# Bör skatteavvikelser integreras i budgetprocessen?

Av Robert Boije
*Robert Boije är verksam på avdelningen för penningpolitik.*

*Sedan våren 1996 redovisas så kallade skatteavvikelseberäkningar som en bilaga till de årliga ekonomiska vårpropositionerna. Syftet med detta är att dels tydliggöra avsteg från den så kallade likformighetsprincipen i skattesystemet och avsteg från 1990/1991 års skattereform, dels lyfta fram skatteförmåner i skattesystemet som är jämförbara med transfereringar på budgetens utgiftssida. Skatteavvikelseredovisningen skulle i förlängningen också kunna tilldelas en mer formell budgetdisciplinerande funktion. Utgiftsreformer som skulle kunna riskera att utgiftstaket överskrids kan i många fall ersättas med analoga skattereduktioner. Om ett sådant beteende breder ut sig riskerar syftet med utgiftstaket att urholkas. En fullständig integrering av skatteavvikelseredovisningen i budgetprocessen skulle eliminera incitamenten till att kringgå utgiftstaket genom skattereduktioner.*

## Inledning

**Bidrag är möjliga att ersätta med skattereduktioner.**

På statsbudgetens utgiftssida redovisas samhällets stöd i form av bidrag och transfereringar till hushåll och företag. Dessa stöd redovisas också fördelade på olika utgiftsområden. Barnbidraget redovisas exempelvis under utgiftsområde 12 (Ekonomisk trygghet för familjer och barn). Stöd till hushåll och företag kan emellertid också ges genom skattesystemet. Barnbidraget skulle kunna slopas och ersättas med en skattereduktion med samma effekt på hushållets disponibla inkomst som nuvarande barnbidrag. En sådan skatteförmån

Författaren är rådgivare i finanspolitiska frågor och har tidigare varit verksam som kansliråd på skatteavdelningen på Finansdepartementet. En tidigare opublicerad version av denna uppsats skrevs under författarens tid på Finansdepartementet. De synpunkter som framförs i artikeln är författarens egna och kan inte tas som uttryck för Finansdepartementets eller Riksbankens syn i berörda frågor.

skulle också kunna redovisas under utgiftsområde 12. Förmåner i skattesystemet ges redan i dag genom att vissa grupper av skattebetalare eller vissa ekonomiska aktiviteter omfattas av en skatt som avviker från det generella skatteuttaget. Skatten på avkastningen på privat pensionssparande, exempelvis, är halverad i förhållande till den generella skatten på kapitalinkomster. De personer som sparar i privata pensionsförsäkringar omfattas således av en skatteförmån. Sådana typer av skatteförmåner betraktas som avvikelser från det generella skatteuttaget och kallas därför skatteavvikelser.

**Regeringen redovisar beräkningar över skatteavvikelser i den årliga ekonomiska vårpropositionen.**

Sedan våren 1996 redovisar regeringen skatteavvikelseberäkningar i en bilaga till den årliga ekonomiska vårpropositionen.[1] Fackdepartementen redovisar därtill i budgetpropositionen, med ledning av beräkningarna i vårpropositionen, vilka skatteavvikelser som är knutna till det aktuella utgiftsområdet och om nya skatteavvikelser kommer att uppstå till följd av förslag som läggs i budgeten. Syftet med regeringens skatteavvikelserapportering är dels att den ska tydliggöra eventuella avsteg från den så kallade likformighetsprincipen i skattesystemet, dels att den ska lyfta fram skatteförmåner som är direkt jämförbara med transfereringar på budgetens utgiftssida. Likformighetsprincipen, som var en av grundbultarna i 1990/1991 års skattereform, utgår från att ekonomiska aktiviteter av samma karaktär ska omfattas av likvärdiga skatteregler. Med andra ord, normen för skattesystemet är att det inte ska gynna eller missgynna vissa ekonomiska aktiviteter eller skattebetalare. Eftersom 1990/1991 års skattereform var uppbyggd kring likformighetsprincipen, kan skatteavvikelseredovisningen också ses som en del av vården av skattereformen.

Skatteavvikelseredovisningen är också central vid en diskussion om skattepolitiska prioriteringar, eftersom den visar hur stora skatteintäkter den offentliga sektorn går miste om till följd av skatteavvikelserna. Om dessa avvikelser slopades skulle det leda till en budgetförstärkning för den offentliga sektorn som skulle kunna användas för andra ändamål.

