



RIKSREVISIONEN

RiR 2007:3

Regeringens beredning och redovisning av skatteutgifter

ISBN 978 91 7086 103 X

RiR 2007:3

Tryck: Riksdagstryckeriet, Stockholm 2007

Till regeringen
Finansdepartementet

Datum 2007-03-28
Dnr 31-2006-0233

Regeringens beredning och redovisning av skatteutgifter

Riksrevisionen har granskat regeringens beredning och redovisning av skatteutgifter åren 1996-2006. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport. Företrädare för Regeringskansliet har fått tillfälle att faktagranska och i övrigt lämna synpunkter på utkast till slutrapport.

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

Riksrevisor *Eva Lindström* har beslutet i detta ärende. Revisionsledare *Anneli Josefsson* har varit föredragande. Revisionsråd *Tomas Nordström*, revisionsdirektör *Katarina Stenmark* och revisionsdirektör *Frida Widmalm* har medverkat i den slutliga handläggningen.

Eva Lindström

Anneli Josefsson

För kännedom:
Skatteavdelningen, Finansdepartementet

Innehåll

Sammanfattning	7
1 Varför granska skatteutgifter?	13
1.1 Bakgrund	13
1.2 Motiv för granskning	14
1.3 Revisionsfrågor	15
1.4 Bedömningskriterier	15
1.5 Granskningens genomförande	17
1.6 Avgränsningar	18
1.7 Rapportens disposition	18
2 Skatteutgifter ur olika perspektiv	19
2.1 Vad är en skatteutgift?	19
2.2 Jämförelsenormen och syftet med redovisning av skatteutgifter	20
2.3 Den svenska redovisningen av skatteutgifter	20
2.4 Beslutsprocesser för statens utgifter och inkomster	26
3 Regeringens beredning och budgetering av nya skatteutgifter	27
3.1 Underlaget till beslut om skatteutgifter	27
3.2 Beredning av nya skatteutgifter	30
3.3 Sammanfattande iakttagelser	31
4 Regeringens redovisning av skatteutgifter	33
4.1 Grundläggande krav för transparens	33
4.2 Redovisningen som underlag för prioriteringar	38
4.3 Uppföljning och efterkontroll av skatteutgifter	40
4.4 Sammanfattande iakttagelser	42
5 Slutsatser	43
5.1 Skatteutgiftsredovisningen brister i transparens och ändamålsenlighet	43
5.2 Otillräcklig prövning inför beslut om nya skatteutgifter	45
6 Rekommendationer	49
Bilaga 1. Begrepp och definitioner	53
Bilaga 2. Internationella rekommendationer	57
Bilaga 3. Jämförelsenormen	61
Bilaga 4. Statens utgifter och inkomster – beslutsprocesser och finansieringsprinciper	67
Bilaga 5. Specialgranskade skatteutgifter	75

Sammanfattning

Staten kan välja att ge stöd till företag och hushåll genom olika typer av bidrag eller genom förmåner (undantag och särregler) i skattesystemet. Sådana undantag och särregler i skattesystemet kallas skatteutgifter. Kostnaden för skatteutgifter utgörs av realiserade skatteintäkter vilket innebär att denna kostnad är mindre synlig än kostnaden för andra stöd och bidrag.

I samband med den svenska budgetreformen i mitten av 1990-talet konstaterade regeringen att ett viktigt krav på en ny skärpt budgetprocess är att alla undantag och särregler som leder till inkomstbortfall prövas lika noggrant som utgiftsanslagen. För att detta ska vara möjligt måste de stöd som ges i form av skatteutgifter synliggöras.

Sedan 1996 redovisar regeringen därför en sammanställning av skatteutgifter i en bilaga till den ekonomiska vårpropositionen. Syftet med redovisningen är både att synliggöra de indirekta stöd som skatteutgifter innebär och att ge underlag för prioriteringar mellan olika typer av stöd.

I 2006 års redovisning beräknades stöd i form av skatteutgifter till cirka 12 procent av de totala skatteintäkterna, vilket motsvarar ungefär 170 miljarder kronor. Skatteutgifterna uppgår alltså till betydande belopp. Samtidigt konkurrerar skatteutgifter inte om det budgetmässiga utrymmet på samma sätt som utgifter på anslag. Skatteutgifter prövas och utvärderas inte heller med samma regelbundenhet som utgifter på anslag.

Eftersom skatteutgifter innebär lägre skatteintäkter har de samma påverkan på statsbudgetens saldo som stöd på statsbudgetens utgiftssida. I syfte att upprätthålla en god budgetdisciplin finns därmed skäl att ställa motsvarande krav på beredningen och redovisningen av nya och befintliga skatteutgifter som på beredningen och redovisningen av utgiftsanslag.

Mot denna bakgrund ställer Riksrevisionen följande revisionsfrågor:

1. Har regeringen berett och redovisat ett tillfredsställande underlag inför beslut om nya skatteutgifter?
2. Ger regeringens redovisning av skatteutgifter ett tillräckligt underlag för en fortlöpande prövning av samma slag som prövningen av utgifterna/anslagen på statsbudgetens utgiftssida?

Revisionsfrågorna utgår från regeringens beredning vid införandet av en ny skatteutgift samt regeringens fortlöpande redovisning och

uppföljning av redan befintliga skatteutgifter. De krav som Riksrevisionen bedömt revisionsfrågorna mot följer av regeringens syfte med redovisningen av skatteutgifter och av internationella rekommendationer. Detta innebär att underlagen ska vara transparenta och begripliga. Nya skatteutgifter bör konkurrera om det budgetmässiga utrymmet på samma sätt som utgifter på anslag och redovisningen av befintliga skatteutgifter ska fungera som underlag för prioriteringar, uppföljning och kontroll.

Genom att granskningen omfattar regeringens redovisning av skatteutgifter 1996-2006 är det i huvudsak är den tidigare regeringens arbete som Riksrevisionen granskar.

Riksrevisionens slutsatser

Skatteutgiftsredovisningen brister i transparens och ändamålsenlighet

Riksrevisionens bedömning är att regeringens redovisning av skatteutgifter inte uppfyller grundläggande krav på en transparent budgetredovisning. Redovisningen av skatteutgifter är omfattande men inte lätt att överblicka. Beskrivningen av enskilda skatteutgifter är teknisk, syftet med skatteutgiften anges sällan och hänvisning till lagrum och förarbeten saknas.

Regeringen har inte heller låtit göra någon fullständig genomgång av skattelagstiftningen för att identifiera skatteutgifter. Variationen i antalet skatteutgifter mellan olika år kan därför lika gärna bero på förändrade redovisningsprinciper som på att nya skatteutgifter tillkommit eller försvunnit.

De redovisningsprinciper och beräkningsmetoder som ligger till grund för skatteutgiftsredovisningen är teoretiskt härledda men inte anpassade för att ge ett underlag för en fortlöpande prövning mellan olika stöd. Detta får till följd att många mindre relevanta skatteutgifter redovisas men också att många av de skatteutgifter som är relevanta att redovisa inte kan beräknas. Riksrevisionen kan även konstatera att de principer som redovisningen grundar sig på har ändrats under åren utan att detta kommenterats på ett tydligt sätt.

Skatteutgiftsredovisningen är en återrapportering

Skatteutgiftsredovisningen är en återrapportering av befintliga stöd och åtgärder men resulterar inte i att skatteutgifter följs upp på något syste-

matiskt sätt. Trots regeringens ambition att införliva skatteutgifter i budgetpropositionens resultatredovisning är det få skatteutgifter som verkligen följs upp inom ramen för denna. Eftersom skatteutgiftsredovisningen inte har någon direkt koppling till budgetprocessen fungerar den inte heller som ett beslutsunderlag för budgetering av framtida åtgärder.

Otillräcklig prövning inför beslut om nya skatteutgifter

Riksrevisionens samlade bedömning är också att regeringens beredning och redovisning av nya skatteutgifter inte resulterar i ett underlag som tillräckligt belyser alla relevanta konsekvenser inför ett budgetbeslut. Det underlag som bereds och redovisas kan därför inte ses som tillfredsställande. Detta beror bland annat på att den statliga budgetprocessen i första hand är utformad för att hantera avvägningar på utgiftssidan.

Regeringen lämnar sällan förslag till finansiering vid införandet av nya skatteutgifter, vilket innebär att skatteutgifter inte provas lika noggrant som utgifter på anslag. Det har även förekommit att regeringen inte budgetberäknat skatteutgifter. Eftersom förslag som inte budgetberäknas inte heller behandlas i budgetpropositionen utan i en särskild proposition skild från budgetberedningen innebär detta en risk för att budgetdisciplinen påverkas negativt.

Nya skatteutgifter införs av många olika orsaker. Det är dock sällsynt att alternativa lösningar för att uppnå samma mål redovisas i det beslutsunderlag som ligger till grund för förslaget om en ny skatteutgift. Omfattningen av nya skatteutgifter är dessutom svåra att förutse. Riksrevisionen kan därmed konstatera att skatteutgifter liknar de förslagsanslag som tidigare användes för regelstyrda förmånssystem på statsbudgetens utgiftssida.

Riksrevisionens rekommendationer

Riksrevisionen anser att regeringens redovisning av skatteutgifter har en viktig funktion att fylla. Kopplingen mellan budgetprocessen och beredningen och redovisningen av skatteutgifter behöver dock ses över. Mot denna bakgrund rekommenderar Riksrevisionen att:

Regeringen bör initiera en översyn av skatteutgiftsredovisningen

Regeringen bör initiera en översyn av skatteutgiftsredovisningen för att göra den mer transparent och ändamålsenlig.

För att redovisningen ska bli mer transparent bör den innehålla syftet med varje redovisad skatteutgift samt hänvisningar till lagrum eller förarbeten. Beräkningar och bedömningar bör förklaras på ett tydligare sätt och hänvisningar till datakällor bör framgå. Om redovisningsprinciper, beräkningsmetoder eller liknande ändras så måste detta förklaras och skälen till förändringen anges.

Det är också viktigt att nya eller relativt nya skatteutgifter och sådana skatteutgifter som funnits en längre tid särredovisas. Detta för att skatteutgifternas utveckling över tiden ska bli mera tydlig.

För att redovisningen ska bli mer ändamålsenlig behöver underliggande redovisningsprinciper och beräkningsmetoder ses över och förtydligas. Redovisningen bör också uppdateras för att säkerställa att alla relevanta skatteutgifter finns med. Detta innebär att en ny genomgång av skattelagstiftningen motsvarande den som låg till grund för betänkandet "Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning"¹ behöver göras.

För att redovisningen ska ge ett underlag för budgetarbetet bör den i huvudsak inriktas mot skatteutgifter som utgör alternativ till stöd på statsbudgetens utgiftssida. En omräkning av skatteutgifter till skattepliktiga bidrag är då inte nödvändig. Beräkningen av skatteutgifter bör istället så långt som möjligt fånga skatteutgifternas likvida budgeteffekter.

Regeringen bör pröva nya skatteutgifter mot ett antal förutbestämda kriterier

Skatteutgifter är inte fullt ut integrerade i den statliga budgetprocessen på samma sätt som utgifter. Detta beror framför allt på att skatteutgifter inte omfattas av några budgetmässiga restriktioner. De åtgärder som har diskuterats, såväl nationellt som internationellt², för att ytterligare integrera skatteutgifter i budgetberedningen är att införliva skatteutgifter under utgiftstaket, skapa ett särskilt tak för nya skatteutgifter eller att utarbeta ett antal kriterier mot vilka nya skatteutgifter bör vägas innan de införs – en checklista.

Att införliva nya skatteutgifter under utgiftstaket eller ett särskilt "skatteutgiftstak" ställer krav på ett bättre underlag vid beräkning av skatteutgifters budgeteffekter. Med tanke på att skatteutgifters budgeteffekter utgörs av realiserade intäkter och att utfall inte finns för alla

¹ SOU 1995:36.

² Se Boije, R. (2002), Bör skatteavvikelser integreras i budgetprocessen? och Brix, H. P. m.fl. (2004), Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System.

skatteutgifter, är ett sådant underlag inte alltid möjligt att få fram. Ett första och alternativt steg mot att förbättra underlaget vid beredning av nya skatteutgifter skulle därför kunna vara att pröva varje ny skatteutgift mot ett antal förutbestämda kriterier. Detta är den metod som förespråkas i de internationella rekommendationer som Riksrevisionen har utgått från i denna granskning. Exempel på relevanta och möjliga kriterier är:

1. Vilket problem ska åtgärdas?
2. Har problemet någon koppling till övergripande politiska prioriteringar?
3. Är det möjligt att visa att en åtgärd/ett ingripande är nödvändig?
4. Vilket är det mest effektiva sättet att lösa problemet? Är det möjligt att visa att en skatteutgift är mer effektiv än en åtgärd via utgiftssidan?
5. Vilka är skatteutgiftens budgeteffekter? Vilka samhällsekonomiska effekter kan skatteutgiften antas medföra?
6. Går det att säkerställa en tillräcklig uppföljning av skatteutgiften?

En prövning av nya skatteutgifter mot dessa kriterier bör göras i samband med regeringens interna beredning av nya skatteförslag och redovisas i det beslutsunderlag som regeringen lämnar till riksdagen.

Regeringen bör överväga hur skatteutgifter ska hanteras i det finanspolitiska ramverket

En prövning av nya skatteutgifter mot ett antal kvalitativa kriterier enligt ovan kan ses som ett första steg för att bättre integrera skatteutgifter i budgetberedningen. För att upprätthålla en god budgetdisciplin är det dock viktigt att hanteringen av åtgärder på budgetens utgifts- och inkomstsida är någorlunda symmetrisk. Regeringen bör därför överväga hur skatteutgifter ska hanteras i det finanspolitiska ramverket.

1 Varför granska skatteutgifter?

1.1 Bakgrund

Staten kan välja att ge stöd till företag och hushåll genom direkta bidrag eller genom förmåner i form av undantag och särregler i skattesystemet. Sådana undantag och särregler i skattesystemet kallas skatteutgifter.

Skillnaden mellan stöd i form av bidrag och stöd i form av skatteutgifter är att mottagarna av skatteutgifter betalar mindre i skatt istället för att få en kontant ersättning av staten. Till exempel innebär en lägre moms på livsmedel att hushållens utgifter för livsmedel reduceras. Som ett alternativ till en lägre livsmedelsmoms skulle staten istället kunna dela ut "livsmedelsbidrag". Ytterligare ett exempel är att barnbidraget skulle kunna ersättas av en skatte-reduktion eller ett skatteavdrag med samma effekt på hushållens inkomst som dagens barnbidrag. Oavsett vilken stödform som staten väljer (bidrag eller förmåner i skattesystemet) så kan alltså syftet med stöden vara detsamma.

Det finns dock en skillnad i hur de två formerna av stöd redovisas i statens budget. Stöd i form av bidrag till hushåll och företag redovisas som anslag på statsbudgetens utgiftssida och fördelas på olika användningsområden, så kallade utgiftsområden.³ Statsbudgetens inkomstsida är däremot en prognos över hur stora inkomster som kommer att flyta in under budgetåret till följd av de skatteregler som gäller. Detta innebär att stöd i form av skatteutgifter inte syns i redovisningen av statsbudgeten. Skatteutgifterna minskar visserligen de totala skatteinkomsterna, men det framgår inte med vilka belopp och till vilket ändamål.

I samband med den svenska budgetreformen i mitten av 1990-talet konstaterade regeringen att ett viktigt krav på en ny skärpt budgetprocess är att alla undantag och särregler som leder till inkomstbortfall prövas lika noga som utgiftsanslagen. För att detta ska vara möjligt måste de stöd som ges i form av skatteutgifter synliggöras.

Sedan 1996 redovisar regeringen därför en sammanställning av skatteutgifter i en bilaga till den ekonomiska vårpropositionen.⁴ Syftet med redovisningen är både att synliggöra de indirekta stöd som skatteutgifter innebär och att ge underlag för prioriteringar mellan olika typer av stöd.

³ Statsbudgeten är indelad i 27 utgiftsområden, och varje utgiftsområde motsvarar ett specifikt användningsområde för statens budget. Se bilaga 1 för en förklaring av begrepp och termer som används i rapporten.

⁴ Bakgrunden till redovisningen kan också härledas till ett tillkännagivande från riksdagen om en kartläggning av de statliga subventionerna. Se bet. FiU 1990/91:30, rskr. 1990/91:386.

1.2 Motiv för granskning

Regeringen beräknade i 2006 års redovisning⁵ att stöd i form av skatteutgifter utgjorde cirka 12 procent av de totala skatteintäkterna år 2006, vilket motsvarar ungefär 170 miljarder kronor.⁶ Som jämförelse kan nämnas att statens utgifter för arbetsmarknadspolitiken samt utbildnings- och studie-stödssystemen sammantaget uppgick till omkring 130 miljarder kronor samma år.

I en förstudie till denna granskning samt i tidigare rapporter från Riksrevisionen⁷ har Riksrevisionen identifierat ett antal risker och problem med skatteutgifter och redovisningen av skatteutgifter. Sammantaget kan dessa risker och problem påverka de offentliga finanserna, budgetdisciplinen och transparensen⁸ i statsbudgeten.

1.2.1 Snabb ökning av vissa skatteutgifter

Skatteutgifterna uppgår till betydande belopp, och vissa typer av skatteutgifter har dessutom ökat snabbt under senare år. Eftersom skatteutgifter leder till lägre skatteintäkter har de samma påverkan på de offentliga finanserna som stöd på utgiftssidan. Med andra ord ju fler och större skatteutgifterna är desto högre måste övriga skatter vara för att kunna finansiera en given nivå på de offentliga utgifterna.⁹ Detta ska dock inte tolkas som att det inte kan finnas goda skäl för stöd i form av skatteutgifter, utan bara att det också finns en kostnad förknippad med skatteutgifter som inte är lika synlig som för andra typer av stöd.

1.2.2 Svagare prövning och uppföljning

Det finns dock en skillnad i hur regeringen hanterar stöd på budgetens inkomst- respektive utgiftssida. Skatteutgifter konkurrerar vanligen inte om det budgetmässiga utrymmet på samma sätt som utgifter. Detta beror bland annat på att skatteutgifter inte omfattas av statsbudgetens utgiftstak. Därmed prövas och utvärderas inte skatteutgifter med samma regelbundenhet som utgifter.

⁵ Prop. 2005/06:100, 2006 års ekonomiska vårproposition, bilaga 2, s. 6.

⁶ I beräkningen ingår alla skatteutgifter som regeringen har fördelat på politikområden. Se kapitel 2 för en mer detaljerad beskrivning av skatteutgifterna i regeringens redovisning.

⁷ RiR 2004:26, Utgift eller inkomstavdrag? – Regeringens hantering av det tillfälliga sysselsättningsstödet (RiR 2004:26) samt Riksrevisionens årliga rapport 2005 och 2006.

⁸ Skatteutgifter kan ses som undantag från bruttoredovisningsprincipen i budgetlagen (lag [1996:1059] om statsbudgeten). Hur redovisningen av skatteutgifter går till är därför centralt för transparensen i statsbudgeten. Med utgångspunkt i IMF:s Manual on Fiscal Transparency (se bilaga 2) kan en transparent redovisning av skatteutgifter definieras som en öppen och offentlig redovisning av syftet med, implementeringen samt effekten av skatteutgifter.

⁹ Detta följer av att skattesystemets främsta uppgift är att finansiera de offentliga utgifterna.

Skatteutgifter är också särregler i skattesystemet. Detta innebär att det krävs en förändring i skattelagstiftningen för att införa, ändra eller ta bort en skatteutgift. Efter det att en särregel i skattesystemet väl trätt i kraft så gäller den till dess att den uttryckligen upphävs (om den inte från början har tidsbegränsats). Därmed finns det en risk för att skatteutgifter finns kvar långt efter det att de har spelat ut sin roll och att de automatiskt kan växa i takt med de beskattningsbara inkomsterna.

1.3 Revisionsfrågor

De risker och problem som vi har redogjort för motiverar att vissa krav bör ställas på underlaget inför beslut om att införa en ny skatteutgift och på redovisningen av befintliga skatteutgifter. Vår granskning kommer därför att inriktas på att analysera såväl regeringens budgetering som regeringens redovisning av skatteutgifter. De övergripande revisionsfrågorna tar sin utgångspunkt i regeringens beredning vid införandet av en ny skatteutgift (*ex ante*) samt den fortlöpande rapporteringen och uppföljningen av redan beslutade skatteutgifter (*ex post*). De övergripande revisionsfrågorna är:

1. Har regeringen berett och redovisat ett tillfredsställande underlag inför beslut om nya skatteutgifter?
2. Ger regeringens redovisning av skatteutgifter ett tillräckligt underlag för en fortlöpande prövning av samma slag som prövningen av utgifterna/anslagen på statsbudgetens utgiftssida?

1.4 Bedömningskriterier

De kriterier vi bedömer revisionsfrågorna mot utgår från det huvudsakliga syftet med redovisningen av skatteutgifter, vilket är att synliggöra skatteutgifterna och ge underlag för prioriteringar på motsvarande sätt som på budgetens utgiftssida, samt från internationella rekommendationer på området.

