioner uttryckt i procent av skatteintäkterna för respektive skatteslag m.m.....	16
Tabell 3.1 Utgiftsområden (UO) 2018.....	29
Tabell 3.2 Skatteutgifter fördelade på skatteslag och utgiftsområde .....	30





1

# Bakgrund, metod och sammanfattning





# 1 Bakgrund, metod och sammanfattning

## 1.1 Inledning

Samhällets stöd till företag och hushåll redovisas i huvudsak som utgifter på statsbudgetens utgiftssida. Men det finns också stöd eller utgifter som går via skattesystemet, s.k. skatteutgifter. Skatteutgifterna påverkar statsbudgetens inkomstsida och Budgetlagen (2011:203) föreskriver att regeringen varje år ska lämna en redovisning av skatteutgifter till riksdagen (10 kap. 4 §).

I denna skrivelse redogör regeringen för skatteutgifter, dvs. effekten på skatteintäkterna av särregler i skattelagstiftningen, för åren 2017–2020.

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

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

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

Förutom skatteutgifter redovisas i förekommande fall även skattesanktioner, där skatteuttaget är högre än den angivna normen. Exempel på skattesanktioner är fastighetsskatt på lokaler, på industrienheter samt på elproduktionsenheter. Dessa skatter utgör skattesanktioner till den del de inte reducerar inkomstskatten.

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

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

den meningen att ett bibehållande av skatteutgiften kan vara samhällsekonomiskt mer effektivt än ett slopande.

## Disposition

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

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

I den tredje delen redovisas skatteutgifter och skattesanktioner för åren 2017–2020. Redovisningen sker i en tabell uppdelad efter skatteslag.

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

## 1.2 Beskrivning av jämförelsenorm

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

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

emellertid bidra till en förbättrad samhällsekonomisk effektivitet, se avsnitt 2 för en mer utförlig diskussion.

### 1.2.1 Norm för inkomstskatt

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

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

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

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

### 1.2.2 Norm för indirekt skatt på förvärvsinkomster

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

### 1.2.3 Norm för mervärdesskatt

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

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

### 1.2.4 Norm för punktskatter

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

Energiskatten tar sikte på energianvändningen och utgångspunkten är att all energiförbrukning ska beskattas. Normen definieras som skatteuttag per energienhet, öre/kWh. En differentiering av normen för skatteuttaget görs mellan el och bränslen. Skälet är att el och bränslen är olika typer av energislag. För bränslen differentieras

normen för skatteuttag mellan uppvärmning och drivmedel. Motivet är att energiskatten på drivmedel inte bara fyller övergripande fiskala syften utan också fångar upp vissa samhälls-ekonomiska kostnader av vägtrafiken såsom slitage på väg, bullerstörning och olyckor.

För förbrukning av bränslen som används till uppvärmningsändamål motsvaras normen av fullt energiskatteuttag per energienhet, öre/kWh. För bränsle och el som används för drift av motordrivna fordon motsvaras normen av energiskatteuttaget per energienhet, öre/kWh, för fossil bensin i miljöklass 1. För övrig förbrukning av el motsvaras normen av skatteuttaget per energienhet, öre/kWh, för normal-skattesatsen på el, se tabell 1.1 avsnitt 1.2.5.

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

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

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

### 1.2.5 Skatt enligt norm för olika skatteslag

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

**Tabell 1.1 Skatt enligt norm för olika skatteslag 2018**

Skatt enligt norm	
<b>Inkomstskatt</b>	
Skatt på inkomst av tjänst <sup>1</sup>	Ingen enhetlig sats
Skatt på inkomst av näringsverksamhet <sup>1</sup> för:	
-enskilda näringsidkare m.fl.	Ingen enhetlig sats
-aktiebolag m.fl.	22%
Skatt på kapital	30%
<b>Indirekt skatt på förvärsinkomster</b>	
Arbetsgivaravgifter	31,42%
Egenavgifter	28,97%
Särskild löneskatt	24,26%
<b>Mervärdesskatt</b>	
25%	
<b>Punktskatter</b>	
Energiskatt på el	33,1 öre/kWh
Energiskatt på uppvärmningsbränsle	8,7 öre/kWh
Energiskatt på bensin i miljöklass 1 <sup>2</sup>	45,1 öre/kWh
Koldioxidskatt	115 öre/kg koldioxid

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

<sup>2</sup>Fr.o.m. den 1 juli 2018 är normen för energiskatt på bensin, miljöklass 1: 42,8 öre/kWh

### 1.3 Beräkningsmetoder

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

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

#### 1.3.1 Skatteutgifter beräknas enligt skattebortfallsmetoden

En skatteutgift beräknas som skattenedsättningen multiplicerat med underlaget (skattebasen). Denna metod för att beräkna skatteutgifter kallas för skattebortfallsmetoden

och en skatteutgift beräknad på detta sätt motsvarar i normalfallet de bruttoberäknade offentligfinansiella effekterna i publikationen Beräkningskonventioner. (Beräkningskonventioner är en årlig rapport från skatteeconomiska enheten i Finansdepartementet, som innehåller konventioner för redovisning och beräkning av offentligfinansiella effekter vid förändrade skatte- och avgiftsregler.) En skatteutgift beräknad enligt skattebortfallsmetoden kan jämföras direkt med en skattefri transferering på utgiftssidan. Samtliga skatteutgifter redovisas i tabell 3.2 i kapitel 3.

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

#### 1.3.2 Statiska beräkningar utan indirekta effekter

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

Att beräkningarna är statiska och att indirekta effekter inte ingår innebär att skatteutgiftsberäkningarna inte kan användas för att ge en exakt "prislapp" på den möjliga intäktsförstärkningen om en viss skatteutgift slopas. Det är även möjligt att ett slopande av vissa skatteutgifter leder till lägre skatteintäkter. Till exempel på grund av rörlig skattebas, med produktion som flyttar utomlands om skatte-reglerna ändras.

<sup>1</sup> För arbetsgivaravgifterna är uppräkningsfaktorn  $1/(1-\text{bolagskattesatsen})$  för de nedsättningar som enbart berör privat sektor. För nedsättningar som också berör offentlig sektor behöver uppräkningsfaktorn korrigeras för att

ta hänsyn till att en del av de anställda återfinns i offentlig sektor. För egenavgifterna är uppräkningsfaktorn  $1/(1-\text{kapital}\rightarrow\text{skattesatsen})$ .

### 1.3.3 Marginalskatternas betydelse

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

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

### 1.3.4 Socialavgifter och särskild löneskatt

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

### 1.3.5 Organisationsformens betydelse

För näringsverksamhet beror skatteutgiftens storlek av den organisationsform som näringsverksamheten bedrivs i. För aktiebolag och

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

### 1.3.6 Saldopåverkande och icke saldpåverkande skatteutgifter

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

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

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

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

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

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

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

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

### Skatteutgifternas omfattning

I tabell 1.2 redovisas skatteutgifter och skattesanktioner i procent av faktiska skatteintäkter för olika skatteslag samt skattereduktioner och krediteringar på skattekonto. Redovisningen

avser: skatteutgifter som utgör medel inom specifika utgiftsområden, skattetekniskt motiverade skatteutgifter och samtliga skatteutgifter. Icke saldo-påverkande skatteutgifter ingår inte i sammanställningen. Beräkningarna bygger på prognoser för 2018.

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

	Specifika utgiftsområden	Skattetekniskt motiverade	Samtliga
<b>Skatteutgifter</b>			
1. Direkt skatt på arbete	1	0	1
2. Indirekt skatt på arbete	1	0	1
3. Skatt på kapital	44	4	48
4. Skatt på företagsvinster	3	1	5
5. Mervärdesskatt	14	2	16
6. Punktskatter	31	0	31
7. Skattereduktioner*	1	0	1
<b>Skattesanktioner</b>			
8. Indirekt skatt på arbete	0	3	3
9. Skatt på kapital	11	0	11
10. Punktskatter	0	0	0
<b>11. Samtliga skatteutgifter och skattesanktioner*</b>	<b>9</b>	<b>0</b>	<b>9</b>

Notera: Beräkningarna bygger på prognoser för 2018. Skatteutgifter markerade med \* anges som procent av de totala skatteintäkterna för samtliga skatteslag. Icke saldo-påverkande skatteutgifter (skattefria transfereringar) ingår ej i sammanställningen.

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

I tabell 1.2, rad 1–6 och 8–10, anges skatteutgifter och skattesanktioner i procent av skatteintäkterna för respektive skatteslag. Skattereduktioner på rad 7 ges i procent av de totala skatteintäkterna. Slutligen, på rad 11, redovisas samtliga skatteutgifter och skattesanktioner i procent av de totala skatteintäkterna.

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



För de specifika utgiftsområdena uppgår samtliga skatteutgifter och skattesanktioner till 9 procent av de totala skatteintäkterna. Motsvarande andel för de skattetekniskt motiverade skatteutgifterna och skattesanktionerna avrundas till 0 procent. Samtliga saldpåverkande skatteutgifter och skattesanktioner summerar till 9 procent av de totala skatteintäkterna.

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

## 1.5 Sammanfattning av skatteutgifter 2018

I detta avsnitt anges vilka skatteutgifter som tillkommit sedan föregående år. Andra förändringar av större betydelse tas också upp. I de fall storleken på enskilda skatteutgifter eller skattesanktioner väsentligen skiljer sig från föregående års redovisning beskrivs dessa i avsnitt 1.5.2. Därtill, i avsnitt 1.5.3, kommenteras de största skatteutgifterna inom respektive skatteslag.

### 1.5.1 Nyheter

Från och med den 1 januari 2018 ska förmån av personaloption inte tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst om vissa villkor är uppfyllda för såväl det företag från vilket personaloptionen förvärfvas, som personaloptionen och optionsinnehavaren. Skatteutgiften redovisas som A18, *Lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall* och faller under utgiftsområde 24.

Från och med 1 januari 2018 utvidgades det s.k. *Växa-stödet för den först anställda*, F6, till att omfatta även aktie- och handelsbolag vilket leder till en större skatteutgift. Skatteutgiften faller under utgiftsområde 14.

Från och med den 1 juli 2018 genomförs *Bränslebytet*, en reform bestående av ett reduktionspliktssystem som i kombination med ändrade skatteregler syftar till att minska utsläpp från bensin och diesel genom ökad användning av biodrivmedel. Då en reduktionsplikt inte kan kombineras med skattenedsättning beläggs de

bränslen som omfattas av plikten med full skatt. Detta ger upphov till en energiskattesanktion av bensin miljöklass 1 inom plikten och en skatteutgift för koldioxidbeskattningen av ren fossil bensin utanför reduktionsplikten. För vidare analys och förklaring av dessa nya poster se avsnitt 2.8 (Beskrivning av reduktionsplikten). Förändringarna faller under dels utgiftsområde 22, dels är de av skatteteknisk natur.

På mervärdesskatteområdet har en skatteutgift tillkommit, H12 *Förevisning av naturområden* där mervärdesskatten på förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalparker och Natura 2000-områden är nedsatt till 6 procent. Skatteutgiften faller under utgiftsområde 17.

### 1.5.2 Väsentliga förändringar av skatteutgiftsprognoser

Riksrevisionen rekommenderade 2017 i sin granskningsrapport "Regeringens skatteutgiftsredovisning – som riksdagen vill ha den?" (RiR 2017:12) bl.a. att i redovisningen av befintliga skatteutgifter redovisa och förklara väsentliga förändringar av skatteutgiftsprognoserna i förhållande till tidigare prognoser. I detta avsnitt redovisas de skatteutgifter vars prognostiserade utveckling väsentligen förändrats jämfört med föregående års skatteutgiftsredovisning och vad denna skillnad beror på.