**Skatteavvikelseredovisningen har i dag ingen formell betydelse i budgetprocessen.**

Även om skatteavvikelseredovisningen bör ha en viss budgetdisciplinerande effekt, har den i dag ingen formell betydelse i budgetprocessen. 1997 infördes ett utgiftstak för statens nominella utgifter. Utgiftstaket omfattar också separata utgiftstak för de

[1] Beräkningarna och redovisningen baseras i huvudsak på de förslag som lämnades i betänkandet Förmåner och sanktioner (SOU 1995:36).

olika utgiftsområdena. Syftet med utgiftstaket är att öka budgetdisciplinen. Det finns dock goda möjligheter att kringgå utgiftstaket om det skulle finnas risk för att taket överskrids. Den utredning som hade till uppgift att utvärdera och komma med förslag på en vidareutveckling av budgetprocessen[2] identifierade ett tiotal olika typer av åtgärder som i praktiken kan vidtas för att kringgå utgiftstaket. Utredningen konstaterade att utgiftstaket bland annat kan kringgås genom att utgiftsreformer, som hotar utgiftstaket, istället realiseras genom skattereduktioner. Till skillnad från utgiftsförslag omfattas skattesänkningsförslag inte av något tak. Skattesänkningsförslag får därmed inte samma noggranna prövning i budgetprocessen som analoga utgiftsförslag. Ett aktuellt exempel är det av regeringen nyligen aviserade tillfälliga sysselsättningsstöd på 3 miljarder kronor som, under vissa förutsättningar, kommer att tilldelas kommunsektorn i år, genom att kommunernas skattekonton krediteras. Det är inte svårt att se att ett sådant stöd hade hanterats enklare genom att kommunerna i stället tillförts 3 miljarder kronor i extra statsbidrag. En sådan ökning av statsbidragen skulle emellertid i rådande statsfinansiella situation kunna riskera att utgiftstaket överskrids.

**Syftet med utgiftstaket riskerar att urholkas om utgiftsreformer ersätts med analoga skattereduktioner.**

Syftet med utgiftstaket riskerar att urholkas om utgiftsreformer som hade hotat utgiftstaket i stället ersätts med analoga skattereduktioner. Frågan är om det är möjligt att strama upp budgetprocessen ytterligare för undvika detta problem. Ett förslag som har diskuterats är att integrera skatteavvikelseredovisningen i budgetprocessen, så till vida att skattesänkningar som är att betrakta som förmåner, det vill säga stöd som lika gärna hade kunnat ges i form av en transferering och därmed hade kommit att omfattats av utgiftstaket, alltid bör föranleda en sänkning av utgiftstaket. En sådan budgetregel skulle helt eliminera incitamenten att kringgå utgiftstaket genom skattesänkningsförslag.

Syftet med denna artikel är att kortfattat redogöra för hur skatteavvikelseberäkningarna görs[3], och att diskutera olika tillämpningsproblem. Även frågan om hur likformighetsnormen ska tolkas och tillämpas diskuteras. Dessa frågor är centrala vid en bedömning av vad som ska uppfattas som förmåner i skattesystemet men också vid en bedömning av huruvida skatteavvikelseredovisningen är möjlig att integrera fullt ut i budgetprocessen.[4]

[2] SOU (2000:61).

[3] Se också bilaga 2 till 2002 års ekonomiska vårproposition.

[4] Syftet är inte att bedöma huruvida en fullständig integrering av skatteavvikelseredovisningen i budgetprocessen är *politisk* önskvärd. I den politiska debatten framförs ibland argumentet att utgiftstaket i sig lägger för starka restriktioner på politiken. En fullständig integrering av skatteavvikelserna i budgetprocessen skulle göra dessa restriktioner ännu strängare.

# Kort presentation av skatteavvikelseberäkningarna

**En skatteavvikelse kan antingen vara en skatteförmån eller en skattesanktion.**

En skatteavvikelse kan antingen vara en skatteförmån eller en skattesanktion.[5] En skatteförmån är ett underuttag av skatt i förhållande till en vald skattenorm. En skattesanktion är ett överuttag av skatt i förhållande till en vald norm. För att identifiera en skatteavvikelse måste således det faktiska skatteuttaget (det existerande skattesystemet) sättas i relation till en vald jämförelsenorm. Den norm som används vid regeringens skatteavvikelseberäkningar baseras, som inledningsvis nämnts, i huvudsak på principen om en likformig eller enhetlig beskattning av olika ekonomiska aktiviteter.[6] Denna norm innebär exempelvis att alla typer av inkomster ska beskattas likformigt och att all konsumtion av varor och tjänster ska omfattas av samma mervärdesskattesats.[7] Avvikelsen från en enhetlig beskattning uppfattas som en skatteförmån om en grupp skattskyldiga omfattas av en skattelättnad i förhållande till normen eller som en skattesanktion om en grupp skattskyldiga omfattas av ett överuttag av skatt i förhållande till normen. Ett par exempel illustrerar denna princip:

