

# SAMMANFATTNING

## 1 Utgångspunkten

Skatter har till främsta uppgift att skapa tillräckligt utrymme i samhällsekonomin för offentliga utgifter (skatternas fiskala ändamål). Det är inte svårt att tänka sig att skattereglerna uteslutande har detta syfte och att alla bidrag till hushåll och företag sedan sker direkt genom transfereringar och indirekt genom offentlig konsumtion. Först beskattning och sedan en fördelning till individer och företag genom olika former av politiska beslut.

Det går lätt att bygga upp ett skattesystem som endast skulle ha fiskala uppgifter. Men så sker inte. Skattereglerna har fått påta sig uppgifter, som har samma syfte som transfereringar och offentlig konsumtion (skatternas icke-fiskala ändamål). Skatterna har t ex i allmänhet ett fördelningspolitiskt syfte. Skatteregler kan också vara utformade så att företagsinvesteringar främjas. Konjunkturpolitiska hänsyn kan finnas i regelsystemet. Skattebestämmelser kan syfta till att öka hushållens sparande. Regionala ställningstaganden spelar ibland en roll, när skatteregler utformas. Bostadspolitiska hänsynstaganden har alltid varit en viktig fråga, när skattebestämmelser skapats.

Ett aktuellt exempel på en diskussion om skatternas icke-fiskala funktion är den debatt, som föregick de senaste ändringarna i mervärdesskatten. Sänkningen av skattesatsen för livsmedel från 25 till 18 % motiverades ursprungligen av riksdagens finansutskott med att en rejäl sänkning av skattesatsen för livsmedel var ett säkrare medel att bekämpa inflationen än en generell sänkning av mervärdesskattesatsen. Motsvarande sänkning av skattesatsen för rumsuthyrning (hotellrörelse och liknande verksamhet) har motiverats som ett branschstöd avsett att främja turism.

Det främsta syftet med 1990 års skattereform har varit att bredda skattebaserna och att sänka inkomstskattesatserna. Skattebaserna hade eroderats genom mängder av undantag. Många av de undantag som fanns i skatteförfattningarna hade tillkommit just för att gagna ett visst syfte, som ansågs vara bäst tillgodosett genom särskilda skatteregler i stället för genom offentliga transfereringar.

Så länge som det totala behovet av skatteintäkter är detsamma måste ett undantag i skatteförfattningarna betalas av andra skattskyldiga. Om produktionsökningen skulle vara så hög att ingen direkt ser en skärpning av det egna skattetrycket, är effekten ändå den, att politiska beslut avgör vem som skall tillgodoräknas den allmänna standardökningen.

Det finns således två metoder att uppnå samma syften. Den ena är via den offentliga utgiftsbudgeten. Den andra är genom ändringar i skattereglerna. Men om syftet är detsamma, kan dock effekterna bli mycket olika, beroende på vilket alternativ som valts. Den omständigheten att syftena med de två metoderna är likartade gör det angeläget att uppmärksamma dem båda och att behandla dem om möjligt på samma sätt.

De offentliga utgifterna finner man lätt i budgetsammanställningarna. Att finna särregler i skatteförfattningarna förutsätter däremot, att det är möjligt att utmönstra ur skatteförfattningarna de bestämmelser, som kan sägas ha en icke-fiskal funktion. Det är därför nödvändigt att fastställa ett normativt skattesystem. Avvikelser från denna norm skall sedan studeras.

## 2 Skatteförfattningar studerade

I denna studie har inkomstskatten och mervärdeskatten undersökts. Däremot har socialavgifterna och den särskilda löneskatten lämnats utanför. En viktig anledning har varit att det saknats tid och resurser för en större undersökning än den som här gjorts. En undersökning av socialavgifterna och den särskilda löneskatten kräver vidare särskilda ställningstaganden. Inkomstskatten och mervärdeskatten har fler likheter

sinsemellan, inte minst därför att beskattning av konsumtion är ett viktigt gemensamt kännetecken.

Arvs- och gåvoskatten har lämnats utanför studien, då dessa skatter genom sin kasuistiska utformning dåligt lämpar sig för en undersökning av detta slag. De är helt enkelt i mycket normlösa. Förmögenhetsskatten har lämnats utanför av det naturliga skälet att riksdagen beslutat att den inom en snar framtid (fr o m år 1994) skall upphöra.

