



RIKSREVISIONEN

RiR 2010:11

## Enhetlig beskattning?

ISBN 978 91 7086 219 9

RiR 2010:11

Tryck: Riksdagstryckeriet, Stockholm 2010

---

Till regeringen  
Finansdepartementet

Datum: 2010-05-20  
Dnr: 31-2009-0252

## Enhetlig beskattning?

Riksrevisionen har granskat hur regeringen redovisat och motiverat avvikelser från principen om en enhetlig beskattning vid förändringar i skattesystemet. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport.

Företrädare för regeringskansliet har fått tillfälle att faktagranska och i övrigt lämna synpunkter på utkast till rapport.

Rapporten överlämnas till regeringen i enlighet med 9 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. Rapporten överlämnas samtidigt till Riksrevisionens styrelse.

Rapporten innehåller slutsatser och rekommendationer som avser regeringen. Riksrevisionen kommer att följa upp granskningen.

Riksrevisor *Eva Lindström* har beslutat i detta ärende. Revisionsdirektör *Lena Unemo* har varit föredragande. Revisionsråd *Tomas Nordström* och revisionsdirektör *Mikael Pyka* har medverkat vid den slutliga handläggningen.

Eva Lindström

Lena Unemo



# Innehåll

Sammanfattning	7
1 Inledning	11
1.1 Bakgrund	11
1.2 Motiv för granskningen	11
1.3 Revisionsfråga	12
1.4 Normer och bedömningskriterier	13
1.5 Granskningens genomförande och avgränsningar	13
1.6 Rapportens disposition	14
2 Skattereformen 1990–91	15
2.1 Hur ska ett välfungerande skattesystem vara utformat?	15
2.2 Vad menas med enhetlig beskattning?	17
2.3 Skattereformens innehåll och syfte	19
2.4 Utvärderingar och uppföljningar efter reformen	23
2.5 Sammanfattning	27
3 Förändringar sedan skattereformen	29
3.1 Huvuddrag i skattepolitiken	29
3.2 Förändringar som har minskat enhetligheten i beskattningen	30
3.3 Sammanfattande iakttagelser	51
4 Grunderna för dagens skattepolitik	53
4.1 Regeringens värdering av reformen	53
4.2 Nuvarande hållpunkter för skattepolitiken	54
4.3 En förändrad grund för skattepolitiken?	56
4.4 Sammanfattande iakttagelser	61
5 Slutsatser och rekommendation	63
5.1 En orientering bort från principen om enhetlig beskattning	64
5.2 Konsekvenserna av en omorientering fortfarande outredda	65
5.3 Rekommendation	66
Referenser	67
Termer och begrepp	73
Bilaga 1 Förändrad skattelagstiftning 1992–2009	75



# Sammanfattning

I början av 1990-talet genomfördes den genomgripande skattereform som har kommit att kallas "århundradets skattereform". Den föregicks av ett betydande utredningsarbete där olika aspekter på skattesystemets utformning blev väl genomlysta. Målet med skattereformen var att skapa ett långsiktigt stabilt skattesystem som var samhällsekonomiskt mer effektivt än det förutvarande. Samtidigt skulle de fördelningspolitiska målen bevaras. En grundläggande princip bakom skattereformen var att *lika inkomster skulle beskattas lika* (hädanefter benämnt *enhetlig beskattning*). Detsamma gällde för olika slag av konsumtion som skulle belastas med en och samma skattesats.

Sedan skattereformen har ett stort antal regeländringar genomförts. Flera av dessa regeländringar kan betraktas som avvikelser från enhetlig beskattning. En fråga är därför vilken vikt regeringarna i praktiken har lagt vid principen om enhetlig beskattning? Finns det en uttalad orientering bort från en av de bärande principerna i "århundradets skattereform"? Har regeringen redovisat och motiverat avvikelserna från principen om en enhetlig beskattning vid förändringar i skattesystemet?

I granskningen belyser vi dessa frågor med utgångspunkt från ett urval regelförändringar som skett sedan skattereformen. Att utgå från skattereformen är naturligt mot bakgrund av att riksdagen så sent som 2009 gett uttryck för att de principer som var vägledande vid 1990–91 års skattereform fortfarande ska vara utgångspunkt i lagstiftningsarbetet och att antalet särregler bör hållas nere.

Många särregler och undantag gör skattesystemet svåröverskådligt. Det kan också ge upphov till avgränsningsproblem och öka kostnaden för skatteadministration.

Granskningen fokuserar på hur avvikelser från principen om enhetlighet har *motiverats*. Syftet är inte att bedöma om avvikelserna har varit samhällsekonomiskt effektiva eller inte. Granskningen omfattar inte heller punktskatterna. Dessa berördes visserligen av skattereformen, men är per definition inte enhetliga.

För att ge en mer komplett bild av de förändringar som har skett i skattesystemet sedan skattereformen redovisas dessa i en bilaga till granskningsrapporten. Vi har summerat antalet förslag på förändrad skattelagstiftning åren 1992–2009 till 509 stycken (385 stycken om man exkluderar punktskatter).

## Skattereformen

Skattereformen i början av 1990-talet syftade till att komma till rätta med en rad problem: minska möjligheterna för skatteplanering och fusk, bredda skattebaserna och minska marginaleffekterna. Skattereformen resulterade inte i ett likformigt skattesystem i bemärkelsen att arbete och kapital beskattades lika, men systemet blev väsentligt mer enhetligt i betydelsen att inkomster inom samma inkomstslag beskattades lika.

I den utvärdering som följde på skattereformen framkom att reformen varit framgångsrik i flera avseenden och att välfärden höjts för breda grupper av inkomsttagare, även om underfinansieringen av reformen också skapat problem. Utredningar som senare har granskat skattesystemets utformning har framhållit vikten av en enhetlig beskattning. Skattebasutredningen framhöll detta, även om den också konstaterade att de avsteg som gjorts från principen inom kapitalbeskattningens område fick anses ofrånkomliga. Mervärdesskattesatsutredningen förespråkade en enhetlig momsats bland annat med hänvisning till grundtankarna i skattereformen.

## Principen om enhetlig beskattning har minskat i betydelse

I rapporten granskar vi ett urval av de förändringar i skattelagstiftningen som inneburit avvikelser från principen om enhetlig beskattning. Vi behandlar momsen, socialavgifterna, skattereduktion för RUT och ROT, anställningsstöd samt vissa delar av inkomst av tjänst och av kapitalbeskattningen.

Olika motiv, såsom vikten av att öka arbetsutbudet, stötta vissa regioner och branscher etcetera, har anförts för att avvika från en enhetlig beskattning. I relativt få fall av de vi granskat har förändringarna i skattereglerna varit föranledda av en anpassning till internationella förhållanden. För de avvikelser från enhetlighet som vi har granskat kan vi konstatera följande:

- När förändringar föreslagits som inneburit en avvikelse från principen om enhetlighet har regeringen endast i undantagsfall redovisat detta i förslagstexterna. Ett sådant undantag var första gången ROT-avdraget infördes. Eftersom ROT avsågs vara en tillfällig åtgärd ansågs avvikelsen från enhetlighet emellertid inte vara en avgörande invändning mot förslaget. ROT har senare blivit permanent.
- Även om det inte har framgått i beslutsunderlagen till riksdagen att förändringarna i fråga utgör en avvikelse från principen om enhetlighet har dessa avvikelser i de flesta fall som vi har granskat kommit att



betraktas som en skatteavvikelse av regeringen. Undantag är dock vissa betydande förändringar som har gjorts inom inkomstslaget inkomst av tjänst.

- Principen om enhetlighet används på ett tänjbart sätt. Sedan 2007 betraktas olika beskattning av aktuell tjänsteinkomst (lön) respektive uppskjuten tjänsteinkomst (ålderspension) som förenligt med principen om en enhetlig beskattning. Jobbskatteavdraget betraktas följaktligen inte av regeringen som en avvikelse från principen om enhetlighet och återfinns därmed inte i redogörelsen av skatteutgifter. Utelämnas därifrån gör också det förhöjda grundavdrag som riktas till de sämst ställda pensionärerna.
- I vissa fall har regeringen menat att effekterna av avvikelserna från enhetlighet ska utvärderas, men initiativ till detta har sällan tagits av regeringen. I avsaknad av sådana utvärderingar är det osäkert vilka de positiva effekterna av regeländringarna har varit.
- Särregler har skapat krav på nya särregler vilket är särskilt tydligt inom momsområdet.

I vår granskning av skattepolitiken har det sammanfattningsvis framkommit att principen om enhetlighet inte längre förefaller ha samma betydelse som vid skattereformen 1990–91 och åren därefter. Vi har vidare funnit att den kritik Riksrevisionen tidigare har riktat mot regeringens redovisning av skatteutgifter – att de principer som denna grundar sig på har ändrats över tiden – alltjämt kvarstår.

## **Optimal beskattning framhålls som en alternativ norm**

De nuvarande riktlinjerna för skattepolitiken som presenterades av regeringen 2008 och som sedan godkänts av riksdagen framhåller en rad mål för skattepolitiken. Skattepolitiken ska bidra till att öka den varaktiga sysselsättningen, ge goda villkor för företagande och investeringar, en generell och rättvist fördelad välfärd och högre sysselsättning, bidra till att hantera negativa miljö- och folkhälsoaspekter samt stärka medborgarnas förtroende för skattesystemet. Principen om enhetlighet finns alltjämt som ett allmänt krav på skattepolitiken, men dess betydelse förefaller ha minskat. Regeringen har också under senare tid på ett allt tydligare sätt fört fram teorin om optimal beskattning som en alternativ norm för beskattning. Teorin om optimal beskattning innebär, förenklat uttryckt, att skattesatser och regler differentieras mellan olika skattebetalare eller olika verksamheter i syfte att öka den ekonomiska tillväxten och minska skatternas negativa effekter på samhällsekonomin.

En långtgående tillämpning av teorin om optimal beskattning skulle innebära en mycket genomgripande förändring av skattepolitiken. En sådan genomgripande förändring bör föregås av ett mer övergripande utredningsarbete där fördelar och nackdelar med den nya principen belyses.

## **Rekommendation**

Riksrevisionen rekommenderar regeringen följande:

- När avvikelser från principen om enhetlighet föreslås bör detta tydligt framgå i propositionerna. Nackdelar med att avvika från en enhetlig beskattning bör ställas mot de fördelar som regeländringen förväntas innebära. Det bör också tydligt framgå om avvikelsen är att betrakta som en skatteutgift eller inte.

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

I början av 1990-talet genomfördes den genomgripande skattereform som har kommit att kallas "århundradets skattereform". Reformens omfattning var unik och berörde betydande delar av skattesystemet, såsom personlig inkomstbeskattning, företagsbeskattning, socialavgifter, mervärdesskatt och punktskatter. Förutsättningarna för reformens överlevnad var vidare förhållandevis god eftersom beslutet om skattereformen hade en blocköverskridande förankring.

Målet med skattereformen var att skapa ett långsiktigt stabilt skattesystem som var samhällsekonomiskt mer effektivt än det förutvarande. Samtidigt skulle de fördelningspolitiska målen bevaras. En grundläggande princip bakom skattereformen var att *lika inkomster skulle beskattas lika* (hädanefter benämnt *enhetlig beskattning*). Detsamma gällde för olika slag av konsumtion som skulle belastas med en och samma skattesats. För att förverkliga denna grundläggande princip genomfördes en breddning av skattebaserna genom att olika undantag och nedsättningar togs bort. Samtidigt sänktes skattesatserna i syfte att reducera marginaleffekterna.

Sedan skattereformen har ett stort antal regeländringar genomförts. Flera av dessa kan betraktas som avvikelser från enhetlig beskattning. En fråga är därför vilken vikt regeringarna i praktiken har lagt vid principen om enhetlig beskattning? Finns det en uttalad orientering bort från en av de bärande principerna i "århundradets skattereform"? Om så är fallet, vilka faktorer har bidragit till en omorientering av skattepolitiken? Syftet med denna rapport är att granska dessa frågor närmare.

## 1.2 Motiv för granskningen

De offentliga finanserna är för närvarande ansträngda till följd av finanskrisen. Även framöver finns det stora utmaningar som fortsatt sätter de offentliga finanserna under press. Den demografiska utvecklingen med en allt större andel äldre i befolkningen innebär ett ökat behov av vård och omsorg. Det är också sannolikt att hushållens krav på de

skattefinansierade tjänsternas kvalitet och tillgänglighet ökar i takt med att levnadsstandarden i samhället höjs. En avgörande förutsättning för att kunna generera skatteintäkter som kan finansiera det offentliga åtagandet är att skattesystemet fungerar väl i olika avseenden. Bland annat är det viktigt att systemet har hög legitimitet hos medborgarna och att skatten tas ut med så små snedvridande effekter som möjligt. Legitimiteten påverkas av en rad faktorer, varav transparensen i systemet är en. Många särregler och undantag gör skattesystemet svåröverskådligt. Det kan också ge upphov till avgränsningsproblem och öka kostnaden för skatteadministration. Särregler och undantag ökar dessutom möjligheten för olika särintressen att påverka skattepolitiken.

I dag framstår skattesystemet återigen som relativt komplext i och med de särregler, nedsättningar och undantag som har införts sedan skattereformen. Bland annat Finanspolitiska rådet har påpekat detta och framhåller med anledning av de skattenedsättningar som genomförts för att gynna svaga grupper på arbetsmarknaden att "selektiva åtgärder [gör] skattesystemet svårare att genomskåda. Det kan också leda till effektivitetsförluster."<sup>1</sup> Rådet uppmanar därför regeringen att vara restriktiv med ytterligare selektiva skattesänkningar.

Det är angeläget att närmare granska hur skattesystemet med tiden har kunnat bli så komplext och oenhetligt trots den ambition som fanns när skattereformen genomfördes att skapa ett enkelt och långsiktigt stabilt system.

### 1.3 Revisionsfråga

Olika begrepp som enhetlighet, likformighet, enkelhet och tydlighet var centrala i skattereformen och används ofta omväxlande i diskussioner om skattesystemets utformning. I denna granskning väljer vi att fokusera på principen om *enhetlig beskattning*, vilken här definieras som att inkomster inom ett och samma inkomstslag beskattas lika. Detsamma gäller för olika slag av konsumtion. Syftet med granskningen är att belysa de större regelförändringar som skett sedan skattereformen i riktning mot en mindre enhetlig beskattning och att besvara följande revisionsfråga:

*Har regeringen redovisat och motiverat avvikelserna från principen om enhetlig beskattning vid förändringar i skattesystemet?*

---

<sup>1</sup> Finanspolitiska rådet (2008) s. 24 f.

## 1.4 Normer och bedömningskriterier

Att formulera normer för skattesystemet är inte problemfritt. Det finns en omfattande litteratur som behandlar hur skattesystem kan utformas för att uppnå effektivitets- och fördelningsmål. Eftersom det finns skilda uppfattningar om hur ett idealt skattesystem bör vara utformat finns det också alternativa normer utifrån vilka systemet kan granskas. I denna granskning används regelverket i skattereformen som norm.<sup>2</sup> Skattereformen föregicks av flera stora utredningar i vilka viktigare aspekter på skattesystemets utformning blev väl genomlysta. De huvudsakliga principer som reformen vilade på får därför anses vara välgrundade.

Att utgå från skattereformen är naturligt också mot bakgrund av att riksdagen nyligen gett uttryck för att de principer som var vägledande för 1990 års skattereform fortfarande ska vara utgångspunkt i lagstiftningsarbetet och att antalet särregler bör hållas nere.<sup>3</sup>

Granskningen väljer att särskilt fokusera på principen att beskattningen ska vara enhetlig. En viktig grund för detta ställningstagande är att det är det begrepp som regeringen själv använder i sina återkommande redovisningar av de så kallade skatteutgifterna.<sup>4</sup>

Trots att granskningen tar sin utgångspunkt i skattereformen går det inte att bortse från det faktum att många förutsättningar ser annorlunda ut i dag jämfört med vad som var fallet då skattereformen genomfördes. Granskningen försöker därför också fånga upp om det över tiden har framförts skäl för att enhetlighet inte längre borde vara samma viktiga princip för beskattning som tidigare.

## 1.5 Granskningens genomförande och avgränsningar

Granskningen bygger till största del på dokumentstudier av offentligt material som riksdagstryck och utredningar. Utöver detta har tjänstemän på Regeringskansliet och i något fall även forskare intervjuats.

Granskningen utgår från de normer om enhetlig beskattning som formulerades i skattereformen. Det ansågs till exempel förenligt med principen om enhetlig beskattning att skatten på inkomst av tjänst var progressiv. Förändringar av progressiviteten som samtidigt är generella (till

---

<sup>2</sup> Regeringens proposition 1989/90:50, regeringens proposition 1989/90:110, regeringens proposition 1989/90:111, riksdagens betänkande 1989/90:SkU10, riksdagens betänkande 1989/90:SkU30, riksdagens betänkande 1989/90:SkU31 samt riksdagsskrivelser 1989/90:356 och 1989/90:357.

<sup>3</sup> Riksdagens betänkande 2008/09:SkU33.

<sup>4</sup> Regeringens skrivelse 2009/10:195.

exempel värnskatten och förändringar i det generella grundavdragets storlek) har därför inte betraktats som avsteg från principen om enhetlighet.

Granskningen omfattar samtliga skatteslag som ingick i skattereformen förutom punktskatter. Punktskatterna omfattades visserligen av skattereformen men de har ofta som uttryckligt syfte att påverka användningen av vissa varor. I och med att de ska avspegla så kallade negativa externa effekter – kostnader som uppstår vid konsumtionen och produktionen – är de per definition inte enhetliga.

Syftet med granskningen är *inte* att göra en bedömning av om skattesystemet har blivit mer oenhetligt eller inte. Vi fokuserar på frågan hur avvikelser från principen om enhetlighet har motiverats. För att besvara revisionsfrågan är det därför inte nödvändigt att granska *samtliga* ändringar av skattereglerna som gjorts sedan skattereformen 1990–91. Redogörelsen innehåller i stället ett urval regeländringar som inneburit en avvikelse från principen om enhetlighet. Skattesystemet blev inte fullt ut enhetligt efter skattereformen, men ovedersägligt långt mer enhetligt än det system som det ersatte.

Granskningens syfte är inte heller att bedöma om avvikelserna från principen om en enhetlig beskattning har varit samhällsekonomiskt effektiva eller inte. Men i de fall vi funnit relevanta slutsatser från andra utredningar som rör detta kommer sådana slutsatser att redovisas.

## 1.6 Rapportens disposition

Granskningsrapporten inleds i kapitel 2 med en genomgång av de egenskaper som brukar lyftas fram som utmärkande för en god skattelagstiftning och en beskrivning av syftet och innehållet i 1990–91 års skattereform.

Kapitel 3 inleds med en bred beskrivning av de huvudsakliga förändringarna i skattepolitiken sedan skattereformen. Därefter granskas närmare ett urval regelförändringar som har bidragit till att skattesystemet blivit mindre enhetligt.

I kapitel 4 beskrivs och diskuteras skattepolitikens nuvarande mål, såsom de bland annat framkommer i de hållpunkter och krav som regeringen formulerat för skattepolitiken.

Avslutningsvis redovisas Riksrevisionens slutsatser och rekommendationer.

I en bilaga redovisas de förändringar som har skett i skattesystemet sedan 1992.

## 2 Skattereformen 1990–91

Skattesystemets grundläggande uppgift är att finansiera den offentliga sektorns utgifter. Men ofta finns det också andra motiv och politiska mål som påverkar utformningen av skatterna. Exempel på det är fördelningsspolitiska, miljöpolitiska, sysselsättnings- och konjunkturmässiga mål. Internationaliseringen och ett högt skattetryck jämfört med omvärlden är ytterligare faktorer som påverkar systemets utformning. Oaktat olika politiska motiv och ambitioner finns det ett antal egenskaper som brukar lyftas fram som kännetecknande för en god skattelagstiftning. Kapitlet inleds med en genomgång av dessa, varefter begreppet *enhetlighet* diskuteras närmare. Därefter beskrivs skattereformens syfte och innehåll, vilket följs av en kort sammanfattning av de bredare översyner inom skatteområdet som har ägt rum sedan skattereformen.

### 2.1 Hur ska ett välfungerande skattesystem vara utformat?

Ett antal kriterier brukar lyftas fram som kännetecknande för en god skattelagstiftning. Exakt hur dessa formuleras kan variera något, men grunddragen är i stor utsträckning de samma. Kriterierna går till och med tillbaka till Adam Smith som redan 1776 formulerade fyra grundprinciper för all beskattning.<sup>5</sup> Skattebasutredningen gjorde 2002 en genomgång av olika principer för beskattning och drog slutsatsen att det finns fyra grundbultar för ett välfungerande skattesystem:<sup>6</sup>

- *Legitimitet*. Skattesystemet måste vara väl förankrat hos allmänheten. Det innebär att medborgarna har full information om vad skatten går till och individerna får del av de gemensamma utgifterna genom a) gemensamma försäkringssystem och b) generell välfärd. Reglernas utformning och informationen till skattebetalarna ska bidra till att fusk inte accepteras av skattebetalarna själva.
- *Rationalitet*. Skattesystemet styr inte ekonomiska incitament och är neutralt mellan olika handlingsalternativ. Systemet präglas av nationell likformighet och avtalade regler mellan länder som bidrar till att behålla likformigheten över gränserna.

<sup>5</sup> Adam Smith gav i "The wealth of Nations" 1776 fyra grundprinciper för all beskattning: equity, certainty and not arbitrary, convenience, economy in collection.

<sup>6</sup> SOU 2002:47 s. 71 f.

- *Enkelhet*. Det får inte vara krångligt att fullgöra sina skattebetalningar. Skattemyndigheten, å sin sida, bör inte heller belastas med alltför komplex och tidskrävande administration.
- *Kontrollerbarhet*. Systemet ska vara utformat så att det blir svårt att fuska och så att det inte heller lönar sig med fusk.

Listan har ibland gjorts något längre, och som jämförelse vill Lodin se följande egenskaper i en god skattelagstiftning:<sup>7</sup>

- *Effektivitet*: detta bör vara ett övergripande kriterium för varje skattelagstiftning och innebär att skatten ska utformas på ett effektivt sätt med hänsyn till sitt primära mål.
- *Legitimitet*: skatten måste uppfattas som adekvat av dem som ska bära den och stå i proportion till det ingrepp den innebär.
- *Enkelhet*: skatten bör utformas så enkelt som möjligt utifrån dess syften och det ska vara praktiskt enkelt att tillämpa den och uppfylla de skyldigheter den ålägger skattebetalare och myndigheter.
- *Förutsebarhet och rättssäkerhet*: de skattskyldiga ska kunna förutse effekterna av sitt handlande, vilket i sin tur är en viktig faktor för att skatten ska upplevas som legitim.
- *Kontrollerbarhet*: en skatt ska vara lätt att kontrollera och svår att undgå så att inte skattemoralen urholkas och lojaliteten mot systemet skadas.
- *Synlighet*: det är viktigt ur demokratisk synvinkel att medborgarna är medvetna om skattebelastningens höjd och utformning.
- *Likformighet*: lika ska behandlas lika inte bara av rättssäkerhetsskäl utan också för att undvika snedvridande effekter.

Därutöver nämner Lodin att det finns såväl fördelningspolitiska överväganden som frågor om internationell effektivitet att beakta vid utformning av skattepolitiken. Dessutom bör skatter utformas så att de leder till låg ”excess burden”, vilket är den samhällsekonomiska extrakostnad som skatter för med sig.

I vår granskning fokuserar vi på den sistnämnda principen i listan ovan – att lika ska behandlas lika. Den betraktas inte bara som en viktig princip i sig, utan hjälper också till att bättre uppfylla flera av de ovannämnda kriterierna, inte minst legitimitet och enkelhet.

Principen om enhetlighet har uttryckts på olika sätt över åren och i olika sammanhang varför vi i nästa avsnitt närmare diskuterar hur vi definierar begreppet i denna granskning.

---

<sup>7</sup> Lodin, 2007.



## 2.2 Vad menas med enhetlig beskattning?

Begreppen likformighet och enhetlighet används ofta omväxlande med varandra för att beskriva ett skattesystem som belastar inkomster med procentuellt lika stor skatt. Att skattesystemet på detta sätt förhåller sig neutralt och inte snedvrider prisrelationerna är under vissa omständigheter en förutsättning för att hushållens och företagens beslut om resursanvändning och konsumtion ska bli ekonomiskt rationella.

I denna rapport särskiljer vi begreppet likformighet från enhetlighet. Begreppet *likformig beskattning* används i betydelsen att inkomster i *olika inkomstslag*, exempelvis inkomst av arbete och inkomst av kapital, beskattas lika. Begreppet *enhetlig beskattning* används däremot i meningen att inkomster *inom* ett och samma inkomstslag beskattas lika (för inkomstslagen tjänst, kapital respektive näringsverksamhet). Dessutom förutsätter en enhetlig mervärdesskatt att samtliga varor och tjänster belastas med samma skattesats. Beskattningen kan med denna definition vara enhetlig utan att beskattningen för den skull är likformig. Enhetlig beskattning är därför ett snävare begrepp än likformig beskattning.<sup>8</sup>

För att inte prisrelationen ska snedvridas mellan hur mycket kapital och hur mycket arbete som ska användas i produktionsprocessen krävs i princip en likformig beskattning. En sådan gör inkomstomvandling ointressant. Samtidigt är det i praktiken mycket svårt att uppnå en likformig beskattning fullt ut, vilket heller inte blev fallet med skattereformen (se avsnitt 2.3.2). Däremot innebar reformen som helhet ett betydligt mer enhetligt skattesystem än tidigare.