(i) Vid mervärdebeskattningen antas normalskattesatsen vara 25 procent. Nedsättningen av livsmedelsmomsen från 25 till 12 procent redovisas därför som en skatteförmån.[8]

(ii) Alla kapitalinkomster ska enligt normen beskattas med samma generella skattesats på 30 procent. För avkastning på privat pensionssparande är skattesatsen nedsatt till 15 procent. De personer som sparar i privata pensionsförsäkringar omfattas således av en skatteförmån.[9]

Skatteavvikelserna redovisas fördelade på olika skatteområden och, i de fall skatteavvikelserna har en klar utgiftsområdesanknytning, på olika utgiftsområden. Ett exempel är koldioxidskatt som inte tas ut för inrikes luftfart. Denna närings-

[5] Se också OECD (1996).

[6] Det finns dock vissa undantag från denna norm, framför allt inom energibeskattningen. Inom energibeskattningen är punktskatter i stor utsträckning införda av miljöstyrande skäl och mot bakgrund av detta syfte skulle det förefalla egendomligt att tillämpa en likformighetsprincip. Vissa punktskatter på energi, till exempel energiskatten, är dock införda av rent fiskala skäl. För dessa skatter gäller normen att skatten ska vara proportionerlig mot energiinnehållet.

[7] För en utförlig beskrivning av likformighetsprincipen, se exempelvis Grosskopf, Rabe & Johansson (1995), sid. 47–52.

[8] Syftet med den senaste nedsättningen var fördelningspolitiskt. I en uppgörelse mellan regeringen och centern 1996 sänktes livsmedelsmomsen från 21 till 12 procent för att ”kompensera” hushållen för den sänkta a-kasseersättningen.

[9] Syftet med avvikelsen är att skapa incitament för den enskilde att spara till sin pension.

gren omfattas således av en skatteförmån. Denna skatteförmån redovisas under skatteområde ”punktskatter” och under utgiftsområde 22 (Kommunikationer).[10]

**Alla skatteförändringar går inte att koppla till de ekonomiska aktiviteter som omfattas av principen om likformighet.**

Alla skatteförändringar går dock inte att koppla till de ekonomiska aktiviteter som omfattas av principerna om likformighet. Detta gäller framför allt rena skattereduktioner som inte är kopplade till en specifik skatt. Sådana skattereduktioner kan dock fortfarande i många fall anses utgöra en förmån som lika gärna hade kunnat ges i form av ett bidrag, och därmed hade kommit att omfattas av utgiftstaket. Ett exempel är den skattereduktion hushåll kan få om de ansluter sig till bredbandsnät. Sådana skatteavvikelser bokförs i skatteavvikelseredovisningen som just allmänna skattereduktioner. Att skattereduktioner inte alltid kan relateras till en norm eller ett visst skatteområde, innebär dock inte att de med nödvändighet också saknar utgiftsområdesanknytning. Skattereduktionen för anslutning till bredband kan inte kopplas till en specifik skatt men bokförs under utgiftsområde 19 (Regional utjämning och utveckling), eftersom huvudsyftet med reduktionen är att gynna utbyggnad av bredband utanför storstadsområdena.

**Skatteavvikelserna kan ”översättas” till offentliga transfereringar.**

En förmån av samma storlek som den som erhålls genom en skatteavvikelse skulle, som konstaterades inledningsvis, i stället kunna uppnås genom en offentlig transferering. Skatteavvikelserna kan således ”översättas” till offentliga transfereringar. I skatteavvikelseredovisningen har man valt att utgå från normen att alla transfereringar ska vara skattepliktiga. För att kunna jämföra skattesänkningsförslag med analoga utgiftsförslag, finns det därför behov av att *brutto*redovisa skattesänkningsförslag. Skatteavvikelserna redovisas dock både brutto och netto. En *netto*beräknad skatteförmån visar storleken på den *skattefria* transferering som fullt ut skulle kompensera den grupp skattskyldiga som omfattas av skatteförmånen om skatteförmånen skulle tas bort. En nettoberäknad skatteförmån kan (under vissa förutsättningar) också beräknas som det skattebortfall som uppstår på grund av skattenedsättningen. En *brutto*beräknad skatteförmån visar storleken på motsvarande *skattepliktiga* transferering. Följande exempel illustrerar på ett enkelt sätt distinktionen mellan netto- och bruttoredovisningen.