I samband med reformeringen av budgetprocessen konstaterade regeringen att ett viktigt krav på en ny skärpt budgetprocess är att alla särbestämmelser som leder till inkomstbortfall prövas lika noggrant som utgiftsanslagen. Eftersom skatteutgifter dessutom kunde ses som en form av nettoredovisning¹⁰ var det viktigt att dessa synliggjordes. Regeringen

¹⁰ Nettoredovisning innebär att redovisade inkomster har minskats med avdrag eller poster som kan betraktas som utgifter.

deklarerade därför som sin avsikt att fortsättningsvis redovisa en sammanställning av skatteutgifter i de ekonomiska vårpropositionerna.¹¹

Enligt regeringens senaste redovisning från 2006¹² är syftet med redovisningen av skatteutgifter att synliggöra de indirekta stöd som skatteutgifter utgör på statsbudgetens inkomstsida för att därmed ge underlag för prioriteringar av olika stöd. En mer utförlig redovisning av syftet med redovisningen finns i den första skatteutgiftsredovisningen från 1996.¹³

Eftersom kostnaden för skatteutgifter utgörs av orealiserade skatteintäkter är denna kostnad mindre synlig än kostnaden för vanliga stöd och bidrag. En viktig utgångspunkt är därför att både underlaget för beslut om nya skatteutgifter och redovisningen och uppföljningen av befintliga skatteutgifter bör vara transparenta.

Utifrån olika länders erfarenheter av budgetering och redovisning av skatteutgifter har ett antal rekommendationer utarbetats av OECD, IMF och Världsbanken med syfte att säkerställa en transparent budgetredovisning.¹⁴ Dessa internationella rekommendationer innebär bland annat att en redovisning av större skatteutgifter alltid ska finnas med i regeringens budgetdokument som ett underlag för prioriteringar, att redovisningen bör innehålla syftet med varje skatteutgift, referenser till förarbeten och lagrum samt att skatteutgiftens varaktighet och förmodade effekt ska framgå. Om möjligt bör större skatteutgifter också beräknas.

Skatteutgifter påverkar de offentliga finanserna på samma sätt som stöd på statsbudgetens utgiftssida. I syfte att upprätthålla en god budgetdisciplin finns det därför skäl att ställa motsvarande krav på beredningen och redovisningen av skatteutgifter som på beredningen och redovisningen av utgifter på anslag. I de internationella rekommendationerna har detta uttryckts som att nya skatteutgifter ska konkurrera om det budgetmässiga utrymmet på samma sätt som utgifter. Innan regeringen föreslår nya skatteutgifter bör den också tydligt ange motivet med skatteutgiften och redovisa hur väl detta motiv stämmer överens med regeringens övergripande politiska prioriteringar. Vidare bör skatteutgiften ställas mot alternativa åtgärder för att uppnå samma mål.

¹¹ Prop. 1995/96:220, Lag om statsbudgeten, s. 44.

¹² Prop. 2005/06:100, 2006 års ekonomiska vårproposition, bilaga 2, s. 5.

¹³ Prop. 1995/96:150, Ekonomisk vårproposition med förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, ändrade anslag för budgetåret 1995/96, m.m., bilaga 4.

¹⁴ En redovisning av dessa internationella rekommendationer återfinns i bilaga 2.

1.5 Granskningens genomförande

För att besvara revisionsfråga 1 (Har regeringen berett och redovisat ett tillfredsställande underlag inför beslut om nya skatteutgifter?) granskar vi regeringens beredning och redovisning av det underlag som ligger till grund för riksdagens beslut om nya skatteutgifter.

För att besvara revisionsfråga 2 (Ger regeringens redovisning av skatteutgifter ett tillräckligt underlag för en fortlöpande prövning av samma slag som prövningen av utgifter/anslag på statsbudgetens utgiftssida?) granskar vi regeringens redovisning av skatteutgifter men också de bakomliggande redovisningsprinciperna och beräkningsmetoderna. Vi granskar även hur regeringen följer upp skatteutgifter, både under löpande år och inom ramen för den årliga budgetprövningen.

Utgångspunkten för granskningen är regeringens redovisning av skatteutgifter i bilagorna till de ekonomiska vårpropositionerna från 1996 till 2006. Sammantaget rör det sig om cirka 140–175 skatteutgifter per år.¹⁵ Samtliga skatteutgifter kommer dock inte att beröras i alla delar av granskningen.

De flesta skatteutgifterna i regeringens redovisning har funnits sedan en lång tid tillbaka. I revisionsfråga 1 kommer vi därför att begränsa oss till de skatteutgifter som tillkommit sedan 1997 och till de skatteutgifter där vi identifierat att större lagändringar skett.¹⁶ Samma urval använder vi i granskningen av uppföljningen av skatteutgifter i revisionsfråga 2. Sammanlagt innebär detta att vi särskilt studerar drygt 50 skatteutgifter i dessa delar av granskningen. I bilaga 5 finns en sammanställning av vilka skatteutgifter det handlar om.

Övriga delar av granskningen omfattar hela regeringens redovisning av skatteutgifter. Vi granskar dock inte varje enskild skatteutgift för sig utan fokuserar på helheten i redovisningen samt de bakomliggande redovisningsprinciperna och beräkningsmetoderna.

Granskningen bygger i huvudsak på dokumentstudier av offentligt material som riksdagstryck, utredningar och relevant internationell litteratur inom området, men även på intervjuer med tjänstemän i Regeringskansliet. Vi har även gått igenom Regeringskansliets interna anvisningar för hur förslag som påverkar statsbudgeten ska beredas, de så kallade budgetcirkulären.

¹⁵ Antalet skatteutgifter har varierat mellan åren till följd av att gamla skatteutgifter försvunnit och nya tillkommit. I 2006 års redovisning redovisades 175 skatteutgifter.

¹⁶ Anledningen till detta urval är att en ny budgetprocess infördes 1997. För vår del är det mindre intressant att granska hur nya skatteutgifter hanterades i den gamla budgetprocessen.

1.6 Avgränsningar

I denna granskning avgränsar vi oss till att granska regeringens beredning och redovisning av skatteutgifter ur ett budgetperspektiv, alltså hur skatteutgifter hanteras i statens budget och i den statliga budgetprocessen. Vi granskar därmed inte hur skattesystemet påverkas av skatteutgifter, vilka fördelningseffekter skatteutgifterna har eller vilken inverkan de har på ekonomins funktionssätt. Det främsta skälet till vår avgränsning är att det huvudsakliga syftet med regeringens redovisning av skatteutgifter är att synliggöra skatteutgifterna för att ge ett bättre underlag för prioriteringar i budgetarbetet.

Genom att utgångspunkten för vår granskning är regeringens redovisning av skatteutgifter i de ekonomiska vårpropositionerna från 1996 till 2006 samt sådana skatteutgifter som tillkommit sedan 1997 är det i huvudsak den tidigare regeringens arbete vi granskar.

1.7 Rapportens disposition

I kapitel 2 beskriver och förklarar vi begreppet skatteutgifter samt andra centrala begrepp som är viktiga för granskningen. Kapitlet innehåller även en beskrivning av regeringens redovisning av skatteutgifter, syftet med redovisningen samt bakomliggande redovisningsprinciper. Vi avslutar kapitel 2 med en beskrivning av beslutsprocesserna för statens utgifter och inkomster. I kapitlen 3 och 4 behandlar vi regeringens beredning, redovisning och uppföljning av nya och befintliga skatteutgifter och redogör för våra iakttagelser och bedömningar i anslutning till revisionsfrågorna. Kapitel 5 innehåller sedan våra slutsatser och rekommendationer.

De frågor som vi diskuterar i denna rapport är av teknisk karaktär. I bilaga 1 finns därför en ordlista med begrepp och definitioner som förekommer i rapporten. I bilaga 2 sammanfattar vi de internationella rekommendationer som utarbetats av IMF, OECD och Världsbanken och som rör redovisningen av skatteutgifter. Bilaga 3 innehåller en sammanfattning av de jämförelsenormer som regeringen använder för att identifiera skatteutgifter. I bilagan återger vi dessutom jämförelsenormen för inkomstskatten i dess helhet, såsom den har preciserats i betänkandet "Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning"¹⁷. I bilaga 4 finns en utförlig beskrivning av beslutsprocesserna för statens inkomster och utgifter samt de finansieringsprinciper som regeringen använder i sin egen interna budgetberedning. I bilaga 5, slutligen, finns en sammanställning av de drygt 50 skatteutgifter som vi har specialgranskat.

¹⁷ SOU 1995:36.

2 Skatteutgifter ur olika perspektiv

I detta kapitel förklarar vi vad skatteutgifter¹⁸ är och vad några centrala begrepp kopplade till skatteutgifter betyder. Vidare beskriver vi regeringens redovisning av skatteutgifter, syftet med redovisningen samt bakomliggande redovisningsprinciper. Vi avslutar med en beskrivning av beslutsprocesserna för statens utgifter och inkomster.

2.1 Vad är en skatteutgift?

Skatteutgifter är förmåner (undantag och särregler) i skattesystemet som ges till vissa grupper av skattebetalare eller utgår för vissa typer av ekonomiska aktiviteter. Benämningen "skatteutgift" kommer av att syftet med dem lika gärna hade kunnat uppnås genom stöd och bidrag på statsbudgetens utgiftssida (istället för särregler i skattesystemet), men också för att skatteutgifter har samma effekt på statens budget som vanliga utgifter.

I praktiken definieras skatteutgifter i en tvåstegsprocess. I det första steget bestämmer man vilken skattelagstiftning eller skattestruktur som ska anses utgöra "jämförelsenorm" i skattesystemet. I nästa steg identifierar man avvikelser i förhållande till denna jämförelsenorm. Det är sedan dessa avvikelser som utgör själva skatteutgifterna.¹⁹ Om vi tar mervärdesskatten som exempel och definierar en skattesats på 25 procent som jämförelsenorm så kommer alla avvikelser i förhållande till jämförelsenormen att definieras som skatteutgifter, till exempel den nedsatta momsens på livsmedel, böcker och persontransporter.

Alla skatteutgifter behöver inte innebära en fördel eller förmån för de skattskyldiga. Vissa skatteutgifter innebär tvärtom ett överuttag i stället för en skattelättnad i förhållande till jämförelsenormen. Dessa skatteutgifter kallas för *skattesanktioner* och kan likställas med en extra skatt eller ett negativt bidrag. Exempel på skattesanktioner i den svenska redovisningen är den särskilda skatten på termisk effekt i kärnkraftreaktorer.

¹⁸ Någon exakt eller universell definition av begreppet skatteutgift finns inte. Detta hindrar inte att en internationell enighet eller praxis kring vissa grundläggande kriterier för vad som utgör en skatteutgift och hur skatteutgifter kan beräknas vuxit fram. För en mer utförlig genomgång se OECD (2004), *Off-budget and Tax Expenditures*, Bixi, H. P. m.fl. (2004), *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System* samt Valenduc, C. (2006), *Tax Expenditure reporting and effectiveness analysis*.

¹⁹ En särregel i skattesystemet kan antingen betraktas som en skatteutgift eller en del av jämförelsenormen. Detta innebär att det kan finnas särregler som inte är skatteutgifter. Sådana särregler har vanligen tillkommit av praktiska och administrativa skäl eller för skattesystemets legitimitet. Till exempel är värdet av ideellt arbete undantaget från beskattning i många länder, däribland Sverige, utan att det ses som en skatteutgift.

2.2 Jämförelsenormen och syftet med redovisning av skatteutgifter

Det är inte självklart vilken jämförelsenorm man ska använda för att identifiera skatteutgifter. Jämförelsenormen behöver inte utgå från hur ett idealt skattesystem skulle se ut, utan den kan vara ganska pragmatiskt formulerad. Jämförelsenormen kan till exempel utgöras av regelverket för ett visst år eller bygga på ett skattesystem med enhetliga skattesatser.

I förlängningen är det syftet med redovisningen som styr valet av jämförelsenorm. Om syftet är att kartlägga skatteutgifter ur ett effektivitetsperspektiv så använder man vanligen en jämförelsenorm som anger hur ett idealt (normativt) skattesystem skulle se ut. Om syftet istället är att kartlägga skatteutgifternas budgetpåverkan kan man använda en mer pragmatisk jämförelsenorm, till exempel regelverket ett visst år.

Olika val av jämförelsenorm kommer att resultera i olika skatteutgifter. Valet av jämförelsenorm spelar därför en avgörande roll för vilka skatteutgifter som kommer att redovisas men också för bedömningen av deras storlek.

2.3 Den svenska redovisningen av skatteutgifter

Sedan våren 1996 redovisar regeringen skatteutgifter i en bilaga²⁰ till den ekonomiska vårpropositionen. Bakgrunden till redovisningen finns i ett tillkännagivande från riksdagen om att kartlägga de statliga subventionerna.²¹ Redovisningen bygger i huvudsak på betänkandet från Utredningen om statliga subventioner.²² Med ledning av beräkningarna i vårpropositionen redovisar regeringen även skatteutgifter fördelade på olika utgiftsområden i budgetpropositionen. Från 2004 sker en sådan redovisning även fördelat på olika politikområden.

2.3.1 Likformighetsprincipen – den svenska jämförelsenormen

Den övergripande jämförelsenormen²³ i regeringens redovisning av skatteutgifter utgörs av den så kallade likformighetsprincipen, vilken var en av grundprinciperna i 1990 års skattereform. Likformighetsprincipen innebär att ekonomiska aktiviteter av likvärdig karaktär ska omfattas av likvärdiga

²⁰ Bilagan heter "Redovisning av skatteutgifter".

²¹ Bet. 1990/91:FiU30, rskr. 1990/91:386.

²² SOU 1995:36, Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning. Ett viktigt underlag för arbetet med detta betänkande utgjordes av Ds 1992:6 "Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdesskatten". Ds 1992:6 innehöll ett första försök till en svensk redovisning av skatteutgifter.

²³ För en mer utförlig beskrivning av den svenska jämförelsenormen, se bilaga 3.

skatteregler. Skattesystemet ska alltså inte gynna eller missgynna vissa ekonomiska aktiviteter eller skattebetalare.²⁴

I skatteutgiftsredovisningen har regeringen med utgångspunkt från likformighetsprincipen preciserat en jämförelsenorm för vart och ett av skatteslagen *inkomstskatt*, *indirekt skatt på förvärvsinkomst*, *mervärdesskatt* och *punktskatter*. Den tolkning av likformighetsprincipen som regeringen därmed utgår från innebär att beskattningen inom de olika skatteslagen ska vara enhetlig och utan undantag.

Det grundläggande arbetet med att precisera likformighetsprincipen för inkomst- och mervärdesskatten gjordes i en ESO-rapport²⁵, "Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdesskatten"²⁶. Utredningen om statliga subventioner²⁷ tog vid där ESO-rapporten slutade genom att utarbeta förslag på jämförelsenormer för socialavgifter och punktskatter med utgångspunkt i likformighetsprincipen.

Regeringen beskriver översiktligt de olika jämförelsenormerna i skatteutgiftsredovisningen. För en mer uttömmande beskrivning av jämförelsenormerna hänvisar regeringen till betänkandet "Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning" samt till 1997 års ekonomiska vårproposition.

2.3.2 *Strukturen i regeringens redovisning av skatteutgifter*

Regeringens redovisning av skatteutgifter i de ekonomiska vårpropositionerna har följt ungefär samma disposition sedan den första redovisningen 1996. Först ger regeringen en kort beskrivning av jämförelsenormen för varje skatteslag samt vilka beräkningsmetoder och andra övergripande redovisningsprinciper man har använt. Därefter redovisar man alla skatteutgifter i en tabell som i huvudsak är sorterad efter skatteslag (inkomstbeskattning, indirekt beskattning av förvärvsinkomst, mervärdesskatt, punktskatt, skatte-reduktioner, krediteringar på skattekonto, skattskyldighet och skattesanktioner). De skatteutgifter som kan kopplas till något politikområde har även en beteckning som anger vilket utgifts- och politikområde de hör till.

Redovisning på skatteslag

Redovisningen av skatteutgifter delas upp i skatteslag. Inom varje skatteslag delas sedan redovisningen upp under ytterligare ett antal rubriker.

²⁴ För en beskrivning av likformighetsprincipen, se Rabe, G. och Melbi, I. (2006), Det svenska skattesystemet, s. 40 f, samt Lodin, S-O. m.fl. (2005), Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 36 f.

²⁵ En ESO-rapport är en rapport från Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO).

²⁶ Ds 1992:36.

²⁷ SOU 1995:36, Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning.

- Skatteutgifter inom *inkomstbeskattningen* redovisas enligt skattelagstiftningens indelning i inkomstslag, alltså inkomst av tjänst, inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital. Varje inkomstslag delas i sin tur upp i intäkter och kostnader.
- Skatteutgifter inom *indirekt beskattning av förvärsinkomst* redovisas uppdelade på socialavgifter (alltså arbetsgivaravgifter och egenavgifter) och särskild löneskatt.
- Skatteutgifter inom *mervärdesskatteområdet* inkluderar undantag från skatteplikt och skattskyldighet, nedsatta skattesatser, avvikande redovisningsperiod samt avdrag för ingående mervärdesskatt.
- Skatteutgifter inom *punktskatterna* redovisas uppdelat på energiskatt och koldioxidskatt.
- *Skattereduktioner, undantag från skattskyldighet och skattesanktioner* har egna rubriker i redovisningen.

Redovisningen av skatteutgifterna innehåller även en särskild rubrik med skatteutgifter i form av *krediteringar på skattekonto*²⁸. Krediteringar på skattekonto har i de flesta fall inte någon koppling till skatteunderlaget eller skattesystemet.²⁹ De utgör därmed inte någon avvikelse från jämförelsenormen och kan därför inte betraktas som skatteutgifter. Det handlar istället om utgifter som finansieras på statsbudgetens inkomstsida. Exempel på dessa är investeringsstöd för konvertering från direktverkande elvärme i bostadshus, anställningsstöd till långtidssjukskrivna och tillfälligt sysselsättningsstöd till kommuner och landsting.

Redovisningen utifrån skatteutgifternas påverkan på statsbudgeten

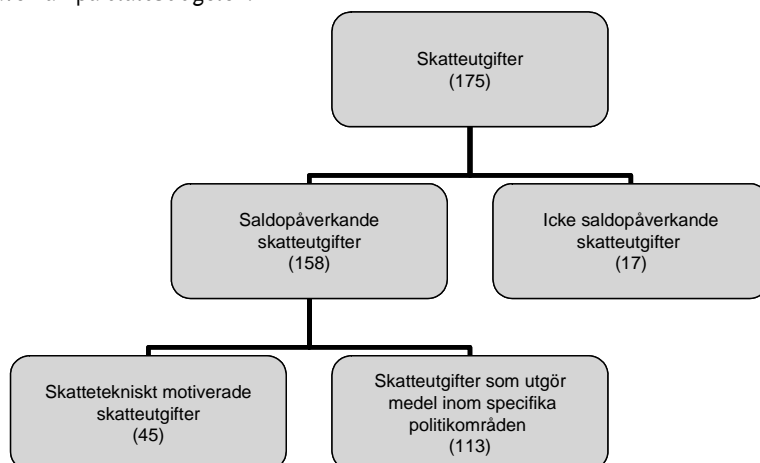
Redovisningen av skatteutgifter uppdelat på skatteslag omfattar alla de avvikelser från den teoretiska jämförelsenorm som regeringen har identifierat. Parallellt med uppdelningen efter skatteslag delar regeringen in skatteutgifterna i olika grupper efter vilken påverkan de har på statsbudgetens saldo och hur väl de kan jämföras med stöd på budgetens utgiftssida. Detta innebär att skatteutgifterna har delats in i *saldopåverkande* respektive *icke saldopåverkande* skatteutgifter samt *skattetekniskt motiverade skatteutgifter* respektive *skatteutgifter som utgör medel inom specifika politikområden*. Figur 1 nedan visar en schematisk bild över skatteutgiftsredovisningen uppdelad på detta

²⁸ Alla fysiska och juridiska personer som ska betala någon form av skatt eller avgift har ett skattekonto hos Skatteverket. Stöd i form av krediteringar på skattekonto innebär att mottagaren av stödet får detta insatt på sitt skattekonto.

²⁹ I prop. 2006/07:1, Budgetpropositionen för 2007, föreslår regeringen att krediteringar på skattekonto får en egen inkomstgrupp, inkomstgrupp 8000 *Utgifter som ges som krediteringar på skattekonto*. Krediteringar på skattekonto kommer därmed inte längre att redovisas under inkomstgruppen 1000 *Skatter* i statsbudgeten. Bet. 2006/07:FiU1, rskr. 2006/07:9.

sätt. Siffrorna inom parentes visar antalet skatteutgifter inom respektive grupp i 2006 års redovisning.

Figur 1. Schematisk bild över skatteutgiftsredovisningen utifrån skatteutgifternas påverkan på statsbudgeten.



Källa: 2006 års redovisning av skatteutgifter.