### 3 Uppbyggnaden av normen

De normativa skattesystem, som alltså skall bilda utgångspunkten för undersökningen, har bestämts genom att ett antal riktlinjer uppställts (kap 2 för inkomstskatten och kap 3 för mervärdesskatten). I kap 1 finns även en allmän diskussion om hur normen är uppbyggd (avsnitt 1.2).

Det är inte självklart hur normen skall bestämmas. Det skall dock framhållas, att normen inte anger hur ett idealt skattesystem skall vara utformat. Huvudsakligen bygger emellertid normen på vad som tidigare betecknades som skattereglernas fiskala funktion. Någon undersökning av det slag som företas av företrädare för sk optimal taxation är det dock inte fråga om.

En komparativ studie av hur inkomstskatten och mervärdesskatten i olika länder är uppbyggd (och en sådan jämförelse har tidigare gjorts) visar att skattereglerna har många gemensamma drag. Särskilt gäller detta bestämningen av skattebasen.

Men det finns i varje land flera nationella drag. Särskilt inkomstskatten har en lång historia och reglerna har varit utsatta för påverkan under denna tid.

Dessa internationellt sett gemensamma drag för inkomst- och mervärdesskatten, tillsammans med betydelsefulla svenska avvikelser byggda på historiska kriterier, har legat till grund för uppbyggnaden av de i denna undersökning fastställda normerna.

Den omständigheten att olika meningar i vissa avseenden föreligger om hur normen bör vara utformad får inte skymma den enighet som på de allra flesta punkter föreligger.

#### 4 Avvikelser från normen (skatteutgifter)

Sedan normen fastställts, har avvikelserna från normen undersökts. Dessa är av olika slag. I kap 4 (inkomstskatten) och kap 5 (mervärdesskatten) är de olika skatteutgifterna uppräknade. Efter en kort beskrivning av skatteutgiften följer under varje punkt en beskrivning av den närmare innebörden av skatteutgiften. Om det är möjligt finns också en förklaring till varför skatteregeln ansetts vara en skatteutgift.

Den största och viktigaste gruppen är de särregler, som just har samma syfte som budgetutgifter. Dessa regler har till syfte att främja viss industri, viss aktivitet, viss produkt, visst regionalt område eller helt enkelt viss grupp av skattskyldiga. Det är alltså de regler, som uttryckligen har ett icke-fiskalt syfte.

Men avvikelser från den fastställda normen kan även ha andra grunder. Det visar sig att stora generella avvikelser kan ha visat sig vara nödvändiga av olika skäl. Normen kan vara vag och svårbestämd. Den kan också vara på väg att luckras upp och stora generella avvikelser är ett tecken på detta. Hur skall inflationen beaktas, när reglerna i inkomstskatten utformas? Skall aktiebolagsinkomster enkel- eller dubbelbeskattas? Ibland kan det när det gäller dessa avvikelser vara svårt att bestämma om reglerna skall vara en del av normen eller anses vara en avvikelse från normen. Det är också framför allt på detta område som meningarna går isär.

I denna undersökning har som avvikelse alla de regler betraktats som haft ett uttalat, icke-fiskalt syfte, även om detta syfte inte kan jämföras med dem som ligger bakom budgetutgifter. Så har t ex Annell-avdraget (avdragsrätt för aktiebolag, när det gäller vissa aktieutdelningar) ansetts som en skatteutgift, eftersom syftet är att gynna nyemitterat kapital framför annat eget kapital. Avdraget har också till syfte att underlätta

utdelningar till aktieägarna, trots att i princip den klassiska dubbelbeskattningen av aktiebolagsvinster bibehållits. Samtidigt kanske avvikelserna är ett uttryck för att normen (dubbelbeskattning) är på väg att luckras upp.

Avvikelse från normen behöver för skattskyldiga inte bara vara till fördel. Det finns i inkomst- och mervärdesskatten regler, vilka är till nackdel för de skattskyldiga, om de jämförs med det normativa systemet. Många av dessa avvikelser är s k stoppregler. De har införts för att förmå de skattskyldiga att genom hårda skatteregler avstå från vissa beteenden. De har därför nått sitt syfte, om de inte tillför stat och kommun några extra intäkter. De har inget budgetpolitiskt ändamål. I denna undersökning har dessa skattesanktioner (tax penalties) inte närmare studerats.

Skattnormen är som nämnts inte ett uttryck för ett idealt skattesystem. Någon kritik riktas ej heller mot de i denna undersökning upptagna skatteutgifterna, bara därför att de ansetts vara en avvikelse mot normen. De kan mycket väl vara befogade. Men motiven bakom dem skall kunna diskuteras. Förespråkarna för undantagen skall vara beredda att försvara dem.