Nedsättningen av avkastningsskatten på privat pensionssparande beräknas i

[10] Med tanke på att likformighetsnormen utgår från att ekonomiska aktiviteter av samma karaktär ska omfattas av likvärdiga skatteregler, vore ett alternativ att redovisa skatteavvikelserna över olika ekonomiska aktiviteter istället för över de olika skatteområdena. Exempelvis skulle nedsättningen av skatten på privat pensionssparande kunna redovisas under den ekonomiska aktiviteten ”sparande”. På så sätt skulle man få en tydligare redovisning över vilka typer av sparande som är skattemässigt gynnade.

år leda till ett skattebortfall på 11,5 miljarder kronor.[11] Detta är den *netto*beräknade skatteavvikelsen och också den skattefria transferering som fullt ut skulle kompensera den grupp skattskyldiga som omfattas av denna skatteförmån om den skulle tas bort. Den skattepliktiga transferering som fullt ut skulle kompensera denna grupp skattskyldiga om denna skatteförmån tas bort uppgår till 16,4 miljarder kronor. Denna *brutto*beräknade skatteavvikelse beräknas på följande sätt: Man utgår från att de skattskyldiga skulle få ta upp denna kompenserande transferering till beskattning under inkomst av kapital, där normskattesatsen uppgår till 30 procent. Således kan den bruttoberäknade avvikelsen beräknas som 11,5/(1–0,3)=16,4. Annorlunda uttryckt, om man tar bort nedsättningen av avkastningsskatten på privat pensionssparande och i stället ger den grupp skattskyldiga som i dag omfattas av skatteförmånen ett bidrag på 16,4 miljarder kronor som tas upp till beskattning under inkomst av kapital, har denna grupp skattskyldiga i praktiken fått en nettoförmån som uppgår till 11,5 miljarder kronor [16,4x(1–0,3)=11,5]. Till skillnad från skatteavvikelsen, skulle ett analogt bidrag ha redovisats som en utgift på budgetens utgiftssida och kommit att omfattas av utgiftstaket. En redovisning av nytillkomna skatteförmåner skulle således kunna användas för att sänka utgiftstaket i den mån man skulle vilja integrera skatteavvikelseredovisningen fullt ut i budgetprocessen.

**En redovisning av nytillkomna skatteavvikelser skulle kunna användas för att sänka utgiftstaket i den mån man skulle vilja integrera skatteavvikelseredovisningen i budgetprocessen.**

# Tillämpningsproblem

## Likformighetsprincipen

Likformighetsprincipen har sin bakgrund i att skattesystemet inte bör bidra till skatteplanering och en snedvridning av produktionsresurserna. Att skapa konsensus kring en sådan utgångspunkt för utformningen av skattesystemet är sannolikt inte svårt. Däremot är det inte självklart hur likformighetsprincipen ska definieras och hur strikt den ska tillämpas i praktiken. Behovet av strikt tillämpad likformighet ska vägas mot önskemålet om begripliga och praktiskt tillämpbara skatteregler. Om skatteavvikelse-

**Likformighetsprincipen har sin bakgrund i att skattesystemet inte bör bidra till skatteplanering och snedvridning av produktionsresurserna.**

[11] Se 2002 års ekonomiska vårproposition, bilaga 2.

redovisningen ska användas för att identifiera förmåner i skattesystemet och i förlängningen även integreras fullt ut i budgetprocessen, är det viktigt att det finns bred politisk konsensus i riksdagen om hur likformighetsnormen ska utformas och tillämpas. I detta avsnitt beskrivs hur *regeringen* har valt att tolka och tillämpa likformighetsprincipen inom ramen för skatteavvikelseredovisningen och några av de problem detta synsätt är förknippat med.

**Av praktiska skäl bör likformighetsnormen tolkas som att skattesystemet i första hand ska vara neutralt och inte nödvändigtvis regellikformigt.**

Innebär likformighetsprincipen att skattereglerna ska vara lika (regellikformighet) eller innebär den att skattereglerna ska vara neutrala? Skattemässig neutralitet föreligger om det ekonomiska utfallet av ett visst valt alternativ inte påverkas vare sig positivt eller negativt av skattesystemets utformning. Om exempelvis bostadsbeskattningen vore neutral skulle inte skattesystemet gynna alternativt missgynna den ena eller den andra boendeformen. Skattemässig neutralitet kan åstadkommas utan regellikformighet. Inom företagsbeskattningen finns exempel på detta. Näringsverksamhet bedrivs i flera olika associationsformer. Likformighetsnormen bör rimligtvis innebära att aktiebolag och enskilda näringsidkare ska beskattas på ett likvärdigt sätt. Aktiebolagens inkomster beskattas med bolagsskatt medan enskilda näringsidkare beskattas under inkomst av tjänst. För att enskilda näringsidkare ska ha samma möjlighet till kapitalbeskattad avkastning ger systemet med räntefördelning och expansionsmedel viss ”kompensation”. Eftersom de olika associationsformerna skiljer sig åt, är det i praktiken inte alltid möjligt att skapa regellikformighet. Av praktiska skäl bör därför likformighetsnormen tolkas som att skattesystemet i första hand ska vara neutralt och inte nödvändigtvis regellikformigt.