Av figuren framgår att de flesta skatteutgifter hör till gruppen saldopåverkande skatteutgifter. De skatteutgifter som utgör medel inom specifika politikområden har alla en koppling till ett utgifts- och politikområde i statsbudgeten. I skatteutgiftsredovisningen jämförs dessa därför med stöd på statsbudgetens utgiftssida. De så kallade skattetekniskt motiverade skatteutgifterna saknar direkt koppling till något politikområde och jämförs därför inte med stöd på statsbudgetens utgiftssida. De skattetekniskt motiverade skatteutgifterna har istället sin grund i mål inom skattesystemet, såsom enkelhet och legitimitet, administrativa mål eller rena fördelningsmål.

Redovisningen av skatteutgifter innehåller även icke saldopåverkande skatteutgifter. Dessa utgörs av helt eller delvis skattebefriade offentliga transfereringar, som till exempel barnbidrag, bostadsbidrag och studiestöd. Att dessa ingår i skatteutgiftsredovisningen beror på att jämförelsenormen för skatteslaget inkomstskatt innebär att alla inkomster ska beskattas lika. Därmed ska även offentliga transfereringar beskattas. Då en stor del av de offentliga transfereringarna är skattefria uppstår därmed ett antal skatteutgifter mer eller mindre per automatik.

Beteckningen icke saldopåverkande skatteutgifter kommer av att statens budgetsaldo inte påverkas om någon av dessa skatteutgifter slopas förutsatt att det bidrag som mottagarna får i handen är oförändrat. Om till exempel barnbidraget skulle bli skattepliktigt skulle staten behöva betala ut lite mer i barnbidrag för att barnfamiljerna skulle få lika mycket bidrag i kronor efter skatt som de tidigare fick när bidraget inte var skattepliktigt. Samtidigt får

staten tillbaka en del av det utbetalade bidraget i form av skatt. Det hela blir alltså ett nollsummespel där det inte spelar någon roll för saldot på statsbudgeten om barnbidraget beskattas eller inte.

2.3.3 Beräkningen av skatteutgifter

Skatteutgifter innebär både inkomstförluster för staten och förmåner till vissa skattebetalare. Beroende på vad man vill fokusera på kan skatteutgifter därmed mätas på olika sätt. Internationellt är det framför allt två metoder som brukar användas för att beräkna skatteutgifter. Dessa är *skattebortfallsmetoden* (revenue forgone) och *utgiftsekvivalentmetoden* (outlay equivalent).³⁰

I den svenska redovisningen använder regeringen begreppen nettoberäknade och bruttoberäknade skatteutgifter. De nettoberäknade skatteutgifterna är beräknade enligt skattebortfallsmetoden, medan utgiftsekvivalentmetoden används vid bruttoberäkning av skatteutgifter. Nedan redogör vi för innebörden av de två beräkningsmetoderna.

Skattebortfallsmetoden beräknar den intäktsförlust som uppstår på grund av skatteutgiften. Man beräknar intäktsförlusten genom att jämföra skatteintäkterna enligt gällande skattelagstiftning (inklusive den aktuella skatteutgiften) med en uppskattning av de skatteintäkter som staten skulle ha fått in om skatteutgiften inte hade existerat. Metoden är statisk och tar inte hänsyn till beteendeförändringar hos de skattskyldiga. De flesta länder som redovisar skatteutgifter använder sig av skattebortfallsmetoden.

Utgiftsekvivalentmetoden ger svar på hur stort skattepliktigt bidrag som staten måste ge till den skattskyldige för att dennes inkomst efter skatt ska vara oförändrad om skatteutgiften slopas. Metoden innebär att den intäktsförlust som uppstår till följd av skatteutgiften (och som har beräknats i enlighet med skattebortfallsmetoden ovan) räknas om till ett skattepliktigt bidrag. Om vi till exempel antar att en skatteutgift resulterar i ett skattebortfall på 100 kronor så är detta statens intäktsbortfall till följd av skatteutgiften. Men det är också den inkomstförstärkning som den skattskyldige får efter skatt till följd av skatteutgiften. Om man istället omvandlar skatteutgiften till ett skattepliktigt bidrag måste den räknas om med gällande skattesats för att den skattskyldige ska få lika mycket pengar i handen efter skatt som innan omvandlingen. Syftet med omräkningen är alltså att skatteutgiften ska bli jämförbar med skattepliktiga transfereringar på statsbudgetens utgiftssida.

³⁰ Det finns även en tredje metod för beräkning av skatteutgifter – *skatteökningsmetoden* (revenue gain). Denna metod mäter de ytterligare skatteintäkter som staten skulle kunna få in om skatteutgiften togs bort. Skillnaden mot skattebortfallsmetoden är att skatteökningsmetoden tar hänsyn till beteendeförändringar vid ett slopande av skatteutgiften. Till följd av de svårigheter som finns med att uppskatta beteendeförändringar är metoden inte särskilt vanlig.

I Tabell 1 redovisar vi skatteutgifterna i regeringens redovisning beräknade enligt de två metoderna ovan samt som andel av skatteintäkterna för respektive skatteslag.³¹

Tabell 1. Skatteutgifter per skatteslag i 2006 års skatteutgiftsredovisning, miljarder kronor och procent

	Bruttoberäknade skatteutgifter (utgiftsekvivalentmetoden) miljarder konor	Nettoberäknade skatteutgifter (skattebortfallsmetoden) miljarder konor	Nettoberäknade skatteutgifter i procent av skatteintäkter
Inkomstbeskattning	66	44	7
Indirekt beskattning av förvärvsinkomst	12	9	2
Mervärdesskatt	53	38	14
Punktskatt	59	42	38
Skattskyldighet	0	0	–
Skattereduktioner	7	4	0*
Krediteringar på skattekonto	23	20	1*
Skattesanktioner	–32	–23	–2*
Icke skattepliktiga bidrag	36	–	–
Totalt**	223	134	9*

Källa: Prop. 2005/06:100, 2006 års ekonomiska vårproposition.

* I procent av de totala skatteintäkterna för 2006.

** Den beräkning som vi refererar till i avsnitt 1.1 (170 miljarder kronor) är baserad på utgiftsekvivalentmetoden och avser enbart skatteutgifter som utgör medel inom specifika politikområden (alltså exklusive skattetekniskt motiverade skatteutgifter och icke skattepliktiga bidrag).

Av tabellen framgår att beräkningen av skatteutgifterna kan skilja sig åt en hel del beroende på vilken beräkningsmetod som används. Vad vi känner till är det bara Sverige och USA som redovisar skatteutgifter beräknade enligt både skattebortfalls- och utgiftsekvivalentmetoden.

³¹ I praktiken beräknas varje enskild skatteutgift för sig. En summering av skatteutgifter innebär därmed en överskattning av det faktiska skattebortfallet. Siffrorna i tabellen bör därför tolkas med försiktighet.

2.4 Beslutsprocesser för statens utgifter och inkomster

Skatteutgifter påverkar statsbudgetens saldo på samma sätt som utgifter på anslag. Det finns dock skillnader i hur skatteutgifter och övriga utgifter bereds och beslutas.³²

Skatteutgifter kräver lagstiftning eftersom de utgör särregler i skattelagstiftningen. Riksdagen fattar beslut om nya lagar. Lagstiftningsprocessen inleds vanligen med att regeringen tar initiativ till en ny lagstiftning, fortsätter med att riksdagen beslutar och slutar med att regeringen verkställer beslutet.

Besluten om utgifter kräver inte lagstiftning utan bereds inom budgetprocessen. Reglerna för beredningen av regeringens förslag till statsbudget finns i regeringsformen och riksdagsordningen. Sedan 1997 finns även budgetpolitiska mål i form av ett utgiftstak för staten och ett överskottsmål för den offentliga sektorns finanser som riksdagen ställt sig bakom. De budgetpolitiska målen är styrande för budgetarbetet. Den interna beredningen i Regeringskansliet styrs även av ett antal finansieringsprinciper för finansiering av utgiftsökningar och inkomstminskningar. Dessa principer har inte någon formell status men gäller såvida regeringen inte beslutar att göra avsteg från dem.

Riksdagen beslutar om statens utgifter och inkomster i statsbudgeten. Den beslutsordning som riksdagen använder sig av när den behandlar regeringens förslag till statsbudget innebär att den fattar beslut om utgifterna och godkänner beräkningen av statsinkomsterna samt behandlar förslag till skatteförändringar vid ett och samma tillfälle. Riksdagens beslutsordning innebär därmed att det finns ett samband mellan utgifts- och inkomstbesluten trots att dessa sker i olika processer.

Riksdagen prövar besluten om utgifter årligen i samband med beredningen av budgetpropositionen. Däremot finns inte någon formaliserad systematisk uppföljning av enskilda skatter. Skatterna utvärderas istället individuellt, ofta genom att regeringen tillsätter en kommitté eller ger någon myndighet i uppdrag att utvärdera en enskild skatt.

³² En utförlig beskrivning av respektive beslutsprocess finns i bilaga 4.

3 Regeringens beredning och budgetering av nya skatteutgifter

I detta kapitel undersöker vi om regeringen bereder nya skatteutgifter så att de konkurrerar om det budgetmässiga utrymmet på samma sätt som utgifter. Vi besvarar därmed frågan om regeringen berett och redovisat ett tillfredsställande underlag inför beslut om nya skatteutgifter.

Vi koncentrerar oss på de drygt 50 skatteutgifter i redovisningen som tillkommit genom större förändringar av skattelagstiftningen sedan 1997. I bilaga 5 finns en sammanställning av dessa.

3.1 Underlaget till beslut om skatteutgifter

3.1.1 *Skatteutgifter kan till skillnad från utgifter införas utan att de budgetberäknas*

Det är viktigt att förslagen till skatteutgifter budgetberäknas. Det framgår av de internationella rekommendationer som utarbetats av IMF, OECD och Världsbanken (se bilaga 2). Regeringen har också tydligt uttryckt att det är ett viktigt krav att alla särbestämmelser som leder till inkomstbortfall ska prövas lika noggrant som utgiftsanslagen.³³ En förutsättning för att en skatteutgift ska kunna prövas lika noggrant som ett utgiftsanslag är att förslaget till ny skatteutgift innehåller en beräkning av dess budgeteffekter. När det gäller utgiftsanslagen budgetberäknar regeringen vart och ett av dessa, och riksdagen fattar beslut om att anvisa anslag till bestämda belopp.

Av de drygt 50 skatteutgifter som vi granskat har regeringen budgetberäknat de allra flesta när de införts. Vi har dock funnit exempel på det motsatta, alltså att regeringen inte gjort någon budgetberäkning. Detta gäller framför allt nya skatteutgifter inom inkomstbeskattningen.³⁴ Regeringen motiverar detta med att man antingen har bedömt att budgeteffekterna är av marginell karaktär eller att de inte har gått att beräkna eftersom man har saknat grundläggande statistik. Till exempel bedömdes skatteutgiften *förmån av personaldator*, vilken infördes 1998 av den dåvarande regeringen, ge obetydliga budgeteffekter när den skulle införas. När förmånen sedan slopades beräknade den nyttillträdda regeringen att den skulle ge en

³³ Prop. 1995/96:220, Lag om statsbudgeten, s. 44.

³⁴ Skatteutgifterna arbetsgivares kostnader för arbetstagares pension, avdrag för levnadsomkostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor, förmån av personaldator samt personalvård.

inkomstförstärkning på cirka 1,5 miljarder kronor³⁵, vilket knappast kan ses som en obetydlig budgeteffekt.

I de fall regeringen inte gör någon budgetberäkning av ett förslag till en ny skatteutgift när den införs, kan vi konstatera att förslaget endast behandlas i en särproposition utan att redovisas i budgetpropositionen.³⁶ I riksdagen behandlas förslaget därmed inte i samband med budgetbehandlingen.

3.1.2 *Skatteutgifter har införts utan att förslag till finansiering har angivits*

Nya skatteutgifter som utgör alternativ till bidrag på statsbudgetens utgiftssida, bör enligt de internationella rekommendationerna godkännas inom ramen för den årliga budgetprocessen och konkurrera om det budgetmässiga utrymmet på samma sätt som utgifter. För att förslag till nya skatteutgifter ska kunna konkurrera om det budgetmässiga utrymmet på samma sätt som utgifter bör förslagen åtföljas av ett förslag om finansiering.

Budgetlagen och de budgetpolitiska målen, saldomålet och utgiftstaket,³⁷ sätter ramarna för hur förslag som har budgetpåverkan ska finansieras. Med utgångspunkt i detta ramverk har ett antal så kallade finansieringsprinciper³⁸ för Regeringskansliets interna budgetberedning utformats av Finansdepartementet. Utgiftstakets konstruktion innebär att finansieringsprinciperna är fokuserade på utgiftssidan.

Huvudprincipen för utgiftssidan är att utgiftsökningar ska finansieras genom utgiftsminskningar. För inkomstsidan innebär finansieringsprinciperna däremot att inkomstminskningar antingen kan finansieras genom minskning av utgifter, höjning av annan skatt eller avgift (alltså inkomstökningar) eller genom att utnyttja ett prognostiserat utrymme utöver saldomålet.

Av de drygt 50 skatteutgifter vi granskat uttrycker regeringen i en tredjedel av fallen att förslagen är finansierade genom omprioriteringar på inkomstsidan, genom utgiftsminskningar eller att de är finansierade inom ramen för en större reform. De förslag som har finansierats genom utgiftsminskningar faller samtliga inom arbetsmarknadspolitikens område och utgör krediteringar på skattekonto.³⁹

³⁵ Prop. 2006/07:1, Budgetpropositionen för 2007, vol. 1, kapitel 5, avsn. 5.2.5 och 5.11.

³⁶ Skatteutgifterna sjöinkomstavdrag, avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbelbosättning och hemresor samt personalvård.

³⁷ Se bilaga 1 Begrepp och definitioner.

³⁸ I bilaga 4 finns en utförlig beskrivning av finansieringsprinciperna.

³⁹ Regeringen anger att skatteutgifterna anställningsstöd vid anställning av långtidsarbetslösa, offentligt skyddat arbete (OSA), anställningsstöd för långtidssjukskrivna, utbildningsvikariat och plusjobb har finansierats på detta sätt. I de senare tre fallen anger regeringen inga preciserade utgiftsminskningar, utan anger endast i allmänna ordalag att utgifterna på utgiftsområdet minskar.

För resten av de nya skatteutgifterna har regeringen inte explicit angivit någon finansiering. Bland dessa finns några (sex fall) som regeringen antagit vara budgetneutrala.

Som vi tidigare konstaterat har skatteutgifter samma effekt på statsbudgetens saldo som utgifter på anslag. Skatteutgifter omfattas dock inte av utgiftstaket. När regeringen har föreslagit nya skatteutgifter har detta inte åtföljts av förslag till justering av utgiftstaket. Inte heller har skatteutgifter som regeringen föreslagit ska finansieras via utgiftssidan åtföljts av ett förslag att justera utgiftstaket. I budgetpropositionen för 2007 anger den nya regeringen dock att den har för avsikt att frångå nyttjandet av skattekrediteringar för stöd som är att likställa med utgifter för att återge utgiftstaket sin avsedda betydelse. I samband med detta har regeringen också valt att flytta över ett antal skattekrediteringar på energipolitikens område till utgiftssidan.⁴⁰

3.1.3 *Skatteutgifter bedöms inte mot andra åtgärder eller övergripande politiska prioriteringar*

De internationella rekommendationerna på skatteutgiftsområdet (se bilaga 2) framhåller att beslut om nya skatteutgifter ska föregås av en process där regeringen tar ställning till vilket mål som ska uppnås med den tänkta insatsen, om målet ligger i linje med regeringens politiska prioriteringar, vilka budgeteffekter och socioekonomiska effekter förslaget får samt om instrumentet skatteutgift är det mest effektiva sättet att uppnå målet.

Regeringen har angivit många skäl för besluten om nya skatteutgifter, till exempel att ge förmåner till vissa grupper eller aktiviteter, att förenkla regelverket, att öka tillväxten och sysselsättningen generellt och att skapa förenlighet med EU-rätten.

Regeringen har endast vid två tillfällen redovisat hur motivet för de enskilda skatteutgifterna överensstämmer med övergripande politiska prioriteringar. I underlagen för besluten om den nedsatta bokmomsen och investeringsstimulansen för energi- och miljöinvestering i offentliga lokaler nämner regeringen att insatserna kommer att bidra till att uppnå målen för respektive politikområde.

Regeringen redovisar inte heller några motiveringar till varför instrumentet skatteutgift är det mest effektiva sättet att uppnå det aktuella syftet, eller några överväganden om huruvida det skulle vara bättre med stödformer via statsbudgetens utgiftssida. I tre fall har vi dock funnit motiveringar till att metoden med kreditering på skattekonto är det administrativt bästa sättet för att genomföra insatsen.

⁴⁰ Prop. 2006/07:1, Budgetpropositionen för 2007, vol 1, avsnitt 6.4.6.

Slutligen redovisar regeringen sällan några samhällsekonomiska effekter i underlagen till beslut om nya skatteutgifter. Däremot redovisar man ofta administrativa konsekvenser för olika myndigheter, till exempel Skatteverket och Boverket.

3.2 Beredning av nya skatteutgifter

3.2.1 *Skatteutgifterna bereds i lagstiftningsprocessen*

Skatteutgifter kräver lagstiftning eftersom de utgör särregler i skattelagstiftningen. Beredningen av nya skatteutgifter följer ofta hela kedjan i lagstiftningsprocessen, med utredning, remissbehandling, lagrådsremiss och särproposition till beslut i riksdagen.

Vi kan dock konstatera att omfattningen av det utredningsarbete som föregått lagförslagen varierar.⁴¹ Samtidigt som förekomsten av krediteringar på skattekonto har ökat, har det blivit vanligare att förslagen till nya skatteutgifter presenteras direkt i budgetpropositionen.

Det är också värt att notera att de allra flesta lagförslagen har behandlats av Lagrådet. I de fall det inte skett har regeringen motiverat detta med att förslaget har varit ”av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande saknar betydelse”. Det som skiljer beredningen av krediteringar på skattekonto från beredningen av andra skatteutgifter är att krediteringarna aldrig har lagrådsbehandlats.

3.2.2 *Skatteutgifter liknar förslagsanslag*

Vår granskning visar att skatteutgifter har många gemensamma drag med regelstyrda utgifter och de sedan länge avskaffade förslagsanslagen. Förslagsanslagen användes främst för att finansiera utgifter för regelstyrda förmånssystem där ersättningens storlek och villkoren för den regleras i lag men där antalet ersättningsfall inte exakt kan förutses. Skatteutgifter bereds som lagstiftning, och skattelagar gäller ända till dess att de uttryckligen upphävs, såvida de inte från början tidsbegränsas. De närmare villkoren för skatteutgiften är därmed reglerad i lag, och omfattningen på åtagandet kan därför vara svår att förutse. Den osäkerhet i budgetberäkningen som finns för nya skatteutgifter är därför en fråga om möjligheten att göra bra prognoser på utvecklingen av de underliggande faktorer som styr förmånen.

⁴¹ Skatteutgifterna personbefordran samt nedsättning av koldioxidskatt för dieselbränsle till arbetsmaskiner inom jord- och skogsbruksnäringen förefaller ha tillkommit skyndsamt utan att ha föregåtts av något utredningsarbete alls.

För skatteutgifter som ges som krediteringar kompliceras bilden av att de närmare villkoren för dessa inte framgår av den lag som reglerar skatteutgiften utan av en förordning. Detta innebär att villkoren för en sådan skatteutgift kan ändras genom en förordningsändring, vilket, till skillnad från lagändring, inte kräver riksdagsbeslut. Exempel på denna teknik är det anställningsstöd till långtidssjukskrivna som infördes 2004 och de så kallade plusjobben som infördes 2006.⁴²

Förslagsanslagen fick vidare överskridas av regeringen om det behövdes för att ändamålet med anslaget skulle uppfyllas. Detsamma blir konsekvensen för storleken på skatteutgifter, eftersom det inte finns några villkor för storleken på det inkomstbortfall som skatteutgiften innebär. Vi kan dock notera att en ordning har utvecklats för krediteringar på skattekonto som innebär att det i aktuell lag anges en *ram* för hur mycket statens inkomster genom kreditering på skattekonto får minska.⁴³ I vissa fall har en sådan *ram* i stället skrivits in i någon av de förordningar som reglerar skattekrediteringarna, vilket innebär att ramen kan ändras utan riksdagens godkännande.⁴⁴

Införandet av utgiftstak och skärpta regler i budgetlagen har ökat kraven på regeringen att följa utvecklingen av inkomster och utgifter under löpande budgetår. Detta är också skälet till att förslagsanslagen avskaffades. Incitamenten att följa utvecklingen på förslagsanslag under löpande budgetår var nämligen svaga eftersom medel betalades ut enligt de lagstadgade förmånerna oavsett vilket belopp som hade budgeterats. Skatteutgifter är också regelstyrda, och de incitament som saknades för förslagsanslagen saknas också för skatteutgifter. Till detta kommer problemet att löpande följa upp de skatter som fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen.