Storleken på skatteutgifterna D3 *Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag* och D4 *Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar* justeras upp jämfört med föregående års skatteutgiftsredovisning på grund av att utfallet för utdelningar på kvalificerade andelar blivit större än tidigare prognostiserats.

Storleken på skatteutgifterna A17 *Förmån av miljöanpassade bilar* skiljer sig från prognosen i föregående års skatteutgiftsredovisning. Skillnaden förklaras dels av en ny datakälla, dels av att mängden elbilar och laddhybrider ökat.

Även storleken på skatteutgiften H1 *Försäljning av tomtmark och byggnader avseende moms* har ökat på grund av att utfallet blivit större än tidigare prognostiserats.

### 1.5.3 Skatteutgifter 2018

För inkomståret 2018 förväntas de totala saldpåverkande skatteutgifterna uppgå till 210 miljarder kronor. När det gäller skattesanktioner förväntas dessa uppgå till 30 miljarder kronor. Uppgifter om den samlade omfattningen bör dock, av skäl som anförts i avsnitt 1.4 ovan, tolkas med försiktighet.

#### *Inkomstskatt*

Den största skatteutgiften inom tjänsteinkomstbeskattningen är A11, *Avdrag för resor till och från arbetet*, som för inkomståret 2018 beräknas uppgå till ca 6,1 miljarder kronor.

Den största skatteutgiften inom kapitalinkomstbeskattningen är D1, *Avkastning på eget hem*. För inkomståret 2018 bedöms skatteutgiften uppgå till 19,0 miljarder kronor.

#### *Indirekt skatt på förvärvsinkomster*

Bland de skatteutgifter som rör socialavgifter är skatteutgiften avseende F8, *Växa-stöd för den först anställda* den största. Inkomståret 2018 beräknas denna skatteutgift uppgå till 2,1 miljarder kronor.

#### *Mervärdesskatt*

Den största skatteutgiften inom mervärdesskatteområdet uppstår genom den reducerade skattesatsen för H18, *Livsmedel*. Inkomståret 2018 beräknas denna skatteutgift uppgå till 29,9 miljarder kronor.

#### *Punktskatter*

Den största skatteutgiften inom punktskatteområdet är I15, *Nedsatt energiskatt på el inom industrin och i datorhallar*, vilken uppgår till 14,9 miljarder kronor inkomståret 2018.

#### *Skattereduktioner*

En skattereduktion minskar den slutliga skatten genom avräkning mot statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, inkomst av näringsverksamhet, statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift. Skattereduktionerna beräknas sammanlagt uppgå till 15,1 miljarder kronor inkomståret 2018. Den enskilt största skatteutgiften är J3, *Skattereduktion för ROT-arbeten* som beräknas uppgå till 9,8 miljarder kronor inkomståret 2018.

#### *Skattesanktioner*

Den största enskilda skattesanktionen uppgår till 17,0 miljarder kronor för 2018 och avser L8,

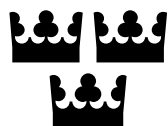
*Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete.*

#### *Icke saldpåverkande skatteutgifter*

De icke saldpåverkande skatteutgifter som redovisas här beräknas för inkomståret 2018 uppgå till 40,4 miljarder kronor.

2

# Samhällsekonomisk analys av skatteutgifter





## 2 Samhällsekonomisk analys av skatteutgifter

### 2.1 Inledning

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

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

Riksdagen har tillkännaggett som sin mening att regeringen i kommande skrivelser fullt ut bör analysera enskilda skatteutgifters samhällsekonomiska effektivitet och sysselsättningseffekt (skr. 2016/17:98 bet. 2016/17:SkU32 punkt 1, rskr. 2016/16:306). Tillkännagivandet beskrivs i avsnitt 2.5. I årets skrivelse analyseras två enskilda skatteutgifter där riksdagens tillkännagivande om skatteutgifters samhällsekonomiska effektivitet och sysselsättningseffekter bemöts. Avsnitt 2.6 innehåller en analys av skatteutgiften avseende F3, *Generell nedsättning av egenavgifter* och avsnitt 2.7 innehåller en analys av skatteutgiften

avseende J3, *Skattereduktion för ROT-arbeten*. Slutligen beskrivs i avsnitt 2.8 effekterna för skatteutgifter och skattesanktioner av reformen *Bränslebytet* som består av ett reduktionspliktsystem i kombination med ändrade skatteregler.

### 2.2 Samhällsekonomisk effektivitet

Samhällsekonomisk effektivitet innebär att samhällets resurser används på ett effektivt sätt för att skapa så hög välfärd i samhället som möjligt. Marknadsmislyckanden, i form av exempelvis externa effekter – när en ekonomisk transaktion påverkar en tredje part – och skatteklar mellan konsument- och producentpriser, snedvrider resursallokeringen i samhället.

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

En viktig fråga är således om en skatteutgift kan anses förbättra den samhällsekonomiska effektiviteten och därmed välfärden. Hur en skatteutgift påverkar välfärden beror på vilken värdegrund bedömningen utgår från, t.ex. vilken vikt som läggs på fördelningen av tillgångar. En vanligt förekommande förenkling är att en åtgärd antas leda till ökad välfärd om vinsterna för dem

som vinner på en regelförändring kan kompensera förlusterna för dem som förlorar på den. Vinnarna av en skatteutgift är typiskt de som agerar på den aktuella marknaden, tillhör målgruppen för åtgärden eller påverkas av den externa effekt som internaliseras. Förlorarna kan vara svåra att identifiera då effekterna av en förändrad resursallokering kan vara vitt spridda i ekonomin. Förutom den offentliga sektorn, som förlorar skatteintäkter, är de troliga förlorarna de som agerar på närliggande marknader, tillhör en likartad eller konkurrerande målgrupp eller bidrar till den externa effekten. Det demokratiska beslutssystemet måste värdera förändringen och anse att den nya fördelningen är acceptabel.

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

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

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

### 2.3 Riktlinjer för skattepolitiken

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

till inkomststillfallet och reglerna ska vara hållbara i förhållande till EU.

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

### 2.4 Jämställdhet

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

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

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

### 2.5 Tillkännagivande från riksdagen

Riksdagen har tillkännagett som sin mening att regeringen i kommande skrivelser fullt ut bör analysera enskilda skatteutgifters samhällsekonomiska effektivitet och sysselsättningseffekt (skr. 2016/17:98 bet. 2016/17:SkU32 punkt 1, rskr. 2016/16:306).

Beräkningarna av skatteutgifter i denna skrivelse är statiska och tar inte hänsyn till eventuella beteendeeffekter eller indirekta effekter och motsvarar i normalfallet de bruttoberäknade offentligfinansiella effekterna i publikationen Beräkningskonventioner (se avsnitt 1.3 tidigare i denna skrivelse). Regeringen

har i allt väsentligt beräknat effekter av ändrade skatteregler på samma sätt sedan budgetpropositionen för 1998. Regeringen gör dock också dels konsekvensanalyser av enskilda förändringar av skattereglerna, dels en samlad bedömning av hur regeringens politik påverkar svensk ekonomi och de offentliga finanserna.

Detaljerade beräkningar av enskilda skatteförslag ligger till grund för redovisningen av reformernas offentligfinansiella effekter i budgetpropositionerna och ingår i bedömningen av politikens budgetkonsekvenser. Dessa beräkningar av skatteförändringar är i normalfallet statiska, vilket innebär att beräkningarna bortser från att hushållens och företagens beteende kan påverkas av skatteförändringen. Anledningen till att beteendeffekter normalt sett inte beaktas är att det råder stor osäkerhet om i vilken utsträckning och hur snabbt företagens och hushållens beteende påverkas av olika skatteförändringar. Det kan dock finnas skäl att ibland göra vissa avsteg från de statistiska beräkningarna och därmed även beskriva eventuella dynamiska effekter av förändrade skatteregler. Detta både kan och bör göras om efterfrågad och utbjuden kvantitet förväntas ändras i betydande utsträckning.

Tidigare erfarenheter visar att man bör vara försiktig med att inkludera dynamiska effekter i budgetsammanhang. Regeringen beskriver i stället eventuella dynamiska effekter av enskilda reformer i kvalitativa ordalag. I regeringens prognoser görs vidare en samlad bedömning av hur bl.a. skatteförändringar påverkar den makroekonomiska utvecklingen avseende BNP-tillväxten, arbetade timmar, sysselsättning och inflation. I regeringens prognos för det offentligfinansiella sparandet, som baseras på den makroekonomiska utvecklingen, beaktas således dynamiska effekter av ändrade skatteregler och reformer på utgiftssidan.

De analyser och beskrivningar av enskilda skatteutgifter som de senaste åren har gjorts inom ramen för den årliga skrivelsen Redovisning av skatteutgifter kan ses utifrån denna bakgrund. I skrivelsen väljer regeringen att i större detalj beskriva enskilda skatteutgifter, eftersom normen om enhetlig beskattning strikt tolkat innebär att ingen hänsyn tas till de motiv som ligger bakom en skatteutgift. Vissa skatteutgifter kan dock vara motiverade för att de bidrar till en förbättrad samhällsekonomisk effektivitet, däribland effekter på sysselsättning. Den analys som

görs av en eller två enskilda skatteutgifter i den årligen återkommande skrivelsen är inte alltid heltäckande. Den eller de analyser som görs syftar i första hand till att beskriva det övergripande syftet med och effekterna av skatteutgiften. I vissa fall rör analysen skatteutgifter som studerats relativt omfattande i exempelvis forskningslitteraturen medan så inte är fallet med andra skatteutgifter. Generellt kan dock sägas att det ofta är möjligt att gå djupare i analysen än vad som gjorts, men att det också rör sig om en avvägning mot det övergripande syftet med analysen.

Årets skatteutgiftsredovisning innehåller analyser av två enskilda skatteutgifter. De skatteutgifter som analyseras är F3, *Generell nedsättning av egenavgifter* och J3, *Skattereduktion för ROT-arbeten*. Effekterna för samhällsekonomisk effektivitet och sysselsättnings-effekter beskrivs i anslutning till respektive analyserad skatteutgift.

Regeringen anser därmed att tillkännagivandet är slutbehandlat med nedanstående analyser.

## 2.6 Analys av den generella nedsättningen av egenavgifter

Den generella nedsättningen innebär att under vissa förutsättningar ska ett avdrag göras med 7,5 procent av avgiftsunderlaget. Nedsättningen kan som mest uppgå till 15 000 kronor per år. Nedsättningen infördes 2010 och uppgick då till 5 procent av avgiftsunderlaget upp till maximalt 10 000 kronor per år. År 2014 utökades nedsättningen till den nuvarande nivån. För 2018 beräknas skatteutgiften för nedsättningen uppgå till 1,49 miljarder kronor.

En nedsättning av egenavgifterna ökar avkastningen av egenföretagande och kan därför öka antalet företag och i viss mån även sysselsättningen (om alternativet till egenföretagande är att vara utan arbete). Nedsättningen ger dock också upphov till samhällsekonomiska kostnader. Förutom den offentligfinansiella kostnaden minskar neutraliteten gentemot företagande i aktiebolagsform och gör egenföretagande mer attraktivt i förhållande till anställning. Dessutom ökar den komplexiteten i socialavgiftsreglerna.

Mot bakgrund av studier som gjorts av nedsättningar av socialavgifter har nedsättningen sannolikt positiva effekter på antalet egenföretagare (Bennmarker, H., Mellander, E.,

Öckert, B., 2009. Do regional payroll tax reductions boost employment? *Labour Economics*, 16(5), 480–489). Detta då nedsättningen kan leda till att fler nya företag startas och att färre företag lägger ned verksamheten. En ökning av antalet egenföretagare kan ha en positiv effekt på sysselsättningen på både kort och lång sikt i den mån de nya egenföretagarna annars hade varit arbetslösa eller stått utanför arbetskraften.

