

Johan Fall

Framtidens skattereformer för  
konkurrenskraft



Näringslivets Skattedelegation, tidigare Industriens Skattedelegation, har den 4 oktober 2018 levt och verkat i exakt etthundra år. Många bedrifter har utträttats av delegationen och viktiga uppgifter ligger framför den och dess ledamöter. Utmaningarna på skatteområdet är flera. Den internationella konkurrensen och regelverkens komplexitet ökar och mycket pekar på att denna utveckling kommer att fortsätta framöver.

För att kunna se framåt måste man se bakåt. Annars får man se upp. Årets jubileum och arbetet med föreliggande antologi har givit ett naturligt tillfälle till reflexion. Även om antologins övriga texter innehåller nulägesbeskrivningar är de retrospektiva inslagen där mer tongivande. I detta avsnitt vänds blicken framåt.

För framtiden behöver det svenska näringslivet och Sverige många skattereformer. Det är angeläget att det blir fråga om rätt skattereformer. Därför behöver skattediskussionen fokusera på de konkreta skälen för reformer. De starka sakargumenten för angelägna skatteåtgärder behöver lyftas fram. För varje skattereform, oavsett storlek, är innehållet det avgörande. Huruvida en reform kan anses stor eller liten ligger ytterst i betraktarens öga. Där ligger också presentationsformens grad av aggregation, det vill säga om reformer beskrivs granulerade eller grupperade; många mindre förändringar sedda i ett sammanhang utgör tillsammans någonting större. Tidsperspektivet har även det betydelse. Därtill behöver viktiga åtgärder inom skattesystemet inte nödvändigtvis vara stora i termer av offentligfinansiell påverkan.

Det vore förstås utmärkt med en (enda) stor skattereform efter näringslivets behov och de linjer som