3.3 Sammanfattande iakttagelser

- I de flesta fall har de drygt 50 skatteutgifter vi har granskat införts utan att förslag till finansiering lämnats. I några fall har det även förekommit att någon budgetberäkning av skatteutgiften inte redovisats vid dess införande.

⁴² När det gäller plusjobben valde regeringen ändå att i budgetpropositionen redovisa sin bedömning av denna nya typ av anställningsstöd. Arbetsmarknadsutskottet behandlade sedan denna bedömning i sitt betänkande (bet. 2005/06:AU1).

⁴³ Bet. 2005/06:FiU24, s. 9.

⁴⁴ Detta gäller till exempel skatteutgifterna investeringsstimulans för källsortering, investeringsstimulans för energi- och miljöinvestering i offentliga lokaler” och investeringsstöd för konvertering från oljeuppvärmning i bostadshus.

- Underlaget till nya skatteutgifter innehåller sällan någon motivering till varför skatteutgifter skulle vara det mest effektiva sättet att uppnå det aktuella syftet. Dessutom saknas ofta en redogörelse för hur syftet med skatteutgiften överensstämmer med övergripande politiska prioriteringar.
- Skatteutgifter bereds som lagstiftning, och skattelagar gäller tills dess att de uttryckligen upphävs, såvida de inte från början tidsbegränsas. De villkor som gäller för att komma i fråga för förmånen regleras därmed i lag, och det går inte att med någon hög precision förutsäga skatteutgiftens totala omfattning. I dessa avseenden liknar skatteutgifter anslagstypen förslagsanslag, som tidigare användes för regelstyrda förmåner och avskaffades i samband med reformeringen av budgetprocessen.

4 Regeringens redovisning av skatteutgifter

I detta kapitel behandlar vi regeringens redovisning av skatteutgifter i de ekonomiska propositionerna. Vi granskar om regeringens redovisning av skatteutgifter ger ett tillräckligt underlag för en fortlöpande prövning av samma slag som utgiftsanslagen på statsbudgetens utgiftssida.

Som framgår av kapitel 1 granskar vi helheten i regeringens redovisning av skatteutgifter. För den del av revisionsfrågan som rör uppföljning och kontroll har vi även specialgranskat de drygt 50 skatteutgifter som tillkommit till följd av större förändringar i skattelagstiftningen sedan 1997.

4.1 Grundläggande krav för transparens

Kostnaden för skatteutgifter utgörs av orealiserade intäkter, vilket innebär att denna kostnad är mindre synlig än kostnaden för andra stöd och bidrag. För att öka transparensen i budgetredovisningen och för att möjliggöra en fortlöpande prövning av olika stöd behöver skatteutgifter därför synliggöras.

Ett grundläggande krav för en transparent budgetredovisning är enligt internationella rekommendationer (se bilaga 2) att alla betydelsefulla skatteutgifter redovisas som en del av budgetdokumenten. Redovisningen bör innehålla syftet med varje skatteutgift, dess varaktighet och vilka effekter den antas resultera i. Redovisningen bör också innehålla referenser till förarbeten och lagrum. Större skatteutgifter bör dessutom om möjligt beräknas. Alla beräkningar och bedömningar bör förklaras med hänvisningar till datakällor med mera. Beräkningarna bör dessutom omfatta föregående, innevarande och kommande år.

4.1.1 *Skatteutgiftsredovisningen är svår att överblicka*

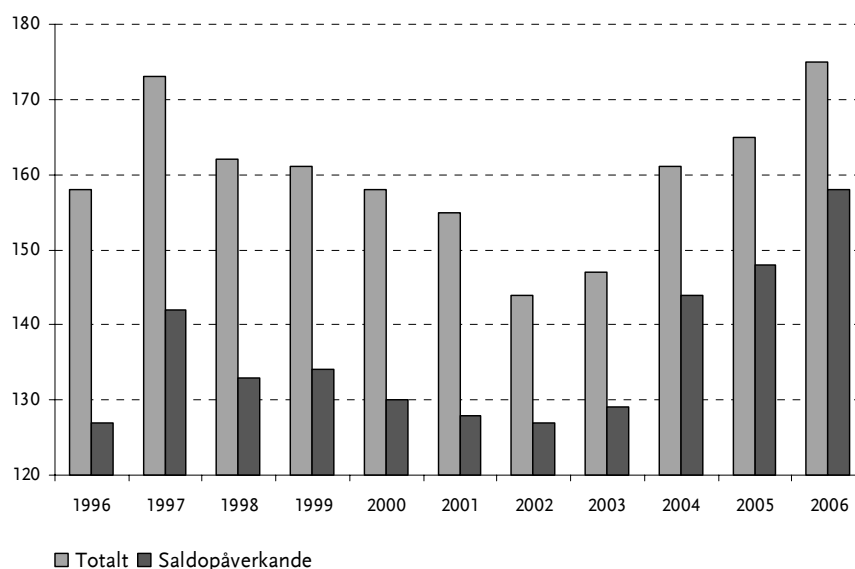
Regeringen redovisar sedan 1996 skatteutgifter i en bilaga till den ekonomiska vårpropositionen. Redovisningen utgör därmed en del av budgetdokumenten. Den har dock inte någon formell betydelse i den meningen att riksdagen fattar något särskilt beslut med anledning av den. Den är inte heller föremål för någon särskild debatt i riksdagen.

Antalet redovisade skatteutgifter i regeringens redovisning har varierat över tiden, se diagram 1. Den första redovisningen från 1996⁴⁵ innehöll

⁴⁵ Prop. 1995/96:150 Ekonomisk vårproposition med förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, ändrade anslag för budgetåret 1995/96, m.m., bilaga 4.

knappt 160 skatteutgifter medan redovisningen för 2006⁴⁶ omfattar 175 skatteutgifter, inklusive icke saldopåverkande skatteutgifter.

Diagram 1. Antal redovisade skatteutgifter i de ekonomiska vårpropositionerna 1996–2006.



Källa: Egen bearbetning av material från skatteutgiftsbilagorna i de ekonomiska vårpropositionerna.

Variationen i antalet skatteutgifter över åren beror både på att nya skatteutgifter har tillkommit och att gamla har försvunnit. Variationen förklaras också av att skatteutgifter har slagits ihop i redovisningen eller att en skatteutgift har separerats i flera mindre skatteutgifter.

I vår granskning har vi kunnat konstatera att överensstämmelsen mellan gällande skattelagstiftning, regeländringar och redovisningen av skatteutgifter inte är särskilt tydlig. En enda skatteutgift kan till exempel omfatta flera särregler i skattelagstiftningen. Detta är fallet när det gäller den generella och regionala nedsättningen av arbetsgivaravgifter som redovisas som en skatteutgift av beräkningstekniska skäl, medan andra särregler redovisas som flera skatteutgifter. Det senare fallet kan exemplifieras med avdrag för resor till och från arbetet som redovisas uppdelade på avdrag för kostnader i tjänst och kostnader i näringsverksamhet.

Det går inte heller alltid att avgöra om en regeländring i skattelagstiftningen finns med i skatteutgiftsredovisningen eller inte. Någon egentlig genomgång av skattelagstiftningen har nämligen inte gjorts sedan ESO-rapporten⁴⁷ "Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärde-

⁴⁶ Prop. 2005/06:100 2006 års ekonomiska vårproposition, bilaga 2.

⁴⁷ Ds 1992:6.

skatten” och betänkandet ”Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning”⁴⁸. Genomgången i ESO-rapporten omfattade dock bara inkomst- och mervärdesskatten.⁴⁹

I de senaste årens redovisningar har regeringen börjat kommentera när nya skatteutgifter har tillkommit. I en del fall handlar det om skatteutgifter av mindre betydelse, till exempel bidrag till Tekniska museet och Svenska Filminstitutet eller utjämning av småföretagares inkomst, vilka båda tillkom i 2006 års redovisning. Det förekommer även att större skatteutgifter tillkommer i redovisningen. Några av de större skatteutgifter som har tillkommit i redovisningen på senare år, utan att lagstiftningen har ändrats, är kapitalvinst på näringsfastigheter (vilken tillkom i 2006 års redovisning och beräknades till drygt 1 miljard kronor netto) samt socialavgifter på icke förmånsgrundande ersättningar för arbete (som tillkom i 2005 års redovisning, och som i den senaste redovisningen beräknades till omkring 12 miljarder kronor netto).

4.1.2 *Bakomliggande redovisningsprinciper är svåra att följa*

Den jämförelsenorm regeringen använder för att identifiera skatteutgifter i skatteutgiftsredovisningen bygger på den så kallade likformighetsprincipen.⁵⁰ Även om likformighetsprincipen är en etablerad princip i skattesammanhang så är det inte självklart hur den ska tolkas i praktiken.

För att få en bra beskrivning av hur regeringen faktiskt tolkat och tillämpat likformighetsprincipen i skatteutgiftsredovisningen behöver man gå tillbaka till de arbeten som gjordes i betänkandet ”Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning” och i ESO-rapporten ”Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdesskatten”.⁵¹

Regeringens beskrivning av jämförelsenormen i skatteutgiftsredovisningen är ganska kortfattad. I stället hänvisar regeringen till hur jämförelsenormen beskrivs (det vill säga hur likformighetsprincipen tolkas och preciseras) i betänkandet ”Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning”. Det framgår dock inte av denna hänvisning att regeringen tolkat likformighetsprincipen annorlunda än vad utredaren gjorde i betänkandet ”Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning”. Denna skillnad i

⁴⁸ SOU 1995:36, Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning.

⁴⁹ I 2006 års redovisning står dessutom uttryckligen att redovisningen inte är fullständig. Se prop. 2005/06:100, 2006 års ekonomiska vårproposition, bilaga 2, s. 6.

⁵⁰ Se kapitel 2 för en beskrivning av hur skatteutgifter identifieras.

⁵¹ Se bilaga 3 för en redovisning av hur delar av jämförelsenormen preciserats i betänkandet (SOU 1995:36) Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning.

tolkning av likformighetsprincipen innebär att skatteutgifterna inom inkomstslaget kapital ökar med omkring 10 miljarder kronor.⁵²

Under 2003 utförde regeringen ett stort arbete med att fördela alla skatteutgifter som utgör medel inom olika politikområden på olika politikområden. Syftet med detta var att ge en förutsättning för en mer rättvisande jämförelse av stöd som lämnas över statsbudgeten inom olika områden på såväl utgifts- som inkomstsidan. De skatteutgifter som enligt regeringen inte hade någon anknytning till något specifikt politikområde fördes till gruppen skattetekniskt motiverade skatteutgifter. Enligt regeringen är skattetekniskt motiverade skatteutgifter inte direkt jämförbara med stöd på budgetens utgiftssida.

Uppdelningen av skatteutgifterna på politikområden respektive på skattetekniskt motiverade skatteutgifter har betydelse för hur olika skatteutgifter, enligt regeringen, bör behandlas i budgetprocessen. Samtidigt redogör regeringen inte för hur och utifrån vilka principer som den har fördelat skatteutgifterna på utgifts- och politikområden respektive på skattetekniskt motiverade skatteutgifter.

4.1.3 *Mål och syfte med enskilda skatteutgifter anges sällan*

Redovisningen av skatteutgifter i den ekonomiska vårpropositionen har följt ungefär samma disposition sedan den första redovisningen 1996.⁵³ I redovisningen beskrivs först syftet med redovisningen liksom bakomliggande redovisningsprinciper och de teoretiska beräkningsmetoderna. Sedan redovisas alla skatteutgifterna i en tabell. Efter tabellen följer en kort beskrivning av var och en av skatteutgifterna uppdelade på skatteslag.

Beskrivningarna av de enskilda skatteutgifterna är ofta teknisk. Mål och syfte med skatteutgiften anges sällan. Det saknas även referenser till lagrum och förarbeten. Detta är en försämring jämfört med hur skatteutgifterna presenterades i den allra första svenska redovisningen av skatteutgifter i ESO-rapporten "Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdesskatten".⁵⁴

⁵² Enligt den tolkning av likformighetsprincipen som återfinns i betänkandet (1995:36) Förmåner och sanktioner - en samlad redovisning ska kapitalvinster beskattas först när de realiserats. Regeringens tolkning av likformighetsprincipen innebär däremot att kapitalvinster ska beskattas löpande.

⁵³ För en mer utförlig beskrivning av skatteutgiftsredovisningen se kapitel 2.

⁵⁴ I ESO-rapporten (Ds 1992:6) finns en referens till lagrum och i vissa fall även till förarbeten i beskrivningarna av de enskilda skatteutgifterna. Exempelvis beskrivs skatteutgiften "Dubbel bosättning" på följande sätt: "Enligt p 3 a 2 st anv till 33§ KL har skattskyldig rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid s.k. dubbel bosättning. ... Av motiven till detta stadgande synes framgå att avdrag av detta slag huvudsakligen medges för att främja rörligheten på arbetsmarknaden (prop. 1989/90:110 s. 360)".

I 2006 års redovisning beskrivs exempelvis skatteutgiften *D4, Värdeförändring på eget hem och bostadsrätt*⁵⁵, så här:

Enligt normen skall värdeförändringar beskattas (alternativt skall skatterestitution ges) när de uppkommer och inte, som fallet är, när de realiserats. Dessutom ges möjlighet till ytterligare uppskov, under vissa förutsättningar, även då vinsten har realiserats. Dessa uppskovsmöjligheter ger upphov till en skattecredit. Räntan på denna skattecredit utgör en skatteutgift som avser skatt på kapital.

Vilket lagrum som den ytterligare uppskovsmöjligheten grundar sig på framgår inte.

Ett annat exempel är skatteutgiften *K3, Offentligt skyddat arbete (OSA)*⁵⁶, som förklaras med följande text:

Målgruppen för stödet är arbetslösa med vissa funktionshinder som medför nedsatt arbetsförmåga. Stödet omvandlades 2003 från ett bidrag till en skattecreditering. Villkoren är för övrigt oförändrade.

Här har man visserligen angivit en målgrupp för skatteutgiften men det framgår inte varför man har omvandlat bidraget till en skatteutgift.

4.1.4 *Alla större skatteutgifter beräknas inte*

Enligt de internationella rekommendationerna på området (se bilaga 2) bör alla större skatteutgifter (om möjligt) beräknas. Även om det kan finnas stora problem förknippade med att beräkna skatteutgifter så kan en ungefärlig bedömning och förklaring av hur beräkningarna har utförts (datakällor, beräkningsmetoder) vara till stort värde för transparensen i redovisningen.

Många skatteutgifter är över huvud taget inte beräknade. Inom inkomstbeskattningen är det till och med så att mindre än hälften av antalet redovisade skatteutgifter har beräknats. Bland dessa återfinns till exempel avdraget för pensionspremier, som enligt Skatteverket uppgår till drygt 12 miljarder kronor per år⁵⁷, arbetsgivares kostnader för arbetstgares pension, personaloptioner med flera. I redovisningen anger regeringen inte varför man inte kunnat beräkna dessa skatteutgifter.

Regeringen redovisar de skatteutgifter man har beräkna både *netto* (alltså enligt inkomstbortfallsmetoden) och *brutto* (alltså enligt utgiftsekvivalentmetoden) för föregående, innevarande och kommande år. I

⁵⁵ Prop. 2005/06:100, 2006 års ekonomiska vårproposition, bilaga 2, s. 26.

⁵⁶ Prop. 2005/06:100, 2006 års ekonomiska vårproposition, bilaga 2, s. 34.

⁵⁷ Skatteverket (2006), Skatter i Sverige 2006, s. 66.

redovisningen är regeringen noga med att ange de problem som finns med att summera skatteutgifter men i övrigt nämner man inte att det skulle finnas några osäkra moment i beräkningarna. Den tabell i vilken de enskilda skatteutgifterna redovisas ger dock intryck av god precision (på 5 miljoner kronor när).

Vi kan dock konstatera att beräkningarna av enskilda skatteutgifter innehåller ganska stora osäkerheter på grund av bristfällig kvalitet på dataunderlaget, framskrivningar till kommande år och det extra steget med en uppräkning av skatteutgiften från netto till brutto. Till detta kommer att enskilda skatteutgifter är svåra att följa upp eftersom något utfall inte alltid finns att tillgå.

Det finns inte heller några uppgifter om hur beräkningarna har utförts. Regeringen skiljer mellan definitiva skattelättnader och skatteutgifter som innebär att skatten skjuts upp, vilket är att jämföra med en räntefri skatte-kredit. Räntefria skatte-krediter finns i stort sett enbart inom inkomstbeskattningen.⁵⁸ Dessa skatteutgifter nuvärdeberäknas men regeringen redovisar inte några uppgifter om de antaganden i form av diskonteringsräntor med mera som ligger till grund för nuvärdeberäkningen. Den beräkningsmetod som ligger till grund för beräkning av skatteutgifter i form av räntefria skatte-krediter innebär också att flera av dessa skatteutgifter inte kan beräknas. Det gäller till exempel avdraget för pensionspremier ovan.

4.2 Redovisningen som underlag för prioriteringar

Det huvudsakliga syftet med regeringens redovisning av skatteutgifter är att synliggöra de indirekta stöd som skatteutgifter utgör på statsbudgetens inkomstsida för att därmed ge underlag för prioriteringar mellan olika stöd. I denna granskning har vi undersökt om skatteutgiftsredovisningen fungerar som ett sådant underlag.

4.2.1 *Nyttan med att bruttoberäkna skatteutgifter kan ifrågasättas*

Det pågår en ständig utveckling av skatteutgiftsredovisningen och de redovisningsprinciper som ligger till grund för denna.

De tidiga redovisningarna av skatteutgifter var fokuserade på att skapa jämförbarhet mellan skatteutgifter och skattepliktiga respektive icke skattepliktiga stöd på budgetens utgiftssida. I den första redovisningen från 1996⁵⁹

⁵⁸ Exempel på räntefria skatte-krediter är pensionsparavdraget, realisationsvinster i inkomstslaget kapital och olika inkomstutjämnande avdrag i företagsbeskattningen.

⁵⁹ Prop. 1995/96:150, Ekonomisk vårproposition med förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, ändrade anslag för budgetåret 1995/96, m.m., avsnitt 3.3.1 samt bilaga 4.

anges till exempel att syftet med regeringens redovisning av skatteutgifter primärt är att göra en samlad redovisning av de skatteförmåner som är direkt jämförbara med bidrag på budgetens utgiftssida. Redovisningen skulle även ge underlag för en jämförelse av skattepliktiga respektive icke skattepliktiga transfereringar på statsbudgetens utgiftssida. Ambitionen var alltså att få ett bättre underlag för budgetarbetet genom att göra olika stöd jämförbara.

Den metod som regeringen har valt för att skapa denna jämförbarhet innebär att alla skatteutgifter och icke skattepliktiga transfereringar ska bruttoberäknas, det vill säga de ska räknas om till skattepliktiga bidrag.

En omräkning av skatteutgifter och icke skattepliktiga transfereringar till skattepliktiga bidrag riskerar att förvirra mer än den klargör. De omräknade beloppen används inte heller för att göra några jämförelser eller underlätta prioriteringar mellan olika stöd. Frågan är därför vilken funktion omräkningen av skatteutgifterna och de icke skattepliktiga transfereringarna egentligen fyller. Regeringen påpekar dessutom själv att icke skattepliktiga transfereringar egentligen inte kan betraktas som skatteutgifter eftersom skattefriheten för dessa närmast är att betrakta som administrativ.⁶⁰ Det verkar därmed inte som om det finns något egentligt skäl för att inkludera icke skattepliktiga transfereringar i skatteutgiftsredovisningen.

I de senare årens redovisningar av skatteutgifter har regeringen fokuserat på att inkludera skatteutgifter i de resultatredovisningar som lämnas i budgetpropositionen. Genom att inkludera skatteutgifterna i dessa resultatredovisningar synliggörs de indirekta stöd som skatteutgifter innebär, och regeringen får också ett underlag för en jämförelse mellan stöd på statsbudgetens inkomst- och utgiftssida. Regeringen verkar därmed ha släppt ambitionen att skatteutgiftsredovisningen ska göra olika stöd jämförbara genom att de räknas om till skattepliktiga bidrag. Samtidigt innehåller redovisningen fortfarande en sådan omräkning av både skatteutgifter och icke skattepliktiga transfereringar.

4.2.2 *Strikt tolkning av likformighetsprincipen*

I kapitel 2 konstaterar vi att olika val av jämförelsenorm kommer att resultera i olika skatteutgifter. Det finns därmed en tydlig koppling mellan den jämförelsenorm som används för att identifiera skatteutgifter och syftet med redovisningen av dessa. Valet och preciseringen av den jämförelsenorm som används i redovisningen bör därför styras av syftet med redovisningen.

⁶⁰ Se bland annat prop. 2005/06:100, 2006 års ekonomiska vårproposition, bilaga 2, s. 9.

Regeringen anger i 1997 års redovisning av skatteutgifter⁶¹ att en norm som bygger på principen om enhetlig beskattning underlättar en analys av skattesystemet ur ett budgetperspektiv. Detta till skillnad från en norm som bygger på ett skattesystem som minimerar de snedvridningar och effektivitetsförluster som skatterna ger upphov till.