Enhetlig beskattning är det begrepp som regeringen själv använder i den årliga redovisningen av de så kallade skatteutgifterna (tidigare benämnt skatteavvikelser). Skatteutgifter är benämningen på de stöd (skattelättnader) och sanktioner som går via skattesystemet. En sammanställning av dessa redovisas sedan 1996 i anslutning till den ekonomiska vårpropositionen.<sup>9</sup> Regeringen formulerar sig på följande sätt i skrivelsen:

Den jämförelsenorm som har använts vid beräkningen av skatteutgifterna i denna skrivelse utgår i huvudsak från principen om enhetlig beskattning, vilket också var en av grundpelarna i 1990–91 års skattereform. Enhetlig beskattning innebär i princip att beskattningen inom varje inkomstslag ska vara enhetlig och utan undantag.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Definitionen i denna granskning skiljer sig från hur begreppen används i andra dokument, där enhetlighet och likformighet ofta används som synonyma.

<sup>9</sup> I regeringens redovisning av skatteutgifter ges däremot ingen bild av de bakomliggande motiven till att avvikelser görs från principen om enhetlighet.

<sup>10</sup> Regeringens skrivelse 2009/10:195 s. 15.

Regeringen preciserar i skrivelsen också jämförelsenormen separat inom vart och ett av de olika skattelagen, det vill säga inkomstskatt (avseende inkomstlagen tjänst, kapital och näringsverksamhet), indirekt beskattning av förvärvsinkomster, mervärdesskatt (moms) och punktskatt. Utifrån dessa mer preciserade jämförelsenormer mäts skatteavvikelserna (skatteutgifterna) inom respektive skatteslag.<sup>11</sup>

Definitionen av vad som är att betrakta som en avvikelse från enhetlighet är dock inte oproblematiserad, något som tidigare också framgått av en granskningsrapport från Riksrevisionen.<sup>12</sup> I rapporten riktade Riksrevisionen kritik mot att de principer som regeringens redovisning grundar sig på har ändrats över tiden, utan att detta har kommenterats på ett systematiskt sätt.

En enhetlig beskattning med få särregler och undantag är förknippad med en rad fördelar. I olika utredningar och i andra sammanhang har i huvudsak följande fördelar lyfts fram:<sup>13</sup>

- skattesystemet blir transparent och enkelt att förstå
- administrationskostnader för skattemyndigheten och skattebetalarna blir låga
- det skapar få gränsdragningsproblem
- det öppnar inte för lobbying eller påtryckning
- det skapar högre grad av förutsägbarhet för individer och företag.

Särregler och undantag i skattepolitiken innebär också ett mer specifikt problem. Dessa blir inte föremål för löpande prövning av riksdagen på samma sätt som de statliga budgetutgifter som fördelas via anslag. Det är också av denna anledning – för att ge riksdagen möjlighet att kontinuerligt pröva olika skatteutgifter – som regeringen lämnar den årliga redogörelsen. Redogörelsen ska synliggöra det intäktsbortfall som avvikelserna skapar.<sup>14</sup> Det är dock oklart om redovisningen tjänar detta syfte eftersom skälen och motiven för särreglerna inte framgår tydligt i redovisningen, vilket påpekades i Riksrevisionens tidigare granskning.<sup>15</sup>

Trots de argument som finns för en enhetlig beskattning och mot särregler är det i realiteten svårt att åstadkomma och vidmakthålla ett enhetligt system. Skatteinstrumentet är ett redskap som finns till beslutsfattarens förfogande och som det under vissa omständigheter kan vara effektivare att använda för att uppnå ett givet mål än till exempel olika

<sup>11</sup> Regeringen hänvisar till betänkandet Förmåner och sanktioner (SOU 1995:36), som en grund för hur jämförelsenormerna preciseras.

<sup>12</sup> Riksrevisionen (2007) s. 8.

<sup>13</sup> Se bland annat Skattebasutredningen (SOU 2002:47) och Momsskattesatsutredningen (SOU 2006:90).

<sup>14</sup> Regeringens proposition 1995/96:150.

<sup>15</sup> Riksrevisionen (2007) s. 8.

riktade bidrag. Av detta skäl har skatter alltmer kommit att användas för att styra produktions- och konsumtionsmönster i olika avseenden. Inte minst har skatter blivit ett styrmedel i miljö- och arbetsmarknadspolitiken. I kapitel tre återkommer vi till exempel på det senare.

## 2.3 Skattereformens innehåll och syfte

### 2.3.1 Växande kritik, förberedelsearbete och beslut

Det skattesystem som var i kraft under det sena 1980-talet ansågs brista i flera avseenden. Skattesystemet uppfattades som komplext och svåröverskådligt. Samtidigt var utrymmet för skatteplanering och fusk stort för dem som hade tillräcklig kunskap om systemet. Effektiviteten i systemet var vidare ifrågasatt, inte minst som en följd av de höga marginalskatterna. Sammantaget led systemet av bristande legitimitet. För att komma till rätta med problemen togs initiativ till ett antal utredningar som skulle lägga grunden till en större skattereform. Situationen före reformen sammanfattades i samband med att riksdagen behandlade reformförslaget:<sup>16</sup>

Syftet med beskattningen är framför allt att skapa utrymme för välfärdspolitiken och för våra gemensamma utgifter i övrigt. Beskattningen skall också genom en lämplig utformning av reglerna skapa förutsättningar för en stabil samhällsekonomi och en jämn tillväxt samt ligga till grund för en jämnare fördelning av samhällets resurser. Under de senaste åren har det blivit alltmer uppenbart att skattesystemet inte längre uppfyller dessa syften på ett tillfredsställande sätt [...] [B]risterna i skattesystemet har skapat grogrund för ett utbrett missnöje, skattefusk och ett omfattande missbruk av reglerna.

Förberedelsearbetet inför skattereformen skedde i huvudsak inom ramen för tre olika utredningar som presenterade sina förslag under 1989: Utredningen om reformerad inkomstbeskattning (Rink)<sup>17</sup>, reformerad företagsbeskattning (Urf)<sup>18</sup> och reformerad mervärdesskatt (Kis).<sup>19</sup> De tre utredningarna täckte i stort sett hela regelsystemet, men förmögenhetsbeskattningen samt arvs- och gåvobeskattningen utelämnades. Det följande året ställde sig regeringen bakom huvuddragen i utredningsförslagen.<sup>20</sup> Riksdagen anslöt sig därefter

<sup>16</sup> Riksdagens betänkande 1989/90:SkU10.

<sup>17</sup> SOU 1989:33.

<sup>18</sup> SOU 1989:34.

<sup>19</sup> SOU 1989:35.

<sup>20</sup> Regeringens proposition 1989/90:50.

till regeringens bedömningar och godtog med några smärre justeringar regeringsförslagen.<sup>21</sup> Samma år, 1990, lades också förslag om en andra etapp av skattereformen som skulle vara fullt genomförd från och med 1991.<sup>22</sup>

Skattereformen blev i huvudsak en uppgörelse mellan Socialdemokraterna och Folkpartiet, men även Centerpartiet ställde sig bakom stora delar av överenskommelsen. Den blocköverskridande förankringen gav förhållandevis goda förutsättningar för ett långsiktigt stabilt system. I och med att så stora delar av skattesystemet omfattades – den beräknat budgetneutrala reformen innebar samlade skattehöjningar och skattesänkningar som beloppsmässigt uppgick till inte mindre än 6 procent av BNP – har den också kommit att kallas ”århundradets skattereform”. Skattereformen påverkade de skattemässiga villkoren för svenska hushåll och företag i en rad avseenden. Villkoren för olika former av sparande och konsumtionsval, för arbete och utbildning och för företagsinvesteringar förändrades på ett grundläggande sätt.<sup>23</sup>

### 2.3.2 De huvudsakliga dragen i reformen<sup>24</sup>

#### En rad förändringar genomfördes

Det övergripande målet med skattereformen var att åstadkomma en samhällsekonomiskt effektiv beskattning samtidigt som vissa fördelningspolitiska mål skulle bli uppfyllda. En central tanke bakom reformen var att förstärka den horisontella rättvisan, där *lika inkomster skulle beskattas lika*. Denna princip skulle så långt som möjligt tillämpas konsekvent. Det gällde beskattningen av förvärvsinkomster, där såväl den vanliga inkomstskatten som socialavgifterna skulle baseras på bredare underlag. Det gällde också beskattningen av kapitalinkomster, inklusive företagens vinster och egenföretagarnas kapitalinkomster. Principen styrde också utformningen av det nya mervärdesskattesystemet.

En annan tanke bakom skattereformen var *enkelhet*. Enklare regler är lättare att följa och minskar de administrativa kostnaderna för såväl skatteförvaltningen som medborgarna.

Ytterligare ett viktigt inslag i skattereformen var målsättningen att *premiера sparande* och motverka låntagande. Olikformigheter i de gamla reglerna och det faktum att kapitalinkomster beskattades tillsammans med övriga inkomster bidrog till att missgynna finansiellt sparande genom hög skatt på marginella kapitalinkomster och gynna låntagande genom stort

<sup>21</sup> Riksdagens betänkande 1989/90:SkU10 samt riksdagsskrivelser 1989/90:356 och 1989/90:357.

<sup>22</sup> Regeringens proposition 1989/90:110.

<sup>23</sup> Se regeringens proposition 1997/98:1 bilaga 6.

<sup>24</sup> Avsnittet bygger på regeringens proposition 1989/90:110 och regeringens proposition 1997/98:1 bilaga 6.

skattemässigt värde på ränteavdrag. Den traditionella inkomstbeskattningen, där alla inkomster beskattades enligt en och samma skatteskala, övergavs därför i och med skattereformen. En så kallad dual beskattning infördes där inkomst av tjänst och näringsverksamhet beskattas enligt en progressiv skatteskala medan inkomst av kapital beskattas proportionellt.

Några av de förändringar som genomfördes inom inkomstbeskattningen var följande:

- Basen för arbetsinkomstbeskattningen breddades genom att löntagarnas avdragsmöjligheter begränsades och genom att full skatteplikt för naturaförmåner infördes.
- Reformen resulterade i sänkt inkomstskatt för en majoritet av skattebetalarna. Endast 15 procent skulle betala statlig skatt. För att denna andel inte skulle öka över tiden infördes en indexreglering av gränsen för statlig skatt.
- För personer med lägre inkomster infördes en extra skattelättnad i form av ett förhöjt grundavdrag och för pensionärer infördes ett särskilt grundavdrag.<sup>25</sup> Syftet var att förbättra det fördelningspolitiska utfallet av reformen.<sup>26</sup>
- En separat och proportionell beskattning av kapitalinkomster med en enhetlig skattesats på 30 procent infördes. I princip skulle skatteuttaget baseras på fulla nominella inkomster, vilket i vissa fall medförde betydande basbreddningar i förhållande till de gamla reglerna.
- Den formella skattesatsen på bolagsinkomster sänktes från 57 till 30 procent. Samtidigt togs den övervägande delen av tidigare reserveringsmöjligheter bort.

För mervärdesskatten breddades basen. Tjänster blev generellt skattepliktiga och de tidigare reducerade skattesatserna för byggnadsverksamhet samt hotell- och restaurangtjänster togs bort. Vissa undantag kvarstod emellertid.

Dessutom höjdes punktskatterna på bland annat bensin och energi. I kombination med införandet av en koldioxidskatt och en svavelskatt förstärkte den nya högre energiskatten skattesystemets miljöprofil.

Ett på förhand uttalat krav var att skattereformen inte fick ge upphov till ökad inkomstspridning. Höginkomsttagare skulle betala sina egna skattesänkningar. Ambitionen om ett enklare, mer lättöverskådligt och mer neutralt system skulle därför balanseras mot kravet om att inkomstklyftorna inte fick vidgas. Fördelningspolitiska ambitioner utgjorde därmed en tydlig restriktion i reformarbetet och innebar att skattereformen kom att bli en kompromiss mellan dessa olika mål.

<sup>25</sup> Det särskilda grundavdraget för pensionärer avskaffades i samband med omläggningen till det nya pensionssystemet då garantipensionen infördes.

<sup>26</sup> I reformen ingick också höjda barn- och bostadsbidrag.

### **Likformighet och enhetlighet uppnåddes inte fullt ut**

Även om skattereformens ambition snarast kan betecknas ha varit att åstadkomma just en likformig beskattning av arbete och kapital förverkligades inte den ambitionen fullt ut. Visserligen kom både löner och vinster i produktionen att belastas med en marginalbeskattning på cirka 30 procent: lönerna med arbetsgivaravgiften och vinsterna med bolagsskatten. Arbetsgivaravgiften är dock av en annan karaktär eftersom de upp till 7,5 basbelopp är förenade med individuella rättigheter i form av pension och sjukförsäkringar, vilket inte bolagsskatten är. I praktiken råder det därför inte någon reell likformig beskattning av arbete och kapital i produktionen.

Inte heller på inkomstsidan är beskattningen av arbete och kapital likformig. Arbetsinkomster beskattas progressivt, medan värdestegringsvinster beskattas proportionellt och endast vid realisering. Denna olikformighet har också gjort det nödvändigt att i ett särskilt regelverk för fåmansbolag avgöra vad som ska beskattas som arbets- respektive kapitalinkomst, de så kallade 3:12-reglerna. Annars öppnas möjligheten för ägare till fåmansbolag att undvika marginalbeskattning av arbetsinkomster respektive arbetsgivaravgifter genom att i stället öka den kapitalbeskattade vinstutdelningen från bolaget.

Inom kapitalbeskattningens område blev kapitalinkomster föremål för en proportionerlig statlig skattesats om 30 procent. Men även inom kapitalbeskattningens område bestod flera olikheter, till exempel att lånat och eget kapital beskattas olika. Det egna kapitalet beskattas både i produktionsledet och i inkomstledet (den så kallade dubbelbeskattningen). Räntor är däremot avdragsgilla i produktionsledet och beskattas därmed bara en gång – på inkomstsidan. Möjligheten att kvitta till exempel räntekostnader mot reavinster ökade i och med sammanslagningen till ett inkomstslag, men olika typer av avdragsbegränsningar infördes för att förhindra skatteanpassning. Marknadsnoterade aktier kunde till exempel kvittas i större utsträckning än onoterade. Om ränteutgifter översteg kapitalinkomster fick avdrag göras upp till 100 000 kronor mot samtliga intäkter i inkomstslaget kapital. För personer under 18 år och för handelsbolagsbeskattade dödsbon blev emellertid beloppsgränsen bestämd till 10 000 kronor.

När det gäller mervärdesskatten blev den betydligt mer enhetlig än tidigare även om vissa varor och tjänster undantogs från momsplikt (se vidare avsnitt 3.2.1).

Sammanfattningsvis uppnådde skattereformen inte en likformig beskattning i betydelsen att arbete och kapital beskattades lika. Däremot blev skattesystemet betydligt mer enhetligt inom respektive inkomstslag.

### Skattereformen del av internationell trend

När skattereformen genomfördes i Sverige var detta inte en unik företeelse. Det fanns tydliga gemensamma drag med utvecklingen i andra länder.<sup>27</sup> Det var delvis en internationell trend att

- skatt på tjänsteinkomster sänktes
- marginalsatternivåerna minskades
- skattebaserna breddades, bland annat genom att olika undantag avskaffades
- skattesänkningarna för tjänsteinkomster finansierades med höjningar av momsniån
- bolagsskatter sänktes och olika stimulansåtgärder för aktiebolag inom skatteområdet avskaffades.

## 2.4 Utvärderingar och uppföljningar efter reformen

Ett par mer övergripande utredningar av skattesystemet har genomförts sedan skattereformen. Nedan återges slutsatserna från Kommittén för utvärdering av skattereformen som redan fyra år efter reformens genomförande lämnade sin utvärdering av reformen. Skattebasutredningen, en annan bred utredning inom skatteområdet, ägnade visst utrymme åt att diskutera vikten av enhetlighet i beskattningen. Det gjorde även Mervärdesskattesatsutredningen som förespråkade enhetlig moms.

### 2.4.1 Kommittén för utvärdering av skattereformen

Omedelbart efter riksdagens beslut om skattereformen påbörjades en utvärdering av reformen. En särskild kommitté, Kommittén för utvärdering av skattereformen (hädanefter benämnd Kusk), tillkallades och fick i uppdrag att följa upp effekterna av reformen. Kommittén lämnade sitt betänkande i november 1995.<sup>28</sup> Betänkandet remissbehandlades och en remissammanställning presenterades i en bilaga till 1996 års ekonomiska vårproposition.<sup>29</sup>

Kusk gjorde bedömningen att skattereformen hade lett till minskad skatteplanering och till att det blivit mindre lönsamt att skattefuska. Kusks utvärdering visade vidare att höginkomsttagare fick ett bättre utfall av skattereformen än vad som bedömdes vid dess införande. Detta berodde

<sup>27</sup> Sandford (1993), refererat av Steinmo, s. 221.

<sup>28</sup> SOU 1995:104.

<sup>29</sup> Regeringens proposition 1995/96:150 bilaga 4.

framför allt på att höginkomsttagare betalade kapitalinkomstskatt i mindre utsträckning än vad beräkningarna bakom reformen förutsatte. Ett annat skäl till att fördelningseffekterna blev annorlunda än beräknat var att planerade förstärkningar i bidragssystemen inte genomfördes fullt ut. De sammanlagda resultaten från Kusks utvärdering tydde på att skattereformen höjde välfärden för breda grupper av inkomsttagare.

Kusk bedömde dock att reformen bidrog till att fördjupa lågkonjunkturen i början av 1990-talet. Underfinansieringen av reformen antogs även ha bidragit till behovet av den sanering av de offentliga finanserna som sedan blev nödvändig.<sup>30</sup>

I utvärderingen bedömde utredarna att även om det redan hade riktats kritik mot att skattesystemet inte blivit så stabilt och beständigt som var tänkt då beslutet togs, bestod ändå reformens huvudprinciper. Detta gällde till exempel

- kraftig sänkning av marginalskatterna i individbeskattningen och en breddning av skattebaserna
- separat och proportionell beskattning av inkomst av kapital
- sänkning av den formella skattesatsen i bolagsbeskattningen, kombinerad med motsvarande basbreddning.

I en bilaga till budgetpropositionen för 1998 lämnade regeringen en värdering av skattereformen som delvis byggde på Kusks slutsatser (se vidare avsnitt 4.1).<sup>31</sup>

#### 2.4.2 Skattebasutredningen

Skattebasutredningen tillsattes 2000 med uppgiften att utreda internationaliseringens betydelse för svenska skattebaser och framtida skattestrukturer. Utredningen skulle lämna en samlad bedömning av hur det svenska skattesystemet borde utformas i en värld med avreglerade och internationaliserade marknader samtidigt som de välfärdspolitiska ambitionerna bevarades.

---

<sup>30</sup> Den offentlig-finansiella bruttokostnaden för skattereformen till följd av sänkta skattesatser och fördelningsspolitiska åtgärder beräknades till cirka 97 miljarder kronor. Detta skulle finansieras genom bredare baser för arbetsinkomstbeskattningen (13 miljarder kronor), en förstärkning av kapitalbeskattningen (39 miljarder kronor), höjda indirekta skatter (28 miljarder kronor) och vissa andra förändringar (10 miljarder kronor). Resterande finansieringsbehov på 5 miljarder kronor skulle tillgodoses genom en bättre fungerande ekonomi ("dynamiska effekter").

<sup>31</sup> Regeringens proposition 1997/98:1 bilaga 6.



Utredningen, som publicerade sitt betänkande 2002, konstaterade att det svenska skattesystemet vid denna tidpunkt hade en rationell utformning sett från den ekonomiska tillväxtens utgångspunkter. Utredningen diskuterade såväl enhetligheten i kapitalbeskattningen som i konsumtionsbeskattningen.<sup>32</sup> Vidare framhöll man vikten av att ha en enhetlig kapitalbeskattning, men konstaterade samtidigt att den oenhetlighet som finns mellan hur vinster och räntor beskattas i företagen visserligen ur strikt ekonomisk synpunkt är olycklig, men att den av andra skäl inte bör avskaffas.<sup>33</sup> Ett skäl som angavs, bland flera, var att en beskattning av företagets ränteutgifter och ett borttagande av bolagsbeskattningen skulle leda till att Sverige uppfattades som skatteparadis, vilket avsevärt skulle kunna försvåra internationellt handelsutbyte. Enligt utredningens resonemang skulle en konsekvens av att beskatta företagets ränteutgifter, på en internationell marknad leda till att svenska företag inte skulle kunna övervältra skatten på långivarna (eftersom villkoren är annorlunda i andra länder). Om inte ränteinkomster belastas med skatt, kan detta dessutom leda till att internationella koncerner skulle kunna låna upp kapital i icke-svenska delar av koncernen, där de får avdrag för räntekostnaderna, och sedan placera detta som aktiekapital i koncernens svenska delar där den finansiella avkastningen inte beskattas. En slopad bolagsbeskattning skulle med stor sannolikhet innebära att internationella koncerner och utländska företag flyttade vinster till Sverige, vilket inte skulle accepteras som en konkurrensneutral åtgärd i internationellt skattesamarbete.

Skattebasutredningen ansåg vidare att den förhållandevis höga mervärdesskattesatsen var till nackdel för Sverige ur ett internationellt perspektiv, men förordade försiktighet med att frångå en enhetlig konsumtionsbeskattning, ”så länge det inte föreligger erfarenhetsmässigt och/eller teoretiskt stabila argument för väsentligt avvikande priskänslighet”.<sup>34</sup> Utredarna ansåg att man borde vara restriktiv med att sänka vissa mervärdesskattesatser på grund av priskänslighetsskäl eftersom det i princip förutsätter en höjning av den generella mervärdesskattesatsen.

Skattebasutredningen konstaterade även att ungefär 250 regeländringar hade gjorts i skattesystemet mellan 1991 och 2000 (skattereformen oräknad) och att merparten var avsteg från principen bakom skattereformen.<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> I slutbetänkandet formuleras detta som ”likformigheten” i kapitalbeskattningen, men man avser det vi i denna granskning har definierat som enhetlighet.

<sup>33</sup> SOU 2002:47, s. 235.

<sup>34</sup> SOU 2002:47 s. 239.

<sup>35</sup> SOU 2002:47 s. 79.

### 2.4.3 Momsutredningen

Mervärdesskattens utveckling har ofta diskuterats i riksdagen och 2002 tillsattes Mervärdesskattesatsutredningen (hädanefter Momsutredningen) för att göra en översyn av systemet. Momsutredningen, som levererade sitt slutbetänkande 2006, anför i sina slutsatser att oenhetlig mervärdesskatt leder till att de nedsatta mervärdesskatteområdena måste finansieras med högre mervärdesskatt på andra områden.<sup>36</sup> Utredningen påpekar att en huvudorsak till skattereformens princip om en enhetlig mervärdesskatt var att ett sådant system är mer stabilt och lättare att försvara mot olika särintressen som vill dra nytta av undantag. Har man en differentierad mervärdesskatt leder detta till att näringsidkare inom olika branscher argumenterar för att just de ska bli föremål för en nedsättning.

Momsutredningen beräknade de administrativa kostnaderna för myndigheterna på grund av mervärdesskattens oenhetlighet till 164 miljoner kronor årligen, och skattebetalarnas fullgörandekostnader för mervärdesskatten beräknades till 600–700 miljoner kronor.<sup>37</sup>

Utredningen ansåg vidare att en förenkling genom enhetlig mervärdesskatt skulle innebära en återgång till de betydelsefulla principer som låg bakom skattereformen, som byggde på tankarna om enkelhet och likformighet. En enhetlig mervärdesskatt skulle, enligt utredarna, innebära såväl mindre risk för att skattebasen skulle gröpas ur i framtiden som mindre risk för att skattebasen skulle urholkas genom konkurrens från utlandet. Utredningens rekommendation till regeringen var att sänka den generella mervärdesskatten från 25 procent till 21,7 procent, samt att efter ytterligare beredning slopa de reducerade mervärdesskattesatserna på 6 respektive 12 procent.

---

<sup>36</sup> SOU 2006:90.

<sup>37</sup> Skattebetalarnas fullgörandekostnader är kostnaderna i tid och pengar för att fullgöra sina skattskyldigheter.

## 2.5 Sammanfattning

Skattereformen i början av 1990-talet syftade till att komma till rätta med en rad problem: minska möjligheterna för skatteplanering och fusk, bredda skattebaserna och minska marginaleffekterna. En framträdande princip i skattereformen var att lika inkomster skulle behandlas lika och att mervärdesskattesatsen i princip skulle vara densamma för alla varor.

Skattereformen resulterade inte i ett likformigt skattesystem i bemärkelsen att arbete och kapital beskattades lika, men systemet blev betydligt mer enhetligt i betydelsen att inkomster *inom* samma inkomstslag beskattades lika.

I den tidiga utvärdering som följde på skattereformen framkom att reformen lyckats i flera avseenden vilket höjde välfärden för breda grupper av inkomsttagare, även om underfinansieringen av reformen också skapade problem. Utredningar som senare har synat skattesystemets utformning har framhållit vikten av en enhetlig beskattning. Skattebasutredningen är en av dem även om utredningen samtidigt konstaterade att de avsteg som hade gjorts från principen inom kapitalbeskattningens område fick anses nödvändiga. Mervärdesskattesatsutredningen förespråkade i såväl del- som i slutbetänkandet en enhetlig, sänkt generell momssats, bland annat med hänvisning till grundtankarna i skattereformen.