Vid nuvarande skatteavvikelseberäkningar tillämpas Haig-Simons inkomstprincip. Denna princip innebär att den inkomst som ska tas upp till beskattning utgörs av summan av konsumtionsutgifterna och nettoförmögenhetens förändring under beskattningsperioden.[12] Principen innebär således att eventuella kapitalvinster som uppstår under beskattningsperioden ska tas upp till beskattning oavsett om de realiseras eller ej. I praktiken tas kapitalvinster upp till beskattning först när de realiseras, vilket vid långa innehavstider innebär att kapitalägarna, enligt detta synsätt, erhåller en skattekredit.[13] Sådana skattekrediter redovisas i regeringens skatteavvikelseredovisning som skatteförmåner, men bara vad gäller

[12] Se Simons (1938).

[13] Uttryckt annorlunda, vid långa innehavstider kommer den effektiva reavinstskattesatsen att vara betydligt lägre än den nominella reavinstskattesatsen (se King (1977)).

värdestegring på börsnoterade aktier, egnahem och bostadsrätter. Redovisningen är således inte komplett.

**I praktiken är löpande beskattning av orealiserade kapitalvinster problematisk.**

I praktiken skulle en löpande beskattning av orealiserade kapitalvinster vara problematisk. För det första skulle det kräva att skattemyndigheterna har information om alla kapitaltillgångars värdeförändring. Så är i dag inte fallet. En konsekvent tillämpning av Haig-Simons princip skulle för beskattningen av egnahem, vad gäller principen att värdestegring ska beskattas när den uppstår och inte när den realiseras, vara förknippad med stora praktiska problem och också ge upphov till rättssäkerhetsproblem.[14] Det är också svårt att tänka sig att regeringen, i enlighet med Haig-Simons princip, skulle komma på tanken att införa ett beskattningssystem där värdestegringen på aktier beskattas när den uppstår och inte när den realiseras. Mot bakgrund av dessa problem är det relevant att fråga sig om skattenormerna i skatteavvikelseredovisningen verkligen bör baseras på Haig-Simons inkomstbegrepp. En annan relevant fråga i detta sammanhang är om normer som ur ett visst perspektiv anses vara teoretiskt ”korrekta”, men som i praktiken av olika skäl är svåra att tillämpa, ska användas vid skatteavvikelseberäkningarna. En slutsats av detta är att antingen accepterar man de teoretiska normernas praktiska brister med motiveringen att ett upprätthållande av de strikt teoretiska normerna har många fördelar, eller också baserar man skatteavvikelseredovisningen på en mer pragmatisk och lättbegriplig tillämpning av likformighetsnormen.

**Regeringen tillämpar inte likformighetsnormen konsekvent mellan olika typer av inkomstslag.**

Regeringen tillämpar inte likformighetsnormen konsekvent mellan olika typer av inkomstslag. Haig-Simons princip gör ingen skillnad på arbetsinkomster och kapitalinkomster. I praktiken beskattas exempelvis ränteinkomster med 30 procent medan den genomsnittliga marginalskatten på förvärvsinkomster är betydligt högre. Denna skillnad redovisas dock inte som en skatteavvikelse i nuvarande skatteavvikelseredovisning, vilket hänger samman med den duala inkomstskattemodell som infördes i samband med skattereformen, i vilken kapitalinkomster beskattas separat från förvärvsinkomster. Även om det utifrån andra perspektiv kan vara motiverat med en högre beskattning av arbetsinkomster än av kapitalinkomster[15], är det inkonsekvent att inte tillämpa Haig-Simons princip vid en jämförelse av skatteuttaget mellan arbetsinkomster och kapitalinkomster. Den stora skillnaden i

[14] Se Boije & Shahnazarian (2000) och Boije & Lind (2002).