Den tillämpning av likformighetsprincipen som regeringen använder i skatteutgiftsredovisningen får dock till följd att man redovisar många skattetekniskt motiverade skatteutgifter. I den senaste redovisningen från 2006⁶² är ungefär en fjärdedel av alla redovisade skatteutgifter skattetekniskt motiverade.

Enligt regeringen har skattetekniskt motiverade skatteutgifter ofta sitt ursprung i administrativa mål inom skattesystemet såsom enkelhet, legitimitet med mera. Det är därför inte möjligt att direkt jämföra dessa med stöd på budgetens utgiftssida. Mot bakgrund av att syftet med regeringens redovisning av skatteutgifter i första hand är att synliggöra skatteutgifterna för att därmed ge underlag för prioriteringar mellan olika stöd framstår regeringens tillämpning av likformighetsprincipen som väl strikt.

Den tolkning av likformighetsprincipen som regeringen valt framstår även som strikt i jämförelse med de tolkningar som utarbetats i andra länder. I till exempel Australien och Holland är redovisningen av skatteutgifter i huvudsak fokuserad på skatteutgifter som alternativ till stöd på utgiftssidan. Detta innebär att särregler i skattelagstiftningen av rent administrativa skäl eller för skattesystemets legitimitet inte anses utgöra skatteutgifter. Dessa särregler utgör istället en del av jämförelsenormen.⁶³

4.3 Uppföljning och efterkontroll av skatteutgifter

Genomförandet av statsbudgeten kontrolleras i efterhand med hjälp av flera metoder. De huvudsakliga metoderna är finansiell uppföljning och resultatuppföljning. I resultatuppföljningen ska regeringen redovisa de mål som åsyftas och de resultat som uppnåtts på olika verksamhetsområden. Denna redovisning sker i budgetpropositionens olika utgiftsområdesbilagor.

4.3.1 Skatteutgifter resultatbedöms inte

De skatteutgifter som kan anses vara medel inom specifika politikområden ska från och med 2004 inkluderas i de resultatredovisningar som lämnas i

⁶¹ Prop. 1996/97:150, 1997 års ekonomiska vårproposition, bilaga 4, s. 4.

⁶² Prop. 2005/06:100, 2006 års ekonomiska vårproposition", bilaga 2.

⁶³ Se Bixi, H. P. m.fl. (2004), Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System.

budgetpropositionen. Hur denna redovisning ska göras framgår av särskilda anvisningar i budgetcirkulären.

Redovisningen av skatteutgifter i resultatredovisningen sker i de olika utgiftsområdesbilagorna till budgetpropositionen. Skatteutgifterna redovisas nettoberäknade i en tabell under varje utgifts- och politikområde och med en åtföljande text som är hämtad från redovisningen av skatteutgifter i bilagan till den ekonomiska vårpropositionen. Innebörden i denna text är att *samhällets stöd till företag och hushåll i huvudsak redovisas på statsbudgetens utgiftssida och att det vid sidan av dessa också kan förekomma skatteutgifter.*

Vi kan konstatera att skatteutgifterna är större än de totala utgifterna på 3⁶⁴ av de 15 utgiftsområden som redovisar skatteutgifter i budgetpropositionen för 2006⁶⁵. Därmed stämmer inte formuleringen i budgetcirkuläret med hur den faktiska fördelningen av stöd på statsbudgetens utgiftssida och skatteutgifter ser ut.

Redovisningen av skatteutgifter är inte heller kopplad till resten av de insatser som redovisas och resultatbedöms under respektive politikområde (alltså den ordinarie resultatbedömningen) i budgetpropositionen. Redovisningen av skatteutgifter sker nämligen i ett eget avsnitt skilt från avsnitten om mål, insatser och resultatbedömning. Redovisningen av skatteutgifter får därmed inte någon direkt koppling till de mål som finns för olika politikområden.

Endast i några få fall förekommer att skatteutgifter faktiskt följs upp inom ramen för den ordinarie resultatbedömningen i budgetpropositionen. I något fall har då skatteutgiften⁶⁶ följts upp under ett annat utgifts- och politikområde än det som den har redovisats under i skatteutgiftsredovisningen. Den fördelningen av skatteutgifter på utgifts- och politikområden som finns i skatteutgiftsredovisningen verkar därmed vara bestämd utanför budgetprocessens resultatuppföljning.

Det finns inte heller finns någon annan systematisk uppföljning av skatteutgifter utöver resultatuppföljningen. Däremot förekommer att skatteutgifter utvärderas i samband med allmän regelöversyn eller till följd av särskilt regeringsuppdrag.

4.3.2 Redovisningen av skatteutgifter är en återrapportering

I kapitel 3 granskar vi hur nya skatteutgifter bereds och redovisas. Vi har därmed kunnat notera att kopplingen mellan å ena sidan beredningen av nya skatteutgifter och å andra sidan redovisningen av redan existerande skatte-

⁶⁴ Dessa är utgiftsområde 14 Arbetsliv, utgiftsområde 21 Energi och utgiftsområde 24 Näringsliv.

⁶⁵ Prop. 2005/06:1, Budgetpropositionen för 2006.

⁶⁶ Den aktuella skatteutgiften är befrielse från energiskatt på el vid deltagande i program för energieffektivisering inom industrin.

utgifter är svag. Det har till exempel förekommit att skatteutgifter beräknats vid införandet men inte i skatteutgiftsredovisningen och vice versa.

Trots att det finns prognosinslag i regeringens redovisning av skatteutgifter, eftersom skatteutgifterna beräknas för både innevarande och kommande år, är redovisningen ändå främst att betrakta som en rapportering av redan beslutade åtgärder.

Det förekommer dock att regeringen använder skatteutgiftsredovisningen för att hitta finansieringsförslag till andra åtgärder. I dessa fall har det handlat om att slopa skatteutgifter för att använda det budgetutrymme som därmed frigörs till något annat.

4.4 Sammanfattande iakttagelser

- Skatteutgiftsredovisningen är omfattande men svår att överblicka. Överensstämmelsen mellan skattelagstiftningen, regeländringar och redovisningen av skatteutgifter är inte särskilt tydlig. En enda skatteutgift kan omfatta flera särregler i skattelagstiftningen eller vice versa. Beskrivningen av enskilda skatteutgifter saknar dessutom hänvisning till lagrum och förarbeten. Det går därför inte alltid att avgöra om en regeländring i skattelagstiftningen finns med i skatteutgiftsredovisningen eller inte. Det förekommer även att skatteutgifter slagits ihop i redovisningen eller att en skatteutgift separerats i flera mindre skatteutgifter.
- Skatteutgiftsredovisningen är teoretiskt korrekt men inte särskilt användbar som ett underlag för prioriteringar och fortlöpande prövning. Detta beror på att många skatteutgifter inte beräknas och att de beräkningsmetoder som används inte fyller någon reell funktion. Skatteutgiftsredovisningen innehåller dessutom många skatteutgifter som inte kan ses som alternativ till stöd på budgetens utgiftssida.
- Skatteutgifter följs inte upp på något systematiskt sätt. Trots regeringens ambitioner att införliva skatteutgifterna i den resultatbedömning som redovisas i budgetpropositionens utgiftsbilagor är det få skatteutgifter som verkligen följs upp inom ramen för denna resultatuppföljning.

5 Slutsatser

Riksrevisionens syfte med denna granskning har varit att undersöka om regeringens beredning och redovisning av nya skatteutgifter ger ett tillfredsställande underlag för budgetbeslut och om redovisningen och uppföljningen av befintliga skatteutgifter ger ett tillräckligt underlag för uppföljning och prioriteringar mellan olika stöd. De krav Riksrevisionen ställer på regeringens beredning, redovisning och uppföljning av skatteutgifter följer av syftet med redovisningen av skatteutgifter och av internationella rekommendationer utarbetade av OECD, IMF och Världsbanken.

5.1 Skatteutgiftsredovisningen brister i transparens och ändamålsenlighet

Riksrevisionens bedömning är att regeringens redovisning av skatteutgifter inte uppfyller grundläggande krav på en transparent budgetredovisning. Skatteutgiftsredovisningen ger heller inte ett tillräckligt underlag för en fortlöpande prövning av samma slag som prövningen av utgifter på anslag när det gäller redan befintliga skatteutgifter. Riksrevisionen menar dock att en redovisning av skatteutgifter har en viktig funktion att fylla genom att synliggöra skatteutgifter.

5.1.1 Redovisningen är omfattande men svår att överblicka

Riksrevisionen konstaterar att regeringens redovisning av skatteutgifter är ambitiös och omfattande men inte särskilt lätt att överblicka.

Presentationen av enskilda skatteutgifter förutsätter goda kunskaper om den svenska skattelagstiftningen. Mål och syfte med de enskilda skatteutgifterna framgår inte alltid, och någon hänvisning till lagrum eller förarbeten finns inte. Det är därför svårt att av redovisningen utläsa när en ändring av skattelagstiftningen har ägt rum.

För att förstå de redovisningsprinciper och beräkningsmetoder som ligger till grund för redovisningen av skatteutgifter måste man gå tillbaka till det underlag som redovisas i betänkandet av Utredningen om statliga subventioner⁶⁷ och ESO-rapporten ”Skatteförmåner och andra särregler i inkomstbeskattningen”⁶⁸. Regeringen hänvisar visserligen till betänkandet i skatteutgiftsredovisningen, men anger inte att man har utgått från en något

⁶⁷ SOU 1995:36, Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning.

⁶⁸ Ds 1992:6.

annorlunda tolkning av den jämförelsenorm (likformighetsprincipen) som ligger till grund för identifieringen av olika skatteutgifter.

Regeringen har heller aldrig låtit göra någon fullständig genomgång av skattelagstiftningen i syfte att identifiera relevanta skatteutgifter. Den variation i antal skatteutgifter som finns mellan olika år kan därmed lika gärna bero på förändrade redovisningsprinciper som på att nya skatteutgifter har tillkommit eller försvunnit.

5.1.2 *Redovisningen är teoretiskt korrekt men ger inte något underlag för budgetprioriteringar*

Riksrevisionen bedömer att skatteutgiftsredovisningen inte ger ett underlag för en fortlöpande prövning av samma slag som prövningen av utgifterna på statsbudgetens utgiftssida. Redovisningen fokuserar mer på en teoretisk korrekt redovisning av skatteutgifter än på vilket underlag som behövs för att göra prioriteringar i budgetarbetet.

Exempel på detta är redovisningen av icke skattepliktiga transfereringar och omräkningen av skatteutgifter till skattepliktiga bidrag (alltså från nettotill bruttobelopp)⁶⁹. Att skatteutgifterna beräknas och redovisas både brutto och netto riskerar att förvirra mer än det klargör.⁷⁰ Eftersom de bruttoberäknade beloppen inte heller används i budgetberedningen ifrågasätter Riksrevisionen den praktiska nyttan med denna omräkning.

Ett annat exempel är att den tolkning av likformighetsprincipen som regeringen utgår från resulterar i att den största gruppen skatteutgifter som redovisas är av skatteteknisk karaktär. I skatteutgiftsredovisningen konstaterar regeringen att de skattetekniskt motiverade skatteutgifterna inte är direkt jämförbara med stöd på statsbudgetens utgiftssida. Riksrevisionen anser därför att en redovisning av dessa skatteutgifter är mindre intressant som underlag för prioriteringar och uppföljning av olika stöd.

Slutligen innebär den metod som regeringen använder för att beräkna skatteutgifter i form av räntefria skattekrediter att ett antal betydande skatteutgifter inte kan beräknas. Det handlar bland annat om avdraget för pensionspremier där uppgifter om hur stora dessa avdrag är finns att tillgå hos Skatteverket. För att beräkna den skatteutgift som avdraget medför på

⁶⁹ Omräkningen från netto- till bruttobelopp innebär att de enskilda skatteutgifterna beräknas både enligt skattebortfalls- och utgiftsekvivalentmetoden. Se kapitel 2.

⁷⁰ Det enda land förutom Sverige som redovisar skatteutgifter i termer av utgiftsekvivalenter är USA. Av en genomgång som IMF har gjort av den amerikanska skatteutgiftsredovisningen framgår att redovisningen i termer av utgiftsekvivalenter och skattebortfallsmetoden har skapat en del förvirring. "Except for some specialized economists, most observers have trouble understanding the counterfactuals assumed for each direct spending program and why for certain tax expenditures the outlay equivalent and revenue forgone estimates are the same and for others they are not." Se Bixi, H. P. m.fl. (2004), Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System, s. 164.

ett teoretiskt korrekt sätt krävs uppgifter om den framtida skatt som pensionspremierna resulterar i när de betalas ut. Om syftet med skatteutgiftsredovisningen är att synliggöra skatteutgifter för att ge ett bättre underlag i budgetarbetet, anser Riksrevisionen, att en beräkning av den likvida budgeteffekten av dagens pensionsavdrag är mer intressant än en fullständig nuvärdeberäkning av den räntefria skattkredit som pensionsavdragen ger upphov till.

5.1.3 *Skatteutgiftsredovisningen är en återrapportering*

Skatteutgiftsredovisningen är en återrapportering av befintliga stöd och åtgärder. Trots detta följs inte enskilda skatteutgifter upp på något systematiskt sätt. Detta följer av att skatteutgifter framför allt hanteras inom lagstiftningsprocessen och att lagstiftningsprocessen inte innehåller någon formaliserad uppföljning av olika förslag.

Regeringens ambitioner att införliva skatteutgifter i den resultatbedömning som redovisas i budgetpropositionen har inte heller förändrat uppföljningen av skatteutgifter. Det är få skatteutgifter som verkligen följs upp inom ramen för budgetpropositionens resultatbedömning. Detta beror på att de skatteutgifter som har fördelats ut på utgifts- och politikområden inte har tagits om hand i budgetarbetet på samma sätt som insatser på utgiftsidan.

5.2 **Otillräcklig prövning inför beslut om nya skatteutgifter**

Trots regeringens ambitioner att synliggöra skatteutgifter så att alla särbestämmelser som leder till inkomstbortfall kan prövas lika noggrant som utgiftsanslagen är Riksrevisionens bedömning att skatteutgiftsredovisningen inte fungerar som något beslutsunderlag i budgetarbetet. Skatteutgiftsredovisningen har inte någon formell status eller direkt koppling till den statliga budgetprocessen. Därmed ger redovisningen inte heller något underlag för budgetprövning av nya skatteutgifter.

Det underlag som regeringen bereder och redovisar inför beslut om nya skatteutgifter innehåller inte heller alla relevanta konsekvenser inför ett budgetbeslut. Riksrevisionen bedömer därmed att regeringens beredning och redovisning av nya skatteutgifter inte fungerar som ett tillräckligt underlag för budgetprövning.

5.2.1 *Alltför ofta saknas motiv till varför en skatteutgift är det bästa alternativet*

Skatteutgifter utgör alternativ till stöd och bidrag på statsbudgetens utgifts-sida och har införts utifrån många olika motiv och syften. Det kan handla om att ge förmåner till vissa grupper, att öka tillväxten och sysselsättningen generellt eller konjunkturpolitiska skäl.

Eftersom omfattningen av nya skatteutgifter är svåra att förutse och skatteutgifter dessutom finns kvar tills dess att de uttryckligen upphävs (om de inte från början har tidsbegränsats) är det viktigt att varje ny skatteutgift prövas mot alternativa tillvägagångssätt redan vid införandet.

Riksrevisionen konstaterar att det underlag som bereds och redovisas vid införandet av nya skatteutgifter sällan innehåller någon motivering till varför skatteutgifter skulle vara det mest effektiva sättet att uppnå det aktuella syftet. Fördelar och nackdelar med att använda skatteinstrumentet framför andra instrument diskuteras inte. Påfallande ofta saknas dessutom en redogörelse för hur syftet med skatteutgiften överensstämmer med övergripande politiska prioriteringar.

5.2.2 *Utvecklad kontroll av skatteutgifters budgeteffekter*

Riksrevisionen konstaterar att skatteutgifter i flera avseenden liknar de förslagsanslag som tidigare användes för regelstyrda utgifter, men som avskaffades i samband med reformeringen av budgetprocessen. Liksom för förslagsanslagen är de närmare villkoren för skatteutgifter reglerade i lag, och omfattningen på den förmån som skatteutgiften innebär är därmed svår att förutse. Detta innebär att även i de fall när en ny skatteutgift har budgetberäknats och finansierats så är den inte alltid möjlig att prognostisera och kontrollera med någon exakt precision.

För skatteutgifter i form av krediteringar på skattekonto har riksdagen utvecklat en ordning som innebär att en ram med skatteutgiftens totala budgetbelastning skrivs in i den lag som krediteringen grundar sig på. Detta innebär att riksdagen får motsvarande kontrollmekanism som för anslagen på utgiftssidan. För att höja ramen eller flytta belopp mellan olika budgetår måste regeringen återkomma till riksdagen med ett lagförslag om detta. Det bör poängteras att denna teknik inte är lika enkel att använda för andra skatteutgifter än de som ges i form av krediteringar på skattekonto. För många skatteutgifter finns nämligen inte något budgetutfall att följa upp ramen mot.⁷¹

⁷¹ Detta gäller till exempel för flertalet av skatteutgifterna inom mervärdesskatteområdet som till exempel den nedsatta mervärdesskatten på böcker, persontransporter och livsmedel.

I den senaste budgetpropositionen har regeringen aviserat att användningen av skattekrediteringar ska minska i syfte att stärka utgiftstakets trovärdighet.⁷² Riksrevisionen anser att det är av yttersta vikt att denna ambition verkligen hålls och efterlevs.

5.2.3 *Skatteutgifter har införts utan att förslag till finansiering har angivits*

Riksrevisionens bedömning är att regeringens beredning av nya skatteutgifter inte innehåller motsvarande prövning som den för anslagsbundna utgifter. Det beror på att den statliga budgetprocessen i första hand är utformad för att hantera prioriteringar på utgiftssidan. Statsbudgetens utgiftssida omges av restriktioner i form av utgiftsramar och utgiftstak, men det finns inte motsvarande bindande restriktioner på inkomstsidan. De interna budgeterings- och finansieringsprinciper som regeringen använder sig av blir därmed inte lika strama för förslag på statsbudgetens inkomstsida som för förslag på utgiftssidan. Detta har fått till följd att förslag till finansiering i många fall inte lämnas vid införandet av nya skatteutgifter, vilket bland annat får konsekvenser för budgetdisciplinen.

Riksrevisionen kan också konstatera att det i några få fall även har förekommit att någon budgetberäkning av skatteutgiften inte har gjorts vid dess införande, detta trots att det i efterhand har gått att konstatera att skatteutgiften haft relativt betydande budgeteffekter. Eftersom förslag som inte budgetberäknas inte behandlas sammanhållet i budgetpropositionen utan i särproposition innebär detta ytterligare en risk att budgetdisciplinen påverkas i negativ riktning.

⁷² Prop. 2006/07:1, Budgetproposition för 2007, vol. 1, avsn. 6.4.6, s. 189.

6 Rekommendationer

Riksrevisionen anser att regeringens redovisning av skatteutgifter har en viktig funktion att fylla. Kopplingen mellan budgetprocessen och beredningen och redovisningen av skatteutgifter behöver dock ses över. Mot denna bakgrund rekommenderar Riksrevisionen att:

Regeringen bör initiera en översyn av skatteutgiftsredovisningen

Regeringen bör initiera en översyn av skatteutgiftsredovisningen för att göra den mer transparent och ändamålsenlig.

För att redovisningen ska bli mer transparent bör den innehålla syftet med varje redovisad skatteutgift samt hänvisningar till lagrum eller förarbeten. Beräkningar och bedömningar bör förklaras på ett tydligare sätt och hänvisningar till datakällor bör framgå. Om redovisningsprinciper, beräkningsmetoder eller liknande ändras så måste detta förklaras och skälen till förändringen anges.

Det är också viktigt att nya eller relativt nya skatteutgifter och sådana skatteutgifter som funnits en längre tid särredovisas. Detta för att skatteutgifternas utveckling över tiden ska bli mera tydlig.

För att redovisningen ska bli mer ändamålsenlig behöver underliggande redovisningsprinciper och beräkningsmetoder ses över och förtydligas. Redovisningen bör också uppdateras för att säkerställa att alla relevanta skatteutgifter finns med. Detta innebär att en ny genomgång av skattelagstiftningen motsvarande den som låg till grund för betänkandet "Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning"⁷³ behöver göras.

För att redovisningen ska ge ett underlag för budgetarbetet bör den i huvudsak inriktas mot skatteutgifter som utgör alternativ till stöd på statsbudgetens utgiftssida. En omräkning av skatteutgifter till skattepliktiga bidrag är då inte nödvändig. Beräkningen av skatteutgifter bör istället så långt som möjligt fånga skatteutgifternas likvida budgeteffekter.