## 3 Förändringar sedan skattereformen

Sedan skattereformen har ett stort antal förändringar i skattelagstiftningen ägt rum. I avsnitt 3.1 ger vi en bred exposé över skattepolitiken under de gångna 20 åren. I avsnitt 3.2 redovisar vi ett urval av de förändringar som har bidragit till att skattesystemet blivit mindre enhetligt och vilka motiv som har anförts när dessa genomförts.

### 3.1 Huvuddrag i skattepolitiken

Skattereformen genomfördes under 1990 och 1991. Hösten 1991 tillträdde en borgerlig regering vilken, som en av de första åtgärderna, *sänkte matmomsen* och den så kallade *turistmomsen*. Differentieringen av mervärdesskatten var en tydlig avvikelse från skattereformens intentioner om en enhetlig beskattning av konsumtion. Regeringen *sänkte* därefter vissa *kapitalskatter* men när den ekonomiska krisen fördjupades i början av 1990-talet blev i stället inriktningen en annan. Den socialdemokratiska regeringen som tillträdde 1994 införde värnskatten och allmänna egenavgifter samt en allmän arbetslöshetsavgift som ett led i budgetsaneringen.<sup>38</sup>

*Värnskatten* innebar att den statliga inkomstskatten höjdes från 20 till 25 procent.<sup>39</sup> Värnskatten avskaffades som planerat 1999 men ersattes – av fördelningspolitiska skäl – med en *extra skiktgräns* i inkomstskatteskalen som alltjämt finns kvar.<sup>40</sup> Förvärvsinkomster över denna skiktgräns beskattas med 25 procent statlig inkomstskatt. Regeringen hänvisade vid införandet av den nya skiktgränsen till den värdering av skattereformen som regeringen lämnat 1998 där det konstaterades att det fördelningspolitiska utfallet av reformen inte blivit i enlighet med bedömningarna.

Införandet av *de allmänna egenavgifterna* under första halvan av 1990-talet motiverades av statsfinansiella skäl och av att man ville åstadkomma ett tydligare samband mellan avgifter och sjukförsäkringsförmåner.<sup>41</sup> Avgifterna sågs som ett första steg mot en ny sjukförsäkringsmodell, men någon tydlig koppling mellan avgifter

<sup>38</sup> Regeringens proposition 1993/94:80.

<sup>39</sup> Regeringens proposition 1994/95:25.

<sup>40</sup> Regeringens proposition 1997/98:150.

<sup>41</sup> Regeringens proposition 1992/93:136.

och förmåner i socialförsäkringarna fanns egentligen inte förrän det nya pensionssystemet infördes.

Vid skattereformen infördes ett *reallöneskydd i inkomstskatteskalen* som innebar att skiktgränsen för statlig inkomstskatt varje år skulle räknas upp med inflationen plus 2 procentenheter.<sup>42</sup> Sett över tiden har denna indexering bara i undantagsfall använts som det ursprungligen var tänkt. Indexeringen har uteblivit eller endast tillåtits att delvis slå igenom men även räknats upp mer än vad som var tänkt. 2009 gjordes en stor extra uppjustering, vilket minskade andelen personer med statlig inkomstskatt. Därigenom beräknas andelen personer med statlig inkomstskatt återigen ligga kring 15 procent, vilket var ambitionen när skattereformen genomfördes.

I början av 2000-talet inleddes en period med *grön skatteväxling* som innebar högre punktskatter, främst på koldioxid, och lägre skatt på arbete. Kompensationen för de allmänna egenavgifterna infördes gradvis och grundavdraget höjdes i omgångar. *Arbetsgivaravgifterna differentierades*. Från och med 2005 avskaffades arvs- och gåvoskatten.

Efter regeringsskiftet 2006 introducerades det så kallade *jobbskatteavdraget* för att öka arbetsutbudet, vilket sedan har utökats i flera steg. Vidare *avskaffades förmögenhetsskatten* och *fastighetsskatten* gjordes om i grunden. *Skattereduktion* för hushållsnära tjänster infördes och *skattereduktion* för vissa byggnadsarbeten (ROT) har återinförts och blivit permanent.

Ett stort antal regeländringar har med andra ord genomförts sedan skattereformen. Vissa har utgjort avsteg från principen om enhetlighet, andra inte. I några fall har enhetligheten ökat. För att ge en mer komplett bild av regelförändringarna sedan skattereformen återfinns i bilaga 1 en lista över dessa med hänvisning till propositioner.<sup>43</sup>

### 3.2 Förändringar som har minskat enhetligheten i beskattningen

Fokus för denna rapport är när skattelagstiftningen gått i en mer oenhetlig riktning. Vi har särskilt granskat hur förändringarna har motiverats och i vilken utsträckning det framkommit i propositionerna att förändringarna utgör avvikelser från principen om enhetlighet. I de följande avsnitten exemplifieras några mer betydande avsteg från principen om enhetlig beskattning. Vi behandlar moms, socialavgifterna, skattereduktion

<sup>42</sup> Denna hade inriktningen att högst 15 procent av de skattskyldiga skulle betala statlig skatt.

<sup>43</sup> Med reservation för att det kan finnas ytterligare regelförändringar sedan skattereformen som inte kommit med i listan.

för hushållsnära tjänster och för vissa byggnadsarbeten (ROT), anställningsstöd, vissa delar av kapitalbeskattningen samt av inkomst av tjänst.

I de flesta av dessa fall, förutom avvikelserna inom inkomst av tjänst, har regeringen tagit upp dessa särregler i skrivelsen om skatteutgifter och betraktar därför dessa som avvikelser från principen om enhetlighet.

Även om fokus för denna granskning är de *avvikelser* som har skett från principen om enhetlighet bör det framhållas att förändringar också vidtagits som har gjort skattesystemet mer enhetligt, även om det då ofta är andra skäl än just oenhetligheten som anförts som motiv för förändringen. En sådan åtgärd är den slojade skattesubventioneringen av lånedatorer.<sup>44</sup> Subventionen infördes 1998 och avskaffades 2007. Systemet med skattefrihet för förmån av lånedatorer hade ett par år tidigare utvärderats av Statskontoret som också föreslagit att subventionen skulle avskaffas.<sup>45</sup> Vid avskaffandet menade regeringen att subventionen hade inneburit en omfattande överflyttning av kostnaderna från arbetsgivarna till den offentliga sektorn samtidigt som det initiala målet att bidra till en snabbare spridning av datorer hade uppfyllts. Utvecklingen av multimediatatorer hade också medfört avgränsningsproblem.

Även den slojade arvs- och gåvoskatten samt förmögenhetsskatten har ökat enhetligheten i skattesystemet. Vid avskaffandet av *arvs- och gåvoskatten* anförde regeringen att skatten hade blivit hårt kritiserad av ett antal skäl.<sup>46</sup> Bland annat för att den gav möjlighet till skatteplanering och inte upplevdes som rättvis. Dessutom var arvs- och gåvoskatten relativt kostsam att administrera. Det skäl som huvudsakligen framfördes för att slopa *förmögenhetsskatten* var att detta skulle öka viljan för företag att anställa och investera i Sverige.<sup>47</sup> Det framhölls också att den kommit att uppfattas som både godtycklig och orättvis i och med att många småhusägare kommit att få betala förmögenhetsskatt på grund av snabbt stigande taxeringsvärden. Men regeringen anförde också att förmögenhetsskatten med dess oenhetliga värderingsregler och många undantag skapade kryphål och uppmuntrade till skatteplanering.

---

<sup>44</sup> Regeringens proposition 2006/07:1.

<sup>45</sup> Statskontoret (2005).

<sup>46</sup> Regeringens proposition 2004/05:25 s. 22.

<sup>47</sup> Regeringens proposition 2007/08:26 s. 34.

### 3.2.1 En oenhetlig moms

Mervärdesskatten (momsen) förändrades tidigt i förhållande till vad som beslutats i skattereformen. Det skedde till och med innan reformen helt trätt i kraft. Därefter har åtskilliga förändringar skett i en mer oenhetlig riktning. Trots att den statliga Momsskattesatsutredningen 2006 förespråkade en återgång till ett mer enhetligt system har detta inte blivit fallet.<sup>48</sup>

#### En normalskattesats på 25 procent infördes

Under arbetet inför skattereformen framhölls att en differentierad mervärdesskatt, till exempel lägre mervärdesskatt på livsmedel, inte hade någon särskilt betydelsefull fördelningspolitisk effekt.<sup>49</sup> Utöver det övergripande målet att kompensera för de skatteintäkter som föll bort genom skattesänkningar som genomfördes i reformen, var kravet på mervärdesskattesystemet att det skulle gynna samhällsekonomisk effektivitet, innehålla så få indirekta eller dolda subventioner som möjligt, vara enkelt att tillämpa för såväl skattskyldiga som myndigheter samt vara fördelningspolitiskt acceptabelt.<sup>50</sup> Slutsatsen från Utredningen för reformerad mervärdesskatt var att en generell och enhetlig mervärdesskatt bäst uppfyllde dessa krav.

Mervärdesskattens roll som inkomstkälla för staten kom genom skattereformen att öka i och med att det fanns ett behov att finansiera sänkningar av andra skatter. En viktig del var att bredda basen för skatten så att den kom att omfatta kommersiell omsättning av praktiskt taget alla varor och tjänster. Dessutom infördes en enhetlig skattesats. Ursprungligen var mervärdesskatten planerad att vara 23,46 procent, men denna skattesats hann inte träda i kraft förrän regeringen införde en tillfällig höjning till 25 procent åren 1990–91 som en av flera åtgärder för att dämpa den privata konsumtionen.<sup>51</sup> Höjningen permanentades i samband med den borgerliga regeringens differentiering av mervärdesskatten 1992. Fortfarande är 25 procent den normalskattesats som gäller för flertalet varor och tjänster. Skälen för en enhetlig och brett utformad mervärdesskatt, var att detta ansågs gynna samhällsekonomisk effektivitet genom att undanröja konkurrensnedvridningar, avlägsna indirekta och dolda subventioner samt förenkla tillämpningen såväl för myndigheter som för de skattskyldiga.

<sup>48</sup> Momsutredningen (SOU 2006:90) och tidigare även Skattebasutredningen (SOU 2002:47) argumenterade för en enhetlig skatt.

<sup>49</sup> SOU 1989:35 s. 274.

<sup>50</sup> Regeringens proposition 1989/90:111 s. 86.

<sup>51</sup> Regeringens proposition 1989/90:150.



Men även efter reformen kvarstod betydelsefulla undantag från momsplikt, till exempel sjuk- och tandvård, barnomsorg, utbildning, hyror och bostadsrättsavgifter, finansiella tjänster och vissa kulturella tjänster.<sup>52</sup>

### Åtskilliga förändringar sedan skattereformen

Även om det totala skatteuttaget på konsumtion i stort sett är oförändrat sedan skattereformen, så har det skett många förändringar av mervärdesskattesatserna. I dag finns det tre skattesatser i Sverige, vilket är det som det gemensamma europeiska regelverket tillåter medlemsländerna att ha. Normalskattesatsen i Sverige är 25 procent. De andra nivåerna är 12 respektive 6 procent. Vissa varor och tjänster är helt skattebefriade.

Första gången momsen ändrades var, som påpekades ovan, redan innan skattereformen var fullt genomförd. Den högre momsen blev sedan permanent. 1992 sänktes matmomsen och den så kallade turistmomsen (hotell- och restaurangtjänster samt inrikes persontransporter) till 18 procent. Ett år senare höjdes nivån till 21 procent i samband med regeringens krispaket, men sänktes igen ett halvår senare till 12 procent för hotell och inrikes persontransporter. I och med att Postverket blev aktiebolag 1994 bestämdes att brevbefordran skulle vara momspliktig. Skattesatsen var först 12 procent under de tre sista kvartalen 1994, men höjdes sedermera till 25 procent vid Sveriges inträde i EG eftersom den lägre skattesatsen formellt stred mot momsdirektivet.<sup>53</sup> År 1995 höjdes restaurangmomsen till 25 procent och i november samma år sänktes mervärdesskatten på konstverk och antikviteter. Året därpå sänktes matmomsen till 12 procent samtidigt som man införde en 6-procentig nivå för dagstidningar och biobiljetter. 1997 utökades denna till att även gälla konserter och idrottsevenemang. År 2001 kom även djurparker och inrikes personbefordran utom transport i skidliftar att omfattas. De senare inkluderas 2007. Av kulturpolitiska skäl kom även böcker och tidskrifter att 2002 omfattas av den lägre mervärdesskatten.

Tabellen sammanfattar förändringarna i moms­lagstiftningen sedan skattereformen.

<sup>52</sup> Regeringens proposition 1997/98:1 bilaga 6 s. 11.

<sup>53</sup> Regeringens proposition 1994/95:57 s. 98 f.

**Tabell:** Förändringar av moms­lagstiftningen 1992–2009

Skatteändring	I kraft	Proposition
Sänkning av moms på vissa varor och tjänster	1992-01-01	1991/92:50
Undantag från moms­plikt på sjukvårdstransporter	1992-05-02	1991/92:122
Tidigare beslutad sänkning genomförs ej. Höjd livsmedelsmoms	1993-01-01	1992/93:50
Moms på väg- och broavgifter m.m.	1993-07-01	1992/93:190
Sänkt postmoms	1994-03-01	1993/94:105
Vissa momsfrågor	1994-07-01	1993/94:225
Förändringar i momsen med anledning av EG-medlemskapet	1995-01-01	1994/95:57
Moms på omsättning av begagnade varor m.m.	1995-11-01	1994/95:202
Moms på livsmedel sänks från 21 till 12 %	1996-01-01	1994/95:150
Moms på nyhetstidningar införs med 6 %	1996-01-01	1995/96:45
Momslagen ändras efter EG:s andra förenklingsdirektiv	1996-01-01	1995/96:58
Moms på biobiljetter införs med 6 %	1996-07-01	1995/96:198
Momsbefrielse för internationella organisationer, diplomater etc.	1997-01-02	1995/96:232
Moms med 6 % införs på utbildnings-, kultur- och idrottsområdena	1997-01-01	1996/97:10
Förändrad moms på utbildning: utbildningstjänster	1997-07-01	
Förändring av moms på teletjänster	1997-07-01	1996/97:81
Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet m.m.	1998-07-01	1997/98:148
Momsavgifter Öresundsbron	2000-01-01	1999/2000:58
Särskilda momsregler för investerarguld (blir skattefritt)	2000-01-01	1998/99:69
Moms djurparker, sänks	2001-01-01	2000/01:23
Moms, sänkt skattesats för personbefordran	2001-01-01	2000/01:1
Moms på böcker och tidskrifter, sänkt	2002-01-01	2001/02:45
Förändringar i kommunkontosystemet	2003-01-01	2001/02:112
Vissa mervärdesskattefrågor m.m.	2003-01-01	2002/03:5
Vissa punktskattefrågor m.m. (sänkt förseningsavgift)	2003-01-01	2001/02:29
Moms på elektronisk handel samt radio- och tv-sändningar	2003-07-01	2002/03:77
Moms vid omsättning av gas och el m.m.	2005-01-01	2004/05:15
Sänkt moms på transport i skidliftar	2007-01-01	2006/07:1
Förlängd redovisningsperiod och vissa andra momsfrågor	2008-01-01	2007/08:25
Uttagsbeskattning avseende moms, höjd lönegräns	2009-01-01	2008/09:65

**Not.** Den förändrade momsen på utbildning som trädde i kraft den 1 juli 1997 tillkom genom förslag från skatteutskottet, och inte via en proposition från regeringen.

### Argumentationen kring differentierad moms

Vid den första differentieringen av momsen 1992 anförde regeringen att det "ofrånkomligen" leder till komplikationer i tillämpningen att frånga en enhetlig beskattning.<sup>54</sup> Storleken på problemen ansågs beroende av hur väl man lyckades definiera särområdet, och därför argumenterade man för att tillämpa en mycket vid definition av begreppet livsmedel. Däremot omnämns inte dessa argument vid sänkningen av momsen för turistnäringen (hotell, restauranger och personbefordran), där den branschstödjande effekten av sänkt moms var avgörande.

De förändringar som därefter gjorts på momsområdet kommenterades i bilaga till budgetproposition för 1998 där regeringen gjorde en värdering av skattereformen.<sup>55</sup>

Skattereformen vägledades av en likformighetsfilosofi. Det finns många starka argument för en i största möjliga utsträckning enhetlig mervärdesskatt. Flera förutsättningar måste dock vara uppfyllda för att det ur samhällsekonomisk effektivitetssynpunkt skall vara önskvärt att beskatta olika varor och tjänster med samma skattesats. För de fall där olika varor är olika priskänsliga kan det för att begränsa effekterna på konsumtionsvalet vara lämpligare att beskatta prisokänsliga varor med en högre skattesats och särskilt priskänsliga varor med en låg skattesats. Den sänkning av momsen på turistrelaterade tjänster som genomfördes 1992 kan möjligen betraktas som en sådan effektivitetshöjande åtgärd. Vid utformningen av konsumtionsbeskattningen måste emellertid hänsyn också tas till fördelningseffekterna. En differentiering av momsen skapar också olika typer av gränsdragningsproblem och lämnar utrymme för olika särintressen att få gränsdragningen ändrad. En differentiering medför också, som tidigare påpekats, att skattesystemets driftskostnader ökar och att den horisontella rättvisan kan minska. De differentieringar av momsen som gjorts efter skattereformen har lett till tillkommande komplikationer i dessa avseenden.<sup>56</sup>

Även om regeringen 1998 lyfter fram fördelarna med enhetlig moms har differentieringen av momsen fortsatt. De många förändringarna av mervärdesskattesatsen har haft olika motiv. Höjningarna har motiverats med statsfinansiella skäl och som ett sätt att finansiera EU-avgiften. Motiven bakom de lägre nivåerna på vissa varugrupper har bland annat varit EG-anpassning, fördelningspolitiska och branschekonomiska, samt vikten av

<sup>54</sup> Regeringens proposition 1991/92:50 s. 10.

<sup>55</sup> Regeringens proposition 1997/98:1 bilaga 6.

<sup>56</sup> Ibid. s. 12.

att förbättra villkoren för litteratur och läsning. Den sänkta momsen på transport i skidlift som infördes 2007 motiverades exempelvis med att detta var en anpassning till den redan sänkta momsen på personbefordran respektive idrott. Däremot kommenteras inte att detta i sig är ett avsteg från den generella momssatsen. Varje nytt lågmomsområde har medfört gränsdragningsproblem, vilket framgår av att riksdagen varje år behandlar ett flertal motioner med yrkanden om att låg mervärdesskatt ska införas för nya verksamheter.

### **Internationalisering av enhetlighet?**

I och med Sveriges inträde i EU har det uppstått ytterligare en dimension av enhetlig beskattning. Vid olika anpassningar till EU:s momsdirektiv, som syftar till en *mellan staterna* enhetlig definition av skattepliktiga varor och tjänster, har regeringen kommenterat enhetligheten från ett EU-perspektiv. Till exempel skriver man angående återbetalning av moms till diplomater med flera i regeringens proposition 2007/08:25 sidan 180:

Genom [ändringen] uppnås enhetlighet på mervärdesskatteområdet beträffande synen på beloppsgränser vid återbetalning till internationella organisationer, utländska beskickningar och diplomater m.fl.

I samma proposition redogörs för motiven bakom en förändrad redovisningstidpunkt vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster till en så kallad fakturametod. Regeringen anför i detta fall att fördelarna med enhetlighet i systemet väger tyngre än eventuella nackdelar i form av risk för sämre likviditet för de berörda företagen.<sup>57</sup> I detta sammanhang får argumentet för enhetliga och likformiga regler som står i överensstämmelse med EG:s regler, vägas mot de eventuella likviditetsmässiga nackdelar som förslaget kan innebära för vissa förvärvare av bygg- eller anläggningstjänster. Regeringen gör bedömningen att likformighet i beskattningen bör eftersträvas och särlösningar undvikas där det är möjligt. Detta leder till enklare tillämpning av reglerna för såväl företag som för myndigheter. En enhetlig reglering minskar också riskerna att göra fel vid redovisningen av mervärdesskatt, vilket i sig leder till kostnadsbesparingar för både företag och myndigheter.

### **Lägre moms på tjänster på frammarsch**

Genom en ändring av EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) som trädde i kraft den 1 juni 2009 har möjligheten ökat att införa reducerad mervärdesskattesats i vissa delar av tjänstesektorn. Vid Ekofinrådets

<sup>57</sup> Regeringens proposition 2007/08:25 s. 202.

möte den 10 mars 2010 nåddes en politisk överenskommelse om att alla medlemsstater som så önskar ska få tillämpa reducerad moms på de tjänster som ingår i det så kallade lågmomsförsöket samt på restaurangtjänster och ljudböcker.

Regeringen har i budgetpropositionen för 2010 uttalat att reducerad mervärdesskatt för vissa tjänster kan vara ett komplement till skattereduktionen för hushållsarbete, genom att detta skulle kunna bidra till ökad sysselsättning genom minskat svartarbete och genom att underlätta för hushållen att gå från hemarbete till förvärvsarbete.<sup>58</sup> Regeringen aviserade även en utredning med uppdraget att analysera möjligheten att införa en reducerad moms i vissa delar av tjänstesektorn från och med den 1 januari 2011. Utredaren ska närmare analysera lämplig avgränsning av aktuella tjänster, skattesatsnivån samt utarbeta ett lagförslag. Ännu har dock inte denna utredning tillsatts.

### 3.2.2 *Differentierade socialavgifter*

Den indirekta skatten på arbete – socialavgifterna – var efter skattereformen proportionell och enhetlig, men har varit föremål för ett stort antal förändringar över åren. I många fall har förändringarna varit generella, men ett antal riktade undantag och nedsättningar har också genomförts med syftet att öka sysselsättning och företagande.<sup>59</sup>

#### **Nedsättning av socialavgifter för att stimulera nyanställningar och nyföretagande**

I den sysselsättningsproposition som lämnades till riksdagen 1996 föreslogs sänkta sociala avgifter som en åtgärd för att minska arbetslösheten. Åtgärden preciserades i en senare proposition och kom då att utformas som ett generellt avdrag med 5 procent vid beräkning av arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter.<sup>60</sup> Nedsättningen, som infördes den 1 januari 1997, syftade till att stimulera nyanställningar och uppmuntra nyföretagande. Det sammanlagda avdraget per år fick, enligt de ursprungliga reglerna, inte överstiga 30 000 kronor, vilket motsvarade en 5-procentig reduktion på ett avgiftsunderlag på 600 000 kronor.<sup>61</sup>

<sup>58</sup> Regeringens proposition 2009/10:1 s. 187.

<sup>59</sup> Effekterna av de nedanstående nedsättningarna har tidigare granskats av Riksrevisionen, RiR 2008:16. I rapporten framhölls att effekterna på sysselsättningen respektive företagandet var små.

<sup>60</sup> Regeringens proposition 1996/97:21.

<sup>61</sup> Avdragsreglerna utvidgades 1998 till att gälla ett maximalt sammanlagt avdrag på 42 600 kronor per år. 2005 sänktes det maximala avdragsunderlaget till 37 080 kronor per år.

I och med att avdraget var begränsat till ett visst belopp riktades åtgärden till att främst stimulera nyanställningar i mindre företag. I praktiken infördes därmed en progressiv skala för beskattningen av arbete i produktionsledet, vilket inte funnits tidigare. Regeringen påpekade därför att effekterna av de föreslagna åtgärderna och eventuella tillämpningsproblem skulle följas upp. Vi har dock inte funnit att regeringen skulle ha initierat ett sådant arbete.

Förslaget om nedsatta socialavgifter fick i beredningen hård kritik av Lagrådet som avstyrkte förslaget. Kritiken handlade bland annat om att regeringen inte gett sammanslutningar och enskilda möjlighet att yttra sig i frågan och att beredningen av ärendet därför knappast uppfyllde regeringsformens krav. Lagrådet efterlyste också analys av i vilken utsträckning de angivna målen – ökade nyanställningar och ökat egenföretagande – skulle kunna uppfyllas och uttryckte samtidigt tveksamhet till om detta skulle bli fallet. Dessutom menade Lagrådet att förslaget skulle ge upphov till betydande tillämpningssvårigheter. Trots Lagrådets kritik överlämnades förslaget till riksdagen.

I juni 2006 infördes ytterligare en differentiering av arbetsgivaravgiften, en temporär sådan, som riktades mot den först anställde i enmansföretag.<sup>62</sup>

Den generella nedsättningen av socialavgifterna samt nedsättningen för den först anställde i enmansföretag avskaffades 2007 av den då nytilträdna regeringen.<sup>63</sup> Regeringen menade att stimulanssystemet inte kunde anses vara effektivt och hänvisade bland annat till en bedömning som flera år tidigare hade gjorts av Riksdagens revisorer<sup>64</sup> som pekat på de avsevärda kostnaderna per nytt jobb. Den nytilträdna regeringen föreslog i stället nya satsningar för att stimulera efterfrågan på arbetskraft som de menade skulle vara mer effektiva.

Varken vid införandet av eller avskaffandet av nedsättningarna av arbetsgivaravgifterna kommenterades att detta påverkade skattesystemets grad av enhetlighet.