## 5 Syftet med förevarande undersökning

Den föreliggande undersökningen är ett första försök i Sverige till skatteutgiftsbudgetering. De olika avvikelserna från normsystemet i inkomstskatten och mervärdesskatten är uppräknade och deras storlek uppskattad (se bilagorna 1 och 2 till denna rapport). Vilken betydelse har då en regelbundet publicerad skatteutgiftsbudget? Följande skäl är särskilt viktiga:

a. Budgetarbetet underlättas, eftersom sambandet mellan olika särregler och budgetutgifter blir klarare markerat. De totala offentliga ingreppen inom olika sektorer kan lättare överblickas (t ex på bostadsområdet, på kulturområdet och för dagspressen).

b. Undersökningar avseende den totala resursallokeringen genom offentliga ingrepp blir säkrare. En undersökning av skattetrycket ger endast en ofullständig bild av skattepolitikens betydelse för den enskilde individen och för samhällsekonomin.

c. Det blir lättare att kontrollera skatteutgifterna och bedöma om de ursprungliga skäl som förelåg, när de en gång infördes, fortfarande finns kvar.

d. Det blir enklare att ta ställning till vilka åtgärder som är nödvändiga för att skattesystemet skall kunna förenklas, när särreglerna i skatteförfattningarna är angivna.

## 6 Utländska förebilder

Skatteutgiftsbudgetering förekommer i många länder. Tidigast var Tyskland, som sedan 1959 regelbundet har redovisat förekommande skattesubventioner. I Förenta Staterna, vars redovisning är betydligt ambitiösare, har årligen publicerats skatteutgiftsbudget sedan 1968. Enligt en rapport från OECD hade redan 1983 följande länder i organisationen officiella redovisningar av skatteutgifter: Australien, Canada, Frankrike, Spanien och Österrike. Sedan dess har bl a tillkommit Finland, som dock är det enda landet i Norden, som upprättar en budget av förevarande slag. Privata redovisningar har förekommit i många fler länder än de nu nämnda.

## 7 Kritiken mot undersökningar av detta slag

I debatten kring undersökningar av det slag som här gjorts framförs ofta kritiska synpunkter. Det är särskilt två olika slag av kritik som framkommer.

Kritik riktas ofta mot att en viss regel ansetts vara en särregel och således upptagits som en skatteutgift. Om det finns invändningar mot hur det normativa skattesystemet utformats, är det naturligtvis nödvändigt,

att de riktlinjer, som legat till grund diskuteras. Skälen till kritiken är emellertid inte alltid, att riktlinjerna ifrågasätts. I stället grundar sig kritiken på att undantaget anses vara så viktigt, att det måste vara kvar. Detta är emellertid en annan debatt. Som redan uttryckligen framhållits, finns det säkerligen många undantag, som med framgång kan försvaras. Men det viktiga för en saklig debatt är att debatten skall föras med de argument som är relevanta för ämnet.

En annan och betydligt mer allvarlig och principiell typ av kritik finns dock. Det sägs, att arbeten, som syftar till att ange undantagen i skatte-reglerna och beskriva dessa som skattesubventioner e d, förutsätter ett synsätt byggt på tanken att den offentliga sektorn har rätt till alla medborgarens inkomster och förmögenhet samt att undantagen är en särskild förmån given av statsmakten.

En sådan kritik är emellertid inte endast orättvis. Den är också vilseledande. I denna undersökning finns inga synpunkter lagda på det normativa systemets lämplighet eller på angelägenhetsgraden av undantagen. Utgångspunkten har varit att de offentliga inkomsterna genom skatter måste vara oförändrade och att varje undantag från normen därför får till följd att skatteuttaget måste läggas på någon annan. Men även om skattetrycket skulle sänkas, innebär förekomsten av skatteutgifter att politiska beslut fattats, vilka i grunden, åtminstone när den offentliga sektorn är så stor som den är i Sverige, har samma karaktär som budgetutgifter (transfereringar etc).

Sannolikt är det så att ju högre det totala skattetrycket är, desto fler undantag är nödvändiga, för att olika sektorer av samhällsekonomin skall kunna fungera. De undantag, som sålunda visar sig vara befogade, leder till att skattetrycket blir än hårdare för andra grupper av skattskyldiga än de genom undantaget förmånsbehandlade. Det blir lätt fråga om en spiral, där ett undantag för vissa skattskyldiga leder till att situationen för andra skattskyldiga, vilkas skattebörd ökat, blir allt ohållbarare och nya undantag, helt befogade, blir nödvändiga. Sannolikt var en sådan spiral huvudanledningen till att skattesystemet före 1990 års reform såg ut som det gjorde.