Bland dem som har inkomst från aktiv näringsverksamhet är personer utan gymnasieutbildning och personer som invandrat till Sverige överrepresenterade, grupper som typiskt sett har en svagare position på arbetsmarknaden. Dessutom indikerar forskning att för personer som blir av med jobbet ökar sannolikheten att bedriva verksamhet i enskild firma eller som delägare av handelsbolag (von Greiff, J. 2009. Displacement and self-employment entry. *Labour Economics*, 16(5), 556–565). Detta tillsammans indikerar att egenföretagande kan vara ett sätt för personer med låg förväntad produktivitet att komma in på arbetsmarknaden. För andra är i stället egenföretagandet en bisyssla eller sysselsätter en individ med stark ställning på arbetsmarknaden som annars hade varit anställd.

I den mån nedsättningen ökar antalet personer med egenföretagande som bisyssla skulle den kunna öka antalet arbetade timmar. Nedsättningen bidrar dock endast till ökad varaktig sysselsättning i den mån den bidrar till högre egenföretagande hos grupper med svag anknytning till arbetsmarknaden. Baserat på hur många egenföretagare det förväntas finnas i dag, deras inkomster från aktiv näringsverksamhet och andra inkomster samt information om t.ex. utbildningsnivå beräknas sysselsättningseffekten av nedsättningen uppgå till omkring 1 000 till 2 000 personer varaktigt. Med en sysselsättnings-effekt i mitten av intervallet, ca 1 500 personer, beräknas kostnaden per jobb till omkring 1 miljon kronor. Det kan noteras att det motsvarar den genomsnittliga lönekostnaden för nästan två anställda i kommunal sektor. Om kommunsektorn skulle använda motsvarande medel till att anställa personer med en svag ställning på arbetsmarknaden, skulle fler anställda i välfärden kunna vara en effektivare sysselsättningsåtgärd än nedsättningen av egenavgifterna. Generellt är dock beräkningar av sysselsättningseffekter behäftade med mycket stor osäkerhet. Sammanfattningsvis bedöms dock nedsättningen kunna öka sysselsättningen

och minska arbetslösheten i ekonomin i sin helhet. Detta kan framför allt vara fallet i rådande läge med många nyanlända för vilka egenföretagande kan vara ett alternativ till anställning.

Utifrån ett jämställdhetsperspektiv förväntas nedsättningen främst gynna män då kvinnor är underrepresenterade som egenföretagare.

## 2.7 Analys av skattereduktionen för ROT-arbeten

Skattereduktionen för reparation, underhåll, om- och tillbyggnad, det s.k. ROT-avdraget gäller fr.o.m. den 8 december 2008. ROT-avdraget, är en skatteutgift då de som köper dessa tjänster från ett företag, anlitar en privatperson eller får tjänsterna som en löneförmån får en skattereduktion motsvarande en del av arbetskostnaden, inkl. moms.

Vid införandet uppgick skattereduktionen till 50 procent av arbetskostnaden vid köp från ett företag och vid löneförmån samt till ett belopp motsvarande redovisade arbetsgivaravgifter vid anlitan av en privatperson, upp till ett maximalt belopp om 50 000 kronor per person och år. Den 1 januari 2016 sänktes subventionsgraden till 30 procent av arbetskostnaden med samma maximala belopp. För 2018 beräknas skatteutgiften för ROT-avdraget uppgå till 9,75 miljarder kronor.

ROT-avdraget kan motiveras strukturellt om det i stor utsträckning minskar den snedvridning som uppstår då marknads-, men inte hemarbete, beskattas eller om det markant förväntas öka den varaktiga sysselsättningen i ekonomin i sin helhet. Många av tjänsterna inom ROT-avdraget bedöms dock vara kvalificerade och därmed inte utgöra ett substitut för eget arbete i hemmet. Av den anledningen, men även för att ROT-avdraget är en tjänst som utnyttjas relativt sällan, förväntas inte köparnas arbetsutbud öka i stor utsträckning till följd av skattereduktionen.

Då en ökad efterfrågan på arbetskraft till följd av ROT-avdraget inte bedöms riktas till personer med svag anknytning till arbetsmarknaden förväntas det inte heller öka den varaktiga sysselsättningen i ekonomin i sin helhet, utan snarare tränga undan sysselsättning i andra sektorer. Anledningen är att en ökad efterfrågan i detta fall förväntas leda till högre löner och arbetskraftskostnader exempelvis på grund av att löntagarnas



förhandlingsposition relativt arbetsgivaren förbättras när arbetslösheten temporärt sjunker. Högre löner leder i sin tur till att sysselsättningen i övriga sektorer minskar. De strukturella motiven för ROT-avdraget kan därmed sägas vara svaga. De små positiva effekter som eventuellt kan uppstå, uppstår till en hög kostnad i termer av förlorade skatteintäkter.

Däremot kan ett ROT-avdrag med tydlig koppling till konjunkturen ha större positiva effekter. I samband med en lågkonjunktur kan ROT-avdraget stimulera efterfrågan och hålla uppe sysselsättningen i ekonomin som helhet, eftersom efterfrågan vid en lågkonjunktur kan öka utan att det fullt ut vältras över till högre priser och löner. En tydlig koppling skulle t.ex. kunna vara att ROT-avdraget är mer generöst, eller endast ges, under lågkonjunktur.

De ROT-avdrag som funnits tidigare motiverades i huvudsak som konjunkturåtgärder och de infördes temporärt (prop. 1992/93:150 bilaga 6, prop. 1995/96:229 respektive prop. 2003/04:163). Ett ROT-avdrag som endast gäller eller är mer generöst under lågkonjunktur skapar större incitament att flytta planerade renoveringar till den period då ekonomin är i behov av stimulans än vad ett ROT-avdrag som är konstant över tid gör. Att det nuvarande ROT-avdraget infördes permanent kan således ha gjort att det fungerade mindre effektivt för att stimulera efterfrågan i samband med den senaste lågkonjunkturen än vad det annars skulle ha gjort.

Resursutnyttjandet i svensk ekonomi är för närvarande högt. Utvecklingen för byggsektorn är mycket stark och det råder brist på arbetskraft i sektorn (Konjunkturinstitutets konjunkturbarometer för fjärde kvartalet 2017). I detta läge är det sannolikt att ROT-avdraget leder till en omfördelning av arbetskraftsresurser till tjänster som omfattas av skattereduktionen på bekostnad av närliggande tjänster, så som nybyggnation. Medan ROT-avdraget kan ha positiva sysselsättningseffekter i en lågkonjunktur bedöms det i stort sett inte ha någon sysselsättningseffekt i nuvarande högkonjunktur.

Sänkningen av subventionsgraden i ROT-avdraget som gjordes i samband med en mycket stark utveckling av svensk ekonomi bedöms, mot bakgrund av ovanstående analys, vara samhälls-ekonomiskt motiverad. Uppgifter från SCB visar dock att arbetskostnadsunderlaget för skattereduktionen 2016 ligger på i stort sett samma nivå som 2014. Detta indikerar att värdet av arbetet

som utförts inom ramen för ROT-avdraget inte har minskat i någon större omfattning trots att subventionsgraden har sänkts från 50 procent till 30 procent.

Utifrån ett jämställdhetsperspektiv förväntas ROT-avdraget främst gynna män. Fler män än kvinnor köper tjänsterna och enligt SCB:s Tidsanvändningsundersökning tar män i större utsträckning ansvar för de arbeten i hemmet som är berättigade till ROT-avdrag. I den mån ROT-avdraget minskar det obetalda hemarbetet torde det således främst vara för män. Vad gäller sysselsättning och företagande är män över-representerade inom ROT-branschen.

## 2.8 Beskrivning av reduktionsplikten

Från och med den 1 juli 2018 genomförs Bränslebytet, en reform bestående av ett reduktionspliktssystem i kombination med ändrade skatteregler. Bränslebytet syftar till att minska utsläpp från bensin och diesel genom ökad användning av biodrivmedel och bidra till Sveriges mål om en minskning av utsläppen från inrikes transporter, utom luftfart, med 70 procent senast 2030, jämfört med 2010. Under andra halvåret 2018 ska den som har reduktionsplikt se till att utsläppen från den reduktionspliktiga energimängden jämfört med utsläppen från motsvarande mängd fossil bensin eller fossil diesel minskar med minst 2,6 procent för bensin och med minst 19,3 procent för diesel.

För att vara förenlig med EU-rätten kan reduktionsplikten inte kombineras med skattebefrielse för de delar av bränslet som framställts av biomassa. Alla komponenter i bensin respektive diesel måste därför beskattas lika per liter. Punktskatt på bensin och omärkt dieselbränsle tas ut i form av energiskatt och koldioxidskatt uttryckt i kronor per volymenhet.

Normen för energi- och koldioxidskatterna definieras dock som skatteuttag per energienhet, öre/kWh, respektive skatteuttag per viktenhet koldioxid, öre/kg koldioxid. Normen för energi- och koldioxidskatterna är definierad på samma sätt före och efter den 1 juli 2018 för att få en likvärdig norm och referenspunkt för hela 2018. Däremot minskar nivån på energiskattenormen till följd av en justerad skattesats på bensin. Då omfattningen av beskattningen förändras vid halvårsskiftet och en lika beskattning per liter

införs inom reduktionsplikten leder detta till en ny skatteutgift och en energiskattesanktion. Nedan förklaras varför.

#### *Skatteutgift*

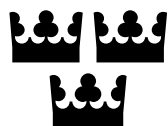
Vid fastställandet av de nya koldioxid-skattesatserna på bensin och omärkt dieselbränsle som träder i kraft i samband med att reduktionsplikten införs har hänsyn tagits till det genomsnittliga innehållet av beståndsdelar som framställts av biomassa. Därför sänks koldioxid-skattesatserna när alla beståndsdelar av bensin och diesel beskattas. Syftet är att bibehålla skatteuttaget per kg utsläpp av fossil koldioxid. Normen för koldioxidskatten är både före och efter den 1 juli 2018 115 öre/kg fossil koldioxid. En liter fossilt drivmedel ger upphov till större utsläpp av fossil koldioxid än en liter drivmedel där vissa komponenter är framställda av biomassa. Då ingen skillnad görs av koldioxidskattesatsen för ett drivmedel inom reduktionsplikten och dess fossila motsvarighet utanför plikten blir konsekvensen att skatteuttaget per kg utsläpp av fossil koldioxid blir något lägre än 115 öre/kg koldioxid utanför plikten. Skatteutgiften beräknas utifrån denna skillnad.

#### *Skattesanktion*

Vid införandet av reduktionsplikten kommer skatt att tas ut enhetligt per liter bensin respektive diesel. Normen för energiskatt baseras på energiskatteuttaget per energienhet för ett rent fossilt bensinbränsle. Bensin miljöklass 1 inom reduktionsplikten innehåller en andel biodrivmedel som i dag utgörs nästan uteslutande av etanol. Etanol har ett lägre energiinnehåll än fossil bensin och ger då ett totalt lägre energiinnehåll per liter inom reduktionsplikten jämfört med ren fossil bensin. Energiskatteuttaget per energienhet inom reduktionsplikten blir då något högre än normen, vilket ger upphov till en skattesanktion.

3

# Redovisning av skatteutgifter





## 3 Redovisning av skatteutgifter

### 3.1 Inledning

I tabell 3.2 redovisas skatteutgifterna uppdelade på skatteslag för inkomståren 2017–2020. Tabellen inleds med saldpåverkande skatteutgifter och avslutas med icke saldpåverkande skatteutgifter. De saldpåverkande skatteutgifterna har fördelats på utgiftsområden (UO) eller klassats som skattetekniskt motiverade (ST), vilket framgår av kolumn 2 i tabellen. I tabell 3.1 finns en sammanställning av samtliga utgiftsområden 2018.