### **Regional stimulans för småföretagande**

Ett annat exempel på nedsättning av socialavgifter var den regionala stimulans för småföretagandet i stödområde A som infördes 2002. Avgiftslättnaden syftade till att stimulera småföretagandet samt att bidra till en god service i de delar av landet som har de största geografiska lägesnackdelarna med bland annat långa avstånd. Stödet, som finns kvar,

---

<sup>62</sup> Regeringens proposition 2005/06:164.

<sup>63</sup> Regeringens proposition 2006/07:1. Under 2007 rådde en övergångslösning för den förstnämnda nedsättningen, men den upphörde vid utgången av det året.

<sup>64</sup> Riksdagens revisorer (2001).

innebär att arbetsgivare får göra ett särskilt avdrag med 10 procent på avgiftsunderlaget upp till 852 000 kronor, det vill säga högst 85 200 kronor per år.

I propositionen som låg till grund för nedsättningen framgår att denna utgör en avvikelse från normen om enhetlighet och därmed är en skatteutgift.<sup>65</sup> Det konstateras också att ”sådana stöd blir, till skillnad från stöd på statsbudgetens utgiftssida, inte föremål för någon återkommande prövning inom ramen för den årliga budgetprocessen. Det finns anledning att utvärdera effekterna av denna skatteavvikelse.” Regeringen har emellertid ännu inte initierat någon sådan utvärdering. I Riksrevisionens granskning av stödet rekommenderades regeringen att avveckla den regionala nedsättningen i sin nuvarande form eftersom den inte bedömdes ha gett några effekter på vare sig sysselsättning eller servicenivå.<sup>66</sup>

### **Nedsättning av socialavgifter för att minska ungdomsarbetslösheten**

Ytterligare ett exempel på hur sociala avgifter har differentierats är den nedsättning som infördes 2007 för personer som fyllt 18 men inte 25 år.<sup>67</sup> Stödet syftade till att underlätta för ungdomar att komma in på arbetsmarknaden. Stödet innebar en nedsättning av arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften med 11,11 procentenheter. En motsvarande sänkning av egenavgifterna genomfördes likaså.

2009 utökades nedsättningen till att även gälla personer som vid årets ingång fyllt 25 men inte 26 år samt personer under 18 år. Nedsättningen förstärktes likaså.<sup>68</sup> I de propositioner som låg till grund för förändringen, som är en permanent nedsättning, förs inget resonemang huruvida detta påverkar enhetligheten i beskattningen.

I Riksrevisionens utvärdering av nedsättningen för ungdomar rekommenderas regeringen att skyndsamt utvärdera den första omgången av nedsättningen (det vill säga avseende ungdomar mellan 18 och 24 år). Någon sådan utvärdering har dock inte initierats.

Nedsättningarna av socialavgifter för unga var ett förslag som utvecklades efter det att regeringen stött på svårigheter att få godkännande hos Europeiska kommissionen om att sänka socialavgifter för vissa delar av tjänstesektorn (bland annat restauranger, catering, bilverkstäder, taxi, konsumenttvätterier, skomakare och frisörer).<sup>69</sup> Kommissionen godkände detta under förutsättning att nedsättningen endast skulle omfatta små

<sup>65</sup> Regeringens proposition 2001/02:45.

<sup>66</sup> Riksrevisionen (2008), s. 70.

<sup>67</sup> Regeringens proposition 2006/07:84.

<sup>68</sup> Regeringens proposition 2008/09:7.

<sup>69</sup> Regeringens proposition 2007/08:29.

och medelstora företag. Regeringen utarbetade också ett sådant förslag, men de flesta remissinstanser bekräftade att detta förslag skulle medföra klara problem och nackdelar, främst konkurrenssnedvridning, försämrad sysselsättningseffekt och ett krångligt regelverk. Regeringen backade därför från förslaget.<sup>70</sup>

### 3.2.3 Skattereduktion för ROT och RUT

Skattereduktion för att stimulera konjunkturen i byggsektorn har blivit ett återkommande inslag i skattesystemet men motiven har delvis ändrat karaktär över tiden. Sedan slutet av 2008 har en sådan skattereduktion blivit ett permanent inslag i skattesystemet.

#### **Konjunkturstimulerande rot-avdrag**

Skattereduktion för reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder (ROT) infördes 1993 för att stimulera konjunkturen inom byggsektorn och minska arbetslösheten.<sup>71</sup> Skatteavdraget skulle vara tillfälligt och gälla under 1993 och 1994. I propositionen konstaterade regeringen att

en skatteminskning för utgifter av här aktuellt slag utöver vad som sker inom det ordinarie regelsystemet ligger således inte i linje med skattesystemets grundläggande principer. Med hänsyn till att det är fråga om en tidsbegränsad åtgärd har dock enligt [regeringens] mening de principiella invändningarna inte samma tyngd som om det varit fråga om ett permanent inslag i skattesystemet.

Redan den 1 juli 1996 infördes åter ett liknande temporärt ROT-bidrag som stimulans av konjunkturskäl.<sup>72</sup> Bakgrunden var att det vid den tidpunkten "kunde förutses en avmattning av den totala byggnadsverksamheten." Förslaget utformades med den tidigare lagrådsgranskade lagstiftningen om skattereduktion som förebild och blev inte föremål för granskning av Lagrådet. Denna gång skulle ROT-avdraget upphöra efter 1997. I budgetpropositionen för 1998 konstaterade regeringen åter att aktiviteten i byggsektorn fortsatt förutsågs vara låg varför avdraget förlängdes till att även omfatta 1998.<sup>73</sup>

---

<sup>70</sup> Regeringens skrivelse 2007/08:133.

<sup>71</sup> Regeringens proposition 1992/93:150.

<sup>72</sup> Regeringens proposition 1995/96:229.

<sup>73</sup> Regeringens proposition 1997/98:1.



För perioden den 15 april 2004 – 30 juni 2005 infördes åter ett tidsbegränsat ROT-avdrag med syftet att öka kapacitetsutnyttjandet inom byggsektorn och motverka arbetslösheten.<sup>74</sup> Även denna gång var avdraget utformat enligt tidigare lagstiftning.

### **Rut-avdrag för att öka arbetsutbudet och minska svartarbetet**

År 2007 infördes en skattereduktion för hushållsnära tjänster.<sup>75</sup> Syftet var att omvandla svart arbete till vitt och att möjliggöra för kvinnor och män att öka sin tid på arbetsmarknaden. Dessutom var syftet att möjliggöra för kvinnor och män att kombinera familjeliv och arbetsliv på lika villkor och att fler korttidsutbildade skulle komma in på arbetsmarknaden.

Förslaget byggde på en promemoria som hade tagits fram på Finansdepartementet och därefter remissbehandlats. Majoriteten av remissinstanserna ställde sig positiva till förslaget. Ett antal remissinstanser påpekade att systemet riskerade att upplevas som krångligt. Regeringen menade dock att erfarenheterna från skattereduktionen för byggnadsarbeten var goda och att Skatteverket i och med dessa åtgärder hade många års erfarenhet av liknande hantering. För att förslaget för skattelättnader för hushållstjänster skulle kunna träda i kraft relativt snabbt valde regeringen också att utforma detta avdrag med den tidigare skattereduktionen för byggnadsarbeten som förebild. Senare har reglerna förändrats och den så kallade fakturamodellen införts för att underlätta för de enskilda hushållen.

Propositionen innehåller en omfattande redogörelse för vad som ska ingå i begreppet hushållsnära tjänst, eftersom avdraget skapar betydande avgränsningsproblem.

En invändning mot förslaget var att det finns en risk för att resurser flyttas över från verksamheter i den icke-subventionerade delen av den vita ekonomin till den subventionerade sektorn för hushållstjänster.<sup>76</sup> I propositionen som låg till grund för hushållsavdraget förs ett resonemang kring behovet av att skattesystemet ska vara neutralt. Men det görs utifrån perspektivet att skattereglerna inte behandlar obeskattat hemarbete respektive marknadsproducerade hushållstjänster på ett neutralt sätt, varför hushållens val mellan de olika alternativen snedvrids.<sup>77</sup> Det förs däremot inget resonemang kring att avdraget riskerar att snedvrیدا val av tjänster mellan den subventionerade och icke-subventionerade delen av ekonomin. Den gängse definitionen av neutralitet i skattesammanhang brukar annars vara att systemet är neutralt i förhållande till individens val mellan olika

<sup>74</sup> Regeringens proposition 2003/04:163.

<sup>75</sup> Regeringens proposition 2006/07:94.

<sup>76</sup> Konjunkturinstitutets remissvar, se Konjunkturinstitutet (2007).

<sup>77</sup> Regeringens proposition 2006/07:94 s. 31.

*beskattade alternativ*, vilket innebär att neutralitet och enhetlighet har ett nära samband.<sup>78</sup>

Regeringen framhöll vidare att det fanns anledning att löpande följa upp och utvärdera skattereduktionen. Någon sådan utvärdering har ännu inte initierats.

### **Rot-avdrag återinförs och permanentas**

År 2009 föreslogs att möjligheten till skattereduktion för utgifter för hushållsarbete utvidgas till att också omfatta ROT-arbete.<sup>79</sup> Regeringen ansåg då att argumenten att öka arbetsutbudet och minska svartarbete som låg bakom RUT var lika giltiga för ROT. Regeringen skriver:

Eftersom de långsiktiga och strukturella skäl som redovisas ovan är desamma oavsett om det rör hushållsarbete eller ROT-arbete anser regeringen att skattereduktionen även bör gälla ROT-arbete.

Frågan om ROT-arbete skulle ingå i systemet med skattereduktion för hushållsarbete hade varit aktuell redan när regelverket för RUT infördes 2007. Men mot bakgrund av den då konjunkturmässigt starka marknaden för byggnadsarbeten samt av budgetmässiga skäl, gjorde regeringen bedömningen att det vid det tillfället inte var lämpligt att inkludera ROT-arbeten i förslaget.<sup>80</sup> År 2008 hade dock konjunkturen vänt varför regeringen nu fann det relevant att införa ROT-avdraget även av konjunkturskäl. De långsiktiga och strukturella skälen – att öka arbetsutbudet och minska svartarbetet – anfördes dock som de huvudsakliga skälen. Mot denna bakgrund blev inte heller det nya avdraget tidsbegränsat.<sup>81</sup>

Sammanfattningsvis har det tillfälliga konjunkturstöd som infördes 1993, och som då inte bedömdes vara i enlighet med skattereformens grundprincip, över åren blivit ett återkommande inslag i skattepolitiken. I propositionerna som ledde fram till det permanenta ROT-avdraget fördes inte någon diskussion om hur regeringen såg på denna skatteförändring i förhållande till principen om enhetlighet. Begreppet neutralitet har dessutom, i samband med RUT, glidit över i en annan betydelse som inte längre har samma koppling till enhetlig beskattning.

<sup>78</sup> Jämför till exempel Brixi, Valenduc & Swift (2004), s. 5: "Neutral tax systems have a broad base, no tax expenditures, and *uniform taxation*." [vår kursiv]

<sup>79</sup> Regeringens proposition 2008/09:178.

<sup>80</sup> Regeringens proposition 2006/07:94 s. 36 f.

<sup>81</sup> Förslaget trädde i kraft den 30 juni 2009 men gällde retroaktivt för arbeten som hade utförts ett drygt halvår tillbaka.

### 3.2.4 Avdrag inom inkomst av tjänst

Som framgått tidigare var en progressiv inkomstbeskattning en del av skattereformen och har fortsatt betraktats som förenligt med principen om enhetlighet. Över åren har olika förändringar skett av beskattningen av inkomst av tjänst. Det generella grundavdragets storlek, liksom skiktgränserna, har förändrats åtskilliga gånger, vilket dock inte behandlas vidare här eftersom detta inte gynnat vissa grupper av skattskyldiga. Undantag är dock jobbskatteavdraget som har införts för att öka drivkrafterna för arbete respektive det förhöjda grundavdraget för de sämst ställda pensionärerna som trädde i kraft 2009. Dessa båda ändringar utgör selektiva skattereduktioner och behandlas därför närmare nedan.

#### Jobbskatteavdrag för fler i arbete

2007 infördes det så kallade jobbskatteavdraget som sedan har utökats tre gånger, 2008, 2009 samt 2010.<sup>82</sup> Jobbskatteavdraget riktar sig till personer med arbetsinkomst och innebär att inkomst från arbete upp till en viss nivå inte beskattas alls och att skatten på inkomst från arbete över denna nivå reduceras. För närvarande är arbetsinkomster upp till en årsinkomst på närmare 40 000 kronor helt skattebefriade och över denna nivå är skatten reducerad. I ett inkomstskikt mellan cirka 116 000 och cirka 300 000 kronor ökar avdraget med inkomsten, vilket innebär sänkt marginalsatt. För inkomster över cirka 300 000 kronor är skattereduktionen ett fast belopp.<sup>83</sup>

Motivet bakom jobbskatteavdraget har varit att få fler i arbete genom att öka drivkrafterna för arbete. I den proposition som låg till grund för införandet av jobbskatteavdraget lyfte regeringen särskilt fram de svaga ekonomiska drivkrafterna för arbete bland låginkomsttagare. Avdraget innebär att alla med arbetsinkomster som intjänas under året får en lägre genomsnittlig skatt.

Efter lågkonjunkturen har också ett ytterligare argument tillkommit. De låg- och medelinkomsttagare som får procentuellt störst ökning av disponibel inkomst förväntas konsumera en stor del av denna, vilket stimulerar den privata konsumtionen och därmed konjunkturen.<sup>84</sup>

De faktiska effekterna av jobbskatteavdraget på sysselsättningen är inte en fråga för denna granskning, men diskussionen om jobbskatteavdragets betydelse för människors val mellan arbete och fritid har en nära koppling till

<sup>82</sup> Regeringens proposition 2006/07:100, regeringens proposition 2007/08:22, regeringens proposition 2008/09:39 och regeringens proposition 2009/10:42.

<sup>83</sup> Ovanstående gäller för personer som vid beskattningsårets ingång inte har fyllt 65 år. För äldre är jobbskatteavdraget högre.

<sup>84</sup> Regeringens proposition 2009/10:42.

frågan om transparensen i skattesystemet. Här har Riksrevisionen tidigare kritiserat jobbskatteavdraget för att dess betydelse för den egna inkomsten inte är tillräckligt allmänt känd för att ge de önskvärda effekterna.<sup>85</sup>

### En preciserad norm för tjänsteinkomsten

Regeringen har valt att inte redovisa jobbskatteavdraget som en skatteutgift, trots att avdraget har inneburit att inkomst av tjänst beskattas på olika sätt beroende på om inkomsterna tjänas in under året eller är uppskjutna sedan tidigare (pension). Däremot förefaller regeringen ha känt sig föranledd, i samband med att jobbskatteavdraget infördes, att precisera den norm som hittills gällt för vad som är att beteckna som en skatteutgift i regeringens skrivelse till riksdagen.

Den övergripande norm som gällt för inkomstbeskattningen fram till 2007 löd:<sup>86</sup>

För inkomstbeskattningen finns en gemensam norm för vad som är en inkomst. Det innebär att den samlade inkomst som ska beskattas enhetligt motsvaras av summan av konsumtionsutgifterna och nettoförmögenhetens förändring under beskattningsperioden. Beskattningsperiodens längd ska vara ett kalenderår eller ett 12 månader långt räkenskapsår. Det finns dock ingen gemensam norm för vilken skattenivå som ska gälla för de olika inkomstslagen tjänst, kapital och näringsverksamhet. Det förhållandet att skattenivån för de olika inkomstslagen skiljer sig åt påverkar således inte skatteutgiftsberäkningarna. Vidare gäller att olika grad av progressivitet i skatteskalen är förenlig med normen *under förutsättning att individer med identiska inkomster betalar lika mycket i skatt.* [egen kursivering]

I 2007 års vårproposition, efter det att jobbskatteavdraget hade införts, preciserades den sista meningen, som sedan dess i stället lyder:

Olika grad av progressivitet i skatteskalen eller olika skatteuttag på arbetsinkomster jämfört med övriga inkomster anses vara förenligt med normen.

Förändringen av ordval i normen föranleder att jobbskatteavdraget inte redovisas som en skatteutgift, trots att uppskjuten tjänsteinkomst i och med detta beskattas enligt en annan skatteskala än övriga tjänsteinkomster.

---

<sup>85</sup> Se Riksrevisionen (2009).

<sup>86</sup> Se olika årgångar av regeringens skrivelse Redovisning av skatteutgifter, samt tidigare bilagan till den ekonomiska vårpropositionen Redovisning av skatteavvikelser.

### Förhöjt grundavdrag till de sämst ställda pensionärerna

År 2009 infördes ett förhöjt grundavdrag för personer med låga taxerade förvärvsinkomster som har fyllt 65 år.<sup>87</sup> Avdraget har därefter ytterligare förstärkts. Skattelättnadens storlek är beroende av den taxerade förvärvsinkomstens storlek. Motivet för att införa det förhöjda avdraget har varit att förbättra den ekonomiska situationen för de sämst ställda ålderspensionärerna.

I samband med skattereformen infördes också ett särskilt grundavdrag riktat till ålderspensionärerna i syfte att förbättra den gruppens ekonomiska situation. Detta avdrag gällde fram till 2003, då pensionerna höjdes i och med införandet av ett nytt pensionsystem. Det kan konstateras att det dåvarande särskilda grundavdraget för pensionärer betraktades som en skatteavvikelse och redovisades som en sådan i regeringens skrivelse.<sup>88</sup>

Om den tidigare normen för enhetlig beskattning av inkomst av tjänst hade tillämpats på ett konsekvent sätt, borde även det nuvarande förhöjda grundavdraget för pensionärer redovisas som en avvikelse.

### 3.2.5 Anställningsstöd

Det finns ett antal stöd som efter beviljande tillgodoräknas målgruppen genom kreditering på skattekontot. Dessa blir de facto en skattelättnad och definieras också av regeringen som skatteutgifter.<sup>89</sup> En av de största krediteringarna på skattekonto hänför sig till nystartsjobben. Dessa infördes 2007 med syftet att skapa incitament för arbetsgivare att anställa personer som varit frånvarande under en längre tid från arbetsmarknaden. I ett första skede innebar anställningsstödet att de arbetsgivare som anställer personer som varit arbetslösa, deltagit i arbetsmarknadspolitiska program eller fått sjukpenning, sjuk- eller aktivitetsersättning på heltid i mer än ett år, fick en kompensation via kreditering på sitt skattekonto som var lika stor som arbetsgivaravgiften inklusive ålderspensionsavgiften.<sup>90</sup> Subventionen gäller under lika lång tid som vederbörande varit frånvarande från arbetslivet, dock högst fem år. Även ungdomar i åldrarna 20–24 år som varit arbetslösa i minst sex månader omfattas av nystartsjobben. För dem gäller dock subventionen i högst ett år. För personer äldre än 55 år ska subventionen kunna ges under dubbelt så lång tid som personen varit frånvarande från

<sup>87</sup> Regeringens proposition 2008/09:38.

<sup>88</sup> Regeringens proposition 1995/96:150. Det tidigare särskilda grundavdraget för pensionärer redovisades som en så kallad icke saldpåverkande skatteutgift.

<sup>89</sup> Den sammanlagda skatteutgiften för kreditering på skattekonto beräknas uppgå till omkring 6 miljarder kronor brutto inkomståret 2009.

<sup>90</sup> Regeringens proposition 2006/07:1 s. 77 f., regeringens proposition 2006/07:7 s. 11 f.

arbetslivet, dock högst tio år. Nystartsjobben omfattar även asylsökande som fått uppehållstillstånd, kvotflyktingar samt dessa gruppers anhöriga under de tre första åren efter det att uppehållstillstånd har beviljats.

Den 1 januari 2008 utökades nystartsjobben för att ge möjlighet för dem som varit deltidsarbetslösa längre än två år, att under 2008 tillfälligt kvalificera sig för nystartsjobb under maximalt ett år, med en nedsättning som motsvarar hälften av arbetsgivaravgiften för de ordinarie nystartsjobben.<sup>91</sup> För beslut som fattats efter den 1 januari 2009 får arbetsgivaren kompensation med ett belopp som motsvarar två gånger arbetsgivaravgiften och den allmänna löneavgiften.

I propositionen diskuteras hur administrativa rutiner kring krediteringen på arbetsgivarens skattekonto ska fungera, men inte huruvida detta är förenligt med principen om enhetlig beskattning.<sup>92</sup>

Särskilda nystartsjobb, så kallade nyfriskjobb, introducerades den 1 januari 2008 för dem som sedan minst ett år på heltid fått sjukpenning, rehabiliteringspenning, sjuk- eller aktivitetsersättning.<sup>93</sup> Normalt får arbetsgivaren stödet under lika lång tid som personen varit frånvarande från arbetslivet eller har haft ett skyddat arbete. Särskilda regler gäller för personer som är under 26 år och över 55 år, samt för nyanlända invandrare.

Nystarts- och nyfriskjobben syftar till att minska arbetslösheten och olika former av sjukskrivning. I sina motiveringar diskuterar regeringen inte huruvida dessa skattenedsättningar påverkar enhetligheten i beskattningen av den indirekta beskattningen av arbete, trots att denna effekt får anses vara ovedersäglig. Nystarts- och nyfriskjobben har också av regeringen ansetts vara ett avsteg från principen om enhetlighet eftersom de redovisas i skrivelsen om skatteutgifter.

Dessa exempel på oenhetliga regler visar på en typ av nackdel som enhetligheten avser att komma till rätta med: det blir svårt att förstå och använda reglerna. Enligt en utvärdering av nystartsjobben som IFAU har gjort ledde denna differentiering av skatten till att reglerna har varit svåra att tillämpa för arbetsförmedlarna, och reglerna verkar ha varit ovanligt svårtolkade.<sup>94</sup> Dessutom beräknar IFAU att omkring två tredjedelar av anställningarna hade tillkommit även utan denna selektiva skattenedsättning. Finanspolitiska rådet har också framhållit att denna typ av selektiva skattenedsättningar gör skattesystemet svårt att genomskåda och att det dessutom kan leda till effektivitetsförluster.<sup>95</sup>

---

<sup>91</sup> Regeringens proposition 2007/08:1 s. 184.

<sup>92</sup> Regeringens proposition 2006/07:7 s. 11 f.

<sup>93</sup> Regeringens proposition 2007/08:1 s. 184.

<sup>94</sup> IFAU (2008), s. 29.

<sup>95</sup> Finanspolitiska rådet (2008), s. 24 f.

### 3.2.6 *Expertskatten*

Före skattereformen fanns sedan 1984 en särskild skattelättnad för utländska gästforskare som innebar att endast 70 procent av löneinkomsten var skattepliktig.<sup>96</sup> I och med skattereformen slopades denna särbehandling med motivet att de skattesänkningar som gjordes i inkomstslaget tjänst, skulle leda till att utländska forskare överkompenserades om dessa utöver marginalskaftesänkningarna även kunde utnyttja en skattelättnad. År 2001 återinfördes skattelättnaden samtidigt som lagen utvidgades till att gälla även företagsledare och andra nyckelpersoner. Efter återinförandet är 75 procent av löneinkomsten skattepliktig, och samma underlag ska användas vid beräkning av socialavgifterna.

Målgruppen för särlagstiftningen är utländska medborgare som inte är bosatta eller har stadigvarande vistats i Sverige någon gång de senaste fem åren. Vistelsen får inte heller vara avsedd för längre period än fem år och skattelättnaden medges endast för de tre första åren. Regeringens motivering för detta var att det totala skatteuttaget i internationell jämförelse är högt i Sverige, och att en skattelättnad därför kunde öka möjligheten för näringslivet att locka till sig hög kompetens från utlandet. Dessutom framhöll regeringen att dessa personer i mindre utsträckning utnyttjade den offentliga service som våra skatter avser att finansiera. Syftet med särregler för denna målgrupp skulle också vara ”att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och forskningsinstitutioner och bidra till att ny kunskap och teknologi kommer svensk ekonomi till del”.<sup>97</sup>

Enligt regeringens redovisning av skatteutgifter beräknas förlorade skatteintäkter på grund av expertskatten uppgå till netto 170 miljoner kronor 2010.<sup>98</sup> År 2009 inlämnades 564 ansökningar om expertskatt till Forskarskattenämnden, varav 315 bifölls.<sup>99</sup>

Expertskatten är en avvikelse från principen om enhetlig beskattning men i såväl betänkandet inför lagstiftningen som i författningskommentaren omnämns inte hur denna särlagstiftning förhåller sig till denna princip.

Däremot kommenterades expertskatten av Skattebasutredningen, som för sin del hävdade att det inte finns belägg för att internationell rörlighet på arbetsmarknader är skattemässigt betingade, samt att utländska experter i det stora hela har samma rättigheter och förmåner som svenskar.

---

<sup>96</sup> Utöver skattelättnaden var dessutom kostnadsersättningar till utländska forskare skattebefriade, en särbehandling som behölls även efter skattereformen trots att utredarna hade föreslagit att även kostnadsersättningarna skulle beskattas, jämför regeringens proposition 1989/90:110 s. 348.

<sup>97</sup> Regeringens proposition 2000/01:12 s. 18.

<sup>98</sup> Regeringens skrivelse 2009/10:195 s. 22.

<sup>99</sup> Statistik från Forskarskattenämndens webbplats: <http://forskarskattenamnden.se>.

Skattebasutredningen ansåg inte heller att Sverige bör medverka till en ökad skattekonkurrens på detta område. Enligt utredarna "krävs [det] väl grundade motiv vid en avvikelse från den nationella skattelagstiftningen och detta krav lever inte reglerna om skattelättnader för utländska experter upp till".<sup>100</sup> Därför rekommenderade man att expertskatten slopades.