[15] Kapitalinkomstskattebasen brukar anses vara mer utsatt för internationaliseringen än arbetsinkomstskattebasen, vilket skulle kunna motivera den lägre beskattningen av kapitalinkomster.

beskattningen mellan kapitalinkomster och arbetsinkomster är central för exempelvis utformningen och tillämpningen av de så kallade 3:12-reglerna vid beskattning av inkomster från fåmansaktiebolag.[16] Att tillämpa Haig-Simons inkomstprincip så strikt inom ett visst inkomstslag (att värdestegringen enligt normen ska beskattas då den uppstår) men inte mellan olika typer av inkomster är inkonsekvent. Om däremot skatteavvikelseredovisningens enda syfte vore att redovisa avsteg från 1990/1991 års skattereform, skulle denna inkonsekvens i redovisningen möjligtvis kunna vara motiverad.

**Samtliga avsteg från likformighetsnormen redovisas inte i skatteavvikelseredovisningen.**

Samtliga avsteg från likformighetsnormen redovisas inte i skatteavvikelseredovisningen. Ett exempel är momsbefrielse på finansiella tjänster, ett annat är befrielse från förmögenhetskatt. Enligt gällande lagstiftning är onoterade aktier och aktieinnehav med definitionen ”arbetande kapital” ej förmögenhetsskattepliktiga. Ägare av sådana aktier omfattas således av en skatteförmån i förhållande till ägare av förmögenhetsskattepliktiga förmögenheter (som aktier på Stockholms Fondbörs A-lista som tas upp till 80 procent av värdet eller som egnahem som tas upp till 75 procent av det uppskattade marknadsvärdet).[17] Ytterligare exempel finns inom beskattningen av kapitalvaror. Enligt gällande norm ses fastighetsskatten på egnahem som en del av kapitalinkomstbeskattningen. Om alla kapitalvaror ska beskattas inom ramen för kapitalinkomstbeskattningen, ska obeskattade kapitaltillgångar som exempelvis båtar, bilar, konst och smycken också redovisas som skatteförmåner.[18]

## Beräkningstekniska problem

Beräkningen av skatteförmånernas storlek är förknippade med ett antal beräkningstekniska problem. Detta är inte problematiskt så länge skattavvikelseredovisningen enbart används för att få en grov uppfattning om storleken på de olika skatteförmånerna och så länge skatteavvikelseredovisningen inte har någon for-

[16] Dessa regler syftar till att hindra ägare till fåmansaktiebolag att ta ut förvärvsinkomst i form av kapitalinkomst för att därmed få en gynnsammare beskattning.

[17] Denna ”brist” i skatteavvikelseredovisningen kan möjligtvis motiveras med att Haig-Simons princip inte påtalar att förmögenheten i sig ska beskattas. Det är värdeförändringen som ska beskattas. Detta skulle å ena sidan kunna tas som intäkt för att förmögenhetsskatten, i förekommande fall, bör utgöra en skattesanktion. Å andra sidan, under förutsättning att förmögenhetsskatt tas in av fiskala skäl eller av fördelningspolitiska skäl, borde – som också konstateras av Boije (2001) – en konsekvent tillämpad likformighetsnorm innebära att också asymmetrier inom förmögenhetsbeskattningen redovisas som skatteavvikelser.

[18] Inte heller redovisningen av så kallade icke saldopåverkande skatteavvikelser är fullständig. Icke saldopåverkande skatteavvikelser utgörs huvudsakligen av olika offentliga transfereringar som helt eller delvis är skattebefriade. En fördel med att inte skattebelägga sådana transfereringar är att den totala skattekvoten hålls nere. En annan fördel är att rundgången i skatte- och transfereringssystemet minskar.

mell betydelse i budgetarbetet. Om däremot skatteavvikelseredovisningen skulle integreras fullt ut i budgetprocessen vid anslagstilldelningen blir dessa problem centrala. I detta avslutande avsnitt diskuteras några av dessa problem.[19]

**De nettoberäknade skatteförmånerna är inte nödvändigtvis ett bra mått på skattebortfallet.**

Skatteavvikelserna beräknas under antagandet att skattebaserna är statiska. Detta innebär att skatteavvikelseberäkningarna inte tar någon hänsyn till att skattebaserna skulle kunna komma att förändras i det fall skatteavvikelsen tas bort. En höjd fastighetsskattesats på småhus skulle sannolikt leda till att marknadsvärdena och således också taxeringsvärdena sjunker.[20] Att beräkna skatteavvikelsen utan att ta hänsyn till detta leder till att skatteavvikelsen överskattas. För de flesta skatteförmåner är det troligt att skattebasen i praktiken skulle minska om skatteförmånerna togs bort. För skattesanktioner gäller det omvända. Detta innebär också att de nettoberäknade skatteförmånerna inte nödvändigtvis är ett bra mått på de potentiella skatteintäkter den offentliga sektorn går miste om.

**En öppen redovisning av skatteavvikelsernas syfte skulle underlätta vid en diskussion om skattepolitiska prioriteringar.**

Det är inte alltid självklart till vilket utgiftsområde en viss skatteavvikelse ska knytas. Målsättningen med dagens redovisning är att det ska vara syftet med skatteavvikelsen som ska bestämma till vilket utgiftsområde en viss skatteavvikelse ska knytas. Dock redovisas tyvärr inte syftet med de olika skatteavvikelserna offentligt i skatteavvikelseredovisningen. Skatteavvikelser kan givetvis vara motiverade av olika skäl, men då bör syftet med avvikelserna lyftas fram. En öppen redovisning av skatteavvikelsernas syfte skulle underlätta vid en diskussion om skattepolitiska prioriteringar.

**Det är inte självklart vilken skattesats som ska användas då man går från nettoredovisning till bruttoredovisning.**

Det är heller inte självklart vilken skattesats som ska användas då man går från nettoredovisning till bruttoredovisning. Ska den kompenserande transfereringen vid bruttoberäkningen antas gå till den som är juridiskt skyldig att betala in skatten eller ska den antas gå till den som i praktiken avses att gynnas av skatteförmånen? Ett exempel illustrerar problemet: Den senaste nedsättningen av momsen på livsmedel gjordes i fördelningspolitiskt syfte. Avsikten var att det var konsumenterna som i första hand skulle komma att åtnjuta denna förmån. I dagens redovisning används den effektiva bolagsskattesatsen vid beräk-

[19] Några av dessa aspekter lyfter även regeringen fram i inledningen till skatteavvikelsebilagan i vårpropositionen.
[20] Se Boije (1999, 2000).

ningen av bruttoskatteavvikelsen. Man tänker sig härvid att om man slopade momsnedsättningen på livsmedel, skulle en motsvarande förmån kunna åstadkommas genom ett bolagsskattepliktigt riktat bidrag till ”producenten” (som är juridiskt skyldig att leverera in momsen). Eftersom det är syftet med skatteavvikelsen som ska avgöra till vilket utgiftsområde avvikelsen ska knytas, kan det emellertid förefalla inkonsekvent att låta skattskyldigheten styra vilken skattesats som ska användas vid övergången från netto- till bruttoredovisning. Om syftet med avvikelsen är att den ska tillfalla livsmedelskonsumenterna, vore det kanske naturligare att man vid bruttoberäkningen av momsskatteavvikelsen utgår ifrån att ”kompensationbidraget” går till livsmedelskonsumenterna i stället för till producenterna, i det fall skatteavvikelsen skulle tas bort. I så fall är det den viktade genomsnittliga marginalskattesatsen för inkomst av tjänst som ska användas vid beräkningen av bruttoavvikelsen, inte den effektiva bolagsskattesatsen. Detta skulle emellertid resultera i en mycket högre bruttoredovisad skatteavvikelse, eftersom den genomsnittliga marginalskatten på arbetsinkomster är betydligt högre än den effektiva bolagsskattesatsen.

**Det är komplicerat att beräkna den effektiva bolagsskattesatsen.**

Vissa bruttoskatteavvikelser är, som exemplet ovan visar, baserade på en beräkning av den effektiva bolagsskattesatsen. Det är dock inte helt okomplicerat att beräkna denna. Den nominella bolagsskattesatsen är 28 procent. Den effektiva bolagsskattesatsen är betydligt lägre på grund av förekomst av bokslutsmässiga dispositioner[21] och skattemässiga justeringar[22]. I den senaste skatteavvikelseredovisningen beräknades den effektiva bolagsskattesatsen till 26,6 procent.[23] Denna beräkning beaktar dock bara reglerna för avsättning till periodiseringsfond och inte övriga bokslutsmässiga dispositioner och skattemässiga justeringar. Beräkningar som presenterades i budgetpropositionen för 2000 visar att den genomsnittliga effektiva bolagsskattesatsen kan vara så låg som 18 procent, om hänsyn tas till samtliga bokslutsmässiga dispositioner och skattemässiga justeringar.

Förekomsten av differentierade skattesatser kräver att en ”normskattesats” definieras. För exempelvis mervärdesskatten anses i dag den högsta tillämpade skattesatsen, det vill säga 25 procent, vara ”normskattesatsen”. En sådan utgångspunkt är rimlig så länge större delen av den totala konsumtionen omfattas av en skattesats på 25 procent. Om nedsättningarna blir tillräckligt omfattande, är ett

[21] Exempelvis skattemässig avskrivning av maskiner och inventarier.
[22] Exempelvis avdrag för ackumulerade förluster.
[23] Se också Finansdepartementets skrift ”Beräkningskonventioner för 2002”.

alternativ att ”normskattesatsen” definieras efter den då vanligast förekommande skattesatsen.