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

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

**Tabell 3.1 Utgiftsområden (UO) 2018**

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

## 3.2 Sammanställning av skatteutgifter

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

			Skatteutgift (mdkr)			
			2017	2018	2019	2020
<b>SALDOPÅVERKANDE SKATTEUTGIFTER</b>						
<b>A. Inkomst av tjänst och allmänna avdrag</b>						
A1	ST	Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag	-	-	-	-
A2	U024	Lönebaserat utrymme i fåmansföretag	-	-	-	-
A3	U024	Kapitalvinst på kvalificerade andelar	-	-	-	-
A4	U024	Utdelning på kvalificerade andelar	-	-	-	-
A5	U011	Arbetsgivares kostnader för arbetstagares pension	-	-	-	-
A6	U024	Underskott i aktiv näringsverksamhet m.m.	0,00	0,00	0,00	0,00
A7	U011	Avdrag för pensionspremier	-	-	-	-
A8	U024	Sjöinkomstavdrag	0,07	0,07	0,07	0,07
A9	ST	Personaloptioner	-	-	-	-
<i>Avdrag för kostnader i tjänst</i>						
A10	U014	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor	0,94	0,97	1,00	1,03
A11	U014	Avdrag för resor till och från arbetet	5,88	6,06	6,22	6,43
A12	U014	Avdrag för utbildningsresor vid omstrukturering	-	-	-	-
A13	U014	Avdrag för inställelseresor	-	-	-	-
<i>Skattefria förmåner och ersättningar</i>						
A14	U024	Sänkt skatt för utländska nyckelpersoner	0,52	0,54	0,55	0,57
A15	U014	Förmån av resa vid anställningsintervju	-	-	-	-
A16	U014	Förmån av utbildning vid omstrukturering m.m.	-	-	-	-
A17	U020	Förmån av miljöanpassade bilar	0,55	0,57	0,60	0,64
A18	U024	Lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall	-	-	-	-
A19	ST	Stipendier	-	-	-	-
A20	ST	Personalrabatter och reseförmåner	-	-	-	-
A21	ST	Vissa ersättningar och förmåner till EU-parlamentariker	-	-	-	-
A22	ST	Ersättningar och förmåner till personal vid Europaskolor	-	-	-	-
A23	ST	Hittelön m.m.	-	-	-	-
A24	ST	Ersättning för blod m.m.	-	-	-	-
A25	ST	Inkomst från försäljning av vilt växande bär	-	-	-	-
A26	ST	Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands	-	-	-	-
A27	U005	Kostnadsersättning till viss personal på Sipri	0,00	0,00	0,00	0,00
A28	ST	Tjänsteinkomster förvärvade vid vistelse utomlands	-	-	-	-
A29	ST	Tjänsteinkomster förvärvade på vissa utländska fartyg	-	-	-	-
A30	U014	Personalvård	-	-	-	-
A31	U009	Förmån av privatfinansierad hälso- och sjukvård	-	-	-	-
A32	U024	Utjämning av småföretagares inkomst	-	-	-	-
A33	U014	Flyttersättningar från arbetsgivare	-	-	-	-
A34	U009	Nedsatt förmånsvärde alkoholås	-	-	-	-
A35	U024	Kostförmån vid tjänsteresa och vid representation	-	-	-	-
A36	U005	Förmån i samband med fredsbevarande tjänst	-	-	-	-

			Skatteutgift (mdkr)			
			2017	2018	2019	2020
A37	U024	Gåvor till anställda	-	-	-	-
<b>B. Intäkter i näringsverksamhet</b>						
B1	U023	Uttag av bränsle	0,12	0,12	0,12	0,12
B2	U023	Avverkningsrätt till skog	-	-	-	-
B3	U024	Kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter	3,57	3,65	3,75	3,85
B4	U024	Tonnagebeskattning				
<b>C. Kostnader i näringsverksamhet</b>						
C1	U014	Avdrag för resor till och från arbetet	-	-	-	-
C2	U024	Matching-credit-klausuler i olika dubbelbeskattningsavtal	-	-	-	-
C3	U024	Koncernbidragsdispens	0,00	0,00	0,00	0,00
C4	U023	Anläggning av ny skog m.m.	0,12	0,15	0,24	0,29
C5	ST	Skadeförsäkringsföretag	0,22	0,27	0,47	0,64
C6	ST	Överavskrivningar avseende inventarier	0,86	1,07	1,97	2,80
C7	ST	Periodiseringsfonder	0,16	0,20	0,36	0,50
C8	ST	Substansminskning	-	-	-	-
C9	U023	Skogsavdrag	-	-	-	-
C10	U019	Bidrag till regionala utvecklingsbolag	0,00	0,00	0,00	0,00
C11	U017	Bidrag till Tekniska museet	0,00	0,00	0,00	0,00
C12	ST	Nedskrivning av lager och pågående arbete	0,00	0,00	0,00	0,00
C13	ST	Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,01	0,01	0,02	0,03
C14	ST	Räntefördelning vid generationsskiften	-	-	-	-
<b>D. Intäkter i kapital</b>						
D1	U018	Avkastning eget hem	20,53	18,99	19,78	20,73
D2	U018	Avkastning bostadsrättsfastighet	8,97	8,81	9,01	9,25
D3	U024	Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade bolag	1,31	1,38	1,44	1,49
D4	U024	Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar	11,09	11,62	12,12	12,61
D5	U024	Utdelning av andelar i dotterföretag	-	-	-	-
D6	ST	Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt	1,70	3,82	7,38	10,09
D7	ST	Värdeförändring på aktier m.m.	1,60	1,20	1,83	2,30
D8	U018	Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt	11,38	10,72	10,15	9,84
D9	U011	Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel	2,33	2,60	5,19	10,01
D10	ST	Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt	-	-	-	-
D11	ST	Schablonmässigt underlag för kapitalinkomstskatt (på investeringssparkonto)	-	-	-	-
D12	ST	Framskjuten beskattning vid andelsbyte	-	-	-	-
D13	U024	Investeraravdrag	-	-	-	-
D14	ST	Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto	0,01	0,01	0,02	0,02
D15	U018	Nedsatt fastighetsavgift småhus	0,80	0,87	0,89	0,91
D16	U018	Nedsatt fastighetsavgift hyreshus	0,14	0,15	0,15	0,15
D17	U018	Nedsatt fastighetsavgift ägarlägenheter	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>E. Kostnader i kapital</b>						
E1	U018	Ränteutgifter för egna hem	-	-	-	-
E2	ST	Konsumtionskrediter	-	-	-	-
E3	ST	Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter m.m.	-	-	-	-

			Skatteutgift (mdkr)			
			2017	2018	2019	2020
<b>F. Socialavgifter</b>						
F1	U019	Regional nedsättning av egenavgifter	0,05	0,05	0,06	0,06
F2	U014	Generell nedsättning av egenavgifter	1,43	1,49	1,56	1,64
F3	U019	Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter	0,44	0,46	0,47	0,49
F4	ST	Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel	-	-	-	-
F5	U014	Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU	0,45	0,47	0,49	0,51
F6	U014	Växa-stöd för den först anställda – sänkta arbetsgivaravgifter för enskilda näringsidkare, vissa aktiebolag och handelsbolag	0,37	2,09	1,73	1,73
<b>G. Särskild löneskatt</b>						
G1	U024	Ersättning skiljemannauppdrag	-	-	-	-
G2	U017	Ersättning till idrottsutövare	-	-	-	-
G3	U024	Nedsatt särskild löneskatt för egenföretagare som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare	0,37	0,39	0,40	0,41
G4	U024	Nedsatt särskild löneskatt för egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare	0,06	0,06	0,05	0,04
G5	U024	Nedsatt särskild löneskatt för anställda som fyllt 65 år och som är födda 1938 eller senare	2,14	2,25	2,34	2,43
G6	U024	Nedsatt särskild löneskatt för anställda som är födda 1937 eller tidigare	0,40	0,36	0,31	0,27
<b>H. Mervärdesskatt</b>						
<i>Undantag från skatteplikt (ingen avdragsrätt)</i>						
H1	U018	Försäljning av tomtmark och byggnader	2,19	2,25	2,30	2,34
H2	U017	Försäljning av konstverk för mindre än 300 000 kr per år	-	-	-	-
H3	ST	Lotterier	4,79	5,01	5,30	5,57
H4	U018	Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster	-	-	-	-
H5	ST	Vissa posttjänster och frimärken	0,20	0,21	0,22	0,22
<i>Undantag från skatteplikt (avdragsrätt gäller)</i>						
H6	U009	Läkemedel	2,27	2,33	2,39	2,45
H7	ST	Internationell personbefordran	0,63	0,73	0,84	0,96
<i>Skattesats 6 eller 12 procent (avdragsrätt gäller)</i>						
H8	U022	Personbefordran	7,82	8,17	8,59	9,01
H9	U017	Tidningar och tidskrifter	1,88	1,98	2,10	2,23
H10	U017	Böcker och broschyrer	1,12	1,18	1,26	1,34
H11	U017	Entréavgiftsbelagda kulturella föreställningar	1,23	1,29	1,35	1,42
H12	U017	Föreläsning av naturområden		0,32	0,29	0,29
H13	U017	Kommersiell idrott	2,56	2,63	2,70	2,76
H14	U024	Transport i skidliftar	0,26	0,27	0,28	0,28
H15	U017	Upphovsrätter	0,37	0,38	0,44	0,45
H16	U017	Entré till djurparker	0,08	0,08	0,09	0,09
H17	U020	Sänkt mervärdesskatt på vissa reparationer	0,27	0,28	0,29	0,30
H18	U012	Livsmedel	28,85	29,92	31,17	32,50
H19	U024	Restaurang- och cateringtjänster	10,74	11,23	11,81	12,40
H20	U024	Rumsuthyrning	2,31	2,41	2,53	2,65
H21	U017	Försäljning av konstverk för minst 300 000 kr per år	0,02	0,02	0,02	0,02



			Skatteutgift (mdkr)			
			2017	2018	2019	2020
<i>Undantag från skattskyldighet</i>						
H22	U017	Omsättning i ideella föreningar	0,26	0,26	0,27	0,28
H23	U024	Omsättningsgräns för mervärdesskatt	0,28	0,28	0,28	0,29
<i>Avdrag för ingående skatt</i>						
H24	ST	Ingående skatt på jordbruksarrende	-	-	-	-
<b>I. Punktskatter</b>						
<i>Energiskatt</i>						
I1	U022	Energiskatt på diesel i motordrivna fordon	7,87	8,38	9,09	9,62
I2	U022	Energiskattebefrielse för naturgas och gasol som drivmedel	0,10	0,08	0,08	0,09
I3	U022	Energiskattebefrielse för biodrivmedel	7,67	6,98	5,91	6,31
I4	U022	Energiskattebefrielse för elförbrukning vid bandrift	1,36	1,44	1,45	1,53
I5	U022	Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift	0,03	0,03	0,03	0,03
I6	ST	Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart	0,33	0,34	0,35	0,37
I7	U022	Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes luftfart	0,92	0,90	0,92	0,96
I8	U024	Nedsatt energiskatt för diesel i gruvindustriell verksamhet	0,29	0,31	0,30	0,34
I9	U021	Energiskattebefrielse för biobränsle m.m. för uppvärmning	5,23	5,52	5,63	5,75
I10	U021	El som inte är skattepliktig	-	-	-	-
I11	U021	Nedsatt energiskatt på bränsle i kraftvärmeverk	0,22	0,23	0,23	0,24
I12	U021	Nedsatt energiskatt för leveranser av värme och kyla till industrin m.m.	0,03	0,03	0,03	0,03
I13	U024	Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom industrin	0,63	0,62	0,62	0,62
I14	U023	Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	0,04	0,04	0,04	0,04
I15	U024	Nedsatt energiskatt på el inom industrin och i datorhallar	13,56	14,87	15,73	16,10
I16	U023	Nedsatt energiskatt på el inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	0,55	0,59	0,62	0,63
I17	U024	Energiskattebefrielse på el vid deltagande i PFE inom industrin	0,00	u	u	u
I18	U019	Nedsatt energiskatt på elförbrukning i vissa kommuner	0,65	0,65	0,65	0,65
<i>Koldioxidskatt</i>						
I19	U023	Nedsatt koldioxidskatt för diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	0,82	0,82	0,69	0,69
I20	U022	Koldioxidskattebefrielse på bränsle vid bandrift	0,02	0,02	0,02	0,02
I21	ST	Koldioxidskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart	0,25	0,25	0,26	0,27
I22	U024	Nedsatt koldioxidskatt för diesel i gruvindustriell verksamhet	0,17	0,18	0,12	0,13
I23	U021	Nedsatt koldioxidskatt för fjärrvärmeleveranser till industrin	0,00	u	u	u
I24	U024	Nedsatt koldioxidskatt för uppvärmningsbränslen inom industrin utanför EU ETS	0,26	u	u	u
I25	U023	Nedsatt koldioxidskatt för uppvärmningsbränslen inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna	0,04	u	u	u
I26	U022	Lägre koldioxidskatt för fossila drivmedel utanför reduktionsplikten		0,02	0,03	0,03
<b>J. Skattereduktioner m.m.</b>						
J1	U024	Skattereduktion för sjöinkomst	0,05	0,05	0,05	0,05
J2	U014	Skattereduktion för RUT-tjänster	4,50	4,95	5,44	5,99
J3	U014	Skattereduktion för ROT-arbeten	9,48	9,75	10,02	10,30
J4	U018	Begränsad fastighetsavgift för pensionärer	0,24	0,32	0,32	0,33
J5	U021	Skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el	0,02	0,02	0,02	0,02