Expertskatten har också utvärderats av Institutet för tillväxtpolitiska studier, ITPS.<sup>101</sup> Utvärderingen syftade till att bedöma om expertskatten hade någon betydelse för beslutet att flytta till Sverige, och berörde inte frågan om enhetlighet som norm. ITPS slutsats var att även om svenska företag anser det som viktigt att Sverige kan erbjuda skattelättnader för utländska experter likt andra länder, har expertskatten endast i ringa utsträckning påverkat Sveriges förmåga att attrahera spetskompetens.

### 3.2.7 Förändringar i beskattning av kapital

Samtidigt som skattereformen genomfördes drabbades Sverige av en allvarlig ekonomisk kris. I en särskild skatteproposition, Skattepolitik för tillväxt (1991/92:60), föreslog regeringen därför en rad åtgärder för sänkta eller slopade kapitalskatter i syfte att öka sparandet och tillväxten, vilka samtliga innebar avsteg från skattereformens riktlinjer. Ett annat skäl var att anpassa skattenivåerna nedåt inför ett framtida svenskt EU-inträde. Bland förslagen märks successivt avvecklad förmögenhetsskatt, kraftigt sänkt arvs- och gåvoskatt samt sänkt skattesats på hushållens kapitalinkomster från 30 till 25 procent samt därmed begränsad avdragsrätt. Skattesänkningarna var betydande och var tänkta att ske gradvis. Den generella kapitalskattesatsen skulle sänkas 1993 och förmögenhetsskatten skulle vara helt avskaffad 1994. Men på grund av det kraftigt försämrade konjunktur- och budgetläget tvingades den borgerliga regeringen skjuta upp merparten av dessa förändringar efter krisuppgörelsen med den socialdemokratiska oppositionen. De kapitalskattesänkningar som hann träda i kraft – bland annat sänkt reavinstskatt på aktier och värdepappersfonder, slopad skatt på vinstutdelning – upphävdes efter regeringsskiftet i september 1994.

Men kapitalbeskattningen har även därefter fortsatt att diversifieras. Som beskrivits ovan var en svårighet med den så kallade duala beskattning som infördes med skattereformen, det vill säga att tjänsteinkomster beskattas progressivt medan kapitalinkomster beskattas proportionellt, att det finns incitament för ägare till fåmansföretag att ta ut lägre lön i företaget i utbyte mot till exempel lägre beskattad vinstutdelning. Ett par exempel får belysa hur avstegen från enhetlig kapitalbeskattning har motiverats.

<sup>100</sup> SOU 2002:47 s. 290.

<sup>101</sup> ITPS (2005).



### Skattereduktion för riskkapital

För att förbättra små och medelstora företags tillgång på riskvilligt kapital, infördes 1996 en särskild skattereduktion vid köp av nyemitterade aktier i onoterade företag. Skattereduktion medgavs med 30 procent på köp av aktier för minst 10 000 kronor och högst 100 000 kronor förutsatt att dessa ägdes i minst fem år. Dessutom måste full betalning ha skett under 1996 eller 1997. Skattereduktionen avsågs vara tillfällig i väntan på att mer stabila lösningar kunde utredas.

Regeringen hävdade att ett system med avdrag för tillskott av kapital i dessa företag hade positiva effekter på risktagande och investeringar. Men samtidigt innebar detta en avvikelse från den grundläggande princip om konsekvent inkomstbeskattning som genomfördes med skattereformen, något som också påpekades av remissinstanserna. Regeringen anförde att man ansåg

det också angeläget att även framgent slå vakt om de grundläggande principerna bakom skattereformen. Samtidigt anser regeringen att det är viktigt att söka stimulera de små och medelstora bolagens försörjning med riskkapital. Till stor del är det i dessa mindre företag den tillväxt skall ske som är en förutsättning för nya arbetstillfällen. En skattemässig särbehandling är därför motiverad även om den i andra avseenden har nackdelar, bl.a. vad gäller önskemålet om generella, likformiga och enkla regler.<sup>102</sup>

### Förändringar i beskattning av ägande i fåmansföretag

Beskattning av ägande i onoterade företag har fortsatt att särbehandlas. Under 1995 fick Företagsskatteutredningen (FSU) ett tilläggsdirektiv att utreda möjligheterna till en generell lättnad i dubbelbeskattningen för aktiebolag, och om detta av utredarna inte ansågs genomförbart, att utreda möjligheterna till en särskild lättnad för mindre företag.<sup>103</sup> Utredningen rekommenderade i sitt slutbetänkande varken införandet av en generell eller en selektiv lättnad, men redogjorde ändå enligt anvisningarna i direktivet för hur en selektiv lättnad kunde utformas.<sup>104</sup>

Regeringen föreslog, i enlighet med FSU:s redogörelse, en lättnad för utdelning och reavinst på aktier i svenska företag som var onoterade, det vill säga aktier som inte var noterade på svensk eller utländsk börs eller var föremål för liknande notering. Lättnaden avsåg utdelning och reavinst på aktier som innehas av fysiska personer och dödsbon som är obegränsat

<sup>102</sup> Regeringens proposition 1995/96:109.

<sup>103</sup> Fi 1992:11, refererat från regeringens proposition 1996/97:45.

<sup>104</sup> Om en lättnad skulle genomföras, förordade FSU i stället sänkt bolagsskatt, framför en ändring i beskattningen av företagens ägare.

skattskyldiga i Sverige. Metoden för lättnaden anknöt till vad som gäller för beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag, de så kallade 3:12-reglerna. Från beskattning undantogs utdelning och reavinst på onoterade aktier inom ett lättnadsutrymme som beräknas på visst sätt. Dessa regler infördes från och med 1997.

Lagrådet var kritiskt till lagförslaget eftersom det innebar att detta redan komplexa område blev ännu svårare för företagen, och man ifrågasatte starkt att de föreslagna reglerna skulle föranleda ändrad lagstiftning.<sup>105</sup>

Även om förändringen innebar en avvikelse från en enhetlig beskattning av kapitalinkomster, fokuserar regeringen sin motivering på de önskvärda samhällsliga effekterna, nämligen stimulera ägandet i små och medelstora företag och därmed öka sysselsättningen i dessa.

I 1998 års ekonomiska vårproposition återkom regeringen till ägarbeskattningen av onoterade aktiebolag.

De senaste årens förändringar motiverar en allmän återhållsamhet med nya regeländringar. Stabila regler där företagen har tilltro till och goda kunskaper om de skattemässiga villkoren för investeringar har ett betydande egenvärde. Inom ramen för den givna strukturen bör dock övervägas särskilda insatser för att ytterligare stimulera entreprenörskap och företagande. Möjliga förändringar kan gälla justeringar i skattesatser, i den kvantitativa omfattningen av olika reserveringsmöjligheter och av de regler som styr fördelningen av inkomster mellan olika inkomstslag. [...] Förändringarna bör så långt möjligt uppfylla kraven på likvärdighet i behandlingen av olika företagsformer.

Därefter resonerar regeringen kring de olika avgränsningsproblem som uppkommer vid riktade åtgärder gentemot mindre företag, och att man kan riskera att skapa olikformiga villkor för olika företag beroende på hur de valt att organisera sig.<sup>106</sup> Regeringens förslag utmynnar emellertid ändå i att bland annat skattelättnaderna för vinstutdelning respektive reavinst i onoterade aktiebolag utökas.<sup>107</sup>

Sammanfattningsvis visar de exempel som granskats inom kapitalbeskattningens område att regeringen har resonerat kring huruvida förändringarna påverkar enhetligheten i systemet. Syftet att öka sysselsättningen inom små och medelstora företag har likväl vägt tyngre i dessa fall.

---

<sup>105</sup> Lagrådets yttrande, Regeringens proposition 1996/97:45 bilaga 3.

<sup>106</sup> Regeringens proposition 1997/98:150, s. 165.

<sup>107</sup> Ibid. s. 166 f.

### 3.3 Sammanfattande iakttagelser

Sedan skattereformen har ett stort antal förändringar i skattelagstiftningen ägt rum som i många fall har inneburit avvikelse från principen om enhetlighet. Olika motiv såsom vikten av att öka arbetsutbudet, stötta vissa regioner och branscher, etcetera har varit skäl som anförts för att avvika från en enhetlig beskattning. I få fall av de förändringar vi har granskat, momsens undantagen, motiveras dessa av ett behov av att anpassa sig till internationella förhållanden.<sup>108</sup> För de avvikelser från principen om enhetlig beskattning som vi har granskat kan vi konstatera följande:

- När förändringar föreslagits som inneburit en avvikelse från principen om enhetlighet har regeringen endast i undantagsfall redovisat detta i propositionen. Ett sådant undantag var första gången ROT-avdrag infördes, men eftersom ROT avsågs vara en tillfällig åtgärd ansågs detta inte vara en tung invändning mot förslaget.
- Även om det inte har framgått i beslutsunderlaget till riksdagen att förändringen i fråga utgör en avvikelse från principen om enhetlighet har regeringen i de flesta fall som vi har granskat kommit att betrakta dessa som skatteavvikelser. De återfinns i den redogörelse för skatteutgifter som regeringen lämnar till riksdagen i samband med den ekonomiska vårpropositionen.
- I skrivelsen om skatteavvikelser har regeringen efter jobbskatteavdragets införande preciserat jämförelsenormen så att olika behandling av aktuell tjänsteinkomst och uppskjuten tjänsteinkomst (ålderspension) anses vara förenligt med enhetlighet. Jobbskatteavdraget betraktas följaktligen inte av regeringen som en avvikelse från principen om enhetlighet och återfinns därmed inte i redogörelsen för skatteutgifter.
- Till skillnad från det tidigare särskilda grundavdraget för pensionärer som infördes i samband med skattereformen, redovisas inte det nyligen införda förhöjda grundavdraget för de sämst ställda pensionärerna som en skatteavvikelse.
- Begreppet ”neutralitet” har i skattepolitiken stått för principen att beskattningen ska förhålla sig neutral till medborgarnas val mellan *beskattade* alternativ. Neutral beskattning har därför ett nära samband med enhetlig beskattning. Vid införandet av hushållsavdraget har begreppet i stället kommit att handla om en strävan att behandla *obeskattat* hemarbete och *beskattade* marknadsproducerade tjänster på ett mer likartat sätt.

<sup>108</sup> Det är också den bild som ges i underlagsrapporten till Globaliseringsrådet ”Mot en ny skattereform – globaliseringen och den svenska välfärden” av Feldt (2009).

- Särregler har skapat krav på nya särregler, vilket är särskilt tydligt inom momsområdet.
- Om principen om enhetlig beskattning anses ha ett värde stiger kraven på att visa på positiva effekter av regeländringar som innebär avsteg från principen. Regeringen har emellertid i flera fall inte initierat utvärderingar av genomförda avvikelser.

## 4 Grunderna för dagens skattepolitik

I det föregående kapitlet redogjorde vi för ett antal fall där skattelagstiftningen gått i riktning mot ökad oenhetlighet och konstaterade att detta sällan berörts i regeringens förslagstexter. I vår granskning har vi däremot inte fångat upp förekomsten av förslag som kan ha avfärdats just på grundval av att dessa skulle göra skattesystemet mer oenhetligt, det vill säga den återhållande effekt som skattereformens princip om enhetlighet ändå kan ha haft på floran av särregler. För att ändå kunna ge en bild av principens betydelse granskar vi i detta kapitel hur principen om enhetlighet kommer till uttryck i de dokument som anger den allmänna inriktningen för skattepolitiken. År 2008 togs de nuvarande riktlinjerna för skattepolitiken fram. Dessförinnan fanns enbart skattereformen som egentlig styråra. Vi granskar även skrivelsen om skatteutgifter där regeringen nyligen fört in resonemang om en alternativ norm för beskattning. Inledningsvis gör vi dock en tillbakablick till den utvärdering av skattereformen som regeringen presenterade i slutet av 1990-talet för att ge en bild av hur regeringen där uttryckte sig om enhetlighet.

### 4.1 Regeringens värdering av reformen

I en bilaga till budgetpropositionen för 1998 redovisade regeringen en utvärdering av 1990–91 års skattereform, som delvis byggde på Kusks slutsatser (se avsnitt 2.4.1).<sup>109</sup> Inledningsvis påpekade regeringen att en utvärdering av skattereformen ”behöver dubbla perspektiv”, dels 1980-talets ekonomiska utveckling och de förändrade förutsättningar som detta gav för skattepolitiken, dels 1990-talets ekonomiska kris. En följd av krisen var bland annat att reglerna inte blev så stabila som det hade förutsatts.

Nackdelarna med ett oenhetligt skattesystem framhölls tydligt i regeringens utvärdering:

---

<sup>109</sup> Regeringens proposition 1997/98:1 bilaga 6.

[E]tt oenhetligt skattesystem, med möjligheter till skatteplanering, medför att skattskyldiga och skattekonstuler använder sin tid på fel sätt och att resursfördelningen mellan olika sektorer i ekonomin blir felaktig. Vid en ansvarsfull finansiering av offentliga utgifter kommer det skattebortfall som följer av skatteplaneringen att nödvändiggöra kompletterande skattehöjningar, som i allmänhet resulterar i nya effektivitetsförluster och minskad välfärd. Skattereformen representerade i detta perspektiv ett väsentligt framsteg.

När det gällde mervärdesskatten förde regeringen dock ett resonemang om varför en differentiering av momsen kunde betraktas som effektivitetshöjande (se avsnitt 3.2.1). Av skrivningarna framgår att trots den ekonomiska kris som Sverige hade gått igenom under de första åren på 1990-talet, som även bidragit till att skattereformens utformning inte kunnat bibehållas fullt ut, pläderade regeringen alltjämt kraftfullt för ett enhetligt skattesystem.

## 4.2 Nuvarande hållpunkter för skattepolitiken

Tio år senare, i 2008 års ekonomiska vårproposition, tydliggjorde regeringen riktlinjerna för skattepolitiken i form av ett antal hållpunkter.<sup>110</sup>

Regeringen uttrycker i hållpunkterna att skattepolitiken ska inriktas på att *stödja de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik – en varaktigt högre sysselsättning och en högre generell och rättvist fördelad välfärd*. De fem hållpunkterna innebär i korthet följande:

- Skattereglerna ska bidra till att öka sysselsättningen varaktigt.
- Skattereglerna ska ge goda villkor för företagande och investeringar.
- Skattepolitiken ska utformas så att målen om en generell och rättvist fördelad välfärd och högre sysselsättning säkerställs.
- Skattereglerna ska bidra till att hantera negativa miljö- och folkhälsoaspekter.
- Skattereglerna ska utformas så att de stärker medborgarnas förtroende för skattesystemet.

---

<sup>110</sup> Regeringens proposition 2007/08:100.

Utöver dessa fem hållpunkter har fem allmänna krav ställts upp. De fem kraven är:

- Skatterna ska finansiera offentliga utgifter på ett hållbart sätt med bevarande av samhällsekonomisk balans.
- Med beaktande av hållpunkterna ska skattereglerna vara generella och existerande särregler (skatteutgifter) ska löpande prövas för att förenkla systemet.
- Skattereglerna ska vara hållbara i förhållande till EU.
- På inkomstområdet bör på sikt olika inslag av uppskjuten beskattning undvikas.
- Skatteregler ska förenklas för ökad effektivitet.

Regeringen skriver vidare:

Hållpunkterna och kraven ger en ram för utvecklingen av skattepolitiken. De anger vilka åtgärder som är angelägna och vad som bör undvikas. De fem hållpunkterna med dess koppling till den ekonomiska politiken pekar i första hand ut vad som är angeläget medan de fem kraven har sin tyngdpunkt på det som bör undvikas. En i förhållande till hållpunkter och krav framgångsrik skattepolitik märks därmed i första hand genom att hållpunkterna förstärks medan avvikelserna från kraven bör vara så begränsade som möjligt.

I regeringens mer utvecklade text kring de fem hållpunkterna förs vidare följande resonemang i samband med den femte hållpunkten:

Medborgarna ska ha ett högt förtroende för skattesystemet och skattereglerna ska uppfattas som legitima och rättvisa. [...] En minskning av det s.k. skattefelet, dvs. avvikelserna mellan den teoretiskt beräknade skatten och den faktiskt fastställda, breddar skattebaserna och möjliggör *sänkta skattesatser på strategiska områden* [vår kurs.]. [...] *Enkla och enhetliga regler* [vår kurs.] utan besvärande gränssytor och behov av komplicerad gränsdragning minskar utrymmet och riskerna för fusk.<sup>111</sup>

Enhetliga regler lyfts fram och kopplas samman med legitimitets- och rättviseaspekter, samt minskade gränsdragningsproblem och minskade möjligheter till fusk. På samma gång antyder skrivningen "sänkta skattesatser på strategiska områden" att dörren hålls öppen för olika nedsättningar.

---

<sup>111</sup> Regeringens proposition 2007/08:100 s. 77.

Det allmänna kravet ovan att "skattereglerna ska vara generella" tangerar innebörden av en enhetlig beskattning. Dock är det svårt att egentligen avgöra utifrån dessa riktlinjer vilken vikt detta allmänna krav har i förhållande till de fem hållpunkterna som handlar om ökad sysselsättning, företagande, miljö- och hälsoaspekter etcetera.<sup>112</sup>

När riksdagen antog regeringens riktlinjer för skattepolitiken påtalade finansutskottet svårigheterna med att utforma ett stabilt skattesystem på följande sätt:<sup>113</sup>

Hållpunkterna för skattepolitiken och de allmänna kraven på skattesystemet visar tydligt de många uppgifter och avvägningar som skattepolitiken står inför och gör det också uppenbart att det kan finnas motstridiga krav på skattepolitiken och att det kan uppstå svåravvägda målkonflikter. Utskottet anser att det finns utrymme att ytterligare utveckla dessa vid ett senare tillfälle.

Sammanfattningsvis är det svårt att utifrån de redovisade riktlinjerna för skattepolitiken få en klar bild av vilken betydelse principen om enhetlighet har i dagens skattepolitik. Men riktlinjerna speglar ändå att många fler krav och förväntningar ställs på skattepolitiken i dag, vilket tyder på att enhetligheten får stå tillbaka. Till detta kommer att regeringen i förra årets skrivelse om skatteutgifter aviserade en alternativ norm för beskattning enligt teorin om optimala skatter.

### 4.3 En förändrad grund för skattepolitiken?

#### Optimal beskattning – en alternativ norm

Regeringens syn på skattepolitiken kommer även till uttryck i den skrivelse om skatteutgifter som årligen lämnas till riksdagen. Som tidigare framgått är bakgrunden till skrivelsen att riksdagen ska ges möjlighet att löpande pröva de undantag och särregler som leder till inkomstbortfall.<sup>114</sup> Redovisningskravet tillkom i samband med budgetreformen då kraven skärptes på budgetprocessen. Som framgick av avsnitt 2.2 slår regeringen fast i sin redovisning av skatteutgifter att principen om enhetlig beskattning

---

<sup>112</sup> Tjänstemän vid Finansdepartementet som vi har talat med menar dock att skrivningarna under de allmänna kraven kan ha haft en återhållande effekt på förekomsten av avvikelser i skattesystemet.

<sup>113</sup> Riksdagens betänkande 2007/08:FiU20 s. 59.

<sup>114</sup> Från och med 1996 redovisades skatteutgifterna i en bilaga till den ekonomiska vårpropositionen, men sedan 2008 utgör den en egen skrivelse.



från 1990–91 års skattereform är den utgångspunkt som används som jämförelsenorm för att beräkna skatteutgifterna.

I den redovisning av skatteutgifter som lämnades till riksdagen 2009 anförde regeringen för första gången sedan redovisningen infördes 1996 att enhetlig beskattning inte är den enda möjliga normen för vad som ska anses vara en skatteutgift. Principen om optimal beskattning nämns som alternativ norm.<sup>115</sup> Regeringen framhåller i skrivelsen att ett system baserat på optimal beskattning kan vara samhällsekonomiskt mer effektivt än en enhetlig skatt. Ett exempel som ges är att de negativa effekterna av viss konsumtion kan internaliseras i priset genom en differentierad skatt. Ett annat exempel är när en lägre skatt leder till fler arbetade timmar, vilket skapar ett högre underlag för inkomstbeskattning.

I årets redovisning av skatteutgifter utvecklas resonemanget.<sup>116</sup> Där diskuteras hur överväganden om samhällsekonomisk effektivitet utifrån teorin om optimal beskattning kan ges större tyngd vid bedömningen av om en åtgärd utgör en skatteutgift eller inte. Ännu har resonemanget inte omsatts i praktiken, vilket innebär att det i årets upplaga av skrivelsen alltjämt är den tidigare jämförelsenormen utifrån enhetlig beskattning som ligger till grund för beräkningarna av skatteutgifterna.

Regeringen framhåller dock i skrivelsen att ”normen om enhetlig beskattning innebär i princip att ingen hänsyn tas till de motiv som ligger bakom en skatteutgift.” Regeringen menar att det finns anledning att skilja på olika motiv och att det kan handla om att skatteutgifterna införts ”som medel inom specifika utgiftsområden [...] för att stärka dessa områden”, av rent skattetekniska skäl eller för att de anses förbättra den samhällsekonomiska effektiviteten.

Vad gäller det senare skälet menar regeringen att avvikelser som leder till en förbättrad *samhällsekonomisk effektivitet* inte fullt ut bör jämföras med övriga skatteutgifter: ”Enhetlig beskattning leder i dessa fall till en välfärdsförlust.” Därefter förs ett resonemang om hur en bedömning kan göras av om en skatteutgift kan anses förbättra den samhällsekonomiska effektiviteten och därmed välfärden. Att värdera den nya välfärdsfördelning som samtidigt uppstår av regelförändringen nämns som något som bör överlätas åt ”det demokratiska beslutssystemet.” Resonemanget landar i att ett antal indikatorer identifieras – dessa presenteras som ett första steg i ett utvecklingsarbete – som utifrån ekonomisk teori innebär ökad samhällsekonomisk effektivitet. Dessa indikatorer är att:

---

<sup>115</sup> Regeringens skrivelse 2008/09:183 s. 19.

<sup>116</sup> Regeringens skrivelse 2009/10:195 s. 17.

- realinkomsten ökar
- sysselsättningen ökar
- dödviktsförlusterna, det vill säga snedvridningarna av resursallokeringen, minskar
- de negativa (positiva) externa effekterna minskar (ökar).

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

Resonemanget i skrivelsen avrundas med två exempel på skatteutgifter som bidrar till förbättrad samhällsekonomisk effektivitet: nedsättning av socialavgifter för unga och generell nedsättning av koldioxidskatt för uppvärmning inom industrin.

### **Vad är optimal beskattning?**

Det centrala begrepp som har kommit att ställas emot likformighet och enhetlighet är sålunda principen om optimal beskattning. I grund och botten innebär optimal beskattning att snedvridningarna i ekonomin ska minimeras och att skattesystemet i så liten utsträckning som möjligt bör påverka hushållens och företagets val av handlingsalternativ. En enhetlig, liksom en likformig, beskattning är enligt denna teoribildning optimal *under förutsättning* att det inte finns några skattefria områden. Detta förutsätter att exempelvis fritid och hemarbete kan beskattas, vilket givetvis är svårt rent praktiskt.

En utveckling av teorin säger att snedvridningar, liksom de samhällsekonomiska kostnaderna vid beskattningen, minimeras om varor och tjänster med låg priskänslighet (elasticitet) beskattas hårdare än varor med hög priskänslighet. Ett sådant skattesystem förutsätter att priselasticiteter kan fastställas med rimlig säkerhet, vilket har ansetts svårt i praktiken. Samtidigt är detta något av en förenkling av den egentliga innebörden av begreppet som förutsätter att analysen sker i så kallad allmän jämviktsmodell, där det även går att fånga upp hur olika varor samverkar med varandra och därmed påverkar elasticiteterna.

Förutom att det är svårt att i praktiken fastställa priselasticiteterna med rimlig säkerhet är innebörden av och räckvidden för optimal beskattning föremål för en akademisk debatt. Det finns också invändningar mot optimal beskattning av mer praktiskt-politiskt slag:

1. Olika samhällseliga särrentesser ser en möjlighet att påverka regeringen att sänka skatten för just deras grupp.
2. Olika beskattning för olika grupper skapar en tyngre skatteadministration eftersom det ökar komplexiteten i skattesystemet och riskerar att medföra olika former av avgränsningsproblem.
3. När skatten blir olika för snarlika grupper av skattebetalare kan legitimitetsproblem uppstå.

Trots dessa svårigheter tycks optimal beskattning vara på frammarsch i den praktiska politiken. En engelsk kommission, ledd av sir John Mirrlees som tilldelades Nobelpriset i ekonomi 1996 för sitt arbete om optimal beskattning, har utarbetat förslag på hur priselasticiteter ska utnyttjas för att utforma bland annat tjänsteinkomstbeskattningen.<sup>117</sup> Enligt kommissionens förslag bör till exempel människor i åldersspannet äldre än 55 år beskattas lägre än yngre människor, eftersom den äldre gruppen är mer priskänslig för inkomstskatten.<sup>118</sup> Detta förväntas ha gynnsamma effekter på mängden arbete som utförs i samhället, samtidigt som det samlade skatteuttaget kan hållas oförändrat. Skatteuttaget över ett livscykelperspektiv blir detsamma för individerna förutsatt att de blir lika gamla. Utredarna hävdar att man numera kan differentiera skatter på detta sätt eftersom evidensbaserad forskning på området bekräftar dessa effekter.

### Utvecklingen framöver

Det är för tidigt att dra slutsatser om vilket fortsatt genomslag teorin om optimal beskattning kan förväntas få. Som framgick tidigare var skattereformen inte en unik svensk företeelse. Det fanns tydliga gemensamma drag med utvecklingen inom skatteområdet i andra länder. Strömningar i omvärlden kan därför ha betydelse för hur utformningen av det svenska skattesystemet utvecklas framöver.

Innan finanskrisen bröt ut presenterades en rapport som sammanställde de senaste internationella trenderna på skatteområdet.<sup>119</sup> Ett urval av dessa var följande:

---

<sup>117</sup> Exempel på Mirrlees arbete är artikeln "An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation", *Review of Economic Studies*, vol. 38, 1971, s. 175–208.

<sup>118</sup> Redogörelsen bygger på föredraget "What to tax and how to tax?" som hölls vid Brussels Tax Forum den 2 mars 2010 av Tim Besley, professor vid London School of Economics.

<sup>119</sup> Norregaard och Khan (2007).

- *Globalisering*: Den ökade rörligheten när det gäller i stort sett all ekonomisk aktivitet har stor betydelse för skattepolitikens utformning. Exempel är ökade skatteincitament för att locka till sig utländskt kapital samt ökat informationsutbyte över gränserna för att undvika skatteflykt.
- *Sysselsättningsmål*: Strävan att öka utbudet av och efterfrågan på arbetskraft ligger bakom det senaste decenniets trend med lägre skatt på arbete i många länder.
- *Effektivitet*: Frågan om skattesystemens effektivitet prioriteras medan fördelningsaspekter får mindre uppmärksamhet än tidigare. Detta tar sig bland annat uttryck i högre skatter på konsumtion.
- *Flockbeteende*: Benägenheten att kopiera reformer som fungerat i andra länder kan ha viss betydelse. Under 1990-talet infördes till exempel ”gröna skatter”.
- *Klimathotet*: Den ökade oron över utsläppet av växthusgaser och andra föroreningar har förnyat debatten om gröna skatter och koldioxidskatter.

Listan är intressant eftersom det framgår att regeringens inslagna väg där samhällsekonomisk effektivitet och sysselsättningsmål så tydligt lyfts fram i skattepolitiken inte är en unik svensk företeelse. Det framhålls i rapporten att denna trend är inspirerad av optimal beskattningsteori och att den bland annat ska ses som en motreaktion mot höga marginalskatter på inkomst.

I samband med finanskrisen har ett stort antal länder genomfört stimulansåtgärder som innehållit skattesänkningar i syfte att upprätthålla efterfrågan i ekonomin. Stimulanspaketen har bidragit till växande offentliga underskott, vilket gör det troligt att de närmaste åren kommer att bjuda på höjda skattenivåer eller skattereformer. Enligt OECD bör tillväxtorienterade skattereformer innehålla ett skifte från företags- och inkomstskatter inklusive socialavgifter till skatter som anses vara mindre tillväxthämmande, såsom konsumtions- och egendomsskatter och då särskilt skatter på fast egendom, alltså fastighetsskatter.<sup>120</sup>

<sup>120</sup> Arnold (2008). Se även OECD:s riktlinjer för att anpassa de nu aktuella krisåtgärderna till långsiktig tillväxt, OECD (2009).

#### 4.4 Sammanfattande iakttagelser

I vår granskning av skattepolitiken har det framkommit att principen om enhetlighet inte längre har samma framträdande roll och betydelse som var fallet vid skattereformen 1990–91 och åren därefter.

I de nuvarande riktlinjerna för skattepolitiken framhålls en rad mål som skattepolitiken ska stödja: öka den varaktiga sysselsättningen, ge goda villkor för företagande och investeringar, en generell och rättvist fördelad välfärd och högre sysselsättning, bidra till att hantera negativa miljö- och folkhälsoaspekter samt stärka medborgarnas förtroende för skattesystemet. Principen om enhetlighet finns alltså som ett allmänt krav på skattepolitiken men förefaller att ha fått stå tillbaka. Detta har i synnerhet blivit uppenbart i och med att regeringen under de senaste två åren på ett mer uttryckligt sätt fört fram teorin om optimal beskattning som en alternativ norm för beskattning. Principen om enhetlig respektive optimal beskattning står i viktiga avseenden i motsatsförhållande till varandra. Optimal beskattning som grund för skattepolitiken förknippas också med relativt stora praktiska problem men tycks vara på frammarsch även internationellt.



## 5 Slutsatser och rekommendation

Syftet med denna rapport är att granska hur de regelförändringar som har gjorts sedan 1990-talets skattereform i riktning mot en mindre enhetlig beskattning har motiverats av regeringen. Skattebasutredningen beräknade 2002 antalet förändringar i skattesystemet sedan skattereformen till cirka 250 stycken. Vi har summerat antalet förslag på förändrad skattelagstiftning åren 1992 – 2009 till 509 stycken (385 stycken om man exkluderar punktskatter).<sup>121</sup>

Innebörden av enhetlighet som skattemässigt begrepp är inte självklar. I denna granskning är enhetlighet liktydigt med att inkomster inom samma inkomstslag beskattas lika, vilket också är så som regeringen använder begreppet i sin skrivelse om skatteutgifter. Ibland använder regeringen också andra begrepp såsom "neutralitet" och "generell beskattning" där det förefaller vara enhetlighet som åsyftas. Det gör det svårt att fånga vilken betydelse principen om enhetlighet har haft i praktiken.

Denna granskning har inte haft som syfte att i sak försvara principen om enhetlig beskattning. Riksdagen har emellertid nyligen, i samband med behandlingen av förra årets regeringsskrivelse om skatteutgifter, bekräftat att de principer som var vägledande vid skattereformen fortfarande ska vara utgångspunkter i lagstiftningsarbetet och att antalet särregler bör hållas nere. En enhetlig beskattning är också något som har haft starkt stöd i flera av de utredningar som genomförts sedan skattereformen. Men det har ändå, som framgått av vår granskning, visat sig vara svårt att upprätthålla enhetligheten som princip i skattesystemet.

---

<sup>121</sup> Vi har räknat med förslag om ändrat skatteuttag, det vill säga inte förslag om förändringar i administration och uppbörd.

## 5.1 En orientering bort från principen om enhetlig beskattning

Under åren har det skett en orientering bort från principen om enhetlighet, såsom principen avsågs i skattereformen. Undantag och nedsättningar har införts i syfte att öka arbetsutbudet i vissa grupper, öka företagandet, stimulera vissa branscher eller vissa regioner med mera. Mer sällan har förändringar i skattelagstiftningen, i de fall vi har granskat, föranletts av en anpassning till internationella bestämmelser.

Riksrevisionen konstaterar att det av de granskade propositionerna endast i undantagsfall uttryckligen framgått att skatteförändringarna i fråga utgör en avvikelse från principen om enhetlig beskattning. I få fall har de fördelar som skatteförändringen förväntas innebära vägts mot nackdelarna med att avvika från enhetlighet.

I de underlag som legat till grund för besluten om att införa de nedsättningar och undantag som Riksrevisionen har granskat konstaterar vi även följande:

- När en avvikelse från principen om enhetlighet har föreslagits har det sällan angetts om skatteförändringen i fråga kommer att betraktas som en skatteavvikelse/skatteutgift eller inte. Men i de flesta fall som vi har granskat återfinns regeländringarna i regeringens redogörelse för skatteutgifter som lämnas i samband med den ekonomiska vårpropositionen. Utelämnade är dock några betydande förändringar som har gjorts inom inkomstslaget inkomst av tjänst.
- En glidning har skett i hur regeringen definierar vad som betecknas som en avvikelse från principen om enhetlighet. Sedan 2007 betraktas olika beskattning av aktuell tjänsteinkomst (lön) respektive uppskjuten tjänsteinkomst (ålderspension) som förenligt med principen om en enhetlig beskattning.
- I vissa fall har regeringen menat att effekterna av avvikelserna från enhetlighet ska utvärderas, men initiativ till detta har sällan tagits av regeringen. I avsaknad av sådana utvärderingar är det osäkert vilka de positiva effekterna av regeländringarna har varit. Om principen om enhetlig beskattning anses ha ett värde ökar kravet på att påvisa positiva effekter av regeländringar som innebär avsteg från principen.
- En strävan att behandla hemarbete och marknadsproducerade tjänster på ett sinsemellan mer neutralt sätt har vägt tyngre än en enhetlig beskattning av olika marknadsproducerade tjänster. Begreppet "neutralitet" i skattepolitiken, som stått för principen att beskattningen ska förhålla sig neutral till medborgarnas val mellan *beskattade* alternativ, har därmed kommit att användas på ett annat sätt än det gängse.



Sammanfattningsvis kan det konstateras att avvikelser från enhetlighet med tiden har kommit att bli ett naturligt inslag i skattesystemet. Olika särlösningar har öppnat för krav på nya särlösningar. Ett sådant system leder till högre administrationskostnader och gränsdragningsproblem samt riskerar att öppna för möjligheten att särintressen påverkar systemet. Även transparensen i systemet minskar. Det är i dag svårt att få en helhetsbild över skattesystemets utformning, trots att regeringen årligen redogör för vad den betraktar som avvikelser från enhetlig beskattning. I synnerhet blir det svårt när normen för att mäta skatteavvikelse används på ett tänjbart sätt. Det senare innebär också att den kritik som Riksrevisionen tidigare har riktat mot regeringens redovisning av skatteutgifter alltjämt kvarstår.

## 5.2 Konsekvenserna av en omorientering fortfarande outredda

I de nuvarande riktlinjerna för skattepolitiken framhålls att skattepolitiken ska inriktas på att *stödja de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik – en varaktigt högre sysselsättning och en högre generell och rättvist fördelad välfärd*. Principen om enhetlighet finns alltjämt som ett allmänt krav på skattepolitiken, men regeringens värdering av principen om enhetlig beskattning förefaller ha minskat.

Till detta kommer att regeringen i såväl förra årets som årets skrivelse om skatteutgifter nämner optimal beskattning som en alternativ jämförelsenorm för vad som är att betrakta som en skatteutgift. Där diskuteras hur överväganden om samhällsekonomisk effektivitet utifrån teorin om optimal beskattning kan ges tyngre vikt vid bedömningen av om en åtgärd utgör en skatteutgift eller inte. I årets upplaga av skrivelsen är det alltjämt den tidigare jämförelsenormen som utgör grund för faktiska beräkningar av skatteutgifterna. Samtidigt framgår av skrivelsen att det resonemang som där förs om optimal beskattning ska ses som ett första steg i ett utvecklingsarbete i denna riktning.

Riksrevisionen vill framhålla att en långtgående tillämpning av teorin om optimal beskattning skulle innebära en mycket genomgripande förändring av skattepolitiken. En sådan genomgripande förändring bör föregås av ett mer övergripande utredningsarbete där fördelar och nackdelar med den nya principen belyses.

### 5.3 Rekommendation

Riksrevisionen rekommenderar regeringen följande:

- När avvikelser från principen om enhetlighet föreslås bör detta tydligt framgå i propositionerna. Nackdelar med att avvika från en enhetlig beskattning bör ställas mot de fördelar som regeländringen förväntas innebära. Det bör också tydligt framgå om avvikelsen är att betrakta som en skatteutgift eller inte.

# Referenser

## Riksdagstryck

Regeringens proposition 1989/90:50 *Om inkomstskatten*

Regeringens proposition 1989/90:110 *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*

Regeringens proposition 1989/90:111 *Om reformerad mervärdesskatt m.m.*

Regeringens proposition 1989/90:150 *med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1990/91, m.m.*

Regeringens proposition 1991/92:50 *Om sänkning av mervärdesskatten på vissa varor och tjänster*

Regeringens proposition 1992/93:136 *Om allmän sjukförsäkringsavgift*

Regeringens proposition 1992/93:150 *med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1993/94*

Regeringens proposition 1993/94:80 *En allmän och obligatorisk arbetslöshetsförsäkring*

Regeringens proposition 1994/95:25 *Vissa ekonomisk-politiska åtgärder m.m.*

Regeringens proposition 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG*

Regeringens proposition 1995/96:109 *Skattelättnad för riskkapital m.m.*

Regeringens proposition 1995/96:150 *Ekonomisk vårproposition med förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, ändrade anslag för budgetåret 1995/96, m.m.*

Regeringens proposition 1995/96:229 *Skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus*

Regeringens proposition 1996/97:21 *Nedsättning av socialavgifter m.m.*

Regeringens proposition 1996/97:45 *Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag*

Regeringens proposition 1997/98:1 *Budgetproposition för 1998, bilaga 6, 1990–91 års skattereform – en värdering*

Regeringens proposition 1997/98:150 *1998 års ekonomiska vårproposition*

Regeringens proposition 2000/01:12 *Beskattning av utländska nyckelpersoner*

Regeringens proposition 2001/02:45 *Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.*

Regeringens proposition 2003/04:163 *Skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus*

Regeringens proposition 2004/05:25 *Slopad arvsskatt och gåvoskatt*

Regeringens proposition 2005/06:164 *Löneskatter för enmansföretag*

Regeringens proposition 2006/07:1 *Budgetproposition för 2007*

Regeringens proposition 2006/07:7 *Kreditering på skattekonto av stimulans till arbetsgivare för nystartsjobb samt vissa andra skattefrågor*

Regeringens proposition 2006/07:84 *Nedsättning av socialavgifter för personer som fyllt 18 men inte 25 år*

Regeringens proposition 2006/07:94 *Skattelättnader för hushållstjänster, m.m.*

Regeringens proposition 2006/07:100 *2007 års ekonomiska vårproposition*

Regeringens proposition 2007/08:1 *Budgetproposition för 2008*

Regeringens proposition 2007/08:22 *Ett förstärkt jobbskatteavdrag*

Regeringens proposition 2007/08:25 *Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor*

Regeringens proposition 2007/08:26 *Slopad förmögenhetsskatt m.m.*

Regeringens proposition 2007/08:29 *Sänkta socialavgifter för vissa delar av tjänstesektorn*

Regeringens proposition 2007/08:100 *2008 års ekonomiska vårproposition*

Regeringens proposition 2008/09:7 *Kraftfullare nedsättning av socialavgifter för unga*

Regeringens proposition 2008/09:38 *Sänkt skatt för pensionärer*

Regeringens proposition 2008/09:39 *Sänkt skatt på förvärvsinkomster*

Regeringens proposition 2008/09:178 *Skattereduktion för reparationer, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder*

Regeringens proposition 2009/10:1 *Budgetproposition för 2010*

Regeringens proposition 2009/10:42 *Ett ytterligare förstärkt jobbskatteavdrag*

Regeringens skrivelse 2007/08:133 *Återkallelse av propositionen Sänkta socialavgifter för vissa delar av tjänstesektorn (prop. 2007/08:29)*

Regeringens skrivelse 2008/09:183 *Redovisning av skatteutgifter*

Regeringens skrivelse 2009/10:195 *Redovisning av skatteutgifter*

Riksdagens betänkande 1989/90:SkU10

Riksdagens betänkande 1989/90:SkU30

Riksdagens betänkande 1989/90:SkU31

Riksdagens betänkande 1995/96:SkU32

Riksdagens betänkande 2006/07:FiU1

Riksdagens betänkande 2006/07:SkU15

Riksdagens betänkande 2007/08:FiU20

Riksdagens betänkande 2008/09:SkU33

Riksdagsskrivelse 1989/90:356

Riksdagsskrivelse 1989/90:357

#### **Böcker, tidskrifter etc.**

Arnold, J. (2008), *Do tax structures affect aggregate economic growth? Empirical evidence from a panel of OECD countries*, Economics Department Working Papers No. 643, OECD

Brixi, H.P. & Valenduc, C. & Swift, L.Z. (2004), *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, World Bank, Washington D.C.

Feldt, K-O. (2009) *Mot en ny skattereform – globaliseringen och den svenska välfärden*, Globaliseringsrådet rapport nr 27

Finanspolitiska rådet (2008), *Svensk finanspolitik*

IFAU (2008), *Arbetsförmedlingens arbete med nystartsjobben*, rapport 2008:9

- ITPS (2005), *Utvärdering av expertskatten*, Regleringsbrevsuppdrag nr 4  
Konjunkturinstitutet (2007), Yttrande över promemorian (Fi 2006/7311)  
*Skattelättnader för hushållsnära tjänster*, dnr 6-16-06
- Konjunkturinstitutet (2007), Yttrande över promemorian (Fi 2006/7311)  
*Skattelättnader för hushållsnära tjänster*, Dnr. 6-16-06
- Lodin, S-O (2007), Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning,  
*Skattenytt* s. 477–490
- Mirrlees, J. (1971), An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation,  
*Review of Economic Studies*, vol. 38, s. 175–208
- Norregaard, J. & Khan, T.S. (2007), *Tax policy: Recent Trends and Coming Challenges*, IMF Working Paper, WP/07/274
- OECD, *Report on the strategic response: Strategies for aligning stimulus measures with long-term growth*, Report submitted to the OECD's annual ministerial meeting in June 2009
- Riksdagens revisorer (2001), *Sänkta socialavgifter – har det någon effekt?*  
Rapport 2000/01:8
- Riksrevisionen (2007), *Regeringens beredning och redovisning av skatteutgifter*,  
RiR 2007:3
- Riksrevisionen (2008), *Sänkta socialavgifter – för vem och till vilket pris?*  
RiR 2008:16
- Riksrevisionen (2009), *Jobbskatteavdraget*, RiR 2009:20
- Sandford, C. (1993), *Successful Tax Reform: Lessons from an Analysis of Tax Reform in Six Countries*, Bath: Fiscal Publications
- Smith, A. (1776), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 5 ed., London 1904
- SOU 1989:33 *Reformerad inkomstbeskattning, betänkande av utredningen om reformerad inkomstbeskattning*, Stockholm:Fritzes
- SOU 1989:34 *Reformerad företagsbeskattning, betänkande av utredningen om reformerad företagsbeskattning*, Stockholm:Fritzes
- SOU 1989:35 *Reformerad mervärdesskatt m.m., betänkande från kommittén för indirekta skatter*, Stockholm:Fritzes
- SOU 1995:36 *Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning*, Stockholm:Fritzes

- SOU 1995:104 *Skattereformen 1990–1991 – En utvärdering, betänkande av kommittén för utvärdering av skattereformen*, Stockholm:Fritzes
- SOU 2002:47 *Våra skatter? betänkande från Skattebasutredningen*, Stockholm:Fritzes
- SOU 2006:90 *På väg mot en enhetlig mervärdesskatt, Slutbetänkande av mervärdesskattesatsutredningen*, Stockholm:Fritzes
- Statskontoret (2005) *Lånedatorsystemet. Gratis för arbetsgivare – dyrt för stat och kommun*, rapport 2005:14
- Steinmo, S. (2003), Tax policy in the 20th century, *British Journal of Politics and International Relations*, s. 206–236, nr 2

### Övrigt

- Besley, T., *What to tax and how to tax?*, föredrag vid Brussels Tax Forum, 1–2 mars 2010, hämtat den 14 april 2010 från [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/tax\\_conferences/tax\\_forum/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_conferences/tax_forum/index_en.htm)
- Intervju med tjänstemän vid Finansdepartementet, 2010-04-09
- Intervju med tidigare tjänsteman vid Finansdepartementet, 2010-04-15
- Intervju med tidigare forskare vid Stockholms universitet, 2010-03-31
- Lewin, B. (opublicerad rapport), *Efter skattereformen – En genomgång av svensk skattepolitik 1992–2009*, Underlagsrapport till Riksrevisionen 2009
- Lewin, B. (opublicerad rapport), *Skatter på modet – Internationella trender på skatteområdet*. Underlagsrapport till Riksrevisionen 2009





# Termer och begrepp

## *Direkt skatt*

Skatt som betalas av den som ska bära kostnaden av skatten. Exempel är den statliga och kommunala inkomstskatten på förvärvsinkomster liksom på kapitalinkomster.

## *Enhetlig beskattning*

Med enhetlig beskattning menas i denna granskning att inkomster *inom ett och samma inkomstslag beskattas lika*.

## *Indirekt skatt*

Skatt som betalas in av annan än den som ska bära kostnaden av skatten. Till denna grupp hör mervärdesskatten och punktskatter, som skatterna på exempelvis alkohol och tobak.

## *Likformig beskattning*

Beskattningen är likformig om inkomster i *olika* inkomstslag, till exempel inkomst av arbete och inkomst av kapital, beskattas lika.

## *Punktskatter*

En indirekt skatt som lagts till på enskilda varor eller varugrupper, till exempel på tobak, alkohol och energi. Punktskatter införs av flera skäl: för att öka statens inkomster, för att styra konsumtionen i en för staten önskvärd riktning och för att finansiera kollektiva nyttigheter som är kopplade till förbrukningen av en viss vara.

### *Skatteavvikelse*

Se skatteutgift.

### *Skattebas*

Ett sätt att dela in skatterna är att utgå från den bas som ligger till grund för skatteuttaget, såsom arbete, kapital och konsumtion.

### *Skattekonto*

Alla fysiska och juridiska personer som ska betala någon form av skatt eller avgift har ett skattekonto hos Skatteverket. Skattekontot liknar ett vanligt bankkonto. På skattekontot sammanställs alla skattebetalningar, preliminär skatt enligt kontrolluppgifter och slutlig skatt enligt slutskattebeskedet.

### *Skatteutgift*

Skatteutgifter är förmåner (undantag och särregler) i skattesystemet som ges till vissa grupper av skattebetalare eller för vissa typer av ekonomiska aktiviteter.

### *Teorin om optimal beskattning*

Förenklat uttryckt innebär teorin om optimal beskattning att skattesatser och regler differentieras mellan olika skattebetalare eller olika verksamheter i syfte att öka den ekonomiska tillväxten och minska skatternas negativa effekter på samhällsekonomin.

# Bilaga 1 Förändrad skattelagstiftning 1992-2009

## **Förändringar som påverkat skatteuppbörden, samtliga skatteslag**

*Med reservation för eventuella felaktigheter*

Not.

Där hänvisning till proposition saknas har initiativ tagits genom motion eller från riksdagsutskott.

Skatteändring	I kraft	Proposition
<b>Direkta skatter på arbete</b>		
1 Slopas skattereduktion för fackföreningsavgifter	1992-01-01	1991/92:48
2 Allmän sjukförsäkringsavgift införs	1993-01-01	1992/93:136
3 Grundavdrag sänks	1993-01-01	1992/93:50
4 Reallöneskydd, ingen tillämpning vid 1994-1995 års taxeringar	1993-01-01	1992/93:50
5 Vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst (kostförmåner, bilresor m.m.)	1993-01-01	1992/93:127
6 Sexmånadersregeln för sjömän, mindre ändring	1993-07-01	1992/93:217
7 Skattereduktion för vissa reparationsarbeten (ROT)	1993-07-01	1992/93:150
8 Allmän arbetslöshetsavgift införs	1994-01-01	1993/94:80
9 Grundavdrag slopas vid 1995 och 1996 års taxeringar samt vissa regeländringar om tjänsteinkomstbeskattning (reseförmåner m.m.)	1994-01-01	1993/94:90
10 Vårdnadsbidrag skattepliktigt även i lagen om SINK	1994-07-01	1993/94:148
11 Allmän pensionavgift införs med 1% på inkomster upp till 7,5 basbelopp	1995-01-01	1994/95:25, 1994/95:41
12 Allmänna avgiften för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet avskaffas (tidigare 2%)	1995-01-01	1994/95:25, 1994/95:41
13 Allmänna sjukförsäkringsavgiften höjs från 0,95% till 2,95%	1995-01-01	1994/95:25, 1994/95:41
14 Avskaffad rätt att kvitta underskott av nystartad näringsverksamhet mot inkomst av tjänst	1995-01-01	1994/95:25
15 Den skattefria upplösningen av surv begränsas med förlängd återföringsperiod	1995-01-01	1994/95:25
16 Grundavdraget till statlig inkomstskatt återinförs	1995-01-01	1994/95:25
17 Reallöneskyddet i skatteskalen återinförs men får genomslag med endast 60% (95-98)	1995-01-01	1994/95:25
18 Vårdnadsbidraget slopas (avskaffad avdragsrätt vid beskattning för vissa barnomsorgskostnader)	1995-01-01	1994/95:61
19 Värnskatt införs genom att den statliga inkomstskatten höjs från 20 till 25%	1995-01-01	1994/95:25
20 Grundavdraget sänks från 0,25 till 0,24 basbelopp	1995-07-01	
21 Minskat avdrag för pensionsförsäkringar	1995-07-01	1994/95:203
22 Vissa inkomstskattefrågor	1995-07-01	1994/95:187
23 Statsministerns tjänstebostad blir skattefri	1995-08-01	
24 Beskattning av vissa förmåner (fri hälso- och sjukvård, personalrabatter mm.)	1996-01-01	1994/95:152
25 Vissa mindre ändringar i kommunalskattelagen, m.m.	1996-01-01	1995/96:102
26 Statlig inkomstskatt, fasta beloppet höjs från 100 till 200 kr	1996-07-01	1995/96:198
27 Förändrad beskattning av bilförmån m.m.	1997-01-01	1996/97:19
28 Skiktgränsen vid beräkning av statlig inkomstskatt, ingen uppräknings 1997	1997-01-01	1996/97:1
29 Tekniska justeringar i reglerna om skattefrihet för diplomater.	1997-01-01	1995/96:232

<i>Direkta skatter på arbete - fortsättning</i>		<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
30	Självförvaltning: skattefrihet för underhållsavdrag på den ordinarie hyran hyresfastigheter.	1997-07-01	1996/97:107, 1996/97:119
31	Reseavdrag, avdragsgräns höjd till 7000 kr	1998-01-01	1997/98:1
32	Beskattning av bostadsförmån, m.m.	1998-01-01	1997/98:173
33	Beskattning av sjömän	1998-01-01	1995/96:227
34	Lånedatorer skattefria	1998-01-01	1996/97:173
35	Reseavdrag, höjt	1998-01-01	1997/98:1
36	ROT-avdrag förlängt	1998-01-01	1997/98:1
37	Sjömansskattelagen upphör gälla (med övergångsregler)	1998-01-01	1995/96:227
38	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete	1998-07-01	1998/99:83
39	200-kronan blir kommunal	1999-01-01	1998/99:1
40	Nytt skalsteg i inkomstskatten (istället för värnsskatt)	1999-01-01	1997/98:150
41	Tillfällig skattereduktion, låg- och medelinkomsttagare införs	1999-01-01	1998/99:1
42	200-kronan blir kommunal	2000-01-01	1999/00:1
43	Allmän pensionavgift höjd	2000-01-01	1999/00:1
44	Förmånsbeskattning av miljöbilar, nedsättning	2000-01-01	1999/00:6
45	Kompensation för egenavgift	2000-01-01	1999/00:1
46	Skiktgränser, uppjustering	2000-01-01	1999/00:1
47	Tillfällig skattereduktion förlängs ett år	2000-01-01	1999/00:1
48	Utvidgat reparationsbegrepp	2000-01-01	1999/00:100
49	Beskattning av anställda på färjor mellan Sverige och Danmark	2001-01-01	2000/01:89
50	Beskattning av sjömän i det nordiska skatteavtalet, förlängd skattefrihet	2001-01-01	2000/01:1
51	Grundavdragen höjs	2001-01-01	2000/01:1
52	Kompensation för allmän pensionavgift	2001-01-01	2000/01:1
53	Reseavdrag, höjt	2001-01-01	2000/01:1
54	Skattereduktion bredband	2001-01-01	2000/01:24
55	Skiktgränser, uppjustering	2001-01-01	2000/01:1
56	Tillfällig skattereduktion förlängs ett år	2001-01-01	2000/01:1
57	Utländska nyckelpersoner, skattelättnader införs	2001-01-01	2000/01:12
58	Avdrag för ökade levnadskostnader	2001-07-01	1999/00:100
59	200-kronan förblir kommunal ytterligare ett år	2002-01-01	2001/02:1
60	Beskattning av kostnadsersättningar till statligt anställda stationerade utomlands, m.m.	2002-01-01	2001/02:18
61	Beskattning av sjömän i det nordiska skatteavtalet, förlängd skattefrihet	2002-01-01	2001/02:1
62	Grundavdrag, höjda	2002-01-01	2001/02:1
63	Kompensation för allmän pensionavgift, utökad	2002-01-01	2001/02:1
64	Miljöbilar, sänkt förmånsvärde	2002-01-01	2001/02:45
65	Skattereduktion för fackföreningsavgift m.m. Införs	2002-01-01	2001/02:36
66	Skattereduktion för pensionärer	2002-01-01	2001/02:45

<i>Direkta skatter på arbete - fortsättning</i>		<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
67	Skiktgränser, uppjustering	2002-01-01	2001/02:1
68	200-kronan förblir kommunal ytterligare ett år	2003-01-01	2002/03:1
69	Anpassning av skattereglerna för utomlands bosatta pensionärer	2003-01-01	2001/02:154
70	Beskattning av sjömän i det nordiska skatteavtalet, förlängd skattefrihet	2003-01-01	2002/03:1
71	Förmånsbeskattning av miljöbilar, förlängd nedsättning	2003-01-01	
72	Grundavdrag, höjt	2003-01-01	2002/03:1
73	Skattereduktion för bredbandsanslutningar, förlängs	2003-01-01	2002/03:1
74	Slopat särskilt grundavdrag för pensionärer	2003-01-01	2002/03:1
75	200-kronan, skattereduktion för det fasta beloppet vid 2005 års taxering	2004-01-01	2003/04:1
76	Beskattning av sjömän i det nordiska skatteavtalet, förlängd skattefrihet	2004-01-01	2003/04:1
77	Beskattning av vissa förmåner	2004-01-01	2002/03:123
78	Förmån av tandvård och övertagande av pensionsutfästelser, m.m.	2004-01-01	2003/04:21
79	Förmånsbeskattning av miljöbilar, förlängd nedsättning	2004-01-01	2003/04:1
80	Skattereduktion för bredbandsanslutningar, förlängd	2004-01-01	2003/04:1
81	Skiktgränser, begränsad uppräknings	2004-01-01	2003/04:1
82	Skatteavtal för arbetspendlare mellan Sverige och Danmark	2004-08-01	2003/04:149
83	ROT-avdrag införs	2004-11-01	2003/04:163
84	200-kronan, avskaffat fast belopp vid beskattning av förvärvsinkomster	2005-01-01	2004/05:1
85	allmän pensionavgift, skattereduktion ökas till 87,5 procent	2005-01-01	2004/05:1
86	Beskattning av sjömän i det nordiska skatteavtalet, förlängd skattefrihet	2005-01-01	2004/05:1
87	Beskattning av utomlands bosatta, EU-anpassas	2005-01-01	2004/05:19
88	Grundavdrag, höjt	2005-01-01	2004/05:1
89	Reseavdrag, höjt	2005-01-01	2004/05:1
90	Skiktgränser, begränsad uppräknings	2005-01-01	2004/05:1
91	Allmän pensionavgift, skattereduktion ökas till 100 procent	2006-01-01	2005/06:1
92	Avräkning av utländsk skatt, ändrade regler	2006-01-01	2005/06:17
93	Beskattning av sjömän i det nordiska skatteavtalet, förlängd skattefrihet	2006-01-01	2005/06:1
94	Förmånsbeskattning av miljöbilar, förlängd nedsättning	2006-01-01	2005/06:1
95	Grundavdrag, höjt	2006-01-01	2005/06:1
96	Reseavdrag, höjt	2006-01-01	2005/06:1
97	Sjömän, förändring i sexmånadersregeln	2006-01-01	2005/06:21
98	Skiktgränser, begränsad uppräknings	2006-01-01	2005/06:1
99	Regionalt förhöjt grundavdrag, införs	2006-07-01	2005/06:163

<i>Direkta skatter på arbete - fortsättning</i>		<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
100	Beskattning av lokalanställd personal vid utländska beskickningar	2007-01-01	2003/04:151
101	Beskattning av lånedatorer	2007-01-01	2006/07:1
102	Beskattning av sjömän i det nordiska skatteavtalet, förlängd skattefrihet	2007-01-01	2006/07:1
103	Beskattning av statligt anställda under utlandsstationering	2007-01-01	2005/06:19
104	Bär, svamp och kottar, höjd gräns för skattefri inkomst	2007-01-01	
105	Icke-avdragsgillt belopp för resor, höjt	2007-01-01	2006/07:1
106	Icke-avdragsgillt belopp för övriga utgifter, höjt	2007-01-01	2006/07:1
107	Jobbskatteavdrag, steg 1	2007-01-01	2006/07:1
108	Nedsättning av förmånsvärde för miljöbilar	2007-01-01	2006/07:7
109	Regionalt förhöjt grundavdrag, avskaffas	2007-01-01	2006/07:1
110	Skattereduktion för fackföreningsavgift m.m. Slopas	2007-01-01	2006/07:1
111	Hushållstjänster, skattelättnader för	2007-07-01	2006/07:94
112	Vissa frågor avseende beskattning av sjöinkomst	2007-12-15	2006/07:3
113	Allmän pensionsavgift, förändring av kostnadsavdrag	2008-01-01	2007/08:1
114	Hushållstjänster, skattelättnader för förmån av	2008-01-01	2007/08:13
115	Jobbskatteavdrag, steg 2	2008-01-01	2007/08:22
116	Vissa personbeskattningsfrågor	2008-01-01	2007/08:24
117	Ändring i det nordiska skatteavtalet	2008-01-01	2007/08:146
118	Skattereduktion för reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder	2008-12-08	2008/09:178
119	Förhöjt grundavdrag pensionärer	2009-01-01	2008/09:38
120	Jobbskatteavdrag, steg 3 samt höjd skiktgräns statlig skatt	2009-01-01	2008/09:39
121	Reseavdrag, höjd beloppsgräns	2009-01-01	2008/09:47
122	Hushållstjänster, skattelättnader - förenklingar	2009-07-01	2008/09:77

Skatteändring	I kraft	Proposition
<b>Indirekta skatter på arbete</b>		
123 Sjukförsäkringsavgift sänks	1992-01-01	1991/92:72
124 Slopade allmän löneavgift	1992-01-01	1991/92:60
125 Slopade socialavgifter på vinstandelsmedel	1992-01-01	1991/92:60
126 Sänkt särskild löneskatt	1992-01-01	1991/92:60
127 Socialavgifter på vissa förmåner m.m.	1992-07-01	1991/92:129
128 Sänkt särskild löneskatt	1993-01-01	1992/93:50
129 Sänkta arbetsgivaravgifter (med 4,3 pe)	1993-01-01	1992/93:50
130 Allmän löneavgift återinförs, 1,5%. Schablonavdragen för egenavgifter och särskild löneskatt höjs.	1995-01-01	1994/95:122
131 Allmänna pensionssystemet, förändrad finansiering (ändrade socialavgifter & allmänna egenavgifter)	1995-01-01	1994/95:41
132 Arbetsmarknadsavgiften (ag-avgift) höjs med 2,2 pe	1995-01-01	1994/95:25, 1994/95:41
133 Sjukförsäkringsavgiften (ag-avgift) reduceras med 2,2 pe	1995-01-01	1994/95:25, 1994/95:41
134 Särskild löneskatt på förvärvsinkomster och pensionskostnader höjs samt höjd premieskatt för grupplivförsäkringar.	1995-01-01	1994/95:25, 1994/95:122
135 Tilläggspensionsavgiften kvarstår på 13% avgiftsinkomster över förmånstaket förs till statsbudgeten.	1995-01-01	1994/95:41
136 Avdrag på arbetsgivaravgiften för RAS, riktat anställningsstöd	1995-04-01	1994/95:137
137 Arbetsgivaravgifter för statliga arbetsgivare	1995-07-01	1994/95:150
138 Arbetsmarknadsavgift införs även som egenavgift (2,2%). Samtidigt sänks sjukförsäkringsavgiften med 2,2 pe	1995-07-01	1994/95:197
139 Avdrag på arbetsgivaravgiften för utbildningsvikariat, förlängs till dec 1996	1995-07-01	1994/95:100
140 Nedsättning av socialavgifter i vissa kommuner i Norrbotten, behålls och utvidgas.	1996-01-01	1994/95:161
141 Vissa socialförsäkringsfrågor, m.m.	1996-01-01	1995/96:69
142 Avdrag från ag-avgift för utbildningsvikariat sänks	1996-07-01	1995/96:150
143 Nedsättning av socialavgifter	1997-01-01	1996/97:21
144 Socialavgifter, avgiftsförändringar	1997-01-01	1995/96:209
145 Särskild löneskatt vinstandelar	1997-01-01	1996/97:21
146 Arbetsgivaravgifter höjda	1998-01-01	1997/98:1
147 Arbetsgivaravgifter, nedsättning	1998-01-01	1996/97:150
148 Särskild löneskatt m.m. Höjd	1998-01-01	1997/98:1
149 Allmän löneavgift sänks	2000-01-01	1999/00:1
150 Allmän löneavgift sänks	2001-01-01	2000/01:1
151 Socialavgifter, regionalt avdrag införs	2002-01-01	2001/02:45
152 Socialavgifter, förändrade nivåer (totalt uttag oförändrat)	2003-01-01	2002/03:1
153 Allmän löneavgift sänks	2004-01-01	2003/04:1
154 Socialavgifter, förändrade nivåer	2005-01-01	2004/05:1



<i>Indirekta skatter på arbete - fortsättning</i>		<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
155	Socialavgifter, reducerad nedsättning	2005-01-01	2004/05:1
156	Särskild sjukförsäkringavgift, införs	2005-01-01	2004/05:21
157	Socialavgifter och allmän löneavgift, ändrade nivåer	2006-01-01	2005/06:1
158	Löneskatter för enmansföretag	2006-07-01	2005/06:164
159	Arbetsgivaravgifter, slopad nedsättning för enmansföretag	2007-01-01	2006/07:1
160	Nedsättning ag- och egenavgifter slopas	2007-01-01	2006/07:1
161	Sjukförsäkringsavgift, höjd	2007-01-01	2006/07:1
162	Särskild löneskatt, slopad för födda 1938 eller senare	2007-01-01	2006/07:1
163	Särskild sjukförsäkringsavgift avskaffas	2007-01-01	2006/07:1
164	Socialavgifter, nedsättning för personer 19-24 år	2007-07-01	2006/07:84
165	Socialavgifter, förändrade nivåer	2008-01-01	2007/08:1
166	Sociavgifter för ungdomar, utvidgad nedsättning	2009-01-01	2008/09:7
167	Sociavgifter sänkta samt förändrad sammansättning	2009-01-01	2008/09:45

<b>Skatteändring</b>	<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
<b>Skatt på kapital, företag</b>		
168 Skadeförsäkringsföretag, särskilda regler vid 1992 års taxering	1992-01-01	1991/92:60
169 Slopad förmögenhetsskatt på arbetande kapital	1992-01-01	1991/92:60
170 Sänkt avkastningsskatt på pensionsmedel från 15 till 10%	1992-01-01	1991/92:60
171 Uppskjuten tillämpning av reglerna för räntefördelning	1992-01-01	1991/92:60
172 begränsning i arbetsgivarnas avdragsrätt för organisationskostnader	1992-07-01	1991/92:117
173 Ändrade regler för lagervärdering	1992-07-01	1991/92:86
174 Beskattning av inkomst från handelsbolag i samband med att andelen överlätts	1993-01-01	1992/93:151
175 Fastighetstaxering m.m. (Undantag för lokaler i hyreshus)	1993-01-01	1992/93:122
176 Skattelättnader vid utskiftning av aktier i riskkapitalbolag, m.m.	1993-01-01	1992/93:108
177 Vissa företagsskattefrågor (Ekonomiska föreningar)	1993-01-01	1992/93:131
178 Skattelättnad vid överlåtelse av aktier i riskkapitalbolag m.m.	1993-04-01	1992/93:125
179 Beskattning av allmännyttiga bostadsföretag (schablonskatt ersätts av konventionell beskattning)	1994-01-01	1992/93:241
180 Fastighetsskatt, sänkt skattesats för hyreshus	1994-01-01	1993/94:91
181 Ändringar i företagsbeskattningen (sänkt bolagsskatt, surv ersätts med periodiseringsfonder, lättnader i dubbelbeskattningen, sänkt reavinstskatt, slopat Anell-avdrag m.m)	1994-01-01	1993/94:50
182 Vissa inkomst- och företagsskattefrågor m.m. (bla kompletteringar av beslutet om lättnader i dubbelbeskattningen)	1994-07-01	1993/94:234
183 Beskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.	1995-01-01	1994/95:52
184 Dubbelbeskattningen av aktiebolagsvinster återinförs	1995-01-01	1994/95:25
185 Nya skatteregler för europeiska ekonomiska intressegrupperingar m.m.	1995-01-01	1994/95:91
186 Fastighetsskatt införs på lokaler och industrienheter med 1,0% respektive 0,5%	1995-07-01	1994/95:203
187 Avräkning av utländsk skatt från expansionsmedelsskatt	1996-01-01	1995/96:75
188 Skattereduktion för riskkapital, m.m.	1996-01-01	1995/96:109
189 Skatteregler med anledning av nya årsredovisningslagar, m.m.	1996-01-01	1995/96:104
190 Skatteregler vid upplösning av aktiebolag	1996-07-01	1995/96:168
191 Fastighetsskatt: Begränsade omräkningstal för hyresbostäder, värdeår 1988 eller senare.	1997-01-01	
192 Representationsavdrag halverat	1997-01-01	1996/97:12
193 Utvidgat förbud mot förlustavdrag vid överlåtelse av egendom mellan företag i intressegemenskap	1997-01-01	1996/97:18

<i>Skatt på kapital, företag - fortsättning</i>	<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
194 Aktieöverlåtelse: Begränsade möjligheter till skatteuppskov vid aktieöverlåtelse mellan koncernbolag.	1997-07-01	1996/97:151
195 Fastighetsskatt vattenkraft	1997-07-01	1996/97:1
196 Fastighetstaxering av lantbruk: Tekniska justeringar i värderingsförfarandet.	1997-07-01	1996/97:74
197 Löneunderlag fåmansbolag höjt	1997-07-01	1996/97:150
198 Ny förmögenhetsskattelag: Arbetande kapital undantas från skatteplikt.	1997-07-01	1995/96:231, 1996/97:117
199 Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen, m.m.	1997-12-01	1997/98:154
200 Avdrag för vissa pensionskostnader, m.m	1998-01-01	1998/99:16
201 Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta	1998-01-01	1998/99:28
202 Fastighetsskatt vattenkraftsels, sänkt	1998-01-01	1996/97:150
203 Räntefördelningsränta höjd	1998-01-01	1996/97:150
204 Förenklad avdragsrätt för pensionskostnader	1998-07-01	1997/98:146
205 Höjd Periodiseringsfond-avsättning enskilda näringsidkare	1998-07-01	1997/98:150
206 Fastighetsskatt bostadshyreshus tillfälligt sänkt	1999-01-01	1998/99:1
207 Fastighetsskatt vattenkraftverk sänkt	1999-01-01	1997/98:150
208 Omstrukturering och beskattning	1999-01-01	1998/99:15
209 Skattefrågor och investerarskydd	1999-05-01	1998/99:48
210 Skatteregler vid omstrukturering, justeringar	1999-07-15	1998/99:113
211 Fastighetsskatt hyreshus sänkt för vissa värdeår	2000-01-01	1999/00:1
212 Fastighetsskatt hyreshus år 2000 1,2 procent förlängs ett år	2000-01-01	1999/00:1
213 Fåmansföretag, slopade stoppregler	2000-01-01	1999/00:15
214 Företags förvärv av egna aktier	2000-01-01	1999/00:38
215 Kupongskatt, näringsbetingade aktier undantas	2000-01-01	1999/00:1
216 Periodiseringsfond förlängd period	2000-01-01	1999/00:1
217 Ram reducerad skatt kompetensåtgärder	2000-01-01	1999/00:1
218 Anpassningar på företagskatteområdet till EG-fördraget	2001-01-01	2000/01:22
219 Fastighetsskatt hyreshus, sänkt skattesats	2001-01-01	2000/01:1
220 Inkomstskatteregler vid ändrad skattskyldighet till moms	2001-01-01	2000/01:30
221 Periodiseringsfond höjt tak	2001-01-01	1999/00:1
222 Fastighetsskatt hyreshus bostadsdelen, retroaktivt sänkt skattesats	2002-01-01	2001/02:1
223 Schablonintäkt för investmentföretag, sänkt till samma nivå som vp-fonder	2002-01-01	2001/02:1
224 Ändringar i skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m. (3:12-reglerna)	2002-01-01	2001/02:46
225 Övergång till konventionell beskattningsmetod för utländska skadeförsäkringsföretag	2002-01-01	2001/02:42
226 Begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet	2002-07-01	2001/02:140

<i>Skatt på kapital, företag - fortsättning</i>		<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
227	Skatteregler mot handel med skalbolag	2002-07-01	2001/02:165
228	Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige	2002-07-01	2001/02:28
229	Direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter vid omarrondering	2003-01-01	2002/03:79
230	Fåmansföretag, nya skatteregler	2003-01-01	2002/03:15
231	Försäljning av dotterbolag, gynnsammare beskattning	2003-01-01	2002/03:96
232	Avdrag för reparation och underhåll på näringsfastigheter	2004-01-01	2003/04:16
233	Avdrag för utdelning på insatsemissioner	2004-01-01	2003/04:22
234	CFC-besattning (controlled foreign company), ändrade regler	2004-01-01	2003/04:10
235	Fastighetstaxering och beskattning av tredimensionella fastigheter	2004-01-01	2003/04:18
236	Fåmansföretagare, lättnader i 3:12-reglerna	2004-01-01	2003/04:17
237	Skatteregler för värdering av lager av finansiella instrument	2004-01-01	2003/04:28
238	Undantag från skattskyldighet för royalty och avgift	2004-07-01	2003/04:126
239	Överföring av periodiseringsfonder, expansionsfond, m.m. Kryphål täpps till	2004-07-01	2003/04:133
240	Besattning av europabolag	2004-10-08	2003/04:134
241	Framskjutna beskattning vid andelsbyten, ändrade regler	2005-01-01	2004/05:33
242	Moder- och dotterbolagsdirektivet, genomförande av ändringar	2005-01-01	2004/05:27
243	Periodiseringsfonder räntebeläggs	2005-01-01	2004/05:38
244	Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter	2005-01-01	2004/05:33
245	Överföring av periodiseringsfonder, expansionsfond, m.m. Utökade möjligheter	2005-01-01	2004/05:32
246	Fastighetskatt på vattenkraftverk	2006-01-01	2005/06:1
247	Kapitalvinstskatt för fåmansföretagare, reformerade regler	2006-01-01	2005/06:40
248	Skattefrågor med anledning av tjänstepensionsdirektivet	2006-01-01	2005/06:22
249	Vissa skattefrågor med anledning av ny aktiebolagslag, m.m.	2006-01-01	2005/06:39
250	Inkomstskatteregler för vissa Kyotoenheter	2006-07-01	2005/06:153
251	Besattning av europakooperativ	2006-08-18	2005/06:36
252	Fastighetskatt, fryst underlag hyreshus	2007-01-01	2006/07:1
253	Fastighetskatt, sänkt skattesats på flerbostadshus	2007-01-01	2006/07:1
254	Förändringar i 3:12-reglerna	2007-01-01	2006/07:1
255	Kapitalvinstskatt sänkt för fåmansföretagare 2007-2009	2007-01-01	2007/08:19
256	Slopade schablonintäktsbesattning för bostadsrättsföreningar	2007-01-01	2006/07:1
257	CFC-besattning (controlled foreign company), ändrade regler	2008-01-01	2007/08:16
258	Handelsbolag, förändrade underprisregler	2008-04-18	2007/08:148

<i>Skatt på kapital, företag - fortsättning</i>		<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
259	3:12-regler ytterligare lättnader	2009-01-01	2008/09:65
260	Bolagsskatt sänkt	2009-01-01	2008/09:65
261	Direktavskrivning inventarier	2009-01-01	2008/09:129
262	Expansionsmedelsskatt sänkt	2009-01-01	2008/09:65
263	Företagsskatteområdet, vissa förenklingar	2009-01-01	2008/09:40
264	Personaloptioner, slopad avskattning	2009-01-01	2007/08:152
265	Undvikande av internationell dubbelbeskattning	2009-01-01	2008/09:63
266	Överföring av skogskonto och skogsskadekonto vid generationsskiften	2009-01-01	2008/09:41

Skatteändring	I kraft	Proposition
<b>Skatt på kapital, hushåll</b>		
267 Omsättningsskatt på vissa värdepapper slopas	1991-12-01	1991/92:34
268 Andelshus, justerade skatteregler	1992-01-01	
269 Reavinstskatt på bostadsrätter, vissa förändringar	1992-01-01	1991/92:54
270 Slopade ränteavdragsbegränsning	1992-01-01	1991/92:60
271 Slopade övre skikt i förmögenhetsskatteskalen	1992-01-01	1991/92:60
272 Sänkt arvs- och gåvoskatt	1992-01-01	1991/92:60
273 Sänkt avkastningsskatt för kapitalförsäkringar och vp-fonder från 30 till 25%	1992-01-01	1991/92:60
274 Utdelningsinkomster och reavinst från fåmansföretag, lättnader i beskattning av	1992-01-01	1991/92:60
275 Allemanssparkonton, särskild skattelättnad slopas	1993-01-01	1992/93:50
276 Förmögenhetsskatt, slopadet skjuts upp till 1995	1993-01-01	1992/93:50
277 Kapitalinkomstskatt, sänkning m.m. skjuts upp till 1995	1993-01-01	1992/93:50
278 Sänkt reavinstskatt på aktier m.m. Från 30 till 25%	1993-01-01	1991/92:60
279 Tillfälliga skattelättnader för egenföretagare m.m.	1993-03-15	1992/93:100
280 Individuellt pensionssparande med avdragsrätt	1994-01-01	1992/93:187
281 Pensionsförsäkringar, vissa ändringar i skatteregler	1994-01-01	1993/94:85
282 Uppskovsregler vid bostadsbyten m.m.	1994-01-01	1993/94:45
283 Avdragsbegränsning för arbetsresor höjs från 4-6000 kr	1995-01-01	1994/95:25
284 Avkastningsskatt på pensionssparande: höjd skattesats från 9 till 15%	1995-01-01	1994/95:25
285 Förmögenhetsskatten behålls men procentsatsen för spärrbeloppet i begränsningsregeln höjs från 55 till 60%	1995-01-01	1994/95:25
286 Höjd fastighetsskatt från 1,5 till 1,7% på småhus m.m.	1995-01-01	1994/95:25
287 Kapitalinkomster och vinstsparande: skattesatsen behålls på 30%	1995-01-01	1994/95:25
288 Stämpelskatten på nya aktier slopas	1995-01-01	1994/95:25
289 Utdelningsinkomster och reavinst på aktier: beskattningen återgår till de regler som gällde före 1994	1995-01-01	1994/95:25
290 Vp-fonder: skatten höjs till 30%. Även i övrigt återinförs de regler som gällde före 1994.	1995-01-01	1994/95:25
291 Beskattning av ersättning från insättningsgaranti	1996-01-01	1995/96:60
292 Beskattning av utländska kapitalförsäkringar, m.m.	1996-01-01	1995/96:97
293 Stämpelskatten på fastigheter, tillfällig nedsättning	1996-06-12	1995/96:222
294 Fastighetsskatt, förlängd skattebefrielse med ett år för bostäder med värdeår 1991	1996-07-01	1995/96:101
295 Förmögenhetsskatt, höjt fribelopp m.m.	1996-07-01	1995/96:198
296 Höjd insättningsgaranti	1997-01-01	1996/97:1
297 Skattelättnader för allmansfonder slopas	1997-01-01	1995/96:222
298 Slopade punktskatt på premier för utländska kapitalförsäkringar.	1997-01-01	1995/96:231

<i>Skatt på kapital, hushåll - fortsättning</i>	<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
299 Tillfällig nedsättning av fastighetsskatt i vissa fall	1997-01-01	1996/97:17
300 Ägarbeskattning: Skattelättnader för ägare i små och medelstora företag.	1997-01-01	1996/97:45
301 Avdrag kapitalförluster	1998-01-01	1996/97:150
302 Förmögenhetsskatt, justeringar	1998-01-01	1997/98:1
303 Taxeringsvärden frysta (ej omräknade)	1998-01-01	1996/97:150
304 Fastighetsskatt ej omräknad	1998-07-01	1997/98:150
305 Fri fördelning basbeloppsavdrag	1998-07-01	1997/98:150
306 Utvidgad kvittning av reaförlust onoterade aktier	1998-07-01	1997/98:150
307 Utvidgat lättnadsutrymme onoterade aktier	1998-07-01	1997/98:150
308 Fastighetsskatt bostäder sänkt	1999-01-01	
309 Kapitalförluster, ökade kvittningsmöjligheter av	2000-01-01	1999/00:100
310 Taxeringsvärden frysta ytterligare ett år	2000-01-01	1998/99:100
311 Allmän fastighetstaxering av småhus flyttas från 2002 till 2003	2000-07-01	1999/00:100
312 Fastighetsskatt småhus, sänkt skattesats	2001-01-01	2000/01:1
313 Förmögenhetsskatt, höjt fribelopp	2001-01-01	2000/01:31
314 Kapitalvinstskatt för privatbostäder höjd	2001-01-01	2000/01:1
315 Uppskovsavdrag vid bostadsbyte	2001-01-01	2001/02:12
316 Fastighetsskatt, begränsningsregel införs	2001-12-15	2001/02:3
317 Fastighetsskatt småhus, retroaktivt sänkt skattesats	2002-01-01	2001/02:1
318 Förenklad fastighetstaxering istället för omräkning, m.m.	2002-01-01	2001/02:43
319 Förmögenhetsskatt, höjda fribelopp	2002-01-01	2001/02:1
320 Fastighetsskatt, dämpningsregel införs	2003-12-31	2003/04:19
321 Arvs- och gåvoskatt slopas mellan makar	2004-01-01	2003/04:15
322 Beloppsgräns vid beskattning av samfälligheter	2004-01-01	2003/04:19
323 Förmögenhetsskatt, begränsningsregel införs	2004-01-01	2003/04:64
324 Uppskovsavdrag vid bostadsbyte, utökade möjligheter	2004-01-01	2003/04:19
325 Arvs- och gåvoskatten slopas	2005-01-01	2004/05:25
326 Avkastningsskatt för vissa livförsäkringar, m.m. Sänkt	2005-01-01	2004/05:31
327 Förmögenhetsskatt, höjt fribelopp för sambeskattade par	2005-01-01	2004/05:1
328 Fastighetsskatt, begränsningsregeln justeras	2006-01-01	2005/06:1
329 Fastighetsskatt: småhus, begränsning markvärde	2006-01-01	2006/07:1
330 Kapitalförluster, kvittning av	2006-01-01	2005/06:125
331 Fastighetsskatt, fryst underlag småhus	2007-01-01	2006/07:1
332 Kapitalvinst vid avyttring av privatbostad, ändrade uppskovsregler	2007-02-01	2006/07:19
333 Fastighetsbeskattning, reformerad beskattning av bostäder + höjd fastighetsskatt vattenkraftverk	2008-01-01	2007/08:27
334 Förmögenhetsskatt slopad och begränsad avdragsrätt privat pensionssparande	2008-01-01	2007/08:26
335 Vissa kapitalskattefrågor	2008-01-01	2007/08:12

<i>Skatt på kapital, hushåll - fortsättning</i>		<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
336	Pensionsförsäkring, nya skatteregler	2008-05-01	2007/08:55
337	Fastighetsavgift för pensionärer, begränsning	2008-12-01	2007/08:156
338	Beskattning av vinster på utländska premoobligationer och lotterier förändrad beskattning	2009-01-01	2008/09:47
339	Höjt schablonavdrag för andrahandsuthyrning	2009-01-01	2008/09:47
340	Taxering och beskattning av ägarlägenheter	2009-05-01	2008/09:83



Skatteändring	I kraft	Proposition
<b>Skatt på konsumtion, moms</b>		
341 Sänkning av moms på vissa varor och tjänster	1992-01-01	1991/92:50
342 undantag från momsplikt på sjukvårdstransporter	1992-05-02	1991/92:122
343 Moms: Tidigare beslutad sänkning genomförs ej. Höjd livsmedelsmoms	1993-01-01	1992/93:50
344 Mervärdesskatt på väg- och broavgifter, m.m.	1993-07-01	1992/93:190
345 Sänkt postmoms	1994-03-01	1993/94:105
346 Vissa mervärdesskattefrågor	1994-07-01	1993/94:225
347 Mervärdesskatt: förändringar med anledning av EG-medlemskapet	1995-01-01	1994/95:57
348 Moms på omsättning av begagnade varor m.m.	1995-11-01	1994/95:202
349 Moms på livsmedel sänk från 21 till 12%	1996-01-01	1994/95:150
350 Moms på nyhetstidningar införs med 6%	1996-01-01	1995/96:45
351 Momslagen ändras efter EG:s andra förenklingsdirektiv	1996-01-01	1995/96:58
352 Moms på biobiljetter införs på biobiljetter med 6%	1996-07-01	1995/96:198
353 Momsbefrielse för internationella organisationer, diplomater etc.	1997-01-02	1995/96:232
354 Moms införs på utbildnings-, kultur- och idrottsområdena. Skattesats 6%	1997-01-01	1996/97:10, 1995/96:232
355 Moms på utbildning: utbildningstjänster momsfria första halvåret -97 för utbildare under statlig tillsyn	1997-07-01	
356 Moms: Teletjänster ska beskattas i kundens land istället för företagets verksamhetsland.	1997-07-01	1996/97:81
357 Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.	1998-07-01	1997/98:148
358 Momsavgifter Öresundsbron	2000-01-01	1999/00:58
359 Särkilda mervärdesskatte regler för investerarguld (blir skattefritt)	2000-01-01	1998/99:69
360 Moms djurparker, sänks	2001-01-01	2000/01:23
361 Moms, sänkt skattesats för personbefordran	2001-01-01	2000/01:1
362 Moms på böcker och tidskrifter, sänkt	2002-01-01	2001/02:45
363 Mervärdesskatt, förändringar i kommunkontosystemet	2003-01-01	2001/02:112
364 Vissa mervärdesskattefrågor m.m.	2003-01-01	2002/03:5
365 Vissa punktskattefrågor, m.m. (sänkt förseningsavgift)	2003-01-01	2001/02:29
366 Moms på elektronisk handel samt radio- och TV-sändningar	2003-07-01	2002/03:77
367 Moms vid omsättning av gas och el, m.m.	2005-01-01	2004/05:15
368 Mervärdesskatt, sänkt moms på transport i skidliftar	2007-01-01	2006/07:1
369 Mervärdesskatt, förlängd redovisningsperiod och vissa andra momsfrågor	2008-01-01	2007/08:25
370 Uttagsbeskattning avseende moms, höjd lönegräns	2009-01-01	2008/09:65

Skatteändring	I kraft	Proposition
<b>Skatt på konsumtion, punktskatter</b>		
371 Lotteriskatt m.m.	1992-01-01	1991/92:1
372 Skatt på etanol m.m.	1992-01-01	1991/92:67
373 Höjd beskattningsgräns för tävlingsvinster i form av nyttovaror m.m.	1992-07-01	1991/92:100, 1991/92:81
374 Nytt system för beskattning av alkoholhaltiga drycker	1992-07-01	1991/92:116
375 Skatte- och tullplikt på postorderförsäljning från utlandet	1992-07-01	1991/92:166
376 Höjd skatt på tobaksvaror	1992-12-01	1992/93:52
377 Bensinskatt höjd	1993-01-01	1992/93:50
378 Energiskatt: Industrin befrias från energiskatt på bränslen och el och får nedsättning av koldioxidskatt	1993-01-01	1991/92:150
379 Kraftvärme, senarlagd återinförande av beskattning	1993-01-01	1992/93:50
380 Slopad kilometerskatt och ny skatt på dieselolja	1993-01-01	1992/93:124
381 Vissa punktskattefrågor (slopad charterskatt, slopad förpackningsskatt mm)	1993-05-01	1992/93:166
382 Dieseloljeskatt och fordonsskatt tunga fordon sänks	1993-08-01	1992/93:192
383 Ändringar i beskattningen av vissa oljeprodukter	1993-10-01	1993/94:79
384 Tulltillägg sänkt	1994-01-01	1993/94:56
385 Vissa punktskatter, automatisk indexering	1994-01-01	1993/94:25
386 Försäljningsskatt för tunga fordon	1994-04-01	1990/91:156
387 Fordonsskatt slopad på vissa veteranfordon	1994-07-01	1993/94:181
388 Kraftvärme, fortsatt undantag från energiskatt (även efter 1995)	1994-07-01	
389 Återinförandet av energiskatt på kraftvärme, senarelagd infasning	1994-07-01	
390 Hundskatten slopas	1996-01-01	1995/96:18
391 Försäljningsskatten på personbilar slopas och fordonsskatten höjs	1996-06-12	1995/96:222
392 Skatt på naturgrus införs med 5 kr per ton naturgrus	1996-07-01	1995/96:87
393 Höjd skatt spritdrycker	1997-01-01	1996/97:1
394 Höjd skatt tobak	1997-01-01	1996/97:1
395 Punktskattefrågor: Bla upphävd lag om miljöskatt på inrikes flygtrafik	1997-01-01	1996/97:14
396 Sänkt skatt maldrycker	1997-01-01	1996/97:1
397 Tobaksskatten höjs med 15%	1997-01-01	1995/96:222
398 Ej höjd skatt vattenkraftsel	1997-07-01	1996/97:1
399 Höjd energiskatt el och bränsle	1997-07-01	1996/97:1
400 Koldioxidskatt industri, senarelagd höjning	1997-07-01	1996/97:150
401 Koldioxidskatt, höjd	1997-07-01	1996/97:150
402 Lotteriskatten höjs. Skatt på faktiska vinster istället för enligt fastställd vinstplan.	1997-07-01	1996/97:98
403 Slopad skatt vattenkraftsel	1997-07-01	1996/97:1

<i>Skatt på konsumtion, punktskatter - fortsättning</i>	<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
404 Sänkt skatt kärnkraftsel	1997-07-01	1996/97:1
405 Tobaksskatt höjd	1997-08-01	1996/97:150
406 Beskattning av råttoljor	1998-01-01	1998/99:26
407 Konsumtionsskatt el, höjd	1998-01-01	1996/97:150
408 Vägavgift för vissa tunga fordon, m.m.	1998-01-01	1997/98:12
409 Beskattning av elpannor och vissa andra punktskattefrågor	1998-07-01	1997/98:140
410 Skatt på reklamtrycksaker avskaffad	1999-01-01	1997/98:150
411 Sänkt skatt på cigaretter	1999-01-01	1997/98:150
412 Tobaksskatt och alkoholskatt, slopad indexering	1999-01-01	1997/98:150
413 Avfallsskatt införs	2000-01-01	1998/99:84
414 Dröjsmålsavgifter tull, ändrade	2000-01-01	1999/00:9
415 el- och hybridbilar skattebefriade i fem år	2000-01-01	1998/99:100
416 Energiskatt diesel höjd	2000-01-01	1999/00:1
417 Energiskatt på el, höjd	2000-01-01	1999/00:1
418 Energiskatter inom jordbruket sänks	2000-01-01	1999/00:1
419 Fordonsskatt bussar förändrad	2000-01-01	1999/00:1
420 Skatt på kärnkraftsel höjd	2000-01-01	1999/00:1
421 Privat införsel av alkoholdrycker, m.m. (högre införselkvoter)	2000-07-01	1999/00:121
422 Vissa punktskattefrågor (budgeteffekt avser energiskattenedsättning jordbruk)	2000-07-01	2000/01:105
423 Alkoholskatt, utökade införselkvoter	2001-01-01	2000/01:31
424 Energiskatt på dieselolja, höjd	2001-01-01	2000/01:1
425 Energiskatt på el, höjd	2001-01-01	2000/01:1
426 Fordonsskatt för äldre dieselpersonbilar höjd	2001-01-01	2000/01:1
427 Försäljningsskatt för lätta lastbilar avskaffad	2001-01-01	2000/01:1
428 Koldioxidskatt, höjd	2001-01-01	2000/01:1
429 Omläggning från energiskatt till koldioxidskatt	2001-01-01	2000/01:1
430 Vägavgift differentierad	2001-01-01	2000/01:31
431 Alkoholskatt på vin, sänkt	2001-12-01	2000/01:144
432 Avfallsskatten höjs	2002-01-01	2001/02:1
433 Energiskatt på el, höjd	2002-01-01	2001/02:1
434 Fordonsskatt traktorer, slopad	2002-01-01	2001/02:1
435 Koldioxidskatt höjd	2002-01-01	2001/02:1
436 Vissa punktskattefrågor, m.m.	2002-01-01	2001/02:29
437 Alkylatbensin, sänkt skatt	2003-01-01	2001/02:177
438 Avfallsskatten höjs	2003-01-01	2002/03:1
439 Energiskatt på el höjs	2003-01-01	2002/03:1
440 Koldioxidskatten höjs med 16 procent	2003-01-01	2002/03:1
441 Skatt på naturgrus, höjd	2003-01-01	2002/03:1
442 Minimiskatt på cigaretter	2003-03-01	2002/03:1
443 Arvs- och gåvoskatt, ändrade lättnadsregler vid generationsskiften i företag	2004-01-01	2003/04:17
444 Bekämpningsmedelsskatt höjs	2004-01-01	2003/04:1

<i>Skatt på konsumtion, punktskatter - fortsättning</i>	<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
445 Dieselskatt, höjd med 10 öre/l	2004-01-01	2003/04:1
446 Energiskatten för industrin mm införs med 0,5 öre/kWh	2004-01-01	2003/04:1
447 Energiskatten på el för hushåll och service höjs med 1 öre/kWh	2004-01-01	2003/04:1
448 Koldioxidskatt, höjd skatterabatt för industrin	2004-01-01	2003/04:1
449 Koldioxidskatten höjs med 17,6 procent	2004-01-01	2003/04:1
450 Miljöbonus för vindkraftsel avtrappas	2004-01-01	2003/04:1
451 Privatinförsel av alkohol och tobak, gamla skatteregler upphör gälla	2004-01-01	2003/04:1
452 Skattelättnad för biodrivmedel, ökat utrymme	2004-01-01	2003/04:1
453 Privatinförsel av alkohol och tobak, nya skatteregler	2004-06-01	2003/04:117
454 El i vissa industriella processer skattebefrias	2004-07-01	2003/04:144
455 Energiskatt på el i hushålls- och servicesektorerna, höjd	2005-01-01	2004/05:1
456 Energiskatt, program för energieffektivisering	2005-01-01	2004/05:170
457 Energiskatteavdrag för vindkraft, nedtrappning	2005-01-01	2004/05:1
458 Fordonsskatt lastbilar och lätta bussar, höjd	2005-01-01	2004/05:1
459 Fordonsskatt personbilar, höjd	2005-01-01	2004/05:1
460 Koldioxidskatt enligt 0,8-procentregeln, ändrad beräkningsgrund för nedsättning	2005-01-01	2004/05:1
461 Koldioxidskatt på dieselolja, nedsättning jordbruksverksamhet	2005-01-01	2004/05:1
462 Koldioxidskatteuttaget i kalk- och cementbranschen, förlängd begränsningsregel	2005-01-01	2004/05:1
463 Trängselskatt, försök i Stockholm	2005-01-01	2004/05:145
464 Trängselskatt, undantag från skatteplikt för miljöanpassade bilar	2005-01-01	2004/05:1
465 Effektskatt på kärnkraft, höjd	2006-01-01	2005/06:1
466 Energiskatt på el för el-, gas-, värme- och vattenförsörjning, höjd	2006-01-01	2005/06:1
467 Energiskatt på el i hushålls- och servicesektorerna, höjd	2006-01-01	2005/06:1
468 Energiskatteavdraget på vindkraft, nedtrappning	2006-01-01	2005/06:1
469 Fordonsskatt på lätta bussar och lätta lastbilar höjd	2006-01-01	2005/06:1
470 Fordonsskatt, skattelättnad för bilar i vissa miljöklasser	2006-01-01	2005/06:167
471 Koldioxidskatteuttaget i kalk- och cementbranschen, förlängd begränsningsregel	2006-01-01	2005/06:1
472 Skatt på annonser och reklam, sänkt	2006-01-01	2005/06:1
473 Skatt på avfall, höjd	2006-01-01	2005/06:1
474 Skatt på naturgrus, höjd	2006-01-01	2005/06:1
475 Tobaksskatt, höjda skattesatser	2006-01-01	2005/06:1
476 Skatt på förbränning av hushållsavfall, införs	2006-07-01	2005/06:125
477 Fordonsskatt för personbilar baseras på koldioxidutsläpp	2006-10-01	2005/06:65
478 Energibeskattnings av vissa biobränslen	2007-01-01	2006/07:13

<i>Skatt på konsumtion, punktskatter - fortsättning</i>		<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
479	Energibesättning, anpassning till energiskattedirektivet	2007-01-01	2006/07:13
480	Energiskatteavdrag för vindkraft, nedtrappning	2007-01-01	2006/07:1
481	Reklamskatt för vissa periodiska publikationer, sänkt	2007-01-01	2006/07:18
482	Skatt på flygresor, först beslutad och sedan ej införd	2007-01-01	2005/06:190, 2006/07:1
483	Skatt på gödselmedel och bekämpningsmedel	2007-01-01	2006/07:125
484	Sänkt reklamskatt för vissa periodiska publikationer	2007-01-01	2007/08:18
485	Tobaksskatt, höjda skattesatser	2007-01-01	2006/07:1
486	Skatt på trafikförsäkringspremier m.m.	2007-07-01	2006/07:96
487	Skatt på viss privatinförsel av tobaksvaror	2007-07-01	2006/07:94
488	Trängselskatt i Stockholm införs	2007-08-01	2006/07:109
489	Energiskatteavdrag för vindkraft, nedtrappning	2008-01-01	2007/08:1
490	Vissa punktskattefrågor m.m. Med anledning av budgetpropositionen för 2008	2008-01-01	2007/08:11
491	Nedsatt koldioxidskatt för bränslen som förbrukas i anläggningar som omfattas av EU:s handel med utsläppsrätter	2008-07-01	2007/08:121
492	Beskattningfrågor vid införsel av vissa punktskattepliktiga varor för privat bruk	2009-01-01	2008/09:48
493	Energiskatteavdrag för vindkraft, fortsatt nedtrappning	2009-01-01	2008/09:1
494	Nya bestämmelser om skatte- och tullfrihet för resande från tredje land m.m.	2009-01-01	2008/09:54
495	Trängselskatt, undantaget för miljöbilar upphör	2009-01-01	2008/09:12

<b>Skatteändring</b>	<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
<b>Skattekrediteringar</b>		
496 Anställningsstöd utvidgat	2000-08-01	1999/00:98
497 Skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer i småhus	2004-01-01	2003/04:19
498 Stöd för investeringar i källsorteringsutrymmen	2005-01-01	2004/05:1
499 Stöd för energi- och miljöinvesteringar i offentliga lokaler	2005-05-15	2004/05:1
500 Stöd för konvertering av oljeuppvärmningssystem i bostadshus	2006-01-01	2005/06:32
501 Stöd för konvertering från direktverkande elvärme, införs	2006-01-01	2005/06:1
502 Särskilda skatteåtgärder på grund av stormen Gudrun	2006-01-01	2005/06:44
503 Nystartsjobb, stimulans till arbetsgivare	2007-01-01	2006/07:7
504 Skattereduktion för bredbandsanslutningar	2007-01-01	2006/07:1
505 Nyfriskjobb, utvidning av nystartsjobben	2007-01-01	2006/07:124

<b>Skatteändring</b>	<b>I kraft</b>	<b>Proposition</b>
<b>Övrigt</b>		
506 Skattetillägg, vissa ändringar	1992-01-01	1991/92:43
507 Slopad skogsvårdsavgift	1992-01-01	1991/92:60
508 Dröjsmålsavgifter vid skatteindrivning	1993-01-01	1991/92:93
509 Beskattning under kriser och krig	1995-07-01	1994/95:171

## Tidigare utgivna rapporter från Riksrevisionen

Rapporter utgivna före 2009 finns tillgängliga på Riksrevisionens webbplats, [www.riksrevisionen.se](http://www.riksrevisionen.se).

- 2009 2009:1 Omställningskrav i sjukförsäkringen – att pröva sjukas förmåga i annat arbete
- 2009:2 Försäkringskassans inköp av IT-lösningar
- 2009:3 Skatteuppskov. Regeringens redovisning av bostadsuppskov och pensionsavdrag
- 2009:4 Swedfund International AB och samhällsuppdraget
- 2009:5 En effektiv och transparent plan- och byggprocess? Exemplet buller
- 2009:6 Energideklarationer – få råd för pengarna
- 2009:7 Beslut om sjukpenning – har försäkringskassan tillräckliga underlag?
- 2009:8 Riksrevisorernas årliga rapport 2009
- 2009:9 Regeringens försäljning av V&S Vin & Sprit AB
- 2009:10 Psykiatrin och effektiviteten i det statliga stödet
- 2009:11 Försvarsmaktens personalförsörjning – med fokus på officersförsörjningen
- 2009:12 Hanteringen av unga lagöverträdare – en utdragen process
- 2009:13 Omställningskraven i arbetslöshetsförsäkringen
- 2009:14 Tillämpningen av den finanspolitiska ramverket. Regeringens redovisning i 2009 års ekonomiska vårproposition
- 2009:15 Sidas stöd till utveckling av kapacitet i mottagarländernas statsförvaltning
- 2009:16 Underhåll av belagda vägar
- 2009:17 Tillämpningen av det finanspolitiska ramverket. Regeringens redovisning i budgetpropositionen för 2010
- 2009:18 IT-investeringar över gränserna
- 2009:19 E-legitimation – en underutnyttjad resurs
- 2009:20 Jobbskatteavdraget
- 2009:21 Vad är Sveriges utsläppsrätter värda? Hanteringen och rapporteringen av Sveriges Kyotoenheter
- 2009:22 Jobb- och utvecklingsgaranti – en garanti för jobb?
- 2009:23 Länsplanerna för regional transportinfrastruktur
- 2009:24 Internationell skattekontroll. Skatteverkets informationsutbyte med andra länder

- 2009:25 Resursstyrning i högskolans grundutbildning
- 2009:26 Statens garantier i finanskrisen
- 2009:27 Kriminalvårdens arbete med att förebygga återfall i brott.  
Verkställighetsplanering och samverkan inför de intagnas frigivning
- 2009:28 Studenternas anställningsbarhet – regeringens och högskolans insatser
- 2009:29 Gäststudenter i högre utbildning – antagning till svenska lärosäten och prövning av uppehållstillstånd
- 2009:30 Omlokalisering av myndigheter
- 2009:31 Tillsynen av överförmyndarna – uppföljningsgranskning
- 2010 2010:1 Styrning inom arbetsmarknadspolitiken – mål, styrkort och modeller för resursfördelning
- 2010:2 Regeringens försäljning av Vasakronan
- 2010:3 Från många till en – sammanslagningar av myndigheter
- 2010:4 Klassificering av kurser vid universitet och högskolor – regeringens styrning och Högskoleverkets uppföljning
- 2010:5 Arbetspraktik
- 2010:6 Arbetsförmedlingens arbete med arbetsgivarkontakter
- 2010:7 Inställda huvudförhandlingar i brottmål
- 2010:8 Sveaskog AB och dess uppdrag
- 2010:9 En förändrad sjukskrivningsprocess
- 2010:10 Hanteringen av mängdbrott – en kärnuppgift för polis och åklagare

Beställning: publikationsservice@riksrevisionen.se