## 8 Beräkningen av skatteutgifterna

Skatteutgifterna är av olika slag och en beräkning av deras storlek måste ta hänsyn till detta.

Många av skatteutgifterna är av sådant slag att de är definitiva. Skatteutgifter i form av sådana skattefria inkomster, som enligt normen borde vara skattepliktiga, beräknas till den förlorade skatteintäkten. Detsamma gäller skatteutgifter i form av sådana avdragsgilla kostnader, som enligt normen inte borde ha varit avdragsgilla. En skattesats lägre än den normala (gäller för vissa varor och tjänster i mervärdeskatten) leder också till en definitiv skattelindring.

Andra skatteutgifter är inte definitiva utan innebär endast att skattebetalningen uppskjuts. Resultatet för de skattskyldiga är då att de erhåller genom särregeln en räntefri skattekredit.

## 9 Skatteutgifternas storlek

Skatteutgifterna är uppräknade i kap 4 (inkomstskatten) och kap 5 (mervärdeskatten). Storleken av de enskilda undantagen är särskilt angiven i bilagorna 1 och 2 till denna rapport.

Beträffande många skatteutgifter har det inte varit möjligt att ange storleken på undantaget. Ibland kan detta bero på att utgiften troligen är obetydlig. Men i många fall är det sannolikt att beloppet är betydande. Statistik saknas emellertid och inte ens gissningsvis är det möjligt att få fram en siffra. Detta gäller till exempel den begränsade skattefriheten för ideella föreningar och för stiftelser samt avdragsrätten med schablonbelopp vid avyttring av skog. Denna utredning visar bl a, att det svenska statistikunderlaget bör förbättras. Om undantag från skatthenormen anses vara angelägna borde en första förutsättning för en saklig debatt vara att betydelsen av särregler kan fastställas.

Av de gjorda beräkningarna framgår, att vissa skatteutgifter uppgår till betydande belopp. Inte minst gäller detta skattefria transfereringar,



såsom barnbidrag och kommunala bostadstillägg. Här är det dock så att en beskattning av dessa bidrag troligtvis endast skulle medföra att bidragen i kronor räknat skulle öka. De är av sådan karaktär, att deras betydelse för den disponibla inkomsten måste vara oförändrad. Men de är upptagna här i redovisningen över skatteutgifterna, därför att deras samhällsekonomiska betydelse lättare kan påvisas, när betydelsen av skattefriheten läggs till det kontanta bidraget som sådant. För vissa av de skattefria transfereringarna har som alternativ siffra angivits hur mycket beloppen måste öka, om bidragen hade varit skattepliktiga.

Värdet av skattefriheten för den allmänna pensionsfonden uppgår till 15 miljarder kr. Även här kan förhållandena vara sådana att skattefriheten anses vara befogad. Det framräknade beloppet är dock av intresse, eftersom det anger den förmån som fonden åtnjuter.

Mycket betydande av övriga uppskattade belopp är de orsakade av den lägre skattesatsen på avkastningen av pensionsmedel samt av avdragsrätten för räntor i inkomstslaget kapital.

Värdet på de ändringar i mervärdeskatten som trädde i kraft den 1 januari 1992 och som innebar reduktion i skattesatsen på vissa varor och tjänster har beräknats till 10 miljarder kr.

Beräkningarna av skatteutgifternas storlek har skett utan hänsyn tagen till sekundäreffekter. Det är således inte möjligt att addera de olika beloppen och på så sätt få fram ett totalbelopp. Detta skulle ju bli en förutsätta att skattereglerna inte haft någon betydelse för de skattskyldigas beteende.

För att ge siffror, vilka beskriver (om än schematiskt) betydelsen av skatteutgifterna har med reservation för osäkerheten följande belopp räknats fram. Om alla skatteutgifter i inkomstslaget kapital försvann skulle den generella skattesatsen i detta inkomstslag kunna sänkas med 15-20 procentenheter. Motsvarande uträkning i inkomstslaget näringsverksamhet (för juridiska personer) visar på en möjlighet till en generell skattesatssänkning i detta inkomstslag med cirka 7 procentenheter. På mervärdeskattens område skulle en skattebas och en skattesats utan

undantag medge en sänkning av den generella skattesatsen med 5-6 procentenheter.