Regeringen bör pröva nya skatteutgifter mot ett antal förutbestämda kriterier

Skatteutgifter är inte fullt ut integrerade i den statliga budgetprocessen på samma sätt som utgifter. Detta beror framför allt på att skatteutgifter inte omfattas av några budgetmässiga restriktioner. De åtgärder som har

⁷³ SOU 1995:36.

diskuterats, såväl nationellt som internationellt⁷⁴, för att ytterligare integrera skatteutgifter i budgetberedningen är att införliva skatteutgifter under utgiftstaket, skapa ett särskilt tak för nya skatteutgifter eller att utarbeta ett antal kriterier mot vilka nya skatteutgifter bör vägas innan de införs – en checklista.

Att införliva nya skatteutgifter under utgiftstaket eller ett särskilt ”skatteutgiftstak” ställer krav på ett bättre underlag vid beräkning av skatteutgifters budgeteffekter. Med tanke på att skatteutgifters budgeteffekter utgörs av realiserade intäkter och att utfall inte finns för alla skatteutgifter, är ett sådant underlag inte alltid möjligt att få fram. Ett första och alternativt steg mot att förbättra underlaget vid beredning av nya skatteutgifter skulle därför kunna vara att pröva varje ny skatteutgift mot ett antal förutbestämda kriterier. Detta är den metod som förespråkas i de internationella rekommendationer som Riksrevisionen har utgått från i denna granskning. Exempel på relevanta och möjliga kriterier är:

1. Vilket problem ska åtgärdas?
2. Har problemet någon koppling till övergripande politiska prioriteringar?
3. Är det möjligt att visa att en åtgärd/ett ingripande är nödvändig?
4. Vilket är det mest effektiva sättet att lösa problemet? Är det möjligt att visa att en skatteutgift är mer effektiv än en åtgärd via utgiftssidan?
5. Vilka är skatteutgiftens budgeteffekter? Vilka samhällsekonomiska effekter kan skatteutgiften antas medföra?
6. Går det att säkerställa en tillräcklig uppföljning av skatteutgiften?

En prövning av nya skatteutgifter mot dessa kriterier bör göras i samband med regeringens interna beredning av nya skatteförslag och redovisas i det beslutsunderlag som regeringen lämnar till riksdagen.

Regeringen bör överväga hur skatteutgifter ska hanteras i det finanspolitiska ramverket

En prövning av nya skatteutgifter mot ett antal kvalitativa kriterier enligt ovan kan ses som ett första steg för att bättre integrera skatteutgifter i budgetberedningen. För att upprätthålla en god budgetdisciplin är det dock viktigt att hanteringen av åtgärder på budgetens utgifts- och inkomstsida är någorlunda symmetrisk. Regeringen bör därför överväga hur skatteutgifter ska hanteras i det finanspolitiska ramverket.

⁷⁴ Se Boije, R. (2002), Bør skatteavvikelser integreres i budgetprocessen? och Bixi, H. P. m.fl. (2004), Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System.

Referenser

Litteratur

- Boije, R. (2002), *Bör skatteavvikelser integreras i budgetprocessen?*, Penning- och valutapolitik nr. 2, s. 70 - 82.
- 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.
- Burman, L. E., (2003), *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?*, 56 National Tax Journal, s. 613 - 627.
- Ds 2003:49, *Nya principer för utformning av statsbudgeten*.
- Ds 1997:1, *Propositionshandboken*.
- Ds 1992:6, *Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdesskatten*, Rapport till ESO, Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi.
- IMF (2001), *Manual on Fiscal Transparency*.
- Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P. och Silfverberg, C., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Tionde upplagan, Studentlitteratur, Lund.
- Mattson, I., (2000), *Den statliga budgetprocessen – rationell resursfördelning eller meningslös ritual?*, SNS Förlag, Stockholm.
- OECD (2004), *Off-budget and Tax Expenditures*, OECD journal on budgeting, vol. 4, no. 1.
- OECD (2001), *Best Practices for Budget Transparency*.
- OECD (1996), *Tax Expenditures Recent Experience*.
- Rabe, G. och Melbi, I. (2006), *Det svenska skattesystemet*, Nittonde upplagan, Nordstedts juridik, Stockholm.
- Riksrevisionen (2004), *Utgift eller inkomstavdrag – Regeringens hantering av det tillfälliga sysselsättningsstödet*, rapport 2004:26.
- Skatteverket (2006), *Skatter i Sverige 2006*, Skattestatistisk årsbok, SKV 152 utgåva 9, Elanders Gotab, Vällingby
- SOU 1995:36, *Förmåner och sanktioner - en samlad redovisning*.
- Statskontoret (2005), *Lånedatorsystemet – Gratis för arbetsgivare – dyrt för stat och kommun*, rapport 2005:15.
- Valenduc, C. (2006), *Tax Expenditures reporting and effectiveness analysis*, paper prepared for the seminar on "tax subsidies" EUROSAT, Bonn, 21–22 februari 2006.

Riksdagstryck

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

Regeringens proposition 2005/06:100, *2006 års ekonomiska vårproposition*, bilaga 2.

Regeringens proposition 2004/05:100, *2005 års ekonomiska vårproposition*, bilaga 2.

Regeringens proposition 2003/04:100, *2004 års ekonomiska vårproposition*, bilaga 2.

Regeringens proposition 2002/03:100, *2003 års ekonomiska vårproposition*, bilaga 2.

Regeringens proposition 2001/02:100, *2002 års ekonomiska vårproposition*, bilaga 2.

Regeringens proposition 2000/01:100, *2001 års ekonomiska vårproposition*, bilaga 3.

Regeringens proposition 1999/2000:100, *2000 års ekonomiska vårproposition*, bilaga 4.

Regeringens proposition 1998/99:100, *1999 års ekonomiska vårproposition*, bilaga 4.

Regeringens proposition 1997/98:150, *1998 års ekonomiska vårproposition*, bilaga 6.

Regeringens proposition 1996/97:150, *1997 års ekonomiska vårproposition*, bilaga 4.

Regeringens proposition 1995/96: 220, *Lag om statsbudgeten*.

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

Riksdagens betänkande 2005/06:FiU24.

Riksdagens betänkande 2003/04:KU10.

Riksdagens betänkande 2000/01:FiU2

Riksdagens betänkande 1996/97:KU3.

Riksdagens betänkande 1990/91:FiU30.

Intervjuer

Intervju med tjänstemän från Finansdepartementets skatteavdelning, 2006-10-31.

Intervju med tjänstemän från Finansdepartementets budgetekonomiska- och skatteavdelning, 2006-11-07.

Bilaga 1. Begrepp och definitioner

Anslag

Utgiftsmedel på statsbudgeten som riksdagen fattar beslut om. Riksdagen anvisar anslag till ett visst ändamål. Det finns idag två olika typer av anslag: Obetecknat anslag som inte får överskridas eller sparas till följande år och ramanslag som får överskridas och sparas till följande år.

Bidrag

En ersättning som lämnas utan krav på direkt motprestation. I statlig redovisning sammanfaller begreppet vanligen med transfereringar. (Se transferering.)

Bruttoredovisning

Med bruttoredovisning avses att inkomster och utgifter redovisas var för sig. Motsatsen är nettoredovisning vilket innebär att endast skillnaden mellan inkomster och utgifter redovisas.

Budgetpolitik

Åtgärder i statsbudgeten som påverkar statens budgetsaldo och den offentliga sektorns finanser.

Budgetproposition

Regeringens förslag till statsbudget för följande budgetår. Budgetpropositionen innehåller bland annat en finansplan, budgetpolitiska mål, ramar för utgiftsområden, förslag till anslag för olika ändamål och en beräkning av statens inkomster.

Budgetreglering

Proceduren för hur statens budget kommer till (beräkning av statsinkomsterna och fastställande av anslag) och riksdagens beslut angående statsbudgeten för det kommande året.

Ekonomisk vårproposition

Regeringens förslag till riktlinjer för den framtida ekonomiska politiken och budgetpolitiken som ett första led i budgetprocessen.

Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO)

Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO) var en kommitté under Finansdepartementet med uppgift att utarbeta rapporter med ett brett och fördjupat underlag för budgetpolitiska och samhällsekonomiska avgöranden. ESO beslutade självständigt över sina rapporter och deras innehåll. ESO:s verksamhet upphörde i juni 2003.

Finansmakten

Med finansmakten avses rätten att bestämma över statens inkomster samt att besluta om utgifter och på annat sätt förfoga över statens tillgångar, alltså besluta om beskattning och budgetreglering.

IMF

Internationella valutafonden (International Monetary Fund) bildades 1944. Internationella valutafondens huvuduppgift är att främja handel och tillväxt genom att verka för internationellt och monetärt samarbete och finansiell stabilitet. Tyngdpunkten i arbetet ligger på åtgärder för att förebygga finansiella kriser. Bland annat ger man länder råd om ekonomisk politik och finansiella reformer.

Inkomsttitel

Statsbudgetens inkomstsida består av från och med 2007 av åtta olika inkomsttyper. Den största av dessa är inkomsttypen 1000 – Skatter. Under varje inkomsttyp finns sedan olika inkomstgrupper och inkomsttitlar. Skatt på varor och tjänster är en inkomstgrupp under inkomsttypen Skatter vilken i sin tur består av inkomsttitlarna Alkoholskatt, Tobaksskatt, Energiskatt med flera.

Likformighetsprincipen

En av utgångspunkterna i skattereformen 1990 var att göra beskattningen mera likformig. Principen innebär att beskattningen ska utformas på ett sådant sätt att alla i samma ekonomiska och sociala situation beskattas på samma sätt. Det ska därmed sakna betydelse i vilken form en inkomst erhålls och i vilken form en utgift erläggs.

OECD

Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (Organization for Economic Co-operation and Development) är ett samarbetsorgan för 30 länders regeringar och har sitt säte i Paris. OECD utgör ett forum för utbyte av idéer och erfarenheter och är ett organ för analyser inom alla områden som påverkar ekonomin och den ekonomiska utvecklingen i medlemsländerna.

Offentlig sektor

Staten, kommunsektorn (kommuner och landsting) och pensionssystemet.

Politikområde

Statsbudgeten är indelad i 47 politikområden. Politikområdesindelningen syftar till att möjliggöra en bättre koppling mellan mål, kostnader och resultat. För varje politikområde fastställs därför ett eller flera mål. Exempel på politikområden är Barnpolitik, Kulturpolitik och Arbetsmarknadspolitik. De flesta anslag på statsbudgeten redovisas mot ett politikområde.

Saldomål (=Överskottsmål)

Ett övergripande mål för finanspolitiken tillsammans med utgiftstaket. Överskottsmålet innebär att det finansiella sparandet i den offentliga sektorn ska motsvara 2 procent av BNP i genomsnitt över en konjunkturcykel.

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 slutskattebesked.

Skattesanktion

Skattesanktioner är särregler och undantag i skattesystemet som innebär att de som omfattas av särregeln betalar mer i skatt. Skattesanktioner kan därmed likställas med en extra skatt och är alltså motsatsen till skatteutgifter. (Se skatteutgift.)

Skatteutgift

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

Statsbudgeten

Statsbudgeten är en plan för statens inkomster och utgifter under ett budgetår. Statsbudgeten består av en inkomst- och en utgiftssida, samt några poster för beräkning av statens lånebehov. Riksdagen beslutar om statsbudgeten och anvisar medel till regeringens förfogande för olika ändamål.

Statsbudgetens saldo

Statsbudgetens saldo definieras som skillnaden mellan statsbudgetens inkomster och utgifter. Om saldot är negativt föreligger ett budgetunderskott och därmed ett lånebehov. Ett positivt saldo, vilket är detsamma som ett budgetöverskott, innebär att en amortering av statsskulden sker. Förutom statsbudgetens saldo påverkar valutakursförändringar och tillfälliga placeringar förändringen av statsskulden.

Transferering

Inkomstöverföring från staten utan krav på motprestation som till exempel pensioner, barnbidrag, sjukförsäkringar, arbetslöshetsersättning. Transferering kan ske till hushåll, företag, organisationer, kommuner, internationell verksamhet och även inom staten. (Se bidrag)

Utgiftsram

Riksdagen fastställer ramar för utgifterna inom varje utgiftsområde för kommande budgetår.

Utgiftsområde

Utgifterna på statsbudgeten är indelade i 27 större utgiftsområden. Varje utgiftsområde motsvarar ett specifikt användningsområde för statens budget. Till exempel redovisas statens utgifter för barnbidrag, flerbarnstillägg och föräldrapenning. på utgiftsområde 12 — Ekonomisk trygghet för familjer och barn.

Utgiftstak

Det ena av två övergripande mål som styr finans- och budgetpolitiken. Utgiftstaket är en högsta nivå för de statliga utgifterna under ett år. Systemet med utgiftstak infördes 1997.

Världsbanken

Världsbanken (the World Bank) skapades 1944 (samtidigt med IMF). Formellt är Världsbanken ett övergripande namn för fem olika organ med uppdrag att bidra till ekonomisk utveckling och global fattigdomsbekämpning.

Överskottsmålet

Se saldomål.

Bilaga 2. Internationella rekommendationer

Utifrån olika länders erfarenheter av budgetering och redovisning av skatteutgifter har ett antal rekommendationer och ”best practices” utarbetats av OECD, IMF och Världsbanken. Dessa återges nedan.

OECD Best Practices for Budget Transparency⁷⁵

Tax Expenditures

- Tax expenditures are the estimated cost to the tax revenue of preferential treatment for specific activities.
- The estimated cost of key tax expenditures should be disclosed as supplementary information in the budget. To the extent practicable, a discussion of tax expenditures for specific functional areas should be incorporated into the discussion of general expenditures for those areas in order to inform budgetary choices.

IMF – Manual on Fiscal Transparency⁷⁶

Introduction

7. Fiscal transparency⁷⁷ is only one aspect of good fiscal management, and care is needed to distinguish fiscal transparency from two other key aspects, namely the efficiency of fiscal policy, and the soundness of public finances. As the introduction to the original version of the Code notes, attention has to be paid to all three aspects, which are clearly interrelated. But institutional changes that would lead to more efficient government and promote sound public finances are not advocated directly in the Code. Thus if the government pursues fiscal policy objectives through *extrabudgetary funds* and *tax expenditures*, or if nongovernment public sector agencies engage in *quasi-fiscal activities*, the Code requires only that the purpose of such interventions should be clearly identified and their financial consequences reported. However, the expectation is that transparency about

⁷⁵ OECD (2001).

⁷⁶ IMF (2001).

⁷⁷ IMF har definierat transparens som: ”Being open to the public about the structure and functions of government, fiscal policy intentions, public sector accounts, and fiscal projections”.

extrabudgetary funds, tax expenditures, and quasi-fiscal activities will provide less incentive for their extensive use, and lead to some of them being replaced by traditional practices of fiscal management.

Contingent liabilities, tax expenditures, and quasi-fiscal activities

2.1.3 Statements describing the nature and fiscal significance of central government contingent liabilities and tax expenditures, and of quasi-fiscal activities should be part of the budget documentation.

Tax expenditures

67. Tax expenditures include exemptions from the tax base, allowances deducted from gross income, tax credits deducted from tax liability, tax rate reductions and tax deferrals (such as accelerated depreciation). Tax expenditures are often identical in their effects to explicit expenditure programs. For example, assistance to individuals, families, or firms can be delivered either through expenditure programs or through concessional tax treatment. Once introduced, however, tax expenditures do not require formal annual approval by the legislature (though some may be subject to sunset clauses), and are therefore not subject to the same degree of scrutiny as actual expenditure. A proliferation of tax expenditures can therefore result in a serious loss of transparency.

68. The inclusion of a statement of the main central government tax expenditures as part of the budget documentation is a basic requirement of fiscal transparency. Such statements should indicate the public policy purpose of each provision, its duration, and the intended beneficiaries. Where possible, major tax expenditures should be quantified.

69. Providing the estimated costs of all tax expenditures in the budget documentation is included in the OECD best practice guidelines, which also call to the extent possible for the discussion of tax expenditures and general expenditure to be combined. Although there can be serious difficulties in cost estimation, reporting the approximate cost of tax expenditures and describing the basis of the estimates can significantly enhance transparency.

The World Bank and other experts

I december 2002 anordnade det kinesiska finansdepartementet en internationell konferens för att diskutera erfarenheter av skatteutgifter i olika länder samt hur skatteutgifter bör hanteras. Deltagarna i konferensen var experter från Världsbanken, IMF, Australien, Belgien, Kanada och Nederländerna. De

rapporter som presenterades vid konferensen har publicerats av Världsbanken och det kinesiska finansdepartementet. Konferensen resulterade även i ett antal förslag och rekommendationer för en bättre hantering av skatteutgifter.⁷⁸ Dessa är:

Policy option 1. The government should periodically compile an inventory of tax expenditures and report on their nature, legal basis, expected and actual effects, and past and likely future fiscal costs.

Policy option 2. Annual budget documents, or other core fiscal policy documents, should discuss tax expenditures and their fiscal costs and likely socioeconomic effects in the context of the governments overall fiscal policy analysis.

Policy option 3. Before deciding on a new tax expenditure, the government should clearly specify its objective, assess how this objective fits with policy priorities, evaluate alternative instruments for achieving the objective and design the new tax expenditure so as to minimize its possible negative effects. During the process of deciding on a newly proposed tax expenditure, scrutiny could be built around five questions:

1. What is the root of the problem that needs to be corrected?
2. Does the objective belong to the government's current policy priorities?
3. What is the most efficient way to achieve the stated objective?
4. What are the likely fiscal and socioeconomic effects?
5. How should the new tax expenditure be designed to minimize its possible negative effects?

Policy option 4. A new tax expenditure should be approved in the context of the annual budget process, with the expected cost of the proposed tax expenditure competing against proposed spending items and the expected cost of proposed programs of government contingent support.

However, government may find it difficult to expand the scope of the budget process so as to ensure adequate consideration for alternative spending and nonspending programs and for their possible trade-offs. A second-best easier-to-implement option may be to introduce budgetary ceilings on spending by means of tax expenditures.

⁷⁸ Se Brixi, H. P. m.fl. (2004), Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax system, s. 228 f.

Bilaga 3. Jämförelsenormen

Den övergripande jämförelsenorm som används för att identifiera skatteutgifter i regeringens redovisning bygger på den så kallade likformighetsprincipen, vilken var en av grundprinciperna i 1990 års skattereform.

Med utgångspunkt i likformighetsprincipen har en jämförelsenorm preciserats för vart och ett av skattelagen: inkomstskatt, indirekt beskattning av förvärvsinkomst (alltså socialavgifter och särskild löneskatt), mervärdesskatt och punktskatter.

Jämförelsenormerna för de olika skattelagen beskrivs översiktligt i skatteutgiftsbilagan till regeringens vårproposition. För en mer uttömmande beskrivning av jämförelsenormerna hänvisar regeringen dock till betänkandet "Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning" och till 1997 års ekonomiska vårproposition.⁷⁹

Nedan finns en kort sammanfattning av jämförelsenormerna för de olika skattelagen. När det gäller inkomstskatten återger vi även jämförelsenormen såsom den beskrivs i betänkandet "Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning" samt i 1997 års ekonomiska vårproposition. Detta för att illustrera hur jämförelsenormen har preciserats i praktiken.

Sammanfattning av jämförelsenormerna i regeringens redovisning

Inkomstskatten

För *inkomstbeskattningen* innebär likformighetsprincipen att alla inkomster ska beskattas lika oavsett hur de uppstått. Detta innebär till exempel att den icke skattepliktiga delen av icke skattepliktiga transfereringar som barnbidrag och studiestöd utgör skatteutgifter. Kostnader för intäkternas förvärvande är avdragsgilla enligt jämförelsenormen för inkomstbeskattningen. Kostnader för resor till och från arbetet betraktas dock som privata levnadsomkostnader. Detta betyder att den avdragsrätt som finns för kostnader till och från arbetet i det svenska skattesystemet är en skatteutgift.

⁷⁹ SOU 1995:36 och prop. 1996/97:150, 1997 års ekonomiska vårproposition, bilaga 4.

Mervärdesskatten

Inom *mervärdesskatteområdet* har likformighetsprincipen formulerats så att all yrkesmässig omsättning ska vara skattepliktig. Skattesatsen ska även vara enhetlig och utgöras av normalskattesatsen 25 procent. Detta innebär att de undantag från skatteplikt som till exempel gäller för försäljning av fast egendom utgör en skatteutgift. Detsamma gäller för omsättning av varor och tjänster som beskattas med en lägre skattesats än 25 procent, till exempel försäljning av livsmedel, böcker och persontransporter.

Indirekt beskattning av förvärsinkomst

Normen för indirekt beskattning av förvärsinkomst innebär att all ersättning som grundas på arbete ska utgöra underlag för uttag av socialavgifter eller särskild löneskatt. Transfereringar som barnbidrag, bostadsbidrag med mera ska därmed inte ingå i avgiftsunderlaget. Skattesatsen ska vara enhetlig. Ett exempel på en skatteutgift som hör till indirekt beskattning av förvärsinkomster är den regionala nedsättningen av socialavgifter som funnits sedan 2002.