På grund av brist på relevanta data är det i vissa fall inte möjligt att kvantifiera alla skatteavvikelser. Detta förhållande skulle givetvis vara ett stort problem vid en fullständig integrering av skatteavvikelserna i anslagstilldelningen.

**Det är inte möjligt att kvantifiera alla skatteavvikelser något som skulle vara ett stort problem vid en fullständig integrering i anslagstilldelningen.**

Om skatteavvikelserna ska integreras fullt ut i budgetprocessen, uppstår också frågan om nominella förändringar i redan befintliga skatteavvikelser, orsakade av nominella förändringar i skattebaserna, ska föranleda en korrigering av anslag och utgiftstak eller om enbart nytillkomna och borttagna skatteavvikelser ska ge upphov till en justering. Den första varianten torde vara väldigt opraktisk.

## Sammanfattning och slutsatser

Syftet med denna artikel har varit att dels beskriva hur regeringens skatteavvikelseredovisning går till och vad den syftar till, dels diskutera olika tillämpningsproblem som är särskilt centrala om man på sikt skulle vilja integrera skattavvikelseredovisningen fullt ut i budgetprocessen. Probleminventeringen visar att likformighetsnormen som skatteavvikelseredovisningen i dag baseras på, i vissa avseenden är förknippad med stora tillämpningsproblem. Det är viktigt att det finns bred politisk acceptans i riksdagen kring tolkningen av likformighetsnormen, åtminstone i den mån skatteavvikelseredovisningen ska integreras fullt ut i budgetprocessen i den meningen att nytillkomna förmåner i skattesystemet alltid bör föranleda en korrigering av utgiftstaket.

Probleminventeringen visar också att skatteavvikelseredovisningen är förknippad med stora beräkningstekniska problem och att den i flera avseenden inte är komplett. Av detta kan man dra slutsatsen att det *i dag* inte är möjligt med en fullständig integrering av skatteavvikelseredovisningen i budgetprocessen. Trots dessa brister fyller ändå skatteavvikelseredovisningen en viktig funktion på så sätt att den ger en grov uppskattning på storleken av de förmåner som ges genom skattesystemet, och att den identifierar skattesänkningsförslag som görs i syfte att kringgå utgiftstaket.

**Det är *i dag* inte möjligt med en fullständig integrering av skatteavvikelseredovisningen i budgetprocessen.**

# Referenser


Boije, R., (2001), ”Skattepolitiska utmaningar och prioriteringar”, *Penning- och valutapolitik*, nr 2.

Boije, R., (2000), ”Kapitaliseringseffekter av förändrade skatter och subventioner”, i *Prisbildning och värdering av fastigheter. Var står svensk forskning inför 2000-talet? En antologi om svensk bostadsekonomisk forskning*, Institutet för bostads- och urbanforskning, Uppsala universitet.

Boije, R., (1999), ”Kapitaliseringseffekter av förändrade skatte- och bidragsregler – några illustrationer från fastighetsskatteområdet”, bilaga 4 till Fastighetsbeskattningskommitténs delbetänkande *Begränsad fastighetsskatt*, SOU 1999:59.

Boije, R. & Lind, H., (2002), ”Hur bör egnahem beskattas?”, *Ekonomisk debatt*, nr 3.

Boije, R. & Shahnazarian, H., (2000), ”Hur ska fastighetsskattesatsen för småhus bestämmas?”, Forskningsrapport 2000:6, Institutet för bostads- och urbanforskning, Uppsala universitet.

Finansdepartementet, (2002), *Beräkningskonventioner för 2002 – en rapport från skatteekonomiska enheten på Finansdepartementet.*

Grosskopf, G., Rabe, G. & Johansson, G., (1995), *Det svenska skattesystemet*, Fritzes förlag.

King, M., (1977), *Public Policy and the Corporation*, Chapman and Hall, London.

OECD, (1996), Tax Expenditures – Recent Experiences, OECD-rapport 1996.

Regeringens proposition (1999/2000:1), Budgetpropositionen för 2000.

Regeringens proposition (2001/02:100), 2002 års ekonomiska vårproposition.

Simons, H.C., (1938), Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy, Chicago, IL: University of Chicago Press.

SOU 2000:61, *Utvärdering och vidareutveckling av budgetprocessen.*

SOU 1995:36, *Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning*, betänkande av Utredningen om statliga subventioner.