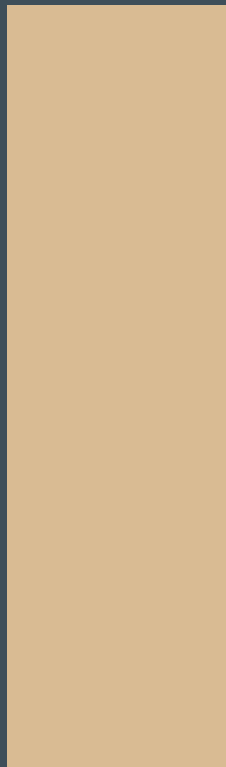


Konjunkturinstitutet

Svenska skatter i internationell jämförelse



Konjunkturinstitutet

Svenska skatter i internationell jämförelse

SNS Förlag

SNS Förlag
Box 5629
114 86 Stockholm
Telefon: 08-507 025 00
www.sns.se

SNS – Studieförbundet Näringsliv och Samhälle är en oberoende ideell förening som genom forskning, möten och utbildning bidrar till att ledande beslutsfattare i näringsliv, politik och offentlig förvaltning kan fatta välgrundade beslut baserade på vetenskap och saklig analys. 280 ledande företag, myndigheter och organisationer är medlemmar i SNS.

Svenska skatter i internationell jämförelse
Konjunkturinstitutet

© Konjunkturinstitutet och SNS Förlag 2019
Omslag: Allan Seppa
Tryck: E-print, Stockholm 2019

ISBN 978-91-88637-20-8

Innehåll

Utgivarens förord	4
Sammanfattning	5
1 Inledning	7
Bakgrund och syfte	7
Skatter kan beskrivas på flera sätt	8
2 Skatternas nivå och sammansättning	9
3 Skatt på arbete	14
Indirekta skatter på arbete	16
Skatteklar	16
Skatt på hushållens kapitalinkomster	22
4 Skatt på företagande och investeringar	23
Bolagsskatt	23
Effektiva skattesatser på företagsinvesteringar	25
Skatt på utdelningar och kapitalvinster	27
Dubbelbeskattning på företags- och ägarnivå	28
Skatteincitament för forskning och utveckling	29
5 Egendomsskatter	30
6 Skatt på konsumtion	32
7 Referenser	36

Utgivarens förord

SNS startade i januari 2019 det treåriga forskningsprojektet ”Skatter i en globaliserad värld”. En grundläggande fråga som ställs inom ramen för projektet är vad som ska beskattas i dag och vad som ska beskattas i framtiden.

För att få en grund till att kunna svara på detta i kommande rapporter i projektet frågade SNS Konjunkturinstitutet om de kunde ställa samman en rapport om att på en övergripande nivå beskriva skattebasernas utveckling över en längre tid i Sverige och då också göra internationella jämförelser.

Konjunkturinstitutet var positiv till detta. Johan Almenberg, enhetschef för Offentliga finanser (vid tiden för skrivandet, nu verksam på Finansinspektionen), och Elin Ryner, verksam på samma enhet, fick i uppdrag att skriva rapporten. Här kan vi se resultatet.

SNS förhoppning är att rapporten ska bidra till ökad kunskap om strukturen på det svenska skattesystemet och utgöra en grund för breda diskussioner om framtidens skattesystem. För analys och slutsatser svarar rapportens författare. SNS som organisation tar inte ställning till dessa. SNS uppdrag är att initiera och presentera forskningsbaserade analyser av viktiga samhällsfrågor.

Forskningsprojektet följs av en referensgrupp med representanter för ett tjugotal företag, myndigheter och organisationer. Från referensgruppen erhålls också finansieringen till projektet. SNS framför ett tack till referensgruppen, som består av AstraZeneca, Atlas Copco, Bostadsrätterna, EQT, Ekonomistyrningsverket, FAR, Investor, Konjunkturinstitutet, Lantbrukarnas Riksförbund, Landsorganisationen i Sverige, Mellby Gård, Motormännen, Swedish Private Equity & Venture Capital Association, Sveriges akademikers centralorganisation, Skatterättsnämnden, Skatteverket, Spotify, Stora Enso, Svenskt Näringsliv, Tjänstemännens centralorganisation, Teknikföretagen, Uniper och Vattenfall. Katarina Nordblom, docent i nationalekonomi vid Göteborgs universitet, ingår i referensgruppen som representant för SNS vetenskapliga råd.

Författarna vill tacka sakkunniga på Konjunkturinstitutet och Finansdepartementet som bidragit med fakta och synpunkter. Värdefull hjälp har också erhållits från Bo Stoltz på Ekonomistyrningsverket. SNS tackar alla dessa för värdefulla bidrag till rapportens innehåll.

Stockholm i juni 2019

Stefan Sandström

Forskningsledare SNS

Sammanfattning

HUR HAR SKATTEUTTAGET FÖRÄNDRATS I SVERIGE DE SENASTE DECENNIERNA? HUR HAR SKATTEBASERNA FÖRÄNDRATS?

De svenska skatternas sammansättning har varit förhållandevis stabil de senaste decennierna. Den offentliga sektorns skatteintäkter kommer framför allt från skatter på arbete som betalas av både löntagare och arbetsgivare, samt från skatter på konsumtion i form av mervärdesskatt och punktskatter. Därutöver har kapital- och företagskatter också en viss betydelse för skatteintäkterna. Hushållens inkomstskatter har dock minskat något som andel av BNP, främst till följd av att den direkta skatten på arbete har sänkts. Lägre direkt skatt på arbete är också huvudförklaringen till att det samlade skattetrycket har minskat något under 2000-talet.

De skattebaser som ligger till grund för beskattningen har också varit förhållandevis stabila, men två potentiellt problematiska trender är värda att uppmärksammas. För det första har sannolikt en del av skattebasen för beskattning av arbetsinkomster urholkats genom att en del högt beskattade arbetsinkomster omvandlas till relativt lågt beskattade utdelningar från fåmansbolag. Den snabba ökningstakten i utdelningar från fåmansbolag under senare år talar för att effekten av sådan ”inkomstomvandling” inte har en försumbar effekt på de offentliga finanserna, och visar på att det är förenat med svårigheter att ha väsentligt högre marginalskatter på arbetsinkomster än på kapitalinkomster. För det andra har skattebaserna för vissa punktskatter utvecklats svagt. Det gäller i synnerhet baserna på områden där en minskad förbrukning är i linje med politiska mål, såsom energi och koldioxid (och alkohol och tobak). Skattebasernas utveckling talar för att det kan vara svårt att i någon större utsträckning öka intäkterna från sådana punktskatter genom högre skattesatser, exempelvis inom ramarna för en ”grön” skatteväxling.

HUR SKILJER SIG SKATTESTRUKTUREN MELLAN SVERIGE OCH ANDRA LÄNDER? VILKA INTERNATIONELLA TRENDER SER MAN UNDER 2000-TALET?

Svenska skatter avviker på det hela taget inte markant från jämförbara länder. Skatt på arbete och konsumtionsskatt utgör de klart största källorna till skatteinkomster. Jämfört med andra länder har Sverige dock jämförelsevis höga skatter på arbete, både sett till skattenivån vid lägre inkomstnivåer och sett till de högsta marginalskatterna. Samtidigt bör man, när man jämför skattekvot i olika länder, ha i åtanke att skatterna delvis används för att finansiera välfärdstjänster som kommer medborgarna till del. Det är därför inte nödvändigtvis så att Sveriges jämförelsevis höga skatter på arbete innebär ett konkurrensproblem. Sverige utmärker sig dock genom att ta ut en omfattande skatt på arbete som betalas in av arbetsgivare, den allmänna löneavgiften. Löneskatter av detta slag är ovanliga i andra länder. Sverige har också ett jämförelsevis lågt uttag av skatt på egendom, men det kan också konstateras att dessa skatter genererar ganska måttliga skatteintäkter i de flesta länder.

Några internationella trender kan skönjas under 2000-talet:

- Konvergens i skattekvot. I många fall har länder med låg skattekvot höjt skatten och länder med hög skattekvot sänkt den. Sverige och övriga nordiska länder har fortfarande relativt höga skatter, men skillnaden gentemot såväl OECD som övriga EU har minskat.

- Ökade drivkrafter till arbete. Många länder har minskat uttaget av skatt på arbete, inte minst vid lägre inkomstnivåer, bland annat i syfte att stärka drivkrafterna till arbete. Spridningen mellan länder är fortfarande stor, sett både till direkt skatt på arbete och skatteklar. Sverige har sedan slutet av 1990-talet sänkt skatten på arbete med omkring 5 procent av BNP men har fortfarande relativt höga skatter på arbete. Ett antal andra nord- och västeuropeiska välfärdsstater har sänkt det samlade uttaget av skatt på arbete i liknande omfattning, däribland Danmark, Finland, Frankrike, Belgien och Nederländerna.
- Lägre bolagsskattesats och bredare skattebas. Den nominella bolagsskattesatsen har trendmässigt sänkts i såväl OECD som EU. Samtidigt har intäkterna från bolagsskatt varit stabila, ett mönster som för svensk del förklaras av att sänkt skattesats har sammanfallit med basbreddningar. En parallell trend är ett ökat internationellt samarbete för att minska skadlig skattekonkurrens och därigenom säkra skattebasen. Sverige har en bolagsskattesats och ett skatteuttag som är ganska genomsnittliga jämfört med andra länder.
- Ökat intresse för skatteincitament för FoU. Fler länder använder nu sådana skatteincitament, och incitamentens omfattning har i allmänhet ökat. Det rör sig dock än så länge om relativt små belopp, såväl i Sverige som i andra länder.
- Ökat uttag av fastighetsskatt. Sverige utmärker sig genom att ha minskat uttaget av fastighetsskatt, trots att skattebasen normalt anses vara relativt trögriplig och av det skälet borde lämpa sig relativt väl för beskattning.
- Ökade momsintäkter. Många länder har ökat skatteintäkterna från moms, bland annat genom höjda skattesatser men även genom att bredda underlaget för beskattning.

På ett övergripande plan kan de observerade mönstren delvis återspegla en ökad medvetenhet om att de flesta skattebaser är känsliga för nivån på skatteuttaget och att vissa skattebaser är mer känsliga än andra i detta hänseende. Att skatternas sammansättning förskjuts i riktning mot lägre skatter på arbete och ett ökat uttag av konsumtionsskatter kan eventuellt ha positiva effekter på arbetsutbudet, men innebär också en fördelningspolitisk utmaning. Skatter fyller också ett fördelningspolitiskt syfte. Att många länder har valt progressiv beskattning av arbetsinkomster ska ses mot bakgrund av att det är ett förhållandevis enkelt sätt att ändra inkomsternas fördelning på, jämfört med exempelvis konsumtionsskatter.¹

¹ Se exempelvis Krusell m fl (1996) för en mer utförlig diskussion.

1 Inledning

Det är framför allt genom att ta ut skatt som samhället finansierar offentliga utgifter. Skatter har därför en självklar roll i alla moderna samhällen. Men skatternas omfattning, och sättet att ta ut skatt, har varierat över tid och skiljer sig åt mellan länder.

Ökad internationell ekonomisk integration medför att skattebaser som arbetsinkomster eller bolagsvinster blir mer lättroliga. För en öppen ekonomi som Sverige kan det innebära en ökad känslighet för skatteförändringar i omvärlden. Det är därför viktigt att bilda sig en uppfattning om rådande internationella trender på skatteområdet.

BAKGRUND OCH SYFTE

Syftet med denna rapport är att ge en övergripande beskrivning av hur skatter tas ut i Sverige och hur skatteuttaget har förändrats över tid, samt belysa likheter och skillnader gentemot andra länder. Rapporten är framtagen av Konjunkturinstitutet på uppdrag av SNS och ingår i SNS-projektet *Skatter i en globaliserad värld*. Moderna skattesystem tenderar att vara komplicerade och det svenska skattesystemet är inget undantag. Samtidigt har uppdraget bestått i att ge en översiktlig introduktion, inte en uttömmande redogörelse. Det har därför varit nödvändigt att avgränsa analysen i rapporten till en förhållandevis övergripande nivå, liknande Heady (2009), Lewin (2009) eller Sørensen (2010).

Den internationella jämförelsen avser främst andra OECD-länder. Det bör understrykas att det är förenat med vissa svårigheter att jämföra olika länders skattesystem. Det gäller inte minst beskattningen av hushållens kapitalinkomster. Sverige har sedan skattereformen i början av 1990-talet ett så kallat dualt skattesystem, där arbetsinkomster beskattas progressivt medan kapitalinkomster beskattas med en platt skattesats, bland annat mot bakgrund av att kapital länge har betraktats som en lättrolig skattebas och därför olämplig att beskatta med de jämförelsevis höga marginalsatser som gäller för arbetsinkomster. De flesta andra länder beskattar i stället den samlade inkomsten, ofta med olika avdrag, vilket försvårar en direkt jämförelse med svenska skatteregler. Beskattningen av hushållens kapitalinkomster beskrivs därför ganska kortfattat i rapporten. Se Lodin (2007) och Lidefelt (2018) för en mer utförlig analys av hushållens kapitalinkomster med koppling till konkurrenskraft och skatt på företagande.

Mer detaljerade redogörelser för svenska skatteregler återfinns i de beräkningskonventioner som årligen publiceras av skatteekonomiska enheten vid Finansdepartementets skatte- och tullavdelning, se exempelvis Finansdepartementet (2018). För en beskrivning av 1991 års skattereform, som fortfarande i hög grad präglar det svenska skattesystemet, rekommenderas Agell m fl (1995) och Englund (2019). För en mer ingående jämförelse av beskattningen av arbetsinkomster rekommenderas Bastani och Selin (2019) samt den återkommande OECD-rapporten *Taxing Wages* (se OECD, 2018). För den som söker en mer ingående analys av olika aspekter av den svenska bolagsbeskattningen rekommenderas Företagsskattekommitténs slutbetänkande (SOU 2014:40). En mer utförlig jämförelse av skattebördan på investeringar återfinns i Hannappi (2018). Momsregler i Sverige och EU och skattebasen för moms beskrivs mer utförligt i Sandberg Nilsson (2016).

Härnäst redogörs för några centrala definitioner, följt av ett avsnitt som ger en bild av det samlade skatteuttaget. Därefter följer fyra avsnitt som studerar utvecklingen för

skatt på arbete, skatt på företagande och investeringar, egendomsskatter samt konsumtionsskatter.

SKATTER KAN BESKRIVAS PÅ FLERA SÄTT

Ordet skatter används i rapporten i vid mening, och avser dels rena skatter, dels avgifter som till skillnad från skatter är kopplade till en motprestation eller ett särskilt ändamål. I rapporten jämförs olika sorters skatter över tid och mellan länder. Det finns dock flera olika sätt att beskriva skatter. Här fokuseras på det faktiska skatteuttaget som andel av BNP eller som andel av en skattebas. För en mer fullständig jämförelse av olika länders skattesystem bör man egentligen också beakta skatternas incidens, det vill säga vem som i ekonomisk mening bär kostnaden av en skatt. Skatteincidensen påverkas av strukturella faktorer såsom konkurrensförutsättningar och öppenhet mot omvärlden, och kan därför skilja sig åt mellan länder. Två länder kan i princip ha samma skatteregler och ändå få olika samhällsekonomiska effekter av skatterna. En analys av skatternas incidens ligger dock utanför ramarna för denna rapport.

I rapporten redovisas skatterna främst indelat i övergripande kategorier, och inte som enskilda poster. Det finns dock olika sätt att kategorisera skatter. Jämförelserna i denna rapport utgår främst ifrån de skattekategorierna som används av OECD. Dessa skiljer sig från kategorierna i såväl den svenska statsbudgeten som i nationalräkenskaperna. För analyser av utvecklingen i Sverige används data från OECD, SCB (nationalräkenskaperna) samt Ekonomistyrningsverket (ESV). Data från ESV baseras i sin tur på redovisning av skattebeslut från Skatteverket och utgår ifrån svenskt skatteförfarande.

I statsbudgeten delas skatterna in i direkt skatt på arbete, indirekt skatt på arbete, skatt på kapital och skatt på konsumtion, vilket bland annat återspeglar den svenska skattelagstiftningens utformning.² OECD har en annan uppdelning som ska vara möjlig att tillämpa på alla länder. Nationalräkenskaperna använder en uppdelning som återspeglar internationella standarder för nationalräkenskaper. I diagram 30 i bilagan illustreras hur olika skatter indelas i kategorier enligt den svenska statsbudgeten, OECD respektive nationalräkenskaperna. Det kan konstateras att de olika klassificeringarna i viss utsträckning använder snarlika namn för kategorier av skatter, men att dessa kategorier kan innehålla olika skatter i de olika klassificeringarna.

När man jämför olika länders skattesystem är det också viktigt att skilja på nominella och effektiva skattesatser. Med nominell skattesats avses den skattesats som anges i skattelagstiftningen och som tillämpas på det underlag som reglerna anger ska beskattas. Med effektiv skattesats avses skatten i förhållande till den verkliga inkomsten i ekonomisk mening. Ett skattesystem kan ha en hög nominell skattesats och ändå en låg effektiv skatt, exempelvis om den beskattningsbara inkomsten vida understiger den faktiska till följd av generösa regler för avdrag eller skattefria förmåner. Jämförelser av nominella skattesatser riskerar att bli mycket missvisande om man inte samtidigt jämför hur underlaget för beskattning fastställs, vilket kräver mycket detaljerade beräkningar, ofta med många typfall. Några sådana typfall redogörs för i avsnittet om skatt

² I skattelitteraturen är det vanligt att man skiljer på direkta och indirekta skatter, en distinktion som även görs i den svenska statsbudgeten. Direkta skatter är skatter som inte övervältras på någon annan än den som betalar skatten. Ett exempel på en indirekt skatt är de arbetsgivaravgifter som arbetsgivare betalar in och som baseras på de anställdas löner. I den mån den verkliga ekonomiska kostnaden för arbetsgivaravgiften egentligen bärs av den anställde, i form av lägre lön, så är det en indirekt skatt på arbete.

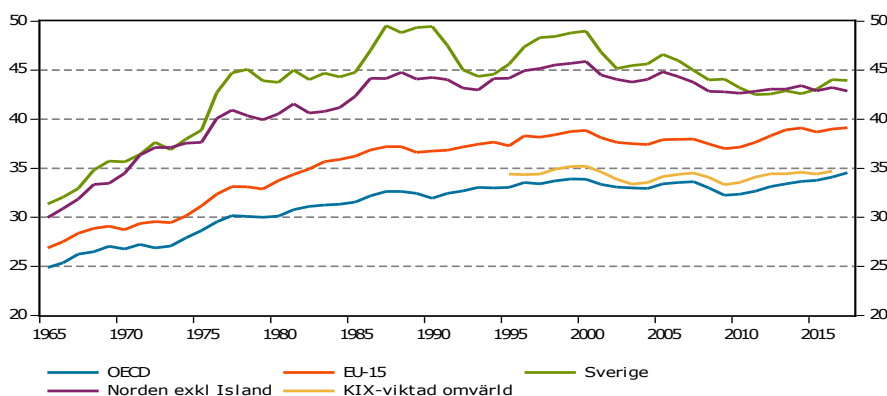
på arbete. Typfallen baseras på den återkommande OECD-rapporten *Taxing Wages* (se OECD, 2018). Även de effektiva skattesatserna för investeringar som redovisas i avsnittet om skatter för företagande och investeringar bygger på typfall, som i det fallet läggs samman till ett representativt medelvärde. I övrigt fokuserar analysen främst på relationen mellan olika skatteintäkter och BNP.

2 Skatternas nivå och sammansättning

De nordiska länderna har högt ställda välfärdsambitioner och därmed ett förhållandevis högt skatteuttag i jämförelse med många andra länder. Bilden av Sverige som ett högskatteländ har bestått under lång tid, men skillnaden mot omvärlden har minskat sedan början av 1990-talet, då skattekvoten fallit i Sverige samtidigt som den i genomsnitt har ökat något i såväl EU-15 som OECD. Den svenska skattekvoten, det vill säga skatterna som andel av BNP, toppade på omkring 50 procent i slutet av 1980-talet, och har sedan dess minskat med omkring 5 procentenheter. Men som framgår av diagram 1 har Sverige i likhet med våra nordiska grannländer fortfarande ett högt skatteuttag, omkring 5 procentenheter över genomsnittet i EU-15 och uppemot 10 procentenheter över genomsnittet i OECD. Ett annat sätt att relatera skatterna till konkurrenssituationen mot omvärlden är att jämföra med genomsnittet för Sveriges största handelspartners. Diagram 1 visar att den genomsnittliga skattekvoten i Sveriges största handelspartners mätt med så kallade KIX-vikter är tydligt lägre än det oviktade genomsnittet för EU-15 och ungefär i nivå med det oviktade genomsnittet för OECD.³

Diagram 1 Skattekvot i Sverige och omvärlden

Skatter och avgifter som procent av BNP



Anm. Genomsnittet för OECD respektive EU-15 är oviktade genomsnitt. KIX-viktad omvärld avser genomsnittet för Sveriges viktigaste handelspartners, beräknat med KIX-vikter från december 2018.

Källor: OECD/Macrobond, IMF, Riksbanken och egna beräkningar.

Jämförelsen av skattekvoter försvåras av att socialpolitik i Sverige ofta bedrivs med transfereringar, medan motsvarande stöd i en del andra länder sker i form av skatteavdrag. Sverige ger exempelvis ekonomiskt stöd till barnfamiljer i form av ett barnbidrag, medan andra länder ger skatteavdrag kopplade till hushållets försörjningsbörda.

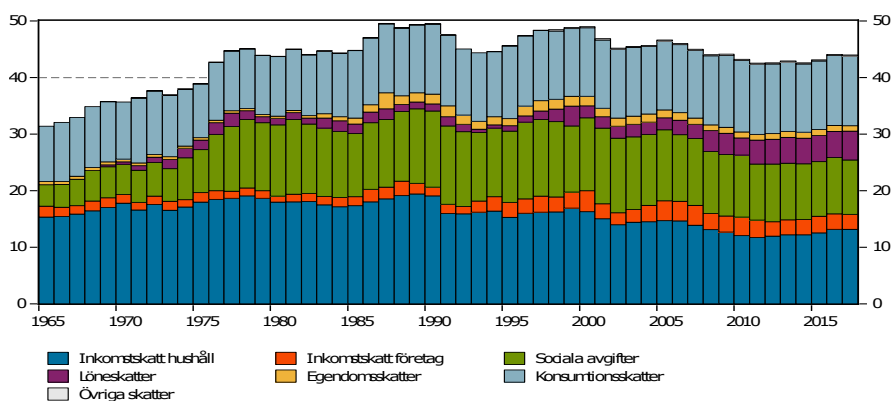
³ KIX ("kronindex") beräknas enligt en metod som har utvecklats av Konjunkturinstitutet. Vikterna för respektive land bygger på totala flöden av bearbetade varor och råvaror för 32 länder och beaktar handelsmönster i form av såväl export-, import- som tredjeländseffekter. Vikterna används normalt för att beräkna en effektiv kronkurs utifrån observerade handelsmönster och uppdateras löpande av Riksbanken.

Dessutom är många transfereringar skattepliktiga i Sverige, vilket allt annat lika ger en högre skattekvot.⁴ Man bör därför tolka skillnader i skattekvot mellan länder med en viss försiktighet.

De svenska skatternas sammansättning har varit förhållandevis stabil de senaste decennierna. Den offentliga sektorns skatteintäkter är framför allt hänförliga till skatter på arbete, vilka betalas av både löntagare och arbetsgivare, samt skatter på konsumtion, det vill säga moms och punktskatter. Kapital- och företagsskatter bidrar också med skatteintäkter, men i mindre omfattning. Som framgår av diagram 2 har hushållens inkomstskatter minskat något i betydelse sedan början av 1990-talet.⁵ Utvecklingen återspeglar den stora skattereformen 1990–91 samt införandet av skattereduktioner för dels den allmänna pensionsavgiften, dels jobbskatteavdraget. Dessa två skattereduktioner har sammantaget sänkt uttaget av direkt skatt på arbete med omkring 5 procentenheter av BNP sedan slutet av 1990-talet, vilket diskuteras mer ingående i nästa avsnitt. Indirekt skatt på arbete, vilket i diagrammet utgörs av löneskatter och sociala avgifter, har legat stabilt.⁶ Sociala avgifter har med tiden dock kommit att utgöra en minskande andel av de indirekta skatterna i Sverige. Skatt på konsumtion har utgjort en ungefär konstant andel av det samlade skatteuttaget över tid. Inkomstskatt som tas ut på företagets vinster (”bolagsskatt”) har ökat något i betydelse sett till utvecklingen över längre tid, och har fortsatt att generera förhållandevis stabila intäkter under 2000-talet samtidigt som den nominella bolagsskattesatsen har sänkts vid flera tillfällen.

Diagram 2 Skattekvot i Sverige uppdelad på olika skatter

Skatter och avgifter som procent av BNP



Källa: OECD/Macrobond.

Ser man till genomsnitt för OECD-länder är bilden på det hela taget likartad. Diagram 3 visar att skatt på konsumtion dock utgör en något större andel av det samlade

⁴ Uppskattningsvis blir den svenska skattekvoten 2–4 procentenheter lägre om man rensar för effekten av skattepliktiga transfereringar. Denna uppskattning baseras på de beräkningar som redovisas i Lewin (2009) och Budgetpropositionen för 2011 men beaktar det förhöjda grundavdraget för äldre samt att transfereringarna har minskat något som andel av BNP sedan dess.

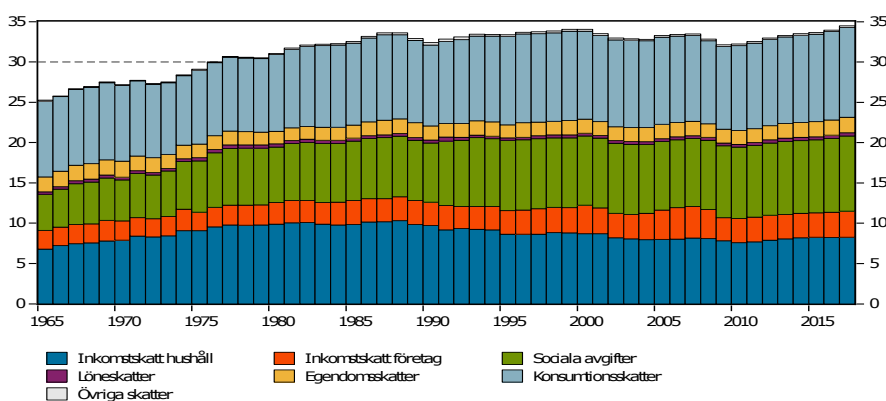
⁵ Inkomstskatt för hushåll inkluderar här även skatt på kapitalinkomster.

⁶ Sociala avgifter är kopplade till förmåner i socialförsäkringssystemen, men kan till viss del anses utgöra en skatt, exempelvis för den del av inkomsten som överstiger förmånstaken och därmed inte berättigar till ytterligare förmåner på marginalen. Allmän löneavgift är en ren skatt som tillsammans med de sociala avgifterna utgör den så kallade arbetsgivaravgift som arbetsgivaren betalar på anställdas löner. Särskild löneskatt betalas av arbetsgivare på avsättningar till anställdas tjänstepension.

skatteuttaget i OECD, och direkta skatter på arbete en något mindre andel. Därtill utgör sociala avgifter en större andel av indirekta skatter på arbete jämfört med Sverige, en skillnad som inte minst förklaras av att de löneskatter som i det svenska systemet betalas in av arbetsgivaren i form av den allmänna löneavgiften ger så pass stora intäkter.⁷

Diagram 3 Skattekvot uppdelad på olika skatter, OECD

Skatter och avgifter som procent av BNP



Anm. Oviktat genomsnitt för alla OECD-länder.

Källa: OECD/Macrobond.

Genomsnitt för många länder riskerar att dölja variation som förekommer mellan länderna. När jämförelsen av skatternas nivå och sammansättning utvidgas till enskilda länder, se tabell 1, framträder några slutsatser:

- Det är stora skillnader i skattekvot mellan olika OECD-länder, från omkring 20 procent av BNP i vissa länder till omkring 45 procent av BNP i några andra länder. Skattekvoten i EU-15 är i genomsnitt knappt 5 procentenheter högre än i OECD.
- Sverige har högre skattekvot än de flesta andra OECD-länder. Jämfört med länder som Irland, USA, Korea och Schweiz har Sverige ca 15–20 procentenheter högre skattekvot. Skattekvoten i Sverige är ca 5 procentenheter högre än i EU-15.
- Sverige hör fortfarande till de länder som tar ut mest inkomstskatter från hushållen i förhållande till BNP.⁸
- Sett till intäkterna från bolagsskatt är Sverige i linje med genomsnittet i OECD. Flera länder tar dock in 1–2 procent av BNP mer från bolagsskatter än vad Sverige gör.
- Svenska löneskatter, det vill säga rena skatter på arbete som betalas in av arbetsgivaren, är högre än i omvärlden, främst till följd av att den allmänna löneavgiften ger så pass stora intäkter för staten. Den internationellt jämförbara statistiken riskerar dessutom att underskatta de svenska löneskatterna,

⁷ Länder kan dock även skilja sig åt i fråga om omfattningen av avgifter kopplade till anställdas försäkringar som arbetsmarknadens parter kommit överens om, men som inte är reglerade i lag och inte klassificeras som skatter.

⁸ I tabell 1 används OECD:s klassificering. Inkomstskatt för hushåll inbegriper skatt på hushållens kapitalinkomster, som dock utgör en mindre del av intäkterna från inkomstskatt.

eftersom data inte återspeglar att de svenska socialavgifterna utgör en ren skatt över förmånstaken i socialförsäkringarna.

- Ett område där Sverige har ett lägre skatteuttag än omvärlden är egendomsskatter, där de svenska skatterna uppgår till drygt 1 procent av BNP mot i genomsnitt knappt 2 procent i OECD och drygt 2 procent i EU-15. Flera länder tar in uppemot 3–4 procent av BNP i egendomsskatter, däribland länder med relativt hög skattekvot, som Belgien och Frankrike, men även länder med relativt låg skattekvot, som Kanada och USA. Man bör dock ha i åtanke att denna jämförelse endast avser det löpande skatteuttaget. Skatt tas även ut när egendom avyttras. I Sverige beskattas hushållens kapitalvinster hänförliga till bostäder normalt med 22 procent, vilket inte nödvändigtvis är att betrakta som en låg nivå.

Tabell 1 Skattekvot 2017 uppdelad på olika skatter i procent av BNP

	Skattekvot	Inkomst- skatt hushåll	Inkomst- skatt företag	Sociala avgifter	Löne- skatter	Skatt på egendom	Konsum- tions- skatter	Övriga skatter
Australien*	27,8	11,3	4,6	0,0	1,4	3,0	6,4	1,1
Belgien	44,6	12,1	4,1	13,6	0,0	3,5	10,2	0,6
Chile	20,2	1,9	4,3	1,5	0,0	1,1	10,3	0,7
Danmark	46,0	24,6	3,0	0,0	0,3	1,8	13,5	0,8
Estland	33,0	5,7	1,5	11,2	0,0	0,2	13,5	0,7
Finland	43,3	12,6	2,7	12,1	0,0	1,5	13,6	0,6
Frankrike	46,2	8,6	2,3	16,8	1,6	4,4	11,0	0,3
Grekland*	38,7	5,9	2,5	11,1	0,0	3,2	13,3	1,8
Irland	22,8	7,2	2,8	3,9	0,1	1,3	6,8	0,6
Island	36,3	14,5	2,8	3,5	0,3	2,0	11,8	0,8
Israel	32,7	6,8	3,3	5,3	1,2	3,3	10,6	0,8
Italien	42,4	10,9	2,1	12,9	0,0	2,6	10,6	0,8
Japan*	30,6	5,7	3,7	12,4	0,0	2,6	5,8	0,5
Kanada	32,2	11,6	3,4	4,6	0,7	3,8	7,1	0,6
Korea	26,9	4,8	3,8	6,9	0,1	3,1	7,0	0,4
Lettland	30,4	6,6	1,6	8,4	0,0	1,0	11,9	0,7
Litauen	29,8	3,9	1,5	12,3	0,0	0,4	11,3	0,2
Luxemburg	38,7	9,1	5,2	11,1	0,0	3,7	9,3	0,1
Mexiko*	16,6	3,4	3,5	2,2	0,4	0,3	6,3	0,1
Nederländerna	38,8	8,4	3,3	13,8	0,0	1,6	10,1	1,2
Norge	38,2	10,0	4,6	10,4	0,1	1,3	11,3	0,6
Nya Zeeland	32,0	12,1	4,7	0,0	0,0	1,9	11,5	0,8
Polen	33,9	5,0	1,9	12,9	0,0	1,2	11,7	0,0
Portugal	34,7	6,5	3,2	9,3	0,0	1,4	13,2	0,6
Schweiz	28,5	8,7	3,3	6,7	0,0	2,0	5,5	0,9
Slovakien	32,9	3,4	3,2	14,5	0,0	0,4	10,1	0,7
Slovenien	36,0	5,1	1,8	14,4	0,0	0,6	13,0	0,9
Spanien	33,7	7,4	2,3	11,5	0,0	2,5	9,1	0,7
Storbritannien	33,3	9,1	2,8	6,4	0,1	4,2	10,1	0,4
Sverige	44,0	13,1	2,6	9,7	5,1	1,0	11,9	0,4
Tjeckien	34,9	4,0	3,7	15,0	0,0	0,5	10,9	0,5
Turkiet	24,9	3,6	1,7	7,3	0,0	1,1	10,4	0,4
Tyskland	37,5	10,2	2,0	14,2	0,0	1,0	9,5	0,4
Ungern	37,7	5,0	1,9	12,8	0,7	1,1	15,7	0,3
USA	27,1	10,5	1,9	6,3	0,0	4,2	3,6	0,7
Österrike	41,8	9,1	2,5	14,5	2,8	0,5	10,8	1,0
OECD	34,5	8,3	2,9	9,3	0,4	1,9	10,4	0,6
EU-15	39,1	10,3	2,9	10,7	0,7	2,3	10,9	0,7

Anm. Oviknade genomsnitt för OECD och EU-15. Källa: OECD/Macrobond. *) Data avser 2016.

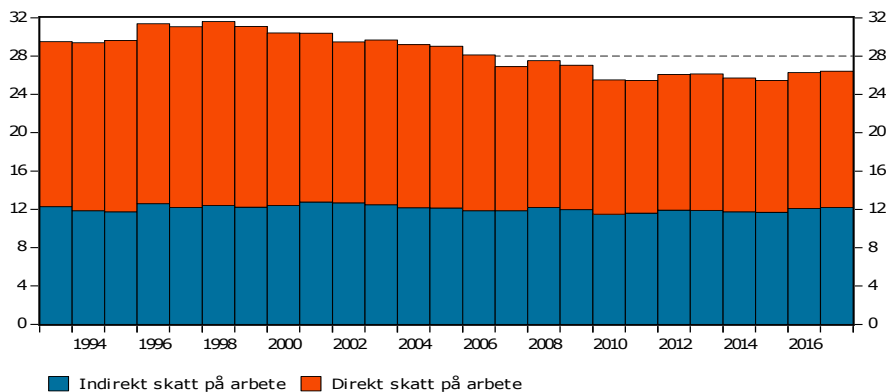
3 Skatt på arbete

Arbetsinkomster utgör den viktigaste skattebasen i Sverige.⁹ Lönesumman tenderar att följa BNP-utvecklingen och uppgår i Sverige till knappt 40 procent av BNP 2017, i linje med det historiska genomsnittet på 39 procent sedan 1993.

Arbetsinkomster beskattas dels genom *direkt* skatt, alltså inkomstskatt där löntagaren är skattskyldig, dels genom *indirekt* skatt i form av de avgifter som arbetsgivaren är skyldig att betala in baserat på de anställdas löner.¹⁰ Diagram 4 visar att både direkta och indirekta skatter på arbete genererar betydande skatteintäkter. En stor del av de indirekta skatterna utgörs av sociala avgifter som är kopplade till förmåner i socialförsäkringarna. Som framgår av diagram 4 har uttaget av direkt skatt på arbete minskat, medan de indirekta skatterna har legat förhållandevis stabilt på omkring 12 procent av BNP.

Diagram 4 Indirekta och direkta skatter på arbete i Sverige

Procent av BNP



Anm. Direkta och indirekta skatter på arbete enligt statsbudgetens definition, men utifrån data från nationalräkenskaperna. Skatt på arbete inkluderar här även skatt på beskattningsbara transfereringar. Indirekta skatter avser skatter och avgifter som tillfaller den offentliga sektorn. Den del av ålderspensionsavgiften som avser avsättningar till premiepensionssystemet ingår ej.

Källor: SCB, ESV och egna beräkningar.

Diagram 5 visar att intäkterna från direkt skatt på arbete har minskat samtidigt som såväl skattebasen (lönesumman) som själva beskattningsunderlaget (taxerade respektive beskattningsbara inkomster) har varit förhållandevis oförändrade som andel av BNP.¹¹ Det minskade uttaget av direkt skatt på arbete som illustreras i diagram 5 förklaras i hög grad av införandet av två omfattande skattereduktioner. Den första är skattereduktionen för allmän pensionsavgift som infördes 2000–2006. Den andra är det så kallade jobbskatteavdraget, som införts i flera steg sedan 2007. Dessa skattereduktioner är ungefär jämnstora och innebär sammantaget att skatten på arbete sedan

⁹ Ordet arbetsinkomst används här i vid mening och omfattar även pensioner och andra skattepliktiga transfereringar som sjukpenning och arbetslöshetsersättning.

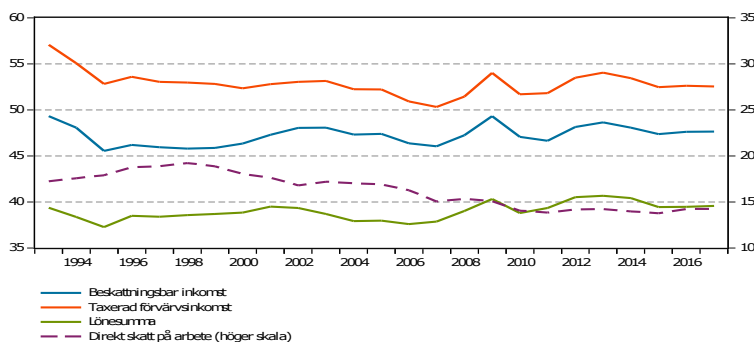
¹⁰ I skattelagstiftningen görs en åtskillnad mellan arbetsgivaravgifter, som betalas av arbetsgivare, och egenavgifter, som den som bedriver aktiv näringsverksamhet betalar i relation till den egna arbetsinkomsten. I rapporten används ordet arbetsgivaravgifter om båda dessa avgifter.

¹¹ Kommunal och statlig inkomstskatt tas ut på lön och förmåner som är att betrakta som lön, det vill säga *taxerad inkomst*, minskat med dels grundavdrag, dels avdrag för utgifter som resekostnader. Nettot efter avdrag kallas *beskattningsbar inkomst*. För arbetsinkomster utgår därtill ett så kallat jobbskatteavdrag, som minskar skatten för den skattskyldige.

slutet av 1990-talet har sänkts med ett belopp motsvarande omkring 5 procent av BNP, eller omkring 250 miljarder i dagens penningvärde.

Diagram 5 Direkt skatt på arbete i Sverige samt dess skattebas

Procent av BNP



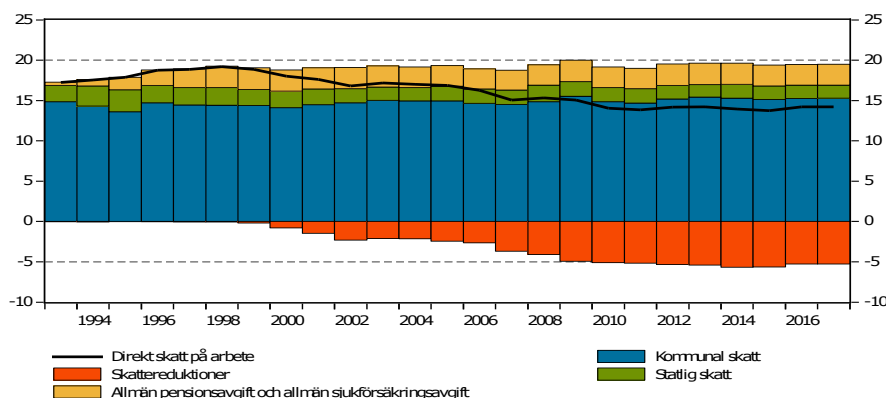
Anm. Lönesumman enligt nationalräkenskaperna: av arbetsgivaren utbetald lön, arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig inkomst av tjänst. Direkt skatt på arbete är enligt statsbudgetens definition och beräknad med data från nationalräkenskaperna.

Källor: SCB, ESV och Konjunkturinstitutet.

Skatt på arbetsinkomster tas ut dels av kommunsektorn, dels av staten. Till följd av att staten bär kostnaden för skattereduktionerna för allmän pensionsavgift och jobbskatteavdraget är det samlade uttaget av statlig inkomstskatt på arbetsinkomster numera negativt, medan det fram till slutet av 1990-talet var positivt om än litet jämfört med det kommunala skatteuttaget, se diagram 6. Skatt på arbete fortsätter att vara kommunernas främsta intäktskälla och trenden är att kommunerna höjt skatten något över tid. Den genomsnittliga kommunalskattesatsen har ökat med drygt 2 procentenheter sedan början av 1990-talet, från ca 30 procent till drygt 32 procent 2019.¹²

Diagram 6 Direkt skatt på arbete, Sverige

Procent av BNP



Anm. Direkt skatt på arbete enligt statsbudgetens definition men utifrån data från nationalräkenskaperna. I skattereduktioner ingår jobbskatteavdrag, skattereduktion för allmän pensionsavgift samt ROT- och RUT-avdrag.

Källor: SCB, ESV och Konjunkturinstitutet.

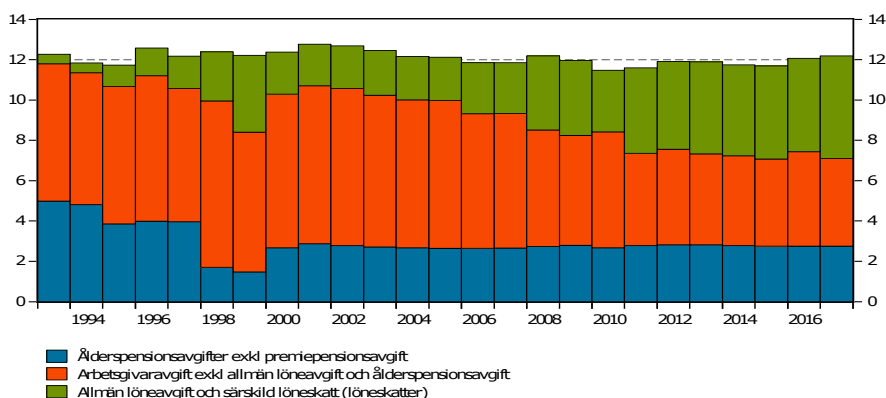
¹² Genomsnittet beaktar skillnader i skatteunderlag per invånare och beräknas av SCB.

INDIREKTA SKATTER PÅ ARBETE

Indirekta skatter på arbete, i form av avgifter som arbetsgivaren betalar in baserat på de anställdas löner, är en blandning av avgifter med koppling till specifika ändamål, i form av ålderspensionsavgift och övriga sociala avgifter, och rena skatter i form av allmän löneavgift och särskild löneskatt. Uttaget av indirekta skatter på arbete har uppgått till omkring 12 procent av BNP sedan slutet av 1990-talet (se diagram 7) men har ändrat sammansättning över tid. Ålderspensionsavgiften har legat förhållandevis konstant på omkring 3 procent av BNP. Sociala avgifter, vilka fastställs i en omfattning som ska motsvara utgifterna för förmåner i socialförsäkringssystemen, har däremot kommit att utgöra en minskande andel av det totala uttaget av indirekt skatt på arbete, och den allmänna löneavgiften har i stället kommit att utgöra en större andel. Den allmänna löneavgiften fungerar i praktiken som ett ”dragspel” i arbetsgivaravgifterna: om den totala avgiftssatsen hålls oförändrad och de försäkringsmässigt beräknade sociala avgifterna minskar, så ökar den allmänna löneavgiften i motsvarande mån. Den allmänna löneavgiften, som alltså är en ren skatt på arbete som betalas in av arbetsgivaren, är förhållandevis omfattande och genererar idag skatteintäkter på omkring 4 procent av BNP.¹³

Diagram 7 Indirekta skatter på arbete, Sverige

Procent av BNP



Anm. Avgifter till premiepensionssystemet (PPM) ingår inte i redovisningen eftersom PPM inte är en del av den offentliga sektorn enligt nationalräkenskaperna. Dessa avgifter tas dock också ut som en del av arbetsgivaravgifterna och uppgår grovt räknat till knappt 1 procent av BNP per år.

Källa: SCB.

SKATTEKILAR

Eftersom olika länder har olika fördelning av ansvaret för inbetalning av skatter och avgifter mellan löntagare och arbetsgivare underlättas en jämförelse av att fokusera på den genomsnittliga *skattekillen*, det vill säga skillnaden mellan arbetsgivarens bruttokostnad och vad den anställde får ut efter att skatter och avgifter är betalda.¹⁴ Diagram

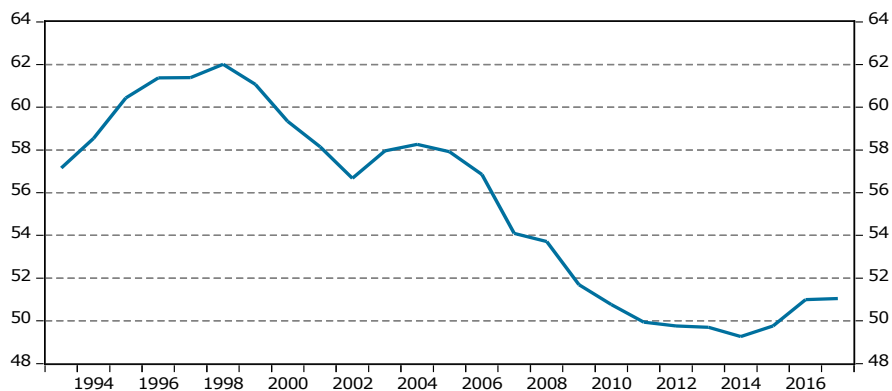
¹³ I socialförsäkringarna baseras ersättningen bara på inkomster upp till ett tak. Sociala avgifter som tas ut över dessa förmånstak utgör rena skatter, vilket inte återspeglas i de data som används här. Exempelvis beaktas i sjukpenningen endast inkomster under 7,5 prisbasbelopp, vilket 2019 motsvarar en månadslön på 29 100 kronor. Arbetsgivaravgiften baseras däremot på hela lönen och om lönen är högre än taket genererar den delen ingen ytterligare sjukpenning. Den kan därmed betraktas som en skatt som används till annat än försäkring för den berörda individen.

¹⁴ Utöver direkta och indirekta skatter på arbete kan även konsumtionsskatter sägas vara en del av skattekillen på arbete, i den meningen att konsumtionsskatter bidrar till skillnaden mellan arbetsgivarens bruttokostnad och vad den anställde får ut efter att skatter och avgifter är betalda. De beräkningar som redovisas i detta avsnitt omfattar dock inte konsumtionsskatter.

8 visar utvecklingen för skattekiln i Sverige, uttryckt som (direkt och indirekt) skatt på arbete som andel av arbetsgivarnas arbetskostnad (lönesumma och arbetsgivaravgifter). Beräknat på detta sätt har skattekiln minskat från omkring 60 procent i mitten av 1990-talet till omkring 50 procent idag.

Diagram 8 Skattekil, Sverige

Procent av arbetsgivarens bruttokostnad



Anm. Direkt och indirekt skatt på arbete (enligt definitionen i statsbudgeten) som andel av summan av löner och indirekt skatt på arbete.

Källor: SCB, ESV och egna beräkningar.

Aggregerade mått på skattekiln ger dock inte en heltäckande bild. Skattekiln kan variera betydligt mellan olika inkomstlägen eftersom beskattningen av arbetsinkomster i många länder är progressiv och eftersom skatter och transfereringar ofta påverkar varandra. Ett vedertaget sätt att jämföra skatt på arbetsinkomster i olika länder är att utgå ifrån typfall med en viss inkomstnivå och hushållsstruktur. OECD sammanställer i den årliga rapporten *Taxing Wages* ett antal sådana typfall, varav några illustreras nedan (se OECD, 2018, för en mer ingående beskrivning). Beräkningarna syftar till att belysa hur disponibelinkomsten för en viss hushållstyp sammantaget påverkas av inkomstskatter och sociala avgifter som betalas av löntagaren, samt sociala avgifter och löneskatter som betalas av arbetsgivaren. Därtill inkluderas i vissa typfall ekonomiskt stöd till barnfamiljer, för att bättre beakta att sådant stöd i vissa länder tar formen av en transferering, medan det i andra länder är utformat som ett skatteavdrag. Beräkningar på hushållsnivå kan därtill beakta att vissa länder fortfarande har sambeskattnings av makar, vilket Sverige avskaffade 1971.¹⁵ Genom att på detta sätt ta ett samlat grepp om skatter, avgifter och transfereringar kan de typfall som används i *Taxing Wages* därför möjliggöra en mer rättvisande jämförelse mellan länder med olika utformning av skattesystemen. I vilken utsträckning dessa typfall kan anses vara representativa för skatteunderlaget beror på skattesystemets utformning, och arbetsinkomsternas fördelning, i respektive land.

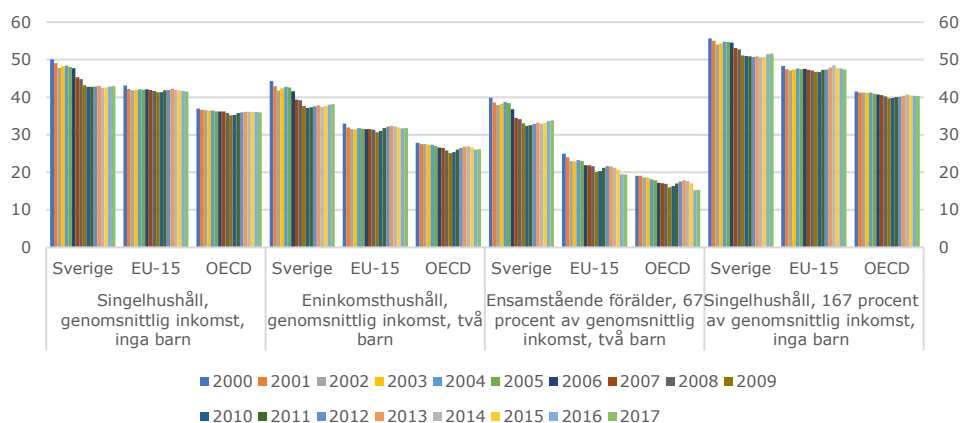
Diagram 9 visar att Sverige jämfört med genomsnittet för OECD och EU-15 utmärker sig genom jämförelsevis hög skatt på arbete. I samtliga fyra typfall i diagram 9 uppvisar Sverige en högre skattenivå. Den största skillnaden avser exemplet med en ensamstående förälder med två barn och 67 procent av medianinkomsten, som i Sverige möter en väsentligt högre genomsnittlig skatt på arbete, jämfört med OECD och

¹⁵ Sambeskattnings av förmögenheter avskaffades 2007.

EU-15. Diagram 9 visar också på en tydlig internationell trend i riktning mot lägre skatt på arbete under åren innan finanskrisen. Sverige har sänkt den genomsnittliga skatten på arbete främst efter 2006. Sett till genomsnitten för OECD och EU-15 har skatten på arbete också sänkts under samma tidsperiod, men inte i samma omfattning som i Sverige.

Diagram 9 Skattekilrar för arbete i OECD, EU-15 och Sverige

Procent



Anm. Skattekilren är skillnaden mellan arbetsgivarens bruttokostnad (arbetskraftskostnad) och vad den anställda får ut efter att skatter och avgifter är betalda. I beräkningarna beaktas även transfereringar som barnbidrag och bostadsbidrag eftersom sådana i vissa länder ges i form av skattereduktioner i stället för som transferering till hushåll.

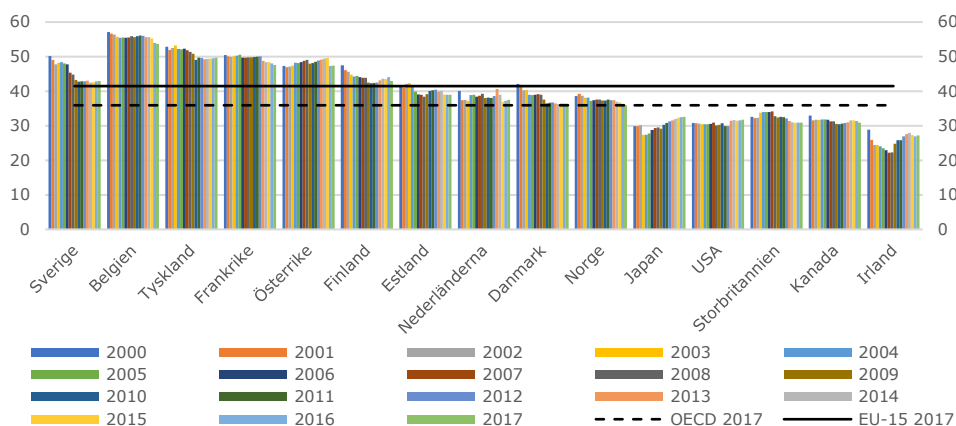
Källa: OECD.

I följande fyra diagram redovisas skattekilarna i diagram 9 för ett antal enskilda länder. För att kunna illustrera utvecklingen över tid för enskilda länder avgränsas jämförelsen i denna del till Sverige, de övriga nordiska länderna, några andra jämförbara västeuropeiska länder samt Japan, USA och Kanada.

Diagram 10 visar att sett till den genomsnittliga skatten på arbete är spridningen förhållandevis stor bland dessa jämförbara länder. Till följd av att Sverige sänkt skatten på arbete i relativt stor omfattning finns det idag flera länder i OECD och EU-15 som har högre genomsnittlig skatt på arbete för en ensamstående utan barn och med genomsnittlig inkomst, däribland stora länder som Tyskland och Frankrike.

Diagram 10 Skattekilar för singelhushåll utan barn, med genomsnittlig inkomst i några olika länder över tid

Procent



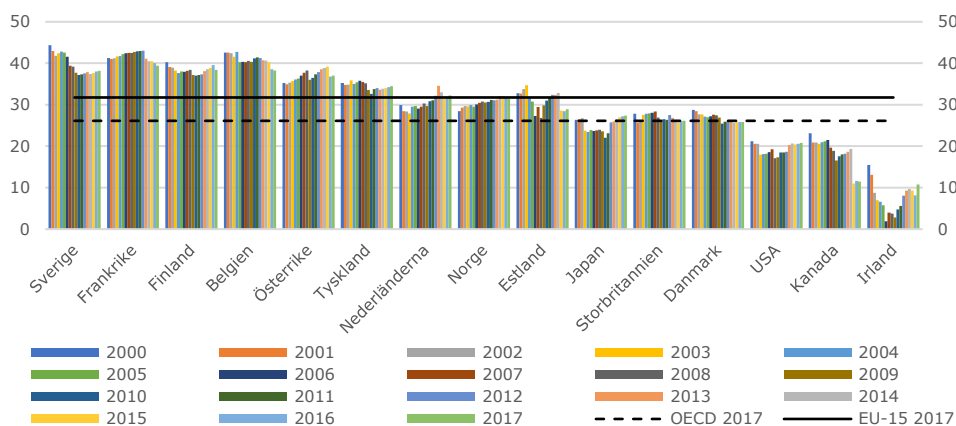
Anm. Skattekilan är skillnaden mellan arbetsgivarens bruttokostnad (arbetskraftskostnad) och vad den anställda får ut efter att skatter och avgifter är betalda. I beräkningarna beaktas även transfereringar som barnbidrag och bostadsbidrag eftersom sådana i vissa länder ges i form av skattereduktioner i stället för som transferering till hushåll. Länderna är rangordnade efter skattekilan 2017.

Källa: OECD.

Jämför man diagram 10 och diagram 11 framgår det att stöden antingen via skattereduktioner eller transfereringar till hushållen till följd av försörjningsansvar gör att skattekilan minskar i alla länder. Den minskar dock mer i jämförelseländerna än i Sverige.

Diagram 11 Skattekilar för familj med två barn och en arbetsinkomst, genomsnittlig inkomst

Procent



Anm. Skattekilan är skillnaden mellan arbetsgivarens bruttokostnad (arbetskraftskostnad) och vad den anställda får ut efter att skatter och avgifter är betalda. I beräkningarna beaktas även transfereringar som barnbidrag och bostadsbidrag eftersom sådana i vissa länder ges i form av skattereduktioner i stället för som transferering till hushåll. Länderna är rangordnade efter skattekilan 2017.

Källa: OECD.

Ett område där Sverige fortfarande utmärker sig är skatten på arbete för låginkomsttagare. Diagram 12 visar att en ensamstående med två barn som tjänar två tredjedelar av genomsnittsinkomsten betalar en högre genomsnittlig skatt i Sverige än i något av jämförelseländerna. Den svenska nivån är väsentligt högre också jämfört med våra nordiska grannländer. Att Sverige utmärker sig på detta sätt beror på att skatten är

jämförelsevis hög, men även på att skattereduktioner respektive transfereringar till hushåll med försörjningsansvar är större i en del andra länder. Samtidigt bör man ha i åtanke att beräkningarna inte omfattar sådana delar av familjepolitiken som sker på de offentliga finansernas utgiftssida, såsom barnomsorg, där Sverige har ett omfattande system med hög subventionsgrad.

Diagram 12 Skattekilrar för ensamstående med två barn, 67 procent av genomsnittsinkomst

Procent



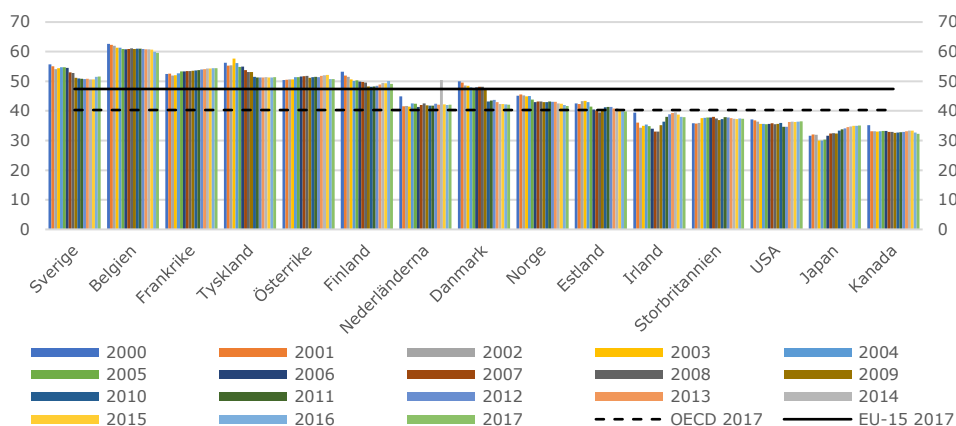
Anm. Skattekilan är skillnaden mellan arbetsgivarens bruttokostnad (arbetskraftskostnad) och vad den anställda får ut efter att skatter och avgifter är betalda. I beräkningarna beaktas även transfereringar som barnbidrag och bostadsbidrag eftersom sådana i vissa länder ges i form av skattereduktioner i stället för som transferering till hushåll. Länderna är rangordnade efter skattekilan 2017.

Källa: OECD.

Sverige har länge kännetecknats av jämförelsevis höga skatter på arbetsinkomster. På senare år har skatten på arbete sänkts för breda inkomstgrupper, främst till följd av skattereduktionerna för den allmänna pensionsavgiften och jobbskatteavdraget. Men för dem med högre inkomster har skatten inte sänkts i samma omfattning, bland annat till följd av den avtrappning av jobbskatteavdraget som infördes 2016. Diagram 13 visar att för en individ som tjänar 167 procent av genomsnittsinkomsten är den genomsnittliga skatten jämförelsevis hög i Sverige, i synnerhet jämfört med de anglosaxiska länderna och Japan. Kombinationen av sänkta marginalskatter vid lägre inkomstnivåer och oförändrad eller höjd marginalskatt vid högre inkomstnivåer har medfört en ökad progressivitet i beskattningen.

Diagram 13 Skattekilor för singelhushåll med 167 procent av genomsnittsinkomst

Procent



Anm. Skattekilan är skillnaden mellan arbetsgivarens bruttokostnad (arbetskraftskostnad) och vad den anställda får ut efter att skatter och avgifter är betalda. I beräkningarna beaktas även transfereringar som barnbidrag och bostadsbidrag eftersom sådana i vissa länder ges i form av skattereduktioner i stället för som transferering till hushåll. Länderna är rangordnade efter skattekilan 2017.

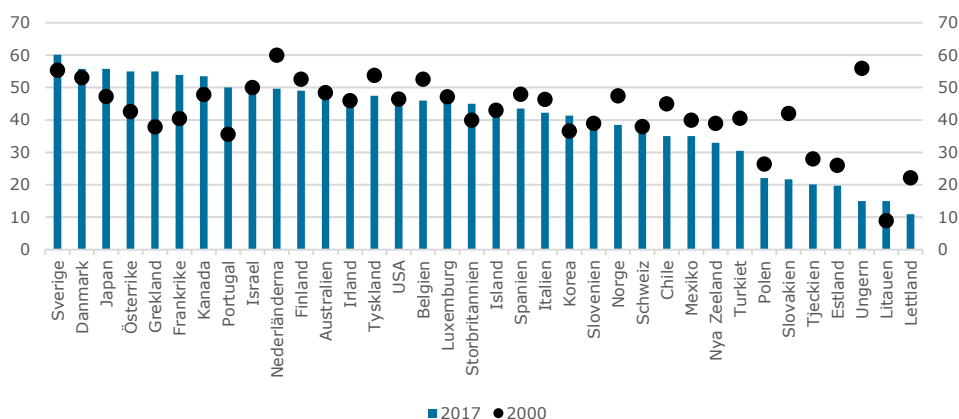
Källa: OECD.

Höga marginalskatter riskerar att skapa drivkrafter för höginkomsttagare att flytta till länder med lägre skatt, i synnerhet om hindren för att flytta är låga, vilket är fallet med EU:s inre marknad där det råder fri rörlighet.¹⁶ Som framgår av diagram 14 är det stora skillnader mellan länder vad gäller den högsta marginalskatten på arbetsinkomster, och under 2000-talet är det fler länder som sänkt den högsta marginalskatten än som höjt den. Sverige har jämförelsevis hög skatt och är dessutom ett av de länder som höjt den högsta marginalskatten, dels genom högre kommunalskattesats, dels genom den avtrappning av jobbskatteavdraget som infördes 2016 och som i praktiken medförde en höjning av den högsta marginalskatten med 3 procentenheter. I den sakpolitiska överenskommelse som träffades i januari 2019 mellan Socialdemokraterna, Miljöpartiet, Centerpartiet och Liberalerna anges att den så kallade värnskatten, det vill säga den översta nivån för statlig inkomstskatt, ska avskaffas från och med 2020. Men även om värnskatten tas bort kommer den högsta marginalskatten på arbete i Sverige vara högre än i de flesta jämförbara länder. Avtrappningen av jobbskatteavdraget innebär därtill att det inte längre är de med de högsta inkomsterna som betalar den högsta marginalskatten. För inkomster som överstiger drygt 1,6 miljoner kronor är jobbskatteavdraget noll och det sker ingen ytterligare avtrappning, vilket innebär lägre marginalskatt.

¹⁶ Därtill erbjuder en del länder, däribland Sverige, tillfälliga skatterabatter för inflyttade specialister, så kallad expertskatt, vilket ökar skattekonkurrensen (se Kleven m fl, 2014).

Diagram 14 Högsta marginals katt i OECD-länderna

Procent



Källa: OECD.

Jämförelsen av skatt på arbete i Sverige och andra länder kompliceras av att Sverige har ett så kallat dualt skattesystem, där arbetsinkomster beskattas med progressiv skatteskala medan kapitalinkomster i princip ska beskattas med en proportionell skattesats på 30 procent. För en entreprenör som är verksam i eget bolag är det inte alltid möjligt att med exakthet fastställa vad som i ekonomisk mening är att betrakta som arbets- respektive kapitalinkomst. Den tudelade beskattningen skapar därtill incitament för löntagare att ”sätta sig på bolag” och därmed undvika den progressiva beskattningen av arbetsinkomster – en problematik som har beskrivits som den duala inkomstskattemodellens akilleshäla (Edin m fl, 2005). I stället fördelas inkomsterna schablonmässigt mellan de två inkomstslagen enligt de så kallade 3:12-reglerna. Det är sannolikt så att en del höginkomsttagares arbetsinkomster i samband med detta omvandlas till kapitalinkomster, i syfte att åtnjuta den jämförelsevis lägre beskattningen (se Alstadsaeter och Jacob, 2012, och Bastani och Selin, 2019). Utdelningar från kvalificerade andelar i fåmansbolag, som beskattas till 20 procent, har ökat snabbt och uppgår idag till omkring 2 procent av BNP (se ESV, 2018). Utvecklingen indikerar att det är förenat med svårigheter att ha väsentligt högre marginalskatter för arbetsinkomster än för kapitalinkomster.

SKATT PÅ HUSHÅLLENS KAPITALINKOMSTER

Enligt OECD-klassificeringen av skatter omfattar hushållens inkomstskatter även den skatt som hushållen betalar på kapitalinkomster. Denna indelning är en följd av att många länder historiskt sett har beskattat arbets- och kapitalinkomster tillsammans. Tyvärr redovisar inte OECD dessa aggregerade data uppdelade på inkomstskatter hänförliga till arbete respektive kapital. Sverige var tillsammans med Norge och Finland de första länderna som införde duala skattesystem, med separat beskattning av inkomster från arbete och kapital. En internationell trend sedan 2000 har varit att i ökad uträkning övergå till en uppdelad beskattning, såsom det svenska duala systemet (se Sørensen, 2010, för en mer utförlig diskussion). De flesta länder har numera särskilda skattesatser för beskattning av kapitalinkomster. Beskattningen av olika kapitalinkomster skiljer sig dock mycket åt mellan länder. Generellt kan man säga att löpande inkomster som räntor och utdelningar beskattas hårdare än kapitalvinster och bland de löpande inkomsterna har det varit vanligt förekommande att utdelning beskattas lägre

än ränteinkomster (Lodin, 2007). Det finns också sparavdrag eller skattefrihet för mindre kapitalinkomster.

I korthet uppgår intäkterna från inkomstskatt på hushållens kapitalinkomster i Sverige till uppemot 2 procent av BNP (se diskussionen om ägarskatter i nästa avsnitt), vilket är en markant förändring med tanke på att hushållens kapitalinkomster i mitten av 1990-talet lämnade ett negativt bidrag till skatterna. Utvecklingen återspeglar stigande tillgångspriser som medfört högre kapitalvinster, samt att lägre nominella räntor har minskat hushållens ränteavdrag, trots att hushållens skulder ökat snabbt under samma period.

4 Skatt på företagande och investeringar

Företagande och investeringar utgör viktiga skattebaser i Sverige och många andra länder. Det är dock inte helt enkelt att avgränsa vilka inkomster och vilka skatter det handlar om. I ekonomisk mening kan företagande och investeringar påverkas även av skatter som tas ut på annat håll. Och omvänt kan skatter som betalas av företagen själva utgöra en kostnad som egentligen bärs av någon annan, till exempel om socialavgifter övervältras på lönesumman i form av lägre löner. Om skatten på företagen övervältras på andra aktörer, såsom löntagare eller konsumenter, beror på lands-, bransch- och företagsspecifika faktorer, vilket försvårar jämförelsen över tid och mellan länder.

När man analyserar skatten på företagande är det därför nödvändigt att göra vissa för- enklingar. Ett snävt mått på skattebördan på företag och investeringar är den nominella bolagsskattesatsen. Den ger dock en långt ifrån heltäckande bild, eftersom olika länders skattesystem också skiljer sig åt väsentligt i fråga om beräkning av det beskattningsbara underlaget (det vill säga den vinst som ska beskattas). Därför redovisas i detta avsnitt även några bredare mått på skatten på företagande och investeringar.

BOLAGSSKATT

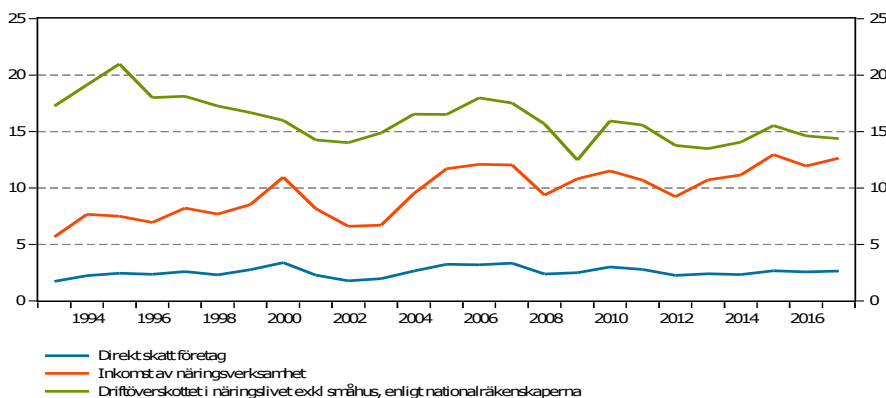
Den nominella bolagsskattesatsen var länge 28 procent i Sverige, men har från och med 2009 gradvis sänkts. Samtidigt har skattebasen breddats genom minskade möjligheter till ränteavdrag, först genom att begränsa möjligheten att göra upplägg med så kallade räntesnurror, och senare även genom att implementera generella ränteavdragsbegränsningsregler enligt EU-direktiv.

I grunden är det företagets driftöverskott, det vill säga bruttoresultatet, som i ekonomisk mening utgör skattebasen. Underlaget för beskattning är dock företagets så kallade inkomst av näringsverksamhet, det vill säga den beskattningsbara inkomsten efter avdrag och periodiseringar. Diagram 15 visar att företagets driftöverskott tillfälligt ökade i början av 1990-talet, bland annat till följd av att kronan försvagades kraftigt, men därefter återgick till en nivå omkring 15 procent, och har därefter fluktuerat omkring den nivån. Samtidigt har företagets inkomst av näringsverksamhet ökat trendmässigt, från drygt 7 procent av BNP i början av 1990-talet till drygt 12 procent av BNP idag. Utvecklingen återspeglar bland annat den basbreddning som har ägt rum till följd av minskade möjligheter till ränteavdrag. Effekterna av sänkt nominell

skattesats och basbreddning har haft motverkande effekter på skatteuttaget och skatteintäkterna har legat förhållandevis stabilt omkring 3 procent av BNP.¹⁷

Diagram 15 Bolagsskatt i Sverige och dess skattebas

Procent av BNP

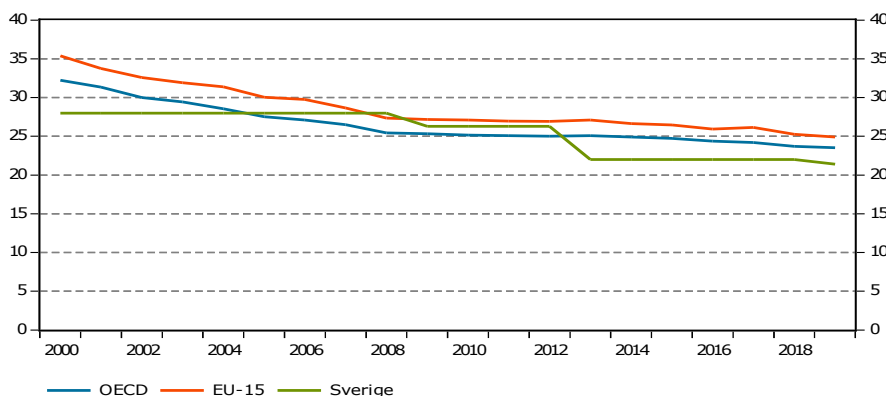


Källa: SCB och ESV.

Inom OECD och EU-15 märks en tydlig trend mot lägre nominella bolagsskattesatser (se diagram 16), men Sverige ligger sedan några år tillbaka återigen strax under genomsnittet för såväl OECD som EU-15, precis som i början av 2000-talet. Sedan 2000 har i stort sett alla OECD-länder sänkt bolagsskattesatsen.

Diagram 16 Nominell bolagsskattesats i Sverige, OECD och EU-15

Procent



Anm. Övikat genomsnitt för OECD och EU-15.

Källa: OECD.

Sänkta bolagsskattesatser har sammanfallit med ett utökat internationellt samarbete för att motverka osund skattekonkurrens inom företagsbeskattningen och därigenom säkra skattebaserna. Multinationella företag utgör en synnerligen lätttröglig skattebas, vilket motiverar internationell samordning i syfte att säkra skattebaser och samtidigt värna konkurrenskraft. Därtill kan samordning minska risken för att bristande harmonisering av regelverk i olika länder leder till internationell dubbelbeskattning av

¹⁷ De stabila skatteintäkterna kan inte med säkerhet tolkas som att effekterna av sänkt skattesats och basbreddning varit jämnstora. Det kan exempelvis inte uteslutas att aktieföretag har kommit att utgöra en större del av ekonomin.

gränsöverskridande verksamheter. Inom OECD bedrivs sedan 2013 ett projekt för att motverka skattebaseroering och vinstförflyttning ("Base Erosion and Profit Shifting Project", BEPS), med stöd av G20. Projektet har bland annat resulterat i ett ramverk för genomförande och övervakning av åtgärder – det så kallade BEPS-paketet – som har godkänts av G20-länderna. Inom EU har ett samarbete för att motverka skadlig skattekonkurrens pågått under lång tid, bland annat i form av en uppförandekod för företagsbeskattning. Ekofinrådet har i rådsslutsatser om BEPS-arbete i EU betonat vikten av gemensamma lösningar på EU-nivå samt effektiv, snabb och koordinerad implementering av BEPS-åtgärderna. Europeiska kommissionen presenterade 2016 ett förslag till direktiv mot skatteundandraganden som därefter har implementerats i den svenska lagstiftningen (prop. 2017/18:245 Nya skatteregler för företagssektorn).

EFFEKTIVA SKATTESATSER PÅ FÖRETAGSINVESTERINGAR

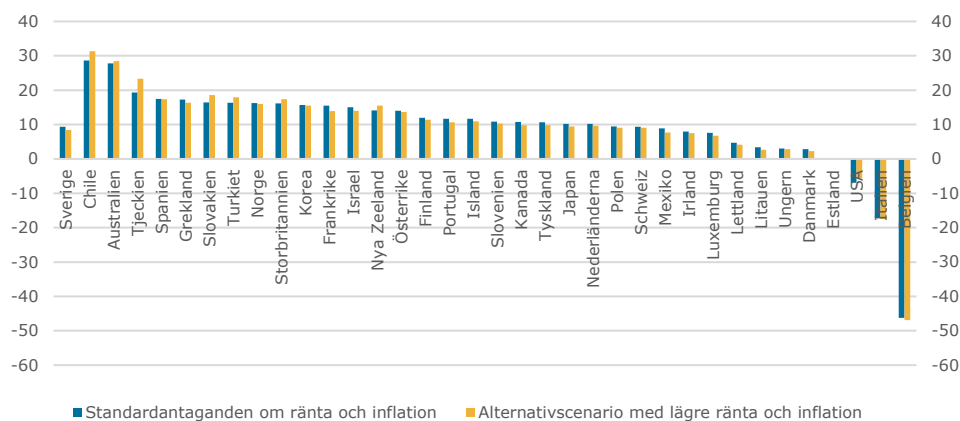
Nominella bolagsskattesatser ger en långt ifrån fullständig bild av skattebördan på företagande i olika länder. En annan ansats, med syfte att ge en mer heltäckande jämförelse av skattebördan på företagande och investeringar, är att ta ett samlat grepp kring dels skattesatser, dels andra regler som påverkar skatten, såsom avskrivningsregler och andra avdragsregler, för att beräkna den så kallade kapitalkostnaden för företagsinvesteringar. Denna ansats, ibland kallad kapitalkostnadsmetoden, utvecklades av Jorgenson och Hall (1967) och vidareutvecklades av King och Fullerton (1983) för att beräkna effektiva marginalsatser på nya företagsinvesteringar. Medan bolagsskatten beskriver skatten på realiserade vinster, utan att beakta vilka investeringar som legat till grund för vinsterna, så är ansatsen i King och Fullerton (1983) framåtblickande, i den mening att den avser att beräkna kapitalkostnaden på marginalen för *nya* investeringar och därmed bland annat sätter skattebördan i relation till investeringens storlek. Enkelt uttryckt går metoden ut på att beräkna skillnaden mellan den avkastning som en investering måste generera för att vara lönsam och den avkastning efter skatt som tillfaller den som finansierar investeringen. Kapitalkostnadsmetoden avsåg från början endast den effektiva skatten på marginalen, det vill säga skattebördan för en marginell ökning av en investering, men har senare även utvecklats till att omfatta den effektiva genomsnittliga skatten, vilket belyser om en investering totalt sett är lönsam eller inte, vilket kan tänkas vara en viktig aspekt när företag väljer i vilket land de ska lokalisera en verksamhet (se Devereux och Griffiths, 1999, 2003). Kapitalkostnadsmetoden ligger till grund för OECD:s internationella jämförelser av den effektiva marginalsatserna och effektiva genomsnittsskatten på företagsinvesteringar. I den senast publicerade jämförelsen görs beräkningarna för ett antal olika tillgångar, med beaktande av skillnad i skattesatser men även avskrivningsregler och avdragsmöjligheter, samt olika finansieringskällor, men bortser från bolagsform samt skatteincitament till FoU. De beräknade effektiva skattesatserna för olika tillgångar och finansieringsformer viktas därefter till nationella medelvärden med hjälp av mikrodata över tillgångars och finansieringsformers relativa betydelse. Metoden beskrivs mer ingående i Hanappi (2018).

Diagram 17 visar den effektiva skatten på företagsinvesteringar på marginalen beräknat med kapitalkostnadsmetoden (*effective marginal tax rate*, härnäst EMTR). Den här typen av beräkningar är känsliga för vilka beräkningsantaganden som görs. Sverige och många länder i omvärlden befinner sig nu i en utdragen period med låga realräntor och låg inflation. I diagram 17 redovisas därför OECD:s beräkningar av EMTR utifrån olika antaganden om realränta och inflation: dels standardantaganden i litteraturen (5 procents realränta och 2 procents inflation), dels ett scenario med lägre realränta och inflation (2 procents realränta och 1 procents inflation). De beräknade

skatterna ändras något och den inbördes rangordningen av länder i fråga om skatternas nivå påverkas i vissa fall, men det är ändå i hög grad samma bild som framträder. Som framgår av diagram 17 har Sverige jämförelsevis låg EMTR.

Diagram 17 Effektiv marginalskatt på företagsinvesteringar (EMTR) i OECD-länderna

Procent



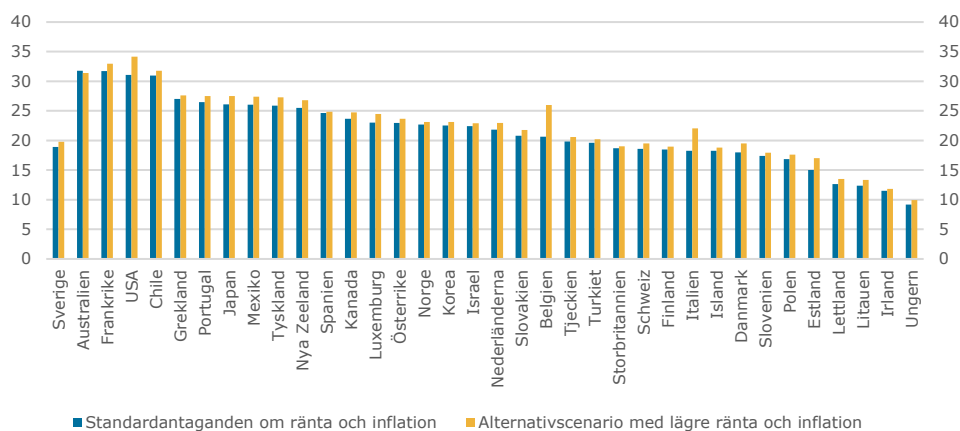
Anm. Länderna är, utöver Sverige, rangordnade efter effektiv marginalskatt beräknad med standardantaganden. Den effektiva marginalskattesatsen beräknas som skillnaden mellan kapitalkostnad och realränta, som andel av kapitalkostnaden. Beräkningarna avser 2017. Se även Hanappi (2018).

Källa: OECD.

Diagram 18 visar den effektiva skatten på företagsinvesteringar i genomsnitt (*effective average tax rate*, härnäst EATR). Även här redovisas beräkningar utifrån två olika antaganden om realränta och inflation, som dock bedöms ha begränsad effekt på resultaten (de beräknade skatterna skiljer sig i de flesta fall inte mer än en eller två procentenheter med de två olika uppsättningarna med beräkningsantaganden). Liksom för EMTR ligger Sverige vad gäller EATR i den nedre halvan av fördelningen, tillsammans med de flesta andra nordiska och baltiska EU-länder.

Diagram 18 Effektiv genomsnittlig skatt på företagsinvesteringar (EATR) i OECD-länderna

Procent



Anm. Länderna är, utöver Sverige, rangordnade efter effektiv genomsnittlig skatt beräknad med standardantaganden. Den effektiva genomsnittliga skattesatsen beräknas som skillnaden mellan nuvärdet av investeringen före skatt och nuvärdet efter skatt, som andel av nuvärdet före skatt. Beräkningarna avser 2017. Se även Happpi (2018).

Källa: OECD.

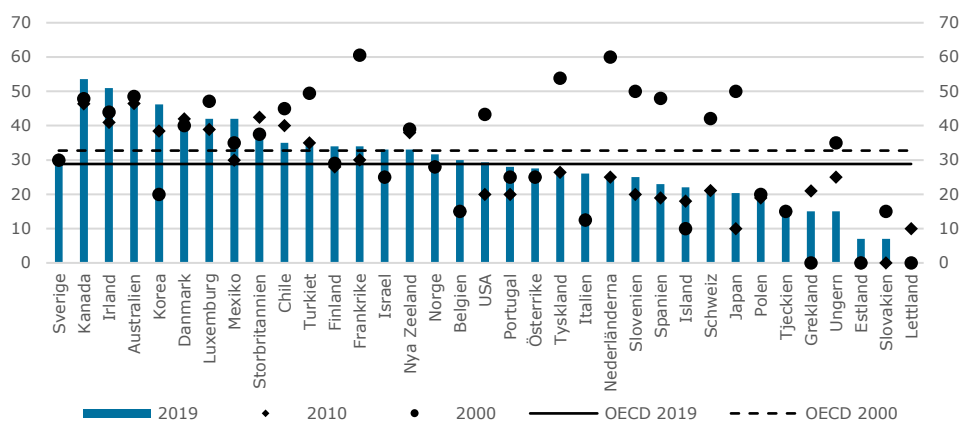
SKATT PÅ UTDELNINGAR OCH KAPITALVINSTER

En annan viktig del av beskattningen är den skatt som tas på företagens ägare, det vill säga skatten på utdelningar och kapitalvinster. Hur stor betydelse som ska tillskrivas skatter i ägarledet är en omstridd fråga. En vanligt förekommande uppfattning är att i en liten öppen ekonomi med fri kapitalrörlighet, och där investeringar finansieras med kvarhållna vinster, har inhemska skatter i ägarledet ingen betydelse eftersom avkastningskravet bestäms av omvärlden (se exempelvis Agell m fl, 1995, och Auerbach och Hassett, 2000). Denna så kallade ”nya synen på eget kapital” har ifrågasatts, inte minst med hänvisning till att förekomsten av inhemska ägare med ”lokalt” riskkapital kan fylla en viktig funktion för att begränsa de negativa effekterna av informationsasymmetrier kopplade till riskkapitalfinansiering och entreprenörskap (se exempelvis Chetty och Saez, 2010, Dackehag och Hansson, 2016, och Henrekson och Sanandaji, 2016).

Skattesatsen för utdelningar har för svensk del legat oförändrad på 30 procent sedan den stora skattereformen i början av 1990-talet. Genomsnittet bland OECD-länder har under samma period varierat kring 30 procent och uppgår idag till omkring 28 procent. Som framgår av diagram 19 är det stor variation mellan länderna. Samtidigt kan det konstateras att spridningen har minskat betydligt under 2000-talet, både till följd av att länder med relativt hög skatt på utdelningar har sänkt skatten och att flera länder med relativt låg skattesats har höjt skatten. Sverige ligger fortfarande i mitten av fördelningen. Det bör dock understrykas att jämförelsen avser den högsta skattesatsen, och att det finns många undantag både i Sverige och i andra länder, vilket försvårar jämförbarheten.

Diagram 19 Inkomstskatt på utdelningar i OECD-länderna

Procentsats



Anm. Högsta nominella inkomstskattesats för utdelningsinkomster.

Källa: OECD.

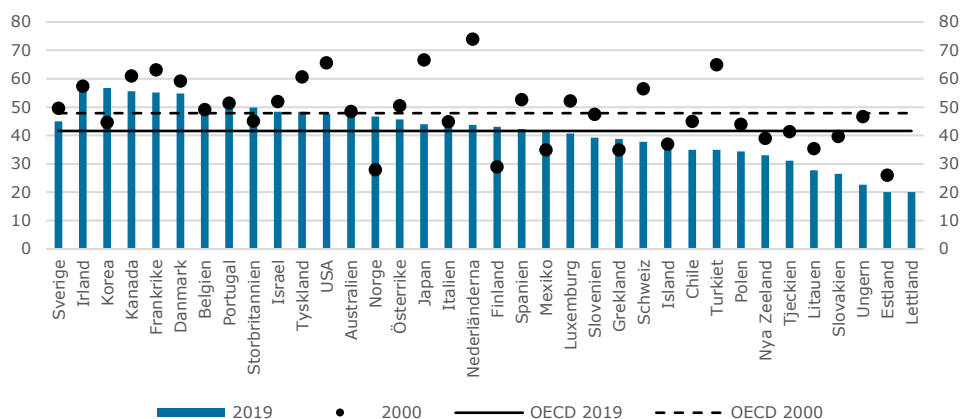
Ett ambitiöst försök att mer ingående jämföra beskattning av utdelningar och kapitalvinster i Sverige och omvärlden görs i Lidelfelt (2018), som beräknar intervall inom vilka olika typer av utdelningar och kapitalvinster beskattas. Lidelfelt (2018) drar slutsatsen att Sverige utmärker sig genom högre skatter än andra länder, men delvis som en konsekvens av att jämförelsen inkluderar utdelningar och kapitalvinster hänförliga till kvalificerade andelar i fåmansbolag, där avkastningen enligt de så kallade 3:12-reglerna fördelas schablonmässigt mellan de två inkomstslagen inkomst av kapital respektive inkomst av tjänst. I det första fallet är marginalskatten 20 procent men i det senare fallet är den uppemot 60 procent. Det är dock svårt att bedöma i vilken utsträckning det är ett vanligt förekommande problem att avkastning på satsat kapital drabbas av den högre skattesatsen, eftersom det inte alltid är praktiskt möjligt att avgöra hur stor del av de rapporterade inkomsterna som entydigt är att betrakta som avkastning på kapital, och hur stor del som är ersättning för arbete. Därtill har reglerna gjorts mer generösa sedan de infördes 1 januari 2006.

DUBBELBESKATTNING PÅ FÖRETAGS- OCH ÄGARNIVÅ

Ett annat relevant mått är att se till den sammantagna beskattningen dels i bolaget, dels i ägarledet, vilket i Sverige och många andra länder innebär en dubbelbeskattning av avkastningen. Diagram 20 visar den sammantagna skatten på utdelningar från aktier och inbegriper både bolagsskatt som företaget betalar och inkomstskatt som betalas av aktieägaren. Merparten av länderna i diagram 20 har sänkt den sammantagna beskattningen under 2000-talet, och i genomsnitt har skatten sänkts med drygt 6 procentenheter i OECD. Det är främst lägre nominell bolagsskattesats som förklarar att skatten sänkts. Sverige ligger strax över genomsnittet i OECD. Flera baltiska och östeuropeiska länder utmärker sig med jämförelsevis låga skattenivåer, ett mönster som har blivit ännu tydligare över tid.

Diagram 20 Sammantagen beskattning av utdelningar på bolags- och ägarnivå i OECD-länderna

Procent



Anm. Sammantagen beskattning avser den samlade effekten av beskattning av bolagsvinster på bolagsnivå och inkomstskatt på utdelningsinkomster på ägarnivå.

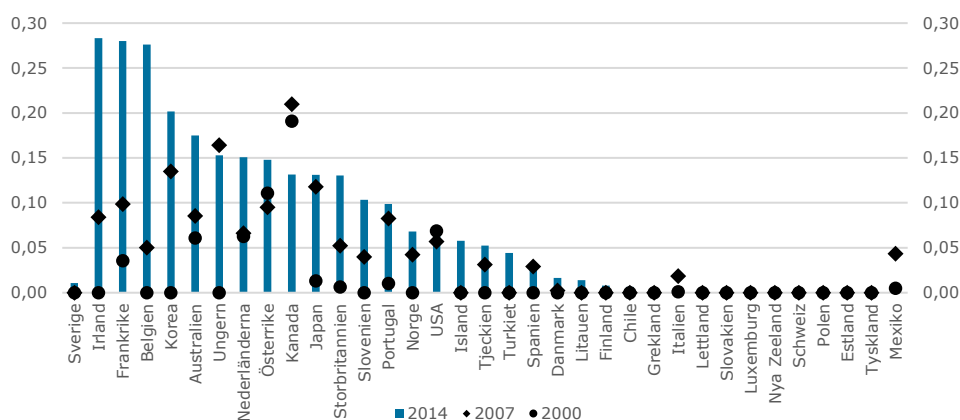
Källa: OECD.

SKATTEINCITAMENT FÖR FORSKNING OCH UTVECKLING

En tydlig trend på senare år är att många länder ökar skatteincitamenten för forskning och utveckling (FoU). Sverige har en jämförelsevis hög andel FoU, men sett till skatteincitament ligger såväl Sverige som övriga nordiska länder i den nedre delen av fördelningen bland OECD-länderna, se diagram 21. Även i de länder som har infört jämförelsevis omfattande skatteincitament för FoU, som Irland, Frankrike, Belgien och Korea, är skatteincitamenten än så länge förhållandevis begränsade i sin omfattning och uppgår sammantaget till omkring 0,2–0,3 procent av BNP, vilket motsvarar ungefär en tiondel av det genomsnittliga bolagsskatteuttaget i OECD. Utöver skatteincitament förekommer på många håll även direkta subventioner till FoU, vilket dock inte analyseras här.

Diagram 21 Skatteincitament för FoU under 2000-talet i OECD-länderna

Procent av BNP



Anm. Diagrammet inkluderar utöver 2000 även 2007 som jämförelseår, eftersom det saknas data för flera av länderna för 2000. För definition och databearbetning, se OECD:s statistikdatabas *R&D tax expenditure and direct government funding of BERD*.

Källa: OECD.

5 Egendomsskatter

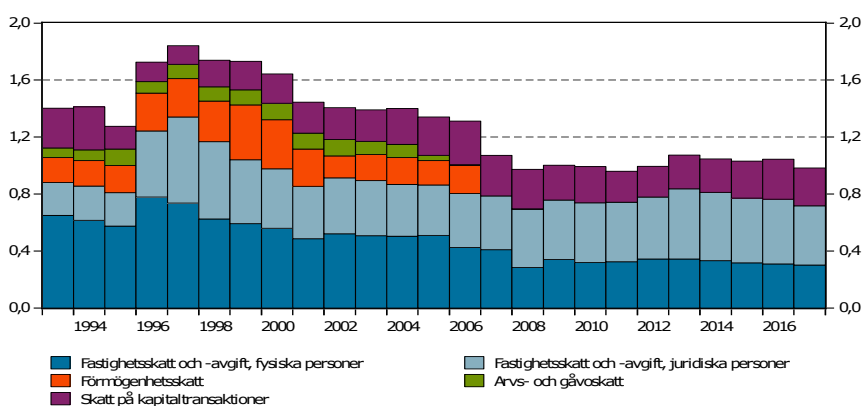
Möjligheten för länder att ta ut skatt begränsas av skattebasernas rörlighet. Egendom, framför allt fast egendom, lyfts därför ofta fram som en skattebas med jämförelsevis stor potential eftersom man kan förvänta sig att skattebasen inte är lika känslig för skatteuttagets nivå som exempelvis företagsinvesteringar, vilka kan lokaliseras till andra länder, eller arbete, där höga skatter kan medföra ett minskat arbetsutbud.

Egendomsskatter utgörs enligt OECD:s klassificering av fastighetsskatter (och avgifter), förmögenhetsskatt, arvs- och gåvoskatt samt skatt på transaktioner av ägande (främst stämpelskatt).

Som framgår av diagram 22 har Sverige minskat uttaget av skatt på egendom, vilket återspeglar avskaffad arvs- och gåvoskatt, avskaffad förmögenhetsskatt samt sänkt uttag av fastighetsskatt. När det gäller fastighetsskatten är det främst uttaget från hushållen som har minskat, medan uttaget från juridiska personer har ökat något jämfört med i början av 1990-talet (som andel av BNP).

Diagram 22 Skatt på egendom, Sverige

Procent av BNP

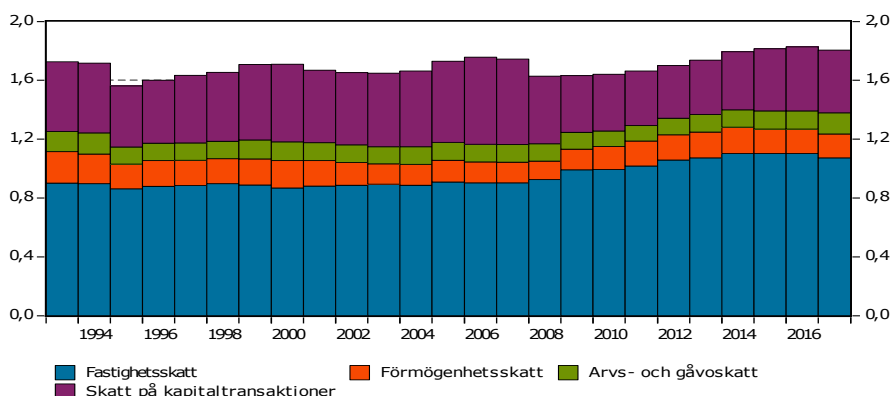


Källa: SCB.

Trenden i OECD sedan finanskrisen är att skatt på fastigheter har höjts. Sammantaget är intäkter från egendomsbeskattning något högre som andel av BNP nu än innan finanskrisen (se diagram 23). I det avseendet avviker Sverige tydligt från den internationella trenden. Man bör dock ha i åtanke att egnahem även beskattas vid försäljning, och då genererar inkomstskatter. I den utsträckning som lägre fastighetsskatt kapitaliseras i högre huspriser leder det därför också till ökade intäkter från inkomstskatt, vilket inte omfattas i definitionen av egendomsskatter.

Diagram 23 Skatt på egendom, OECD

Procent av BNP



Anm. Oviktat genomsnitt för OECD.

Källa: OECD/Macrobond.

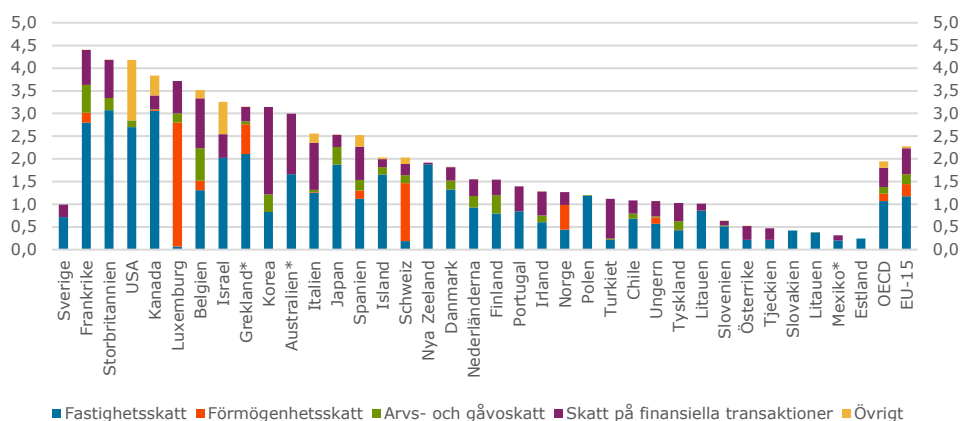
Om man bryter ner jämförelsen på enskilda länder ser man att Sverige har ett lägre uttag av egendomsskatter än de flesta jämförbara länder. Inte minst är den svenska fastighetsskatten tydligt lägre än i många jämförbara länder och lägre än genomsnittet för både OECD och EU-15 (se diagram 24).¹⁸ Utvecklingen ska ses mot bakgrund av att den svenska debatten om fastighetsskatt i hög utsträckning har fokuserat på om skatten upplevs som legitim eller inte, snarare än dess samhällsekonomiska effektivitet.

Man kan även konstatera att intäkterna från egendomsbeskattning är förhållandevis små såväl i Sverige som i andra länder, jämfört med intäkterna från beskattning av arbetsinkomster. Även en stor höjning av fastighetsskatten i Sverige skulle därmed endast kunna finansiera en förhållandevis liten sänkning av det samlade skatteuttaget på arbete. Det har argumenterats att en sådan skatteväxling, med höjd fastighetsskatt och sänkt skatt på arbete, kan få större effekt om den i stället fokuserar på att sänka de högsta marginalskatterna på arbetsinkomster, eftersom en sänkning av de senare kan väntas ha förhållandevis begränsade offentligfinansiella effekter, se Bastani och Selin (2019).

¹⁸ Skatt på fastigheter tas även ut i form av stämpelskatter som tas ut vid köp, vilket klassificeras som skatt på kapitaltransaktioner i sammanställningen ovan. Dessa transaktionsskatter, som försämrar rörligheten på bostadsmarknaden, är lägre i Sverige än i många andra länder, men inte försumbara.

Diagram 24 Skatt på egendom i OECD-länderna 2017

Procent av BNP



Anm. Övikat genomsnitt för länder i OECD respektive EU-15. *) Data avser 2016.

Källa: OECD/Macrobond.

6 Skatt på konsumtion

Skatt på konsumtion, i form av mervärdesskatt (moms) och punktskatter, är efter skatt på arbetsinkomst den viktigaste källan till skatteintäkter i Sverige och bland OECD-länder i allmänhet.¹⁹ Moms tas ut med en viss procentsats av beskattningsunderlaget, som utgörs av varans eller tjänstens pris inklusive övriga skatter och avgifter. För medlemmar i EU styrs utformningen av momsen av EU:s mervärdesskattedirektiv.²⁰ Punktskatter läggs bland annat på produkter vars konsumtion ger upphov till samhällsekonomiska kostnader kopplade till varornas användning, så kallade negativa externa effekter. I Sverige tas punktskatter ut på framför allt fyra typer av produkter: alkohol, tobak, fordon och energi. Punktskatterna utgår med ett visst belopp per enhet av varan eller proportionellt mot det innehåll i varan som anses skadligt.

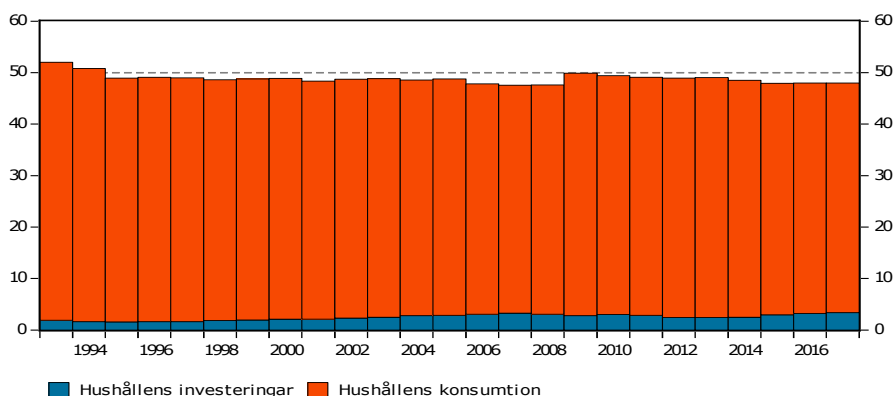
Hushållens konsumtion kan lite förenklat sägas utgöra skattebasen för konsumtions-skatterna eftersom moms tas ut på varor och tjänster i sista ledet, det vill säga vid slutlig användning för konsumtion av hushållen. Även hushållens investeringar är en form av slutanvändning av varor och tjänster och utgör också en del av skattebasen för moms, dock en väsentligt mindre del. Diagram 25 visar att hushållens konsumtion och investeringar sammantaget legat stabilt omkring 45–50 procent av BNP. Hushållens konsumtion utgör den klart övervägande delen av skattebasen.

¹⁹ Även konsumtionsskatter kan i ekonomisk mening anses vara en form av skatt på arbete, eftersom de minskar hushållens köpkraft vid en given nominell lön.

²⁰ Varje medlemsstat ska enligt detta direktiv ha en normalnivå för momsen (normalskattesats) som inte får understiga 15 procent, samt högst två lägre momssatser, som inte får understiga 5 procent. Direktivet anger också vilka varor och tjänster som tillåts beskattas med en reducerad skattesats samt vilka som ska vara undantagna från moms. I Sverige är normalskattesatsen 25 procent. De reducerade skattesatserna är 12 och 6 procent.

Diagram 25 Hushållens konsumtion och investeringar, Sverige

Procent av BNP

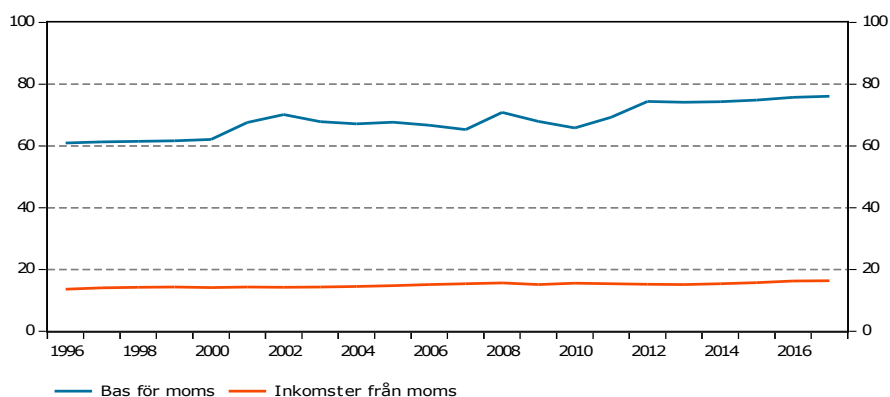


Källa: SCB.

Andelen av skattebasen som är belagd med moms har stigit från ca 60 procent i början av 1990-talet till ca 80 procent idag (se diagram 26). Detta återspeglar framför allt att sammansättningen av hushållens konsumtion och investeringar har förändrats så att momsbelagda varor och tjänster har kommit att utgöra en större andel. Skatteinkomsterna från moms har dock inte ökat lika snabbt som momsbasen.

Diagram 26 Skattebas för moms och inkomster från moms, Sverige

Andel av hushållens konsumtion och investeringar



Anm. Exklusive kommunsektorns ingående moms.

Källa: Finansdepartementets beräkningskonventioner 2002–2019 och SCB.

Moms har gradvis kommit att utgöra en allt större del av de samlade konsumtionsskattorna och punktskattorna en mindre del (se diagram 27). Hur intäkterna från punktskatter utvecklas beror dels på utvecklingen för skattesatserna, dels utvecklingen för skattebaserna, det vill säga förbrukningen av skattepliktiga varor. För att intäkterna från punktskatter ska utvecklas i samma takt som nominell BNP behöver utvecklingstakten för dels skattesatserna (som uttrycks i kronor), dels skattebaserna (som uttrycks i förbrukningsvolym), tillsammans motsvara utvecklingstakten för nominell BNP.

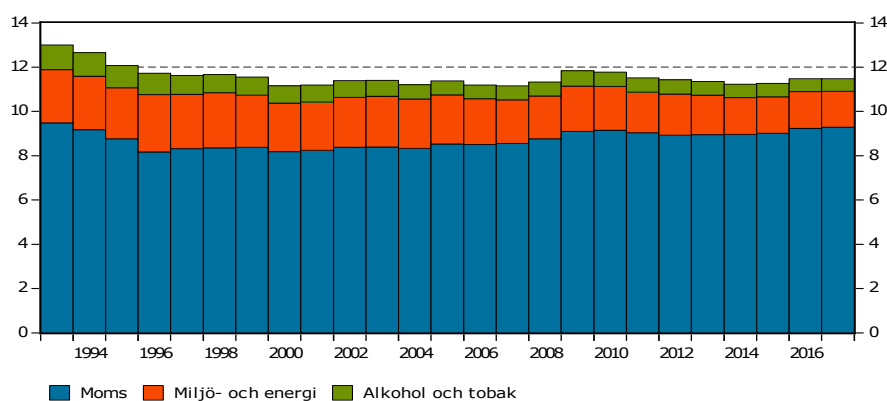
Vissa, men inte alla, punktskatter indexeras för att följa prisutvecklingen. Därutöver görs för en del av de KPI-indexerade punktskattorna ett schablonmässigt påslag om 2 procent, vilket är tänkt att motsvara den förväntade ökningstakten för real BNP. Om man bortser ifrån förändringar av skattebaserna är det endast punktskatter där

skattesatsen indexeras med både KPI och det schablonmässiga BNP-påslaget som kan väntas följa utvecklingen för BNP vid oförändrade skattebaser. Exempelvis indexeras energi- och koldioxidskatt på bensin och diesel med KPI och ett schablonmässigt påslag om 2 procent, medan energi- och koldioxidskatt på övriga bränslen endast indexeras med KPI. Punktskatter på tobak indexeras med KPI (utan påslag), medan punktskatter på alkohol inte indexeras alls. I frånvaro av aktiva beslut om höjningar kommer merparten av skattesatserna för punktskatter att utvecklas i en lägre takt än nominell BNP, vilket vid oförändrade skattebaser medför att intäkterna från punktskatter minskar som andel av BNP.

En bidragande orsak till den svaga utvecklingen för intäkterna från punktskatter är att några av skattebaserna har minskat. Detta återspeglar ändrade konsumtionsmönster och är inte nödvändigtvis ett problem med tanke på att punktskatter på vissa områden används som styrmedel med syfte att dämpa konsumtionen av vissa varor.²¹ Ett sådant område är energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter som står för merparten av intäkterna från punktskatter, ca 2 procent av BNP, varav omkring tre fjärdedelar härrör från energirelaterade skatter (främst energiskatt samt koldioxidskatt) och resterande fjärdedel huvudsakligen härrör från fordonsrelaterade skatter, främst fordonsskatt. Sett till såväl fossil bensin som fossil diesel uppvisar den totala användningen i Sverige, och därmed skattebasen, en minskande trend de senaste åren. Enligt Energimyndighetens kortsiktprognos väntas transportsektorns totala energianvändning minska något 2018–2021, främst till följd av att äldre bilar gradvis ersätts av hybrid- eller laddbara fordon med bättre energieffektivitet. För skattebaserna alkohol och tobak är bilden blandad. Den registrerade förbrukningen av sprit uppvisar en svagt minskande trend de senaste åren, medan förbrukningen av öl och vin har ökat något. Även den registrerade förbrukningen av cigaretter uppvisar en svagt minskande trend, medan förbrukningen av snus däremot har ökat något.

Diagram 27 Moms och punktskatter, Sverige

Procent av BNP



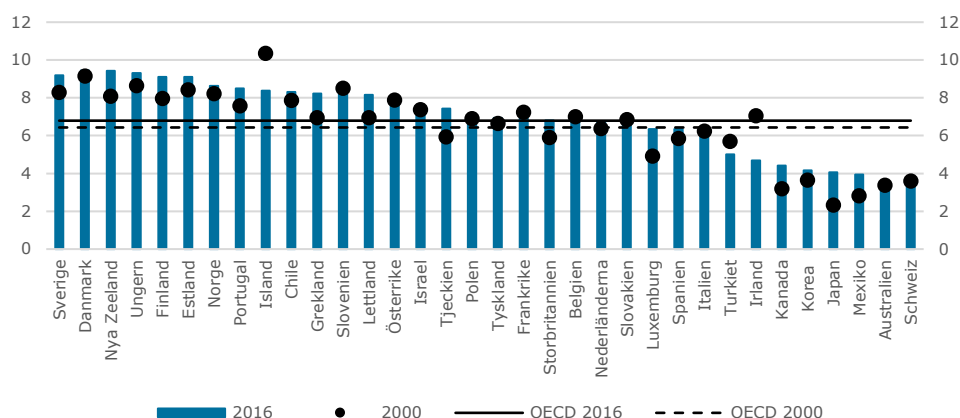
Källa: SCB.

²¹ Finansdepartementets beräkningskonventioner beaktar numera uttryckligen att högre koldioxidskatt påverkar beteendet hos hushåll och företag så att de minskar sin förbrukning, vilket medför att den långsiktiga offentlig-finansiella effekten av högre koldioxidskatt blir något lägre än effekten på kort sikt (se Finansdepartementet, 2018). Däremot antas höjda skatter på alkohol och tobak inte påverka den faktiska konsumtionen. Prishöjningen till följd av högre skatt antas i stället medföra att en del registrerad konsumtion ersätts av oregistrerad konsumtion såsom resandeförsel eller smuggling, som inte beskattas i Sverige.

I diagram 28 visas momsintäkterna som andel av BNP för OECD-länder 2000 och 2016. De flesta OECD-länder har höjt sin normalskattesats för moms under 2000-talet, vilket kan ses i ljuset av den konsolidering av offentliga finanser som har ägt rum i många europeiska länder efter finanskrisen. Merparten av länderna i diagram 28 har högre momsintäkter i förhållande till BNP 2016 än de hade 2000. Sverige och övriga nordiska länder hör fortfarande till de länder som har störst momsintäkter i förhållande till BNP.

Diagram 28 Momsintäkter i OECD-länder

Procent av BNP



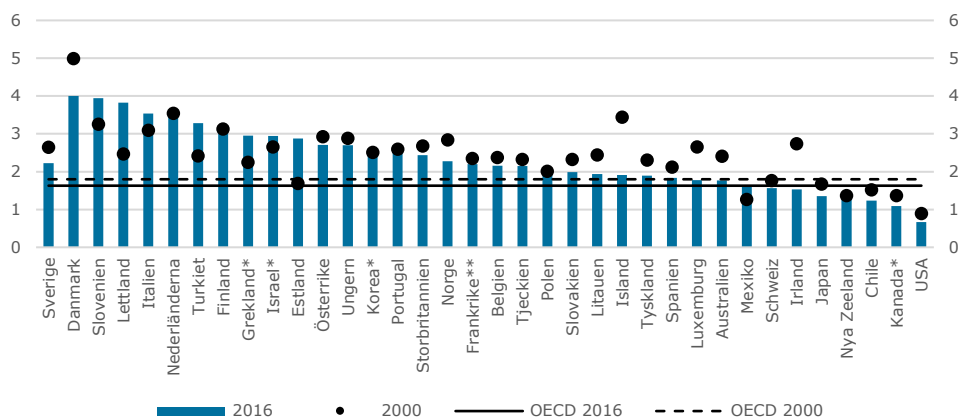
Anm. Genomsnittet för OECD är oviktade.

Källa: OECD.

Som framgår av diagram 27 har skatteintäkterna från punktskatter i Sverige minskat något över tid i förhållande till BNP. Även i andra OECD-länder ser man ett mönster där intäkter från energi- och miljöskatter som andel av BNP minskar något över tid (se diagram 29).

Diagram 29 Miljö- och energiskatter i OECD-länderna

Procent av BNP



Anm. Genomsnittet för OECD är oviktade. *) Data avser 2014. **) Data avser 2015.

Källa: OECD.

7 Referenser

- Agell, Jonas, Peter Englund och Jan Södersten (1995), *Svensk skattepolitik i teori och praktik*, Bilaga 1 till SOU 1995:104.
- Alstadsaeter, Anette och Martin Jacob (2012), *Income Shifting in Sweden – An empirical evaluation of the 3:12 rules*, ESO-rapport 2012:4.
- Auerbach, Alan J. och Kevin A. Hassett (2003), ”On the Marginal Source of Investment Funds”, *Journal of Public Economics*, 87(1): 205–232.
- Bastani, Spencer och Håkan Selin (2019), *Skillnad på marginalen – en ESO-rapport om reformerad inkomstbeskattning*, ESO-rapport 2019:3.
- Chetty, Raj och Emmanuel Saez (2010), ”Dividend and Corporate Taxation in an Agency Model of the Firm”, *American Economic Journal: Economic Policy*, 2(3): 1–31.
- Dackehag, Margareta och Åsa Hansson (2016), ”Taxation of Dividend Income and Economic Growth”, Knut Wicksell Working Paper nr 2016:4.
- Devereux, Michael P. och Rachel Griffith (1999), ”The Taxation of Discrete Investment Choices”, Institute for Fiscal Studies, Working Paper Series nr W98/16 (Revision 2).
- Devereux, Michael P. och Rachel Griffith (2003), ”Evaluating Tax Policy for Location Decisions”, *International Tax and Public Finance*, 10(2): 107–126.
- Edin, Per-Olof, Ingemar Hansson och Sven-Olof Lodin (2005), *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*, Rapport från Finansdepartementet.
- Englund, Peter (2019), ”Skattereformen 1991 – hur lyckad blev den?”, *Ekonomisk Debatt*, 47(4): 19–29.
- ESV (2018), *Prognos för statens budget och de offentliga finanserna, april 2018*, ESV 2018:35.
- Finansdepartementet (2018), *Beräkningskonventioner 2019*, Rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet.
- Hanappi, Tibor (2018), ”Corporate Effective Tax Rates: Model Description and Results from 36 OECD and Non-OECD Countries”, OECD Taxation Working Paper nr 38.
- Heady, Christopher (2009), ”Directions in Overseas Tax Policy”, Presentation vid *Australia’s Future Tax and Transfer Policy Conference* vid Melbourne Institute.
- Henrekson, Magnus och Tino Sanandaji (2016), ”Owner-Level Taxes and Business Activities”, *Foundations and Trends in Entrepreneurship*, 12(1): 1–94.
- Jorgenson, Dale och Robert. E. Hall (1967), ”Tax Policy and Investment Behavior”, *American Economic Review*, 57(3): 391–414.
- King, Mervyn A. och Don Fullerton (1983), ”The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the US, the UK, Sweden and West Germany – The Theoretical Framework”, NBER Working Paper nr 1058.

Kleven, Henrik J., Camille Landais, Emmanuel Saez och Esben Schultz (2014), "Migration and Wage Effects of Taxing Top Earners: Evidence from the Foreigners Tax Scheme in Denmark", *Quarterly Journal of Economics*, 129(1): 333–378.

Krusell, Per, Vincenzo Quadrini och José-Víctor Ríos-Rull (1996), "Are Consumption Taxes Really Better than Income Taxes?", *Journal of Monetary Economics*, 37(3): 475–503.

Lewin, Bengt (2009), *Skatter på modet – Internationella trender på skatteområdet*. Underlagsrapport till Riksrevisionen.

Lidefelt, Johan (2018), *Ägarskatterna, konkurrenskraften och välståndet*. Svenskt Näringsliv.

Lodin, Sven-Olof (2007), *Svenska skatter och omvärldsbeskattningen – en jämförelse mellan skatteuttaget i Sverige och 14 viktiga omvärldsländer*, Swedbank.

OECD (2018), *Taxing Wages 2018*, Paris: OECD.

Sandberg Nilsson, Anna (2016), *Momsens skattebas och skattesatser*, Svenskt Näringsliv.

SOU 2014:40, *Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet*, Slutbetänkande från Företagsskattekommittén.

Sørensen, Peter Birch (2010), *Swedish Tax Policy: Recent Trends and Future Challenges*, ESO-rapport 2010:4.

Diagram 30 Skatternas klassificering

a) enligt statsbudgeten



b) enligt OECD



c) enligt nationalräkenskaperna



Källa: Konjunkturinstitutet.