Punktskatter

Redovisningen av skatteutgifter inom *punktskatteområdet* omfattar endast energi- och koldioxidskatterna inklusive den särskilda skatten på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer. Anledningen till detta är att regeringen inte ansett det ändamålsenligt att redovisa skatteutgifter för skatter som inte är allmängiltiga och har en tillräckligt bred skattebas.

Normen för punktskatten är att skatten ska vara proportionell. För energiskatten har detta preciserats som att all energiförbrukning ska belastas med samma skatt per kWh och för koldioxidskatten som att skatten ska vara proportionell mot utsläppen av koldioxid (tanken är att skatten ska spegla ett tänkt pris på utsläpp av koldioxid). Exempel på skatteutgifter inom punktskatteområdet är den lägre skatten för elförbrukning som gäller i vissa kommuner. Ett annat exempel är den nedsatta koldioxidskatt som gäller för industrin och växthus- och jordbruksnäringen.

Jämförelsenormen för inkomstskatten i SOU 1995:36 och 1997 års vårproposition

Proposition 1996/97:150

Skatteperiodens längd ska vara kalenderår eller räkenskapsår. *Skatteskalan* kan vara progressiv, proportionell eller degressiv. Både *sär- och sambeskattning* är möjlig. *Skattereduktioner* är förenliga med normen om de inte har som syfte att gynna vissa grupper av skattskyldiga.

Skattebasen definieras som summan av ökningen av nettoförmögenheten och konsumtionsutgifterna under beskattningsperioden. Eftersom skattebasen definierad på detta sätt är svår att fastställa empiriskt krävs ett antal preciseringar av normen.

i) Inget sparande får ske med obeskattade medel. Detta innebär till exempel, att avdrag för pensionssparande kommer att definieras som en skatteförmån. Eftersom pensionsutbetalningen är skattepliktig utgörs skatteförmånen av skillnaden i marginalskatt vid inbetalningstillfället och marginalskatt på utfallande pensioner. ii) Kapitalvinster ska beskattas när de uppstår och inte när de realiseras. iii) Avdrag får ske för utgifter för intäkternas förvärvande. Arbetsresor betraktas dock som en privat levnadskostnad. Anledningen är att den skattskyldige själv anses kunna välja bostadsort. iv) Värdet av hushållsarbete och fritid ska inte ingå i skattebasen. v) Priser, hittelön och stipendier anses dock utgöra skattepliktig inkomst. vi) Transfereringar och andra förmåner är skattepliktig inkomst liksom förmånen av att bo i eget hem. Skatteförmånen av att bo i eget hem utgörs av skillnaden mellan skatten på de kapitalinkomster som individen skulle erhålla om fastigheten såldes och den fastighetsskatt som egnahemsägaren betalar enligt gällande regler. En motsvarande skatteförmån uppkommer för innehavare av bostadsrätter. vii) avskrivningar i näringsverksamhet behandlas i skattelagstiftningen enligt vissa schablonregler medan de enligt den valda normen bör hanteras efter ekonomisk livslängd.

SOU 1995:36

Systemavgränsning Skatteperiodens längd ska vara kalenderår eller räkenskapsår, skatteskalan kan vara progressiv, proportionell eller degressiv, både sär- och sambeskattning är möjlig. Skattereduktioner är förenliga med normen om de inte har till syfte att gynna vissa grupper av skattskyldiga.

Riktlinje 1 Beskattningsperioden ska vara ett år, antingen kalenderår eller räkenskapsår. Som metod för att fastställa rätt beskattningsår ska antingen kontantmetoden eller redovisning enligt bokföringsmässiga grunder användas. Lagregler ska vara utformade så att de anger när den ena eller andra metoden ska användas men de får vara utformade så att vissa skattskyldiga kan välja metod. Likaså kan samma skattskyldig välja olika metoder för olika typer av inkomster. *Anm.* Riktlinjen fastlägger principen om beskattningsårets slutenhet.

2 En skatteskala tillämplig på alla skattskyldiga tillhör elementen i en normativ inkomstskatt. Denna skatteskala kan vara proportionell, progressiv eller degressiv. En justering för inflation genom uppskrivning av skatteskalan, när den är progressiv, är också en del i ett normativt skattesystem. Samma gäller regler som har till syfte att av andra skäl justera skatteskalorna, förutsatt justeringar sker generellt.

- 3 Särbeskattnings och sambeskattnings kan båda vara delar av ett normativt skattesystem om de tillämpas konsekvent. Detta gäller både mellan makar och mellan föräldrar och barn.
- 4 Skattereduktioner och andra avdrag från skatt är att betrakta som avvikelser från ett normativt system, om avdraget har till syfte att tillgodose ett socialt eller näringsekonomiskt ändamål. Däremot är en sådan skattereduktion inte att betrakta som en särregel om den kan anses vara en del av skatteskalen, gällande i princip för alla eller kriterier som inte syftar till att gynna skattskyldiga på grund av sociala, näringsekonomiska eller liknande skäl.
- 5 Regler som i en inkomstskatt med en progressiv skatteskala syftar till att skapa en utjämning mellan inkomster under en längre tidsperiod än ett år ligger inom ramen för ett normativt skattesystem. *Anm.* Innebär att lagen om ackumulerad inkomst och lagen om upphovsmannakonto är förenliga med riktlinjen. Däremot är lagen om skogskonto, om det inte gäller stormfällning, inte förenlig med riktlinjen.
- 6 I ett normativt skattesystem ska finnas regler om att underskott ett år ska kunna utnyttjas mot överskott ett annat år. *Anm.* Gäller underskott i samma förvärvskälla. Den kvittning av underskott i näringsverksamhet mot inkomst av tjänst som gällde under 1994 är en skatteavvikelse.
- 7 Om det i den internationella skatterätten finns specialregler för vissa typer av inkomster eller särskilda aktiviteter hos de skattskyldiga är detta att betrakta som särregler.
- 8 Det är tillåtet att som medel att undanröja internationell dubbelbeskattnings tillämpa exemptionsmetoden eller credit of taxmetoden. Det är även möjligt att i samma dubbelbeskattningsavtal använda dessa metoder parallellt.
- 9 Offentliga företag (ej Allmänna Pensionsfonden), som konkurrerar med privata företag, och organisationer, som inte driver verksamhet avsedd att ge vinst åt ägarna, ska beskattas på samma sätt som ett motsvarande privat företag respektive organisation, som är vinstdrivande. Specialregler för vissa skattskyldiga beträffande skattskyldighet för kapitalinkomster och näringsinkomster är också en avvikelse från ett normativt system.
- 10 I ett normativt skattesystem kan ett aktieföretag och därmed likartade juridiska personer (kapitalbolag i motsats till personbolag) beskattas som ett särskilt skattesubjekt.
- 11 Inkomst förvärvat av företag, såsom handelsbolag (personbolag), kan antingen beskattas hos delägarna eller hos bolaget.

Huvudnorm Skattebasen är lika med ökningen eller minskningen av nettoförmögenheten adderad med alla konsumtionsutgifter under beskattningsperioden. *Anm.* Alla inkomster under beskattningsperioden ska beskattas.

Preciseringar Eftersom skattebasen definierad på ovanstående sätt är omöjlig att fastställa empiriskt krävs ett antal preciseringar av huvudnormen. Preciseringen av huvudnormen anger bl.a. att inget sparande får ske med

obeskattade medel, att priser, premier och stipendier utgör skattepliktig inkomst. Även transfereringar och andra förmåner är skattepliktig inkomst liksom förmånen av att bo i eget hem.

- P1** Avdragsrätt ska inte medges för inbetalda premier på livförsäkringar. Utfallande livförsäkringsbelopp ska inte beskattas. *Anm.* Avdragsrätten innebär egentligen två avvikelser: Sparandet sker med obeskattade medel, marginals-katten är ofta högre vid inbetalningen än vid utbetalningen. Om avvikelsen mäts som skillnaden i skatt på utfallande pensionsbelopp och skattereduktionen för tecknade pensionspremier mäter avvikelsen den direkta likvideffekten på budgeten. Kostnadsavvikelsen måste dock mätas som skillnaden mellan den skatt som skulle ha betalats och den skatt som kommer att betalas på en framtida pension. Även det individuella pensionssparandet strider mot riktlinjen.
- P2** Priser, premier och stipendier ska anses vara skattepliktiga.
- P3** Transfereringar i form av kontanta understöd och understöd i natura samt värde av den förmån som lämnas i form av lån till ränta, som är längre än marknadsmässig, bör vara skattepliktig inkomst om subventionerna utbetalas eller om förmånerna lämnas efter bestämda kriterier till individer, såsom efter behov, ålder, ställning eller liknande. Förmåner som åtnjuts av alla medborgare, grundar däremot inte skatteavvikelser. *Anm.* Innebär att offentliga transfereringar är skattepliktiga.
- P4** Hela värdet av s.k. fringe benefits ska inräknas i den skattskyldiges inkomst. *Anm.* Pensionskostnader för arbetstagare är exempel på en sådan avvikelse. Förmånen ges till den anställde och bör således beskattas hos denne.
- P5** Värdet av tillgångar som tas ut av näringsverksamhet ska anses vara skattepliktig inkomst. *Anm.* Uttag av bränsle. Ett införande av skatteplikt skulle förmodligen erodera skattebasen samt medföra stora kontrollproblem.
- P6** Kapitalinkomster, såsom hyror och räntor, ska vara skattepliktiga i ett normativt skattesystem. Realisationsvinster är också skattepliktiga inkomster. Orealiserade kapitalvinster beskattas däremot inte. *Anm.* Möjligheten att utnyttja realisationsförlust till 100 procent för kvittning mot realisationsvinster, vad gäller börsnoterade finansiella instrument, är att betrakta som en skatteavvikelse.
- P7** Förmån att bo i eget hem/bostadsrättslägenhet ska beskattas utifrån en alternativ kapitalplacering.
- P8** Kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av egendom ska ingå i skattebasen, när dessa vinster/förluster har realiserats.
- P9** Premier som arbetsgivare inbetalar till försäkringsbolag för premier på livförsäkring, för vilken den anställde är försäkringstagare, ska räknas som skattepliktig inkomst för den anställde det år premien inbetalades. När försäkringsbeloppet i framtiden utbetalas är det skattefritt. De belopp som försäkringsgivaren åtnjuter i avkastning på de inbetalade beloppen ska beskattas hos försäkringstagaren eller åtminstone hos försäkringsgivaren

med samma skattesats som den som hade träffat försäkringstagaren. Inbetalningar av arbetsgivaren avseende offentliga pensionsförsäkringar är endast skattepliktiga hos den anställde om pensionssystemet är uppbyggt som ett premiereservsystem. *Anm.* Den lägre skattesatsen på avkastningen är en skatteavvikelse.

- Begränsningar** Riktlinjer som begränsar huvudnormen måste finnas, dels för att förhindra vissa typer av dubbelbeskattning, dels av administrativa skäl. Begränsningen innebär bl.a. att inkomster med separat beskattning inte ska ingå i skattebasen, att avdrag får ske för kostnader som krävs för intäkternas förvärvande, att värdet av vissa typer av arbete (t.ex. hushållsarbete och ideellt arbete) inte ska ingå i skattebasen.
- B1** Inkomster med separat beskattning ska inte ingå in den bas på vilken inkomstskatten beräknas. *Anm.* Tillåter separat beskattning av arv, gåva, lotterivinster, totalisatormedel, m.m.
- B2** Värdet av eget arbete utanför näringsverksamheten, såsom hushållstjänster, fritidsaktiviteter och ideellt arbete är inte skattepliktig inkomst. *Anm.* Riktlinjen medför att produktion av egenarbete inte ska läggas till förmögenhetsökningen enligt riktlinje 1.
- B3** Avdrag ska ske för alla kostnader uppkomna för att förvärva och bibehålla intäkter. Konsumtionsutgifter är inte avdragsgilla. *Anm.* Avdrag för kostnader för resor till och från arbetet är en privat levnadskostnad och är således en skatteavvikelse.
- B4** Anskaffningskostnaden för byggnader, maskiner, inventarier liksom för immateriella rättigheter och naturtillgångar utnyttjade i näringsverksamhet ska avdras genom avskrivningar fördelade över den ekonomiska livslängden för tillgången.
- B5** Metoderna att värdera inköpt lager och att fastställa tillverkningskostnaderna ska ske på sådant sätt att de står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Bilaga 4. Statens utgifter och inkomster

– beslutsprocesser och finansieringsprinciper

Finansmakten och normgivningsmakten⁸⁰

Rätten att bestämma om inkomster till staten och att förfoga över statens tillgångar, genom beslut om utgifter kallas för finansmakten. I Sverige ligger finansmakten hos riksdagen.⁸¹ Finansmakten rymmer de två funktionerna beskattning och budgetreglering.

Budgetregleringen innebär att riksdagen genom att anvisa anslag till angivna ändamål beslutar om statens utgifter. Budgetregleringen innebär även att riksdagen godkänner beräkningen av statsinkomsterna.

Till skillnad från beslut om utgifter, som fattas inom ramen för budgetregleringen, fattas beslut om beskattning genom att riksdagen stiftar lag.⁸² Huvuddelen av statens inkomster består av skatter som beslutas genom lag, men det finns också andra inkomster, till exempel utdelning från statliga bolag, som inte beslutas av riksdagen utan endast beräknas.

Riksdagens beslut om skatter är både en fråga om normgivning⁸³ (alltså rätten att besluta om generella rättsregler som är bindande för enskilda och myndigheter) och ett budgetbeslut, eftersom beräkningen av statsinkomsterna sker inom ramen för budgetregleringen.

Budgetprocessen är den beslutsprocess som används för att bestämma om statens utgifter, medan lagstiftningsprocessen är den som används för att bestämma inkomsterna till staten.

För att karaktärisera dessa processer görs nedan en beskrivning av dem i faserna beredning, beslut samt uppföljnings- och efterkontrollsfas. Uppföljnings- och efterkontrollsfasen innehåller både uppföljning under löpande budgetår och efter avslutat budgetår.

⁸⁰ Framställningen bygger på Mattson (2000), Den statliga budgetprocessen – rationell resursfördelning eller meningslös ritual?.

⁸¹ De grundläggande bestämmelserna om riksdagens och regeringens befogenheter på finansmaktens område återfinns i 9 kap. regeringsformen (1974:152).

⁸² 8 kap. 3 § regeringsformen (1974:152). Se även 9 kap. 1 § regeringsformen (1974:152). I många andra länder fattas även beslut om utgifter, alltså hur statens medel ska användas, i lags form.

⁸³ Innebörden av riksdagens normgivningsmakt eller normgivningskompetens framgår av regeringsformen (1974:152).

Budgetprocessen för beslut om utgifter

Beredningsfasen

I regeringsformen stadgas att regeringen ska lämna ett förslag till statsbudget till riksdagen. Förslaget lämnas i form av en budgetproposition som omfattar förslag till statens inkomster och utgifter för budgetåret.⁸⁴

I budgetlagen⁸⁵ som tydliggör regeringens befogenheter och skyldigheter på finansmaktens område finns preciseringar och kompletteringar till regeringsformens och riksdagsordningens bestämmelser med relevans för budgetberedningen. Enligt budgetlagen ska förslaget till statsbudget vara fullständigt när den överlämnas till riksdagen. Detta innebär att förslag till inkomster och utgifter för det följande budgetåret inte får lämnas senare än i budgetpropositionen. Vidare ska statens inkomster och utgifter budgeteras och redovisas brutto på statsbudgeten. Av budgetlagen framgår slutligen att regeringen för riksdagen ska redovisa de mål som åsyftas och de resultat som uppnåtts på olika verksamhetsområden. I förarbetena till budgetlagen⁸⁶ anges att utgifter och verksamheter som finansieras med skattemedel alltid måste hanteras med största omsorg. När riksdagen fattar beslut bör den därför ha tillgång till information om de resultat som hittills uppnåtts och de mål som förväntas bli uppnådda.

Utformningen av budgetpropositionen behandlas också i regeringskanslierna dokument (så kallade budgetcirkulär). Budgetcirkulären grundar sig på regeringsformens och riksdagsordningens bestämmelser samt de krav som budgetlagen ställer på regeringen gentemot riksdagen. För arbetet med budgetpropositionen gäller, enligt cirkulären, att budgetförslaget ska vara fullständigt, att endast det som är relevant för riksdagens beslutsfattande ska tas med i budgetpropositionen samt att regeringsformens beredningskrav ska följas.

Med regeringsformens beredningskrav avses det krav som finns på inhämtande av upplysningar och yttranden från berörda myndigheter och sammanslutningar som gäller för regeringsärenden.⁸⁷ När det gäller resultatinformationen i budgetpropositionen är det riksdagens behov av underlag för att kunna ta ställning till budgetförslaget som ska vara styrande enligt cirkulären. Dessutom anses det önskvärt om resultatredovisningen bidrar till en förståelse för motiven till regeringens budgetförslag.

⁸⁴ 3 kap. 2 § riksdagsordningen (1974:153).

⁸⁵ Lag (1996:1059) om statsbudgeten.

⁸⁶ Prop. 1995/96:220, Lag om statsbudgeten.

⁸⁷ 7 kap. 2 § regeringsformen (1974:152).

Beslutsfasen

Riksdagen beslutar om statsbudgeten. Riksdagsbehandlingen av regeringens budgetförslag (budgetpropositionen) sker i två steg enligt den rambeslutsmodell som har tillämpats sedan budgetåret 1997.⁸⁸

I rambeslutsmodellens första steg beslutar riksdagen om utgiftsramar för utgiftsområdena. I detta första steg godkänner riksdagen också beräkningen av inkomsterna på statsbudgeten. Riksdagen tar även ställning till vilka skatte- och avgiftsändringar som ska genomföras.

I rambeslutsmodellens andra steg beslutar riksdagen om anslagen inom respektive utgiftsområde. De utgiftsramar för utgiftsområdena som beslutades i första steget får inte överskridas. Varje utgiftsområde behandlas som ett paket och riksdagen fattar beslut om samtliga anslag inom ett utgiftsområde i ett enda beslut.

Statens medel får inte användas på annat sätt än riksdagen bestämt och när det gäller utgiftsbesluten föreskrivs det i regeringsformen endast att "riksdagen anvisar anslag till angivna ändamål".⁸⁹ Riksdagens beslut att anvisa anslag innebär att riksdagen beslutar om ändamål och belopp. Med anslagen följer också villkor om rätten för regeringen att överskrida anvisade belopp och att använda outnyttjade medel under följande budgetår. I samband med riksdagsbehandlingen av regeringens proposition om statsbudgeten⁹⁰ konstaterade konstitutionsutskottet i sitt betänkande⁹¹ att riksdagen formellt sett har en obegränsad rätt när det gäller detaljregleringen i samband med utgiftsbemyndigandena. Detta betyder "att riksdagen är oförhindrad att sätta vilka villkor den vill vid angivande av anslagsändamålen, under förutsättning att villkoren står i organiskt samband med anslagsändamålet i fråga och inte strider mot tidigare gjorda åtaganden".

Uppföljnings- och efterkontrollsfasen

Genom införandet av utgiftstak och skärpta regler i budgetlagen har kraven på regeringen att följa utvecklingen av utgifter och inkomster under löpande budgetår ökat. Enligt budgetlagen ska regeringen vid minst två tillfällen under året informera riksdagen om utgifts- och inkomstutvecklingen. Detta sker i den ekonomiska vårpropositionen och budgetpropositionen. Regeringen ska då redovisa och förklara väsentliga skillnader mellan budget och prognostiserat utfall. Av förarbetena till budgetlagen framgår att begreppet väsentlig skillnad avser både en skillnad i relativa som absoluta tal.⁹² Ett över-

⁸⁸ Rambeslutsmodellen finns reglerad i 5 kap. 12 § riksdagsordningen (1974:153).

⁸⁹ 9 kap. 2 och 3 §§ regeringsformen (1974:152).

⁹⁰ Prop. 1995/96:220, Lag om statsbudgeten.

⁹¹ Bet. 1996/97:KU3, s.17.

⁹² Prop. 1995/96:220, Lag om statsbudgeten, s. 108.

eller underskridande av det budgeterade beloppet med mer än fem procent kräver normalt en förklaring. En väsentlig skillnad i förhållande till tidigare gjord prognos bör förklaras även om avvikelserna inte kan anses väsentliga i förhållande till det budgeterade beloppet.

I regeringens redovisningsskyldighet inför riksdagen ligger också att regeringen enligt budgetlagen för riksdagen ska redovisa de mål som åsyftas och de resultat som uppnåtts på olika verksamhetsområden. Enligt förarbetena till budgetlagen är det lämpligt att resultaten i den statliga verksamheten uppmärksammas i budgetprocessen. Finansutskottet har också uttalat⁹³ att ”det i budgetpropositionen måste finnas en tydlig koppling mellan mål, resultat och budget” och att det finns ”ett värde i om målen uttrycks i sådana termer att de kan bilda utgångspunkt för politiska prioriteringar och diskussioner”. I de så kallade budgetcirkulären betonas vikten av att sambandet mellan mål, resultat och resurser ska analyseras och redovisas.

Budgetens genomförande kontrolleras i efterhand på flera sätt. De huvudsakliga metoderna är finansiell uppföljning, resultatuppföljning och revision. Resultatet från efterkontrollen kan sedan ligga till grund för kommande beslut om statsbudgeten, när budgetprocessen börjar om igen.

I årsredovisning för staten redovisar regeringen statsbudgetens preliminära utfall för riksdagen. Detta är i enlighet med budgetlagens krav om att regeringen senast fyra månader efter budgetårets slut ska redovisa statsbudgetens preliminära utfall för riksdagen. Då ska regeringen även förklara väsentliga skillnader mellan budgeterade belopp och det preliminära utfallet.

Lagstiftningsprocessen för beslut om inkomster

Till skillnad från beslut om utgifter måste beslut om inkomster, om det rör sig om skatt till staten, enligt regeringsformen beslutas genom lag.⁹⁴ Beslut om inkomster följer därmed lagstiftningsprocessen. Enligt regeringsformen är det riksdagen som fattar beslut om lagar.⁹⁵ Det är inte ovanligt att hela processen från initiativ till verkställande tar flera år.

⁹³ Bet. 2000/01:FiU2, s. 12.

⁹⁴ Regelstyrda utgifter inom till exempel transfereringssystemen kräver också beslut i lag.

⁹⁵ Riksdagens normgivningsmakt framgår av 8 kap. regeringsformen (1974:152). Vissa delar av riksdagens normgivningsmakt kan delegeras (till regeringen och myndigheter under regeringen) men inte de delar som rör lagar/föreskrifter av betungande offentligt karaktär. Till denna grupp hör bland annat skattelagarna. Enligt 8 kap. 3 § regeringsformen (1974:152).

Beredningsfasen

De flesta lagförslag initieras genom att regeringen tillsätter en kommitté för att utreda frågan och utarbeta ett lagförslag.

Det grundläggande kravet på regeringens beredning av lagförslag är det så kallade remissförfarandet vilket regleras i regeringsformen. Syftet med remissförfarandet är att ta in behövliga upplysningar och åsikter från myndigheter, organisationer och enskilda.⁹⁶ Riksdagen har påpekat att formen för remissbehandlingen normalt bör vara skriftlig⁹⁷.

Regeringsformen föreskriver även att regeringen bör lämna viktigare lagförslag till Lagrådet för yttrande innan en proposition med förslag till ny lagstiftning läggs fram för riksdagen. Lagrådets uppgift är att göra en juridisk prövning av lagförslaget.⁹⁸ Regeringen kan avstå från att höra Lagrådet om den fråga som behandlas i ett lagförslag är sådan att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse eller om hörande av Lagrådet skulle fördröja lagstiftningsärendets behandling och detta skulle leda till avsevärda olägenheter. Regeringen ska i sådana fall Lagrådets yttrande inte inhämtas redovisa skälen för detta för riksdagen.

I riksdagsordningen regleras att en proposition ska innehålla en redovisning av ärendets beredning och skälen för regeringens förslag.⁹⁹

I "Propositionshandboken"¹⁰⁰ som är en intern handbok i Regeringskansliet för utarbetande av propositioner har bestämmelserna om innehållet i propositioner utvecklats. Där framgår att det i propositionen ska finnas en redogörelse för hur ärendet uppkommit samt vilken kommitté som utrett frågan. Vidare ska det framgå om remissbehandling enligt regeringsformens krav har ägt rum och om förslaget har granskats av Lagrådet. Har ingen remissbehandling eller lagrådsgranskning skett ska skälen för detta redovisas. I skälen för regeringens förslag ska regeringen ange varför den vill att riksdagen ska genomföra förslaget.

I propositionshandboken framhålls dessutom vikten av att problem- och konsekvensanalyser föregår ett beslut.

Beslutsfasen

Riksdagens beslut om skattelagar fattas enligt de regler som finns i riksdagsordningen och skiljer sig inte från det som generellt gäller för andra riksdagsbeslut.¹⁰¹

⁹⁶ Behovet av remissbehandling styrs av beredningskravet i 7 kap. 2 § regeringsformen (1974:152).

⁹⁷ Bet. 2003/04:KU10, s. 56.

⁹⁸ 8 kap. 18 § regeringsformen (1974:152).

⁹⁹ 3 kap. 1 § riksdagsordningen (1974:153).

¹⁰⁰ Ds 1997:1.

¹⁰¹ 5 kap. riksdagsordningen (1974:153).

Enligt de så kallade budgetcirkulären finns det inte något som hindrar att lagstiftningsfrågor tas upp i budgetpropositionen. Förslagen ska dock inskränka sig till sådana lagförslag som har direkt samband med något som behandlas i budgetpropositionen och där det är lämpligt att riksdagen behandlar lagförslaget i samband med budgetregleringen.

Konstruktionen av rambeslutsmodellen, där riksdagen fattar beslut om utgifterna och beräkningen av statsinkomsterna samt behandlar förslag till skatteförändringar vid ett och samma tillfälle, gör att det finns ett samband mellan utgifts- och inkomstbesluten. Detta trots att utgifts- och inkomstbesluten sker i olika processer.

Till skillnad från budgetregleringen gäller beslut om skatter för mer än ett budgetår i taget. Generellt finns inte någon tidsbegränsning alls och enligt regeringsformen får lag inte ändras eller upphöra på annat sätt än genom lag.

Uppföljnings- och efterkontrollsfasen

Den redovisningsskyldighet som regeringen har gentemot riksdagen innebär att regeringen noga ska följa hur statens inkomster utvecklas i förhållande till beräknade belopp.¹⁰² Precis som för utgifterna ska regeringen under löpande budgetår vid minst två tillfällen redovisa utfallet av statens inkomster. Senast fyra månader efter budgetårets slut ska regeringen redovisa statsbudgetens preliminära utfall.

Av budgetlagen framgår att regeringen ska förklara väsentliga skillnader mellan budgeterade belopp och beräknat respektive preliminärt utfall.¹⁰³ Eftersom riksdagen godkänner en beräkning av statsinkomsterna och inte ett budgeterat belopp är det inte helt tydligt vad budgetlagens bestämmelser innebär för hur avvikelser på inkomstsidan ska kommenteras. Förarbetena till budgetlagen¹⁰⁴ ger viss vägledning om detta. Enligt dessa ska regeringen lämna uppgifter om varje anslag och inkomsttitel och att väsentliga skillnader i förhållande till av riksdagen beräknade och beslutade belopp bör förklaras.

Finansutskottet har konstaterat att de förhållandevis stora överskridandena på vissa inkomsttitlar rörande skattenedsättning inte kommenterats.¹⁰⁵ Enligt utskottets uppfattning bör regeringen framöver kommentera större avvikelser.

Någon resultatuppföljning motsvarande den som årligen görs på utgiftssidan förekommer inte på inkomstsidan. Det betyder att någon årlig

¹⁰² 35 § i Lag (1996:1059) om statsbudgeten.

¹⁰³ 36-37 §§ i Lag (1996:1059) om statsbudgeten.

¹⁰⁴ Prop. 1995/96:220, Lag om statsbudgeten, s. 74 f.

¹⁰⁵ Bet. 2005/06:FiU24, s. 9.

prövning av inkomstsidan inte finns. Prövningen sker endast vid de tillfällen då nya eller förändrade skatte- och avgiftsregler föreslås. Utvärderingen av skatter blir därmed osystematisk och sker genom att regeringen tillsätter en kommitté eller lämnar ett uppdrag till någon myndighet att utvärdera en enskild skatt eller skatteregel.¹⁰⁶

Finansieringsprinciper

Förutom saldomålet och utgiftstaket finns, som tidigare har nämnts, andra principer och restriktioner för regeringens budgetarbete, så kallade finansieringsprinciper. Dessa finansieringsprinciper framgår av de anvisningar för budgetberedningen i Regeringskansliet som årligen utfärdas av Finansdepartementet. Finansieringsprinciperna gäller såvida regeringen inte beslutar om att göra avsteg från dem.

De finansieringsprinciper för utgifts- och inkomstsidan som följer nedan är hämtade från regeringens interna budgetcirkulär inför 2006 års ekonomiska vårproposition.

Av cirkuläret framgår att ett antal budgeteringsprinciper sätter ramarna för hur finansiering ska ske. Budgeteringsprinciperna är fullständigheten i statsbudgeten, bruttoredovisningsprincipen, att saldomålet och utgiftstaket sätter gränserna för förslag till utgifts- och skattereformer och att förvaltningskostnader inte ska budgeteras eller finansieras under ett sakanslag. Dessa budgeteringsprinciper behöver enligt cirkuläret kompletteras med ett antal principer för finansiering av utgiftsökningar och inkomstminskningar under såväl budgeteringsfasen som pågående budgetår.

Enligt cirkuläret motiveras finansieringsprinciperna huvudsakligen av de budgetpolitiska målen. Utgiftstakets konstruktion medför att finansieringsprinciperna är fokuserade på utgiftssidan och begränsar till exempel kraftigt användningen av inkomstökningar. Vidare leder saldomålet naturligen till strama finansieringsprinciper på såväl utgifts- som inkomstsidan.

På utgiftssidan gäller följande finansieringsprinciper under budgeteringsfasen:

- Utgiftsområdesramarna sätter gränser för förslag och omfördelningar mellan anslag och utgiftsområden
- Utgiftsökningar skall finansieras med utgiftsminskningar

¹⁰⁶ Exempel på det senare är statskontorets utvärdering av lånedatorsystemet. Se statskontorets rapport 2005:14, Lånedatorsystemet – Gratis för arbetsgivare - dyrt för stat och kommun.

- Varaktiga utgiftsökningar skall finansieras med varaktiga utgiftsminskningar
- Besparingar på regelstyrda anslag skall grundas på regeländringar. Utgiftsminskningar till följd av makroekonomiska förändringar eller volymförändringar får inte användas som finansiering
- Anslagssparanden och reservationer får inte användas som finansiering
- Omfördelningar från transfereringsanslag till förvaltningskostnadsanslag får inte ske
- Statsbidrag till kommuner och landsting skall justeras för statligt beslutade åtgärder som direkt tar sikte på den kommunala verksamheten.

Enligt cirkuläret är inkomstsidan viktig för att saldomålet ska kunna uppnås och åtaganden på inkomstsidan ska därför beredas i samband med beredningen av utgifterna. Beredningen av inkomstrelaterade förslag ska ske i samband med den ekonomiska vårpropositionen och budgetpropositionen. De tidpunkter som gäller för beredningen av förslag som påverkar utgifterna gäller därmed även inkomstrelaterade förslag. Vid inkomstminskningar gäller följande finansieringsprinciper:

En utgiftsområdesanknuten inkomstminskning ska finansieras genom något av följande:

- sänkning av en utgift
- höjning av en skatt eller avgift eller genom
- utnyttjande av prognostiserat utrymme över saldomålet (i praktiken innebär det att ingen finansiering anges).

Bilaga 5. Specialgranskade skatteutgifter

Beteckningar enligt redovisningen i 2006 års ekonomiska vårproposition

A3	Sjöinkomstavdrag	J2	Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa
A6	Regionalt förhöjt grundavdrag	J3	Skattereduktion för avgift till fackförening
A9	Avdrag för inställelseresor	J4	ROT-avdrag
A10	Sänkt skatt för utländska nyckelpersoner	J5	Skattereduktion för sjöinkomst
A13	Förmån av personaldator	J6	Skattereduktion för stormskadad skog
A14	Förmån av miljöanpassade bilar	J7	Begränsningsregel småhus
D2	Utdelning på aktier i onoterade bolag	J8	Begränsningsregel förmögenhetsskatt
D10	Begränsningslagen	K1	Anställningsstöd vid anställning av långtidsarbetslösa
F1	Nedsättning med viss inriktning på mindre företag, egenavgifter	K2	Anställningsstöd till långtidssjukskrivna
F2	Regional nedsättning av egenavgifter	K3	Offentligt skyddat arbete (OSA)
F3	Nedsättning med inriktning mot mindre företag och regional nedsättning för arbetsgivaravgifter	K4	Sjöfartsstöd
F4	Tillfällig nedsättning av arbetsgivaravgifter för enmansföretag 2006–2007	K5	Tillfälligt sysselsättningsstöd till kommuner och landsting
G4	Tillfälligt slopad särskild löneskatt för enmansföretag 2006–2007	K6	Investeringsstimulans till hyres- och studentbostäder
H6	Personbefordran	K7	Investeringsstimulans för källsortering
H8	Böcker, tidskrifter m.m.	K8	Investeringsstimulans för energi- och miljöinvestering i offentliga lokaler
H13	Entré djurparker	K9	Investeringsstimulans för konvertering från direktverkande elvärme i bostadshus
I10	Avdrag för energiskatt på bränsle i kraftvärmeverk	K10	Investeringsstöd för konvertering från oljeuppvärmning i bostadshus
I14	Tillfällig energiskattebefrielse för dieselbränsle till arbetsmaskiner inom skogsbruksnäringen	K11	Utbildning av personal inom vård och äldreomsorg
I18	Befrielse från energiskatt på el vid deltagande i program för energieffektivisering inom industrin	K12	Utbildningsvikariat
I22	Nedsättning av koldioxidskatt för dieselbränsle till arbetsmaskiner inom jord- och skogsbruksnäringen	K13	Plusjobb
I23	Tillfällig koldioxidskattebefrielse för dieselbränsle till arbetsmaskiner inom skogsbruksnäringen	K14	Vissa miljöförbättrande installationer i småhus
I29	Nedsättning av koldioxidskatt på bränsle i kraftvärmeverk	M9	Särskild skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer
J1	Skattereduktion för anslutning till bredband		

**Skatteutgifter som tillkommit före 1997 men
förändrats i större omfattning efter 1997**

- A1** Arbetsgivares kostnader för arbetstagares pension
- A2** Löneunderlaget i fåmansaktiebolag
- A7** Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor

- A26** Personalvård
- C5** Avsättning till personalstiftelse

- C13** Bidrag till Tekniska museet och Svenska Filminstitutet

Tidigare utgivna rapporter från Riksrevisionen

- 2003 2003:1 Hur effektiv är djurskyddstillsynen?
- 2004 2004:1 Länsplanerna för regional infrastruktur – vad har styr prioriteringarna?
2004:2 Förändringar inom kommittéväsendet
2004:3 Arbetslöshetsförsäkringens hantering på arbetsförmedlingen
2004:4 Den statliga garantimodellen
2004:5 Återfall i brott eller anpassning i samhället
– uppföljning av kriminalvårdens klienter
2004:6 Materiel för miljarder – en granskning av försvarets materielförsörjning
2004:7 Personlig assistans till funktionshindrade
2004:8 Uppdrag statistik Insyn i SCB:s avgiftsbelagda verksamhet
2004:9 Riktlinjer för prioriteringar inom hälso- och sjukvård
2004:10 Bistånd via ambassader
– en granskning av UD och Sida i utvecklingssamarbetet
2004:11 Betyg med lika värde? – en granskning av statens insatser
2004:12 Höga tjänstemäns representation och förmåner
2004:13 Riksrevisionens årliga rapport 2004
2004:14 Arbetsmiljöverkets tillsyn
2004:15 Offentlig förvaltning i privat regi
– statsbidrag till idrottsrörelsen och folkbildningen
2004:16 Premiepensionens första år
2004:17 Rätt avgifter? – statens uttag av tvingande avgifter
2004:18 Vattenfall AB – Uppdrag och statens styrning
2004:19 Vem styr den elektroniska förvaltningen?
2004:20 The Swedish National Audit Office Report 2004
2004:21 Försäkringskassans köp av tjänster för rehabilitering
2004:22 Arlandabanan Insyn i ett samfinansierat järnvägsprojekt
2004:23 Regelförenklingar för företag
2004:24 Snabbare asylprövning
2004:25 Sjukpenninganslaget – utgiftsutveckling under kontroll?
2004:26 Utgift eller inkomstavdrag?
– Regeringens hantering av det tillfälliga sysselsättningsstödet
2004:27 Stödet till polisens brottsutredningar
2004:28 Regeringens förvaltning och styrning av sex statliga bolag
2004:29 Kontrollen av strukturfonderna
2004:30 Barnkonventionen i praktiken
- 2005 2005:1 Miljömålsrapporteringen – för mycket och för lite
2005:2 Tillväxt genom samverkan? Högskolan och det omgivande samhället
2005:3 Arbetslöshetsförsäkring – kontroll och effektivitet
2005:4 Miljögifter från avfallsförbränningen – hur fungerar tillsynen
2005:5 Från invandrapolitik till invandrapolitik
2005:6 Regionala stöd – styrs de mot ökad tillväxt?

- 2005:7 Ökad tillgänglighet i sjukvården? – *regeringens styrning och uppföljning*
- 2005:8 Representation och förmåner i statliga bolag och stiftelser
- 2005:9 Statens bidrag för att anställa mer personal i skolor och fritidshem
- 2005:10 Samordnade inköp
- 2005:11 Bolagiseringen av Statens järnvägar
- 2005:12 Uppsikt och tillsyn i samhällsplaneringen – intention och praktik
- 2005:13 Riksrevisionens årliga rapport 2005
- 2005:14 Förtidspension utan återvändo
- 2005:15 Marklösen *Finns förutsättningar för rätt ersättning?*
- 2005:16 Statsbidrag till ungdomsorganisationer – *hur kontrolleras de?*
- 2005:17 Aktivitetsgarantin – *Regeringen och AMS uppföljning och utvärdering*
- 2005:18 Rikspolisstyrelsens styrning av polismyndigheterna
- 2005:19 Rätt utbildning för undervisningen Statens insatser för lärarkompetens
- 2005:20 Statliga myndigheters bemyndiganderedovisning
- 2005:21 Lärares arbetstider vid universitet och högskolor – planering och uppföljning
- 2005:22 Kontrollfunktioner – *två fallstudier*
- 2005:23 Skydd mot mutor Läkemedelsförmånsnämnden
- 2005:24 Skydd mot mutor Apoteket AB
- 2005: 25 Rekryteringsbidrag till vuxenstuderande – *uppföljning och utbetalningskontroll*
- 2005:26 Granskning av Statens pensionsverks interna styrning och kontroll av informationssäkerheten
- 2005:27 Granskning av Sjöfartsverkets interna styrning och kontroll av informationssäkerheten
- 2005:28 Fokus på hållbar tillväxt? Statens stöd till regional projektverksamhet
- 2005:29 Statliga bolags årsredovisningar
- 2005:30 Skydd mot mutor Banverket
- 2005:31 När oljan når land – har staten säkerställt en god kommunal beredskap för oljekatastrofer?
- 2006 2006:1 Arbetsmarknadsverkets insatser för att minska deltidsarbetslösheten
- 2006:2 Regeringens styrning av Naturvårdsverket
- 2006:3 Kvalitén i elöverföringen – *finns förutsättningar för en effektiv tillsyn*
- 2006:4 Mer kemikalier och bristande kontroll – *tillsynen av tillverkare och importörer av kemiska produkter*
- 2006:5 Länsstyrelsernas tillsyn av överförmyndare
- 2006:6 Redovisning av myndigheters betalningsflöden
- 2006:7 Begravningsverksamheten – *förenlig med religionsfrihet och demokratisk styrning?*
- 2006:8 Skydd mot korruption i statlig verksamhet
- 2006:9 Tandvårdsstöd för äldre
- 2006:10 Punktskattekontroll – mest reklam?
- 2006:11 Vad och vem styr de statliga bolagen?

- 2006:12 Konsumentskyddet inom det finansiella området – *fungerar tillsynen?*
- 2006:13 Kvalificerad yrkesutbildning – *utbildning för marknadens behov?*
- 2006:14 Arbetsförmedlingen och de kommunala ungdomsprogrammen
- 2006:15 Statliga bolag och offentlig upphandling
- 2006:16 Socialstyrelsen och de nationella kvalitetsregistren inom hälso- och sjukvården
- 2006:17 Förvaltningsutgifter på sakanslag
- 2006:18 Riksrevisionens Årliga rapport
- 2006:19 Statliga insatser för nyanlända invandrare
- 2006:20 Styrning och kontroll av regeltillämpningen inom socialförsäkringen
- 2006:21 Finansförvaltningen i statliga fastighetsbolag
- 2006:22 Den offentliga arbetsförmedlingen
- 2006:23 Det makroekonomiska underlaget i budgetpropositionerna
- 2006:24 Granskning av Arbetsmarknadsverkets interna styrning och kontroll av informationssäkerheten
- 2006:25 Granskning av Migrationsverkets interna styrning och kontroll av informationssäkerheten
- 2006:26 Granskning av Lantmäteriverkets interna styrning och kontroll av informationssäkerheten
- 2006:27 Regeringens uppföljning av överskotts målet
- 2006:28 Anställningsstöd
- 2006:29 Reformen av Försvarets logistik Blev det billigare och effektivare
- 2006:30 Socialförsäkringsförmåner till gravida Försäkringskassans agerande för en lagenlig och enhetlig tillämpning
- 2006:31 Genetiskt modifierade organismer – *det möjliga och det rimliga*
- 2007 2007:1 Statlig tillsyn av bostad med särskild service enligt LSS

Beställning: publikationsservice@riksrevisionen.se