			Skatteutgift (mdkr)			
			2017	2018	2019	2020
<b>K. Skattskyldighet</b>						
K1	ST	Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund	-	-	-	-
K2	ST	Kyrkor, vissa hushållningssällskap, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar	-	-	-	-
K3	ST	Akademier, arbetslöshetskassor, vissa stiftelser m.m.	-	-	-	-
K4	ST	Ägare av vissa fastigheter	-	-	-	-
<b>L. Skattesanktioner</b>						
<i>Kostnader i kapital</i>						
L1	ST	Begränsning i avdragsgilla ränteutgifter	-0,12	-0,11	-0,14	-0,21
L2	ST	Begränsning av skattereduktion	-0,43	-0,41	-0,46	-0,56
L3	U018	Fastighetsskatt på konventionellt beskattade hyreshus och småhus	-1,37	-1,40	-1,42	-1,45
L4	U024	Fastighetsskatt på lokaler	-6,58	-6,68	-6,78	-6,88
L5	U024	Fastighetsskatt på industrienheter	-1,56	-1,57	-1,62	-1,63
L6	U021	Fastighetsskatt på elproduktionsenheter	-3,56	-2,65	-1,12	-0,69
L7	U024	Avdragsrätt för representationsmåltider	-	-	-	-
<i>Socialavgifter</i>						
L8	ST	Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete	-15,99	-17,01	-17,76	-18,84
<i>Punktskatter</i>						
L9	U021	Särskild skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer	-2,56	u	u	u
L10	ST	Energiskatt på bensin inom reduktionsplikten		-0,08	-0,19	-0,30
L11	U021	Koldioxidskatt på fossila bränslen i värmeverk inom EU ETS	-0,06	-0,08	-0,08	-0,09
L12	U021	Koldioxidskatt på fossila bränslen i kraftvärmeverk inom EU ETS	0,00	-0,12	-0,12	-0,12
<b>M. EJ SALDOPÅVERKANDE SKATTEUTGIFTER</b>						
<i>Skattefria transfereringar</i>						
M1		Näringsbidrag	-	-	-	-
M2		Avgångsvederlag till jordbrukare	-	-	-	-
M3		Bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärnämnden	-	-	-	-
M4		Flyttningsersättningar av allmänna medel	-	-	-	-
M5		Totalförsvarspliktigas och rekryters ersättningar och förmåner	0,14	0,14	0,13	0,13
M6		Barnbidrag	18,04	20,88	21,61	21,76
M7		Särskilt pensionstillägg	0,00	0,00	0,00	0,00
M8		Handikappersättning m.m.	0,70	0,68	0,68	0,68
M9		Bistånd	3,09	3,26	3,45	3,62
M10		Underhållsstöd	1,90	1,92	1,95	1,98
M11		Bidrag till adoption	-	-	-	-
M12		Bostadstillägg	5,57	5,31	5,21	5,13
M13		Bostadsbidrag	1,63	1,68	1,74	1,75
M14		Studiestöd m.m.	4,15	4,45	4,78	4,90
M15		Skattefria pensioner	0,06	0,06	0,06	0,06
M16		Äldreförsörjningsstöd	0,17	0,17	0,19	0,20
M17		Ersättningar till nyanlända invandrare	1,80	1,77	1,23	0,93





4

# Beskrivning av enskilda skatteutgifter





## 4 Beskrivning av enskilda skatteutgifter

### 4.1 Inledning

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

### 4.2 Förkortningar

I beskrivningarna används följande förkortningar:

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

### 4.3 Beskrivning av skatteutgifter

#### A Inkomst av tjänst och allmänna avdrag

##### A1 Schablonberäknad kapitalavkastning i fåmansföretag

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

Det kapitalbeskattade utrymmet bestäms genom att ett gränsbelopp beräknas. Gränsbeloppet beräknas enligt antingen huvudregeln eller förenklingsregeln. Vid tillämpning av huvudregeln beräknas utrymmet genom att det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter (57 kap. 11 § 2 IL). I vissa fall tillkommer ett lönebaserat utrymme, se skatteutgift A2. Enligt förenklingsregeln beräknas årets gränsbelopp till 2,75 inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget (57 kap. 11 § 1 IL). Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden sparad utdelningsutrymme som förs vidare till nästa år (57 kap. 13 § IL).

För vissa delägare medför reglerna att en del av kapitalinkomsten beskattas som tjänsteinkomst. För andra delägare beskattas i stället en del av tjänsteinkomsten som kapitalinkomst. I den mån den senare gruppen dominerar, medför detta en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt och består av skillnaden i skattesats mellan tjänstebeskattad utdelning och kapitalbeskattad utdelning. Denna skillnad ökar till följd av att endast 2/3 av utdelningen i inkomstslaget kapital tas upp till beskattning (se skatteutgift D4) medan tjänsteinkomsten tas upp i sin helhet.

##### A2 Lönebaserat utrymme i fåmansföretag

Enligt 57 kap. 11 § jämfört med 16–19 a §§ IL tillkommer vid tillämpning av huvudregeln enligt ovan ett utdelningsutrymme baserat på företagets

lönesumma. Detta gäller endast om det s.k. löneuttagskravet är uppfyllt och bara om delägaren äger en andel som motsvarar minst 4 procent av kapitalet. Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

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

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

Enligt 57 kap. 21 och 22 §§ IL ska kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger gränobeloppet tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Den kapitalvinst som ska redovisas som inkomst av tjänst är maximerad till 100 inkomstbasbelopp under en femårsperiod. Kapitalvinst utöver 100 inkomstbasbelopp beskattas som kapitalinkomst till 30 procent. Den del av kapitalvinsten som överstiger gränobeloppet men som på grund av basbeloppsregeln ändå beskattas som kapitalinkomst medför en skatteutgift som avser skatt inkomst av tjänst. Skatteutgiften består i skillnaden i skattesats mellan tjänste-beskattad kapitalvinst och kapitalbeskattad kapitalvinst.

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

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

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

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

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

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

### **A7 Avdrag för pensionspremier**

Enligt 59 kap. IL får skattskyldiga som helt saknar pensionsrätt i anställning eller skattskyldiga som har inkomst från aktiv näringsverksamhet göra avdrag för erlagda premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton. Avdragsrätten är begränsad till 35 procent av inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp. Om marginalskatten vid utbetalningen av pensionen är lägre än vid inbetalningen av premien uppstår en skatteutgift. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

### **A8 Sjöinkomstavdrag**

Skattskyldiga som har sjöinkomst under hela beskattningsåret ges, i stället för grundavdrag,



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

#### **A9 Personaloptioner**

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

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

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

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

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

2017 är gränobeloppet 11 000 kronor (12 kap. 2 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

#### **A12 Avdrag för utbildningsresor vid omstrukturering**

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

#### **A13 Avdrag för inställelseresor**

Om den skattskyldige har haft utgifter för resa mellan två platser inom EES i samband med tillträdande eller frånträdande av tjänst, s.k. inställelseresa, är kostnader till den del de överstiger ett gränobelopp, som fr.o.m. 2017 är 11 000 kronor, avdragsgilla vid inkomstbeskattningen (12 kap. 2 och 25 §§ IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

#### **A14 Sänkt skatt för utländska nyckelpersoner**

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

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

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

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

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

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

Förmånsvärdet för en bil som – helt eller delvis – är utrustad med teknik för drift med elektricitet eller med mer miljöanpassade drivmedel än bensin eller diesel och som därför har ett nybilspris som är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, sätts ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den närmast jämförbara bilen utan sådan teknik (61 kap. 8 a § IL). Vidare gäller att förmånsvärdet för förmånsbilar som drivs med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller annan gas än gasol utgörs av 60 procent av förmånsvärdet för jämförbar bil utan miljöanpassad teknik. Under 2016 var nedsättningen begränsad till högst 16 000 kronor. Från och med 2017 är nedsättningen begränsad till högst 10 000 kronor. Den senare nedsättningen är tidsbegränsad till och med inkomståret 2020. Skatteutgiften uppstår till följd av det nedsatta förmånsvärdet och avser inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

### **A18 Lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall**

Från och med den 1 januari 2018 ska förmån av personaloption inte tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst om vissa villkor är uppfyllda för såväl det företag från vilket personaloptionen förvärfvas, som personaloptionen och optionsinnehavaren (11 a kap. IL). Arbetsgivaren ska därmed inte heller betala arbetsgivaravgifter. Skatteutgiften består i att beskattning i stället, som huvudregel, sker i inkomstslaget kapital och

det först när den skattskyldige avyttrar den andel som har förvärvats genom utnyttjande av personaloptionen. Skatteutgiften avser också arbetsgivaravgifter.

### **A19 Stipendier**

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

### **A20 Personalrabatter och reseförmåner**

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

### **A21 Vissa ersättningar och förmåner till EU-parlamentariker**

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

**A22 Ersättningar och förmåner till personal vid Europaskolor**

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

**A23 Hittelön m.m.**

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

**A24 Ersättning för blod m.m.**

Sedvanliga ersättningar till den som har lämnat organ, blod eller modersmjölk är skattefria (8 kap. 29 § IL). Skattebefrielsen utgör en skatteutgift avseende skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

**A25 Inkomst från försäljning av vilt växande bär**

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

**A26 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands**

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

**A27 Kostnadsersättning till viss personal på Sipri**

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

**A28 Tjänsteinkomster förvärvade vid vistelse utomlands**

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

**A29 Tjänsteinkomster förvärvade på vissa utländska fartyg**

Skattefrihet gäller för anställning ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i oceanfart om vistelsen utomlands varat i minst

183 dagar sammanlagt under en tolvmånadersperiod och arbetsgivaren hör hemma i en stat inom EES (3 kap. 12 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt.

### **A30 Personalvård**

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

### **A31 Förmån av privatfinansierad hälso- och sjukvård**

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

### **A32 Utjämning av småföretagares inkomst**

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

### **A33 Flyttningersättningar från arbetsgivare**

Ersättning för utgifter för flyttning när en skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttar

till en ny bostadsort är skattefri, om ersättningen betalas av allmänna medel eller av arbetsgivaren (11 kap. 27 § IL). Om ersättningen för utgifter för flyttning också omfattar ersättning för körning med egen bil, ska denna ersättning dock tas upp till beskattning till den del den överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 2 § IL. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst och särskild löneskatt i de fall där ersättningen betalas av arbetsgivaren.

### **A34 Nedsatt förmånsvärde alkoholås**

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

### **A35 Kostförmån vid tjänsteresa och vid representation**

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

### **A36 Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst**

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

**A37 Gåvor till anställda**

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

**B Intäkter i näringsverksamhet****B1 Uttag av bränsle**

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

**B2 Avverkningsrätt till skog**

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

**B3 Kapitalvinst på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter**

Kapitalvinst på enskildas näringsfastigheter och näringsbostadsrätter beskattas som kapitalinkomst (13 kap. 6 § IL). Skatteutgiften avser att en större del av näringsinkomsten beskattas som kapitalinkomst än vad som är förenligt med

normen. Skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan skattesatsen för näringsinkomst (inklusive särskild löneskatt) och skattesatsen på kapitalinkomst.

**B4 Tonnagebeskattning**

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

**C Kostnader i näringsverksamhet****C1 Avdrag för resor till och från arbetet**

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

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

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

**C3 Koncernbidragsdispens**

Regeringen kan i vissa fall medge att avdrag får göras enligt reglerna för koncernbidrag trots att alla förutsättningar inte är uppfyllda (35 kap. 8 § IL). Detta förutsätter bl.a. att bidraget lämnas för

en näringsverksamhet som är av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

#### **C4 Anläggning av ny skog m.m.**

Utgifter för anläggning av ny skog och dikning som främjar skogsbruk ska kostnadsföras direkt (21 kap. 3 § IL). Utgifter för inköp samt plantering av träd och buskar för frukt- eller bärodling får dras av direkt (20 kap. 17 § IL). Skatteutgiften utgörs av ränteeffekten på det omedelbara avdraget och avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

#### **C5 Skadeförsäkringsföretag**

I vissa fall har skadeförsäkringsföretag möjlighet att göra avsättning till s.k. säkerhetsreserv. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och utgörs av räntan på den skatte-kredit som avdraget medför.

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

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

#### **C7 Periodiseringsfonder**

Periodiseringsfonden är en vinstanknuten reserveringsmöjlighet i företaget, där medel kan reserveras under högst sex år (30 kap. IL). Reserveringsmöjligheten innebär att inkomst-beskattningen skjuts upp. För juridiska personer

är periodiseringsfonderna räntebelagda och därmed medför juridiska personers periodiseringsfonder inga skatteutgifter om räntan sammanfaller med skatte-krediten. För enskilda näringsidkare och för fysiska personer som är delägare i handelsbolag är avsättningarna inte räntebelagda och skatteutgiften utgörs av räntan på skatte-krediten. Skatteutgiften avser inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

#### **C8 Substansminskning**

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

#### **C9 Skogsavdrag**

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

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

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

**C11 Bidrag till Tekniska museet**

Avdrag ska göras för bidrag som lämnas till Tekniska museet (16 kap. 10 § IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

**C12 Nedskrivning av lager och pågående arbeten**

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

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

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

**C14 Räntefördelning vid generationsskiften**

Förvärvas en näringsfastighet genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av makes död eller äktenskapsskillnad

kan förvärvaren undvika negativ räntefördelning till den del det negativa kapitalunderlaget är hänförligt till förvärvet (33 kap. 15–17 §§ IL). Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet och särskild löneskatt.

**D Intäkter i kapital****D1 Avkastning eget hem**

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

**D2 Avkastning bostadsrättsfastighet**

Den direkta avkastningen i form av boendet i privatbostadsföretag (äka bostadsrättsförening) beskattas inte som inkomst av kapital (42 kap. 28 § IL). Däremot tas kommunal fastighetsavgift ut på bostäder enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften för nybyggda byggnader som innehåller bostäder är nedsatt under de första 15 åren, se skatteutgifter D15–D17. Direktavkastningen antas schablonmässigt motsvara det sammanlagda marknadsvärdet på privatbostadsföretagets bostadsrättslägenheter multiplicerat med två procentenheter. Skatteutgiften utgörs av skillnaden mellan kapitalskatt på fastighetens reala direktavkastning och fastighetsavgift utan nedsättningar.

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

Enligt 42 kap. 15 a § IL tas endast 5/6 av kapitalinkomster för delägare i onoterade bolag upp till

beskattning i inkomstslaget kapital. Den effektiva skatten på kapitalavkastningen blir således 25 procent, vilket är lägre än normen för kapitalinkomster. Den lägre skattesatsen ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

#### **D4 Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar**

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

#### **D5 Utdelning av andelar i dotterföretag**

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

#### **D6 Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt**

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

#### **D7 Värdeförändring på aktier m.m.**

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

#### **D8 Nedsatt kapitalvinstskatt vid försäljning av eget hem och bostadsrätt**

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

#### **D9 Nedsatt avkastningsskatt på pensionsmedel**

Avkastningen på medel reserverade för pensions-ändamål beskattas lägre än normen för kapital-inkomster. Avkastningsskatt tas enligt 9 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensions-medel ut med 15 procent på en schablonmässigt beräknad avkastning. Den lägre skattesatsen ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital. Den schablonmässigt be-räknade avkastningen som tas upp till beskattning uppgår till ett på visst sätt beräknat kapital-underlag (se skatteutgift D12) multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan för året före beskattningsåret. Den schablonmässigt beräk-nade avkastningen kan utgöra en skatteutgift eller en skattesanktion, se skatteutgift D10.

#### **D10 Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt**

Underlaget för avkastningsskatt utgörs enligt 3 a–3 d §§ lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel av kapitalunderlaget multiplicerat med antingen den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret eller statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med 0,75 procentenheter. Från den 1 januari 2018 utgörs underlaget för avkastningsskatt i det



senare fallet av statslåneräntan ökad med en procentenhet i stället för statslåneräntan ökad med 0,75 procentenheter. Skatteunderlaget är dock lägst 1,25 procent av kapitalunderlaget. För skattskyldiga försäkringsbolag utgörs kapitalunderlaget av värdet av bolagets tillgångar med avdrag för finansiella skulder vid beskattningsårets ingång. Om den faktiska avkastningen på försäkringskapital över- eller understiger den schablonmässigt framräknade avkastningen, uppstår en skatteutgift respektive en skattesanktion avseende skatt på inkomst av kapital.

#### **D11 Schablonmässigt underlag för kapitalinkomstskatt (på investeringssparkonto)**

Underlaget för kapitalinkomstskatt på investeringssparkonto utgörs enligt 42 kap. 36–41 §§ IL av ett kapitalunderlag som multipliceras med statslåneräntan den 30 november året före beskattningsåret ökad med 0,75 procentenheter. Från den 1 januari 2018 ska kapitalunderlaget multipliceras med statslåneräntan ökad med en procentenhet i stället för statslåneräntan ökad med 0,75 procentenheter. Schablonintäkten ska dock beräknas till lägst 1,25 procent av kapitalunderlaget. Om den faktiska avkastningen över- eller understiger den schablonmässigt framräknade avkastningen, uppstår en skatteutgift respektive en skattesanktion avseende skatt på inkomst av kapital.

#### **D12 Framskjuten beskattning vid andelsbyte**

Reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten tillämpas när fysiska personer gör andelsbyten om vissa villkor är uppfyllda (48 a kap. 5–8 §§ IL). Reglerna innebär att det inte fastställs någon kapitalvinst vid andelsbytet utan att beskattning sker när de mottagna andelarna avyttras. Skatteutgiften utgörs av räntan på den kredit som den framskjutna beskattningen innebär och avser skatt på inkomst av kapital eller tjänst (bestäms av fåmansföretagsreglerna, 57 kap. IL).

#### **D13 Investeraravdrag**

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

#### **D14 Skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto**

Skogsägare och författare m.fl. som bedriver enskild firma har ofta oregelbundna inkomster. Tillsammans med en progressiv beskattning av inkomst av tjänst kan detta leda till att de missgynnas relativt personer med jämna inkomster. För att möjliggöra en resultatutjämning tillåts dessa göra avdrag för belopp som sätts in på skogskonto, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto. Insättningen begränsas i tid till 10 år på skogskonto, 20 år på skogsskadekonto och 6 år på upphovsmannakonto (21 kap. 21–41 §§ och 32 kap. IL). Räntan på kontona beskattas med den lägre skattesatsen 15 procent i stället för 30 procent, vilket är normen för kapitalinkomster (lagen [1990:676] om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.). Den lägre skattesatsen ger upphov till en skatteutgift som avser skatt på inkomst av kapital.

#### **D15 Nedsatt fastighetsavgift småhus**

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

är avgiften nedsatt till hälften. Skatteutgiften utgörs av nedsättningen av fastighetsavgift på småhusenheter med värdeår 2007 eller senare.

#### **D16 Nedsatt fastighetsavgift hyreshus**

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

#### **D17 Nedsatt fastighetsavgift ägarlägenheter**

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

### **E Kostnader i kapital**

#### **E1 Ränteutgifter för egnahem**

Enligt 42 kap. 1 § IL ska samtliga ränteutgifter dras av. Enligt normen ska endast ränteutgifter för lån till investeringar där avkastningen är

skattepliktig få dras av. Detta innebär att ränteutgifter för egnahem är en skatteutgift i den mån fastighetsavgiften understiger avkastningen från egnahem multiplicerat med en skattesats på 30 procent. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av kapital.

#### **E2 Konsumtionskrediter**

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

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

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

### **F Socialavgifter**

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

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

**F2 Generell nedsättning av egenavgifter**

Från egenavgifterna ska, under vissa förutsättningar, ett avdrag göras med 7,5 procent av avgiftsunderlaget. Nedsättningen kan som mest uppgå till 15 000 kronor per år (3 kap. 18 § socialavgiftslagen [2000:980]). Skatteutgiften avser egenavgifter.

**F3 Regional nedsättning av arbetsgivaravgifter**

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

**F4 Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel**

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

**F5 Nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med FoU**

Vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna på avgiftspliktig ersättning till en person som arbetar med forskning eller utveckling (FoU) ska avdrag göras med 10 procent av avgiftsunderlaget för denna person (2 kap. 29–31 §§ socialavgiftslagen [2000:980]). Avdraget får inte medföra att avgifterna understiger ålderspensionsavgiften. Det

sammanlagda avdraget för en avgiftsskyldig får inte överstiga 230 000 kronor per månad. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter.

**F6 Växa-stöd för den först anställda – sänkta arbetsgivaravgifter för enskilda näringsidkare, vissa aktiebolag och handelsbolag**

Från den 1 januari 2017 är enmansföretag som är enskilda näringsidkare som anställer en person berättigade till en nedsättning av arbetsgivaravgifterna, den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten så att bara ålderspensionsavgift ska betalas under längst tolv kalendermånader i följd (lagen [2016:1053] om särskild beräkning av vissa avgifter för enmansföretag under åren 2017–2021). Nedsättningen är tillfällig och gäller till utgången av 2021. Från och med den 1 januari 2018 utvidgades begreppet enmansföretag till att även omfatta aktiebolag som inte har någon anställd eller endast en anställd som också är delägare samt till handelsbolag utan anställda och med högst två delägare. Skatteutgiften avser arbetsgivaravgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt.

**G Särskild löneskatt****G1 Ersättning skiljemannauppdrag**

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

**G2 Ersättning till idrottsutövare**

Ersättning som en idrottsutövare får från en skattebefriad ideell förening som har till ändamål att främja idrott och som under året inte uppgår till ett halvt prisbasbelopp är enligt 2 kap. 19 § socialavgiftslagen (2000:980) undantagen från socialavgifter. Ersättningen är inte förmånsgrundande. Skatteutgiften avser därför särskild löneskatt.

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

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

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

För egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare, dvs. de som omfattas av det gamla ålderspensionssystemet (SFS 2007:1250), betalas enbart en särskild löneskatt för äldre på 6,15 procent (punkt 6 i övergångsbestämmelserna till socialavgiftslagen [2000:980] och lagen [1990:659] om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster). Skatteutgiften avser skillnaden mellan särskild löneskatt och särskild löneskatt för äldre.

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

För anställda som fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare, dvs. de som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet (SFS 2006:1339), betalas enbart ålderspensionsavgiften (2 kap. 27 § socialavgiftslagen [2000:980]) och en särskild löneskatt för äldre på 6,15 procent (lagen [1990:659] om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster). Skatteutgiften avser skillnaden mellan särskild löneskatt och ålderspensionsavgiften plus särskild löneskatt för äldre.

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

För anställda som är födda 1937 eller tidigare, dvs. de som omfattas av det gamla ålderspensionssystemet (SFS 2007:1250) betalas enbart en särskild löneskatt för äldre på 6,15 procent (punkt 5 i övergångsbestämmelserna till socialavgiftslagen [2000:980] och lagen [1990:659] om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster). Skatteutgiften avser skillnaden mellan särskild löneskatt och särskild löneskatt för äldre.

**H Mervärdesskatt**

**H1 Försäljning av tomtmark och byggnader**

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

**H2 Försäljning av konstverk för mindre än 300 000 kr per år**

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

**H3 Lotterier**

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

**H4 Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster**

Vissa fastighetstjänster som utförs av en ägare till en näringsfastighet (t.ex. ett hyreshus) som inte

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

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

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

#### **H6 Läkemedel**

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

#### **H7 Internationell personbefordran**

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

#### **H8 Personbefordran**

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

#### **H9 Tidningar och tidskrifter**

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

#### **H10 Böcker och broschyrer m.m.**

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

#### **H11 Entréavgiftsbelagda kulturella föreställningar**

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för entréavgift till konserter, cirkus-, teater-, opera- och balettföreställningar eller liknande föreställningar nedsatt till 6 procent. (Fr.o.m. den 1 januari 2017 höjs skattesatsen för tillträde till biograf föreställningar från 6 till 25 procent.) Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

#### **H12 Förevisning av naturområden**

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten på förevisning av naturområden utanför tätort samt av

nationalparker, naturreservat, nationalparker och Natura 2000-områden nedsatt till 6 procent. Ändringen trädde i kraft den 1 januari 2018. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

### **H13 Kommersiell idrott**

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

### **H14 Transport i skidliftar**

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

### **H15 Upphovsrätter**

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

### **H16 Entré till djurparker**

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

### **H17 Sänkt mervärdesskatt på vissa reparationer**

Enligt 7 kap. 1 § ML är mervärdesskatten för reparationer av cyklar med tramp- eller vevanordning, skor, lädervaror, kläder och hushålls-linne nedsatt till 12 procent. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

### **H18 Livsmedel**

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

### **H19 Restaurang- och cateringtjänster**

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

### **H20 Rumsuthyrning**

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

## **H21 Försäljning av konstverk för minst 300 000 kr per år**

Enligt 7 kap. 1 § ML är skattesatsen för försäljning av konstverk nedsatt till 12 procent. Detta gäller om omsättningen medför skattskyldighet och konstverket ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

## **H22 Omsättning i ideella föreningar**

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

## **H23 Omsättningsgräns för mervärdesskatt**

Enligt 9 d kap. 1 § ML undantas en beskattningsbar person från mervärdesskatt om den beskattningsbara personen har en omsättning som understiger 30 000 kronor under beskattningsåret och inte har överstigit 30 000 kronor för något av de två närmast föregående beskattningsåren. Denna skattebefrielse ger upphov till en skatteutgift.

## **H24 Ingående skatt på jordbruksarrende**

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

## **I Punktskatter**

### **11 Energiskatt på diesel i motordrivna fordon**

I 2 kap. 1 § LSE anges energiskattesatserna på bränslen. I praktiken utgörs nästan all bensin- och dieselanvändning av miljöklass 1. Från och med

den 1 januari t.o.m. den 30 juni 2018 är skattesatsen för bensin i miljöklass 1 4,08 kronor per liter och 2 648 kronor per kubikmeter för diesel. Normen i hela transportsektorn motsvarar skatteuttaget per energienhet för fossil bensin miljöklass 1 och detta är 45,1 öre/kWh för första halvåret 2018. För fossil diesel miljöklass 1 är skatteuttaget under den tidsperioden per energienhet lägre, motsvarande 26,6 öre/kWh, vilket ger upphov till en skatteutgift för diesel på 18,5 öre/kWh (45,1 - 26,6). Den 1 juli 2018 införs en reduktionsplikt för bensin och diesel (se vidare under avsnitt 2.8) och skattesatserna justeras till 3,87 kronor per liter för bensin miljöklass 1 och 2 341 kronor per kubikmeter för diesel. För bränslen inom reduktionsplikten tas skatt ut enhetligt per liter bränsle, dvs. ingen skattemässig uppdelning sker längre av beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung. Med samma skatt per liter avskaffas det statliga stödet till drivmedel som framställts av biomassa så vitt gäller de bränslen som omfattas av reduktionsplikten. Normen för perioden fr.o.m. den 1 juli t.o.m. den 31 december 2018 motsvarar 42,8 öre/kWh. Denna beräknas baserat på energiskatteuttaget per energienhet för ett rent fossilt bensinbränsle. För diesel motsvarar skatteuttaget per energienhet fr.o.m. den 1 juli 2018 23,5 öre/kWh. Skatteutgiften för andra halvåret blir därför 19,3 öre/kWh.

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

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

### **13 Energiskattebefrielse för biodrivmedel**

Energiskattebefrielse för biodrivmedel regleras i 7 kap. 3 och 4 § LSE. Energiskattebefrielse gäller för biogas, höginblandad FAME (fettsyrametylester), etanol i E85 och för bränslen som har samma KN-nummer som fossil bensin eller fossil diesel men som framställts av biomassa. Det kan röra sig om t.ex. hydrerade vegetabiliska oljor och fetter, s.k. HVO, eller syntetiska motorbränslen.

Andra höginblandade biodrivmedel samt biodrivmedel utan fossilt innehåll ges också full energiskattebefrielse. Befrielse från 88 procent av energiskatten ges om etanol låginblandas i bensin. Om biomassan av annan beståndsdel än etanol låginblandas i bensin, ges full befrielse från energiskatten. För FAME som låginblandas i dieselbränsle ges befrielse från 36 procent av energiskatten för fossil diesel). Den 1 juli 2018 införs en reduktionsplikt för bensin och diesel (se vidare under avsnitt 2.8) och ingen skattemässig uppdelning sker längre av beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung inom reduktionsplikten. Ingen energiskattebefrielse ges till etanol, HVO, FAME eller andra biodrivmedel inom reduktionsplikten under det andra halvåret av 2018. Skatteutgiften beräknas dock för diesel, (se I1). Skatteuttaget per energienhet är lägre för diesel inbegripet HVO och FAME och andra dieselbiodrivmedel inom plikten jämfört med normen som utgörs av energiskatteuttaget per energienhet för fossil bensin i miljöklass 1. Normen i hela transportsektorn motsvarar skatteuttaget per energienhet för fossil bensin miljöklass 1 (i praktiken rent fossil bensin) och detta är 45,1 öre/kWh för första halvåret 2018. Normen för perioden fr.o.m. den 1 juli t.o.m. den 31 december 2018 motsvarar 42,8 öre/kWh. Denna beräknas baserat på energiskatteuttaget per energienhet för ett rent fossilt bensinbränsle.

#### **I4 Energiskattebefrielse elförbrukning vid bandrift**

Enligt 11 kap. 9 § första stycket 1 och 13 § första stycket 1 LSE gäller energiskattebefrielse för elförbrukning för bandrift (t.ex. järnväg och tunnelbana). Beräkningen utgår från energiskatten för bensin i miljöklass 1 och inte från energiskatten på el.

#### **I5 Energiskattebefrielse för bränsleförbrukning vid bandrift**

Enligt 6 a kap. 1 § 2 LSE gäller energiskattebefrielse för bränsle för bandrift (t.ex. diesel-drivna järnvägsfordon). Beräkningen utgår från energiskatt för bensin i miljöklass 1.

#### **I6 Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart**

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

#### **I7 Energiskattebefrielse på bränsle för inrikes luftfart**

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

#### **I8 Nedsatt energiskatt för diesel i gruvindustriell verksamhet**

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

#### **I9 Energiskattebefrielse för biobränsle m.m. för uppvärmning**

Ingen skatt tas ut på biobränsle m.m. som används för uppvärmning. Energiskattebefrielse för vegetabiliska och animaliska oljor och fetter m.m. samt för biogas gäller enligt 6 a kap. 2 c § och 7 kap. 3 § LSE. Normen utgörs av full energiskatt för motsvarande fossilt uppvärmningsbränsle.

#### **I10 El som inte är skattepliktig**

Enligt 11 kap. 2 § LSE är el under vissa förutsättningar inte skattepliktig, t.ex. el producerad i mindre produktionsanläggningar eller i ett reservkraftsaggregat utan att överföras till ett koncessionspliktigt nät. Normen utgörs av den



energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

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

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

#### **I12 Nedsatt energiskatt för leveranser av värme och kyla till industrin m.m.**

Av 9 kap. 5 § LSE följer att bränslen som används för att framställa värme och kyla som levereras för förbrukning i industrins tillverkningsprocess samt jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna medges befrielse från 70 procent av energiskatten på bränslen och nedsatt energiskatt till 0,5 öre/kWh på el. Den nedsatta energiskatten på el gäller också för el som används för att framställa värme och el som levereras för förbrukning i datorhall (se 9 kap. 5 a § LSE). Normen utgörs av full energiskatt för uppvärmningsbränslen och den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

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

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

#### **I14 Nedsatt energiskatt på uppvärmningsbränslen inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna**

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

#### **I15 Nedsatt energiskatt på el inom industrin och i datorhallar**

El som används i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och i datorhallar beskattas med 0,5 öre/kWh, se 11 kap. 9 § första stycket 6 och 7 och 14 § och 15 § LSE. Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

#### **I16 Nedsatt energiskatt på el inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna**

El som används i jord-, skogs- eller vattenbruksverksamhet beskattas med 0,5 öre/kWh (11 kap. 12 och 12 a §§ LSE). Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

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

För energiintensiva industriföretag, som deltog i program för energieffektivisering (PFE) gällde t.o.m. den 31 december 2017 fullständig befrielse från energiskatten på el. Lagen (2004:1196) om program för energieffektivisering upphörde att gälla den 1 januari 2013 och de sista företagen lämnade programmet under 2017. Skatteutgiften har därmed upphört.

#### **I18 Nedsatt energiskatt på elförbrukning i vissa kommuner**

Enligt 11 kap. 9 § första stycket 8 LSE gäller en lägre energiskattenivå för el som förbrukas av hushåll och tjänstesektorn i vissa kommuner med

undantag för el som förbrukas som landström eller i datorhallar. Nedsättningen gäller elförbrukning i samtliga kommuner i Västerbottens, Norrbottens och Jämtlands län, Sollefteå, Ånge och Örnsköldsvik i Västernorrlands län, Ljusdal i Gävleborgs län, Torsby i Värmlands län och Malung-Sälen, Mora, Orsa och Älvdalen i Dalarnas län. Nedsättningen och därmed även skatteutgiften uppgår till 9,6 öre/kWh. Normen utgörs av den energiskattesats på el som följer av 11 kap. 3 § LSE.

**119 Nedsatt koldioxidskatt för diesel till arbetsmaskiner och fartyg inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna**

Enligt 6 a kap. 2 a § 1 och 2 LSE gäller nedsatt koldioxidskatt för diesel som används i arbetsmaskiner i yrkesmässig jord-, skogs- eller vattenbruksverksamhet. Från och med 1 januari 2017 gäller skattenedsättningen även för fartyg som används inom dessa näringar. Från och med den 1 januari 2016 motsvarar nedsättningen 1,70 kronor per liter vilket är en höjning från tidigare 0,90 kronor per liter. En del av höjningen, 0,27 kronor per liter, är temporär 2016–2018. Från och med 2019 motsvarar därmed nedsättningen 1,43 kronor per liter. Normen utgörs av full koldioxidskatt.

**120 Koldioxidskattebefrielse på bränsle vid bandrift**

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

**121 Koldioxidskattebefrielse på bränsle för inrikes sjöfart**

Koldioxidskattebefrielse för bränsle som används vid yrkesmässig sjöfart följer av 6 a kap. 1 § 3 och 4 samt 9 kap. 3 § 1–3 LSE. Bränsle i fartyg som används för privata ändamål beskattas dock. Normen utgörs av full koldioxidskatt.

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

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

**123 Nedsatt koldioxidskatt för fjärrvärmelieferanser till industrin**

Av 9 kap. 5 § LSE följer att bränslen som används för att framställa fjärrvärme som levereras för förbrukning i industrins tillverkningsprocess samt jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna medgavs befrielse från 20 procent av koldioxidskatten. Skatteutgiften beräknas enbart för värmeanläggningar utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter (EU ETS) och som inte levererar till industri inom handelssystemet. Normen utgörs av full koldioxidskatt. Den 1 januari 2018 upphörde skattebefrielsen och skatteutgiften har därmed upphört. Vid leverans till industrin inom EU ETS medges full nedsättning.

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

För industrin utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter (EU ETS) gällde enligt 6 a kap. 1 § 9 b LSE koldioxidskattebefrielse med 20 procent för användning av fossila bränslen i tillverkningsprocessen t.o.m. den 31 december 2017. Från och med den 1 januari 2018 upphörde skattebefrielsen och skatteutgiften har därmed upphört. Normen utgörs av full koldioxidskatt.

**125 Nedsatt koldioxidskatt för uppvärmningsbränslen inom jord-, skogs- och vattenbruksnäringarna**

Enligt 6 a kap. 1 § 10 och 11 LSE gällde t.o.m. den 31 december 2017 koldioxidskattebefrielse med 20 procent för användning av fossila bränslen för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid jord-, skogs- eller vattenbruksverksamhet. Från

och med den 1 januari 2018 upphörde skattebefrielsen och skatteutgiften har därmed upphört. Normen utgörs av full koldioxidskatt.

## **I26      Lägre koldioxidskatt för fossila drivmedel utanför reduktionsplikten**

För den andel av E85 som består av fossil bensin tas koldioxidskatt per liter ut på samma nivå som bensin inom reduktionsplikten. För koldioxidskatten uttryckt i kronor per liter på bensin inom reduktionsplikten har hänsyn tagits till att den till ungefär 5 volymprocent utgörs av biodrivmedel och koldioxidskattesatsen har räknats ned motsvarande. För fossil bensin i E85 som inte omfattas av reduktionsplikten är därmed uttaget av skatt reducerat med ca 5 procent jämfört med normen. Normen utgörs av skatteuttaget per kg koldioxid inom reduktionsplikten.

## **J      Skattereduktioner**

### **J1      Skattereduktion för sjöinkomst**

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

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

Fysiska personer som köper s.k. RUT-tjänster eller får dessa som löneförmån har, under vissa förutsättningar, rätt till skattereduktion enligt 67 kap. 11–19 §§ IL. Skattereduktionen uppgår till 50 procent av arbetskostnaden inklusive mervärdesskatt för det utförda arbetet och 50 procent av värdet av RUT-tjänsten om den tillhandahållits som löneförmån. För att reduktionen ska ges ska den som utför tjänsten ha F-skattsedel. Reduktion kan även medges om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen får tillsammans med skattereduktionen för ROT-arbeten (se J3) uppgå till högst 50 000 kronor per person och år. För

personer som inte fyllt 65 år vid årets ingång gäller även att skattereduktionen för RUT-tjänster får uppgå till maximalt 25 000 kronor per år.

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

Fysiska personer som köper s.k. ROT-arbeten (reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad) av småhus, bostadsrätter och ägarlägenheter har, under vissa förutsättningar, rätt till skattereduktion enligt 67 kap. 11–19 §§ IL. Skattereduktionen uppgår till 30 procent av arbetskostnaden och 30 procent av värdet av arbetet om det tillhandahållits som löneförmån. För att reduktionen ska ges ska den som utför arbetet ha F-skattsedel. Reduktion kan även medges för ROT-arbete om utföraren är en privatperson som har en A-skattsedel och motsvarar då arbetsgivaravgifterna. Skattereduktionen får tillsammans med skattereduktionen för RUT-tjänster (se J2) uppgå till högst 50 000 kronor per person och år.

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

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

### **J5      Skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el**

Från och med 2015 kan fysiska och juridiska personer, dödsbon och svenska handelsbolag få skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (67 kap. 27–33 §§ IL). Skattereduktionen

gäller den som framställer förnybar el och i en och samma anslutningspunkt matar in förnybar el och tar ut el, har en säkring om högst 100 ampere i anslutningspunkten samt har anmält sin produktion till elnätsföretaget. Underlaget för skattereduktionen består av de kilowattimmar förnybar el som har matats in i anslutningspunkten under kalenderåret, dock högst så många kilowattimmar el som tagits ut i anslutningspunkten under året. Underlaget för skattereduktionen får inte överstiga 30 000 kilowattimmar, vare sig per person eller per anslutningspunkt. Skattereduktionen uppgår till underlaget multiplicerat med 60 öre, dvs. maximalt 18 000 kronor. Företag får skattereduktion bara om villkoren i kommissionens regelverk för stöd av mindre betydelse är uppfyllda.

## **K Skattskyldighet**

### **K1 Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund**

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

### **K2 Kyrkor, vissa hushållningssällskap, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar**

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

### **K3 Akademier, arbetslöshetskassor, vissa stiftelser m.m.**

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

## **K4 Ägare av vissa fastigheter**

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

## **L Skattesanktioner**

### **L1 Begränsning i avdragsgilla ränteutgifter**

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

### **L2 Begränsning av skattereduktion**

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

### **L3 Fastighetsskatt på konventionellt beskattade hyreshus och småhus**

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

**L4 Fastighetsskatt på lokaler**

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

**L5 Fastighetsskatt på industrienheter**

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

**L6 Fastighetsskatt på elproduktionsenheter**

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

**L7 Avdragsrätt för representationsmåltider**

Från och med 1 januari 2017 medges inte längre avdrag för representationsutgifter som avser lunch, middag, supé eller annan förtäring, utom för enklare förtäring av mindre värde (16 kap. 2 § IL). Tidigare har kostnader upp till 90 kronor per person och tillfälle varit avdragsgilla. Skattesanktionen består i att kostnader i näringsverksamheten normalt är avdragsgilla.

**L8 Socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete**

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

**L9 Särskild skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer**

Enligt lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt togs skatt tidigare ut på den högsta tillåtna termiska effekten i kärnkraftsreaktorer. Skatten var att likställa med en extra skatt som lagts på vissa verksamheter och därför att betrakta som en skattesanktion. I enlighet med den överens- kommelse på energiområdet som träffats mellan Socialdemokraterna, Moderaterna, Miljöpartiet de gröna, Centerpartiet och Kristdemokraterna slopades skatten den 1 januari 2018. Skatte- sanktionen har därmed upphört.

**L10 Energiskatt på bensin inom reduktionsplikten**

Vid införandet av reduktionsplikten den 1 juli 2018 kommer skatt att tas ut enhetligt per liter bensin och diesel. Energiskattenormen beräknas baserat på energiskatteuttaget per energienhet för ett rent fossilt bensinbränsle och är 42,8 öre/kWh fr.o.m. den 1 juli 2018. Bensin miljöklass 1 inom reduktionsplikten innehåller en andel biodriv- medel som idag utgörs nästan uteslutande av etanol. Etanol har ett lägre energiinnehåll än fossil bensin och ger då ett totalt lägre energiinnehåll per liter inom reduktionsplikten jämfört med ren fossil bensin. Energiskatteuttaget per energienhet

inom reduktionsplikten blir då något högre än normen.

### **L11 Koldioxidskatt på fossila bränslen i värmeverk inom EU ETS**

Enligt 6 a kap. 1 § 17 b LSE gällde, för fossila bränslen som förbrukas i annan värmeproduktion inom EU:s system för handel med utsläppsrätter (EU ETS) än kraftvärmeproduktion eller framställning av värme i en industrianläggning, att koldioxidskatt betalas med 80 procent av koldioxidskatten. Fr.o.m. den 1 januari 2018 betalas koldioxidskatt med 91 procent av koldioxidskatt. Inom handelssystemet utgörs normen av noll koldioxidskatt.

### **L12 Koldioxidskatt på fossila bränslen i kraftvärmeverk inom EU ETS**

Enligt 6 a kap. 1 § 17 a LSE gäller, för fossila bränslen som förbrukas vid samtidig produktion av värme och el i kraftvärmeverk inom EU ETS, att koldioxidskatt betalas med 11 procent av koldioxidskatten. 2017 togs däremot ingen koldioxidskatt för bränsleförbrukning i berörda anläggningar ut. Koldioxidskattebefrielse på den del av bränslet som motsvarar elproduktionen enligt 6 a kap. 1 § 7 LSE grundar sig på tvingande unionsrätt (artikel 14.1 a i rådets direktiv 2003/96/EG). Skatteutgiften beräknas enbart på värmeproduktionen. Inom handelssystemet utgörs normen av noll koldioxidskatt.

## **M Skattefria transfereringar**

### **M1 Näringsbidrag**

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

direktavskrivning. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av näringsverksamhet.

### **M2 Avgångsvederlag till jordbrukare**

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

### **M3 Bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden**

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

### **M4 Flyttningersättningar av allmänna medel**

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

**M5 Totalförsvarspliktigas och rekryters ersättningar och förmåner**

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

**M6 Barnbidrag**

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

**M7 Särskilt pensionstillägg**

Särskilt pensionstillägg enligt 73 kap. socialförsäkringsbalken är enligt 11 kap. 32 § IL skattefritt. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

**M8 Handikappersättning m.m.**

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

**M9 Bistånd**

Bistånd enligt socialtjänstlagen (2001:453) och liknande ersättningar är skattefria (8 kap. 11 § IL). Detta gäller också bistånd enligt lagen

(1994:137) om mottagande av asylsökande m.fl. Skatteutgiften avser skatt på inkomst av tjänst.

**M10 Underhållsstöd**

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

**M11 Bidrag till adoption**

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

**M12 Bostadstillägg**

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

**M13 Bostadsbidrag**

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

**M14 Studiestöd m.m.**

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

**M15 Skattefria pensioner**

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

### **M16    Äldreförsörjningsstöd**

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

### **M17    Ersättningar till nyanlända invandrare**

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



# Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde  
den 11 april 2018

**Närvarande:** statsminister Löfven, ordförande, och statsråden  
Lövin, Wallström, Baylan, Hallengren, Andersson, Bolund,  
Bah Kuhnke, Strandhäll, Fridolin, Ekström, Fritzon

**Föredragande:** statsrådet Andersson

---

Regeringen beslutar skrivelsen 2017/18:98  
Redovisning av skatteutgifter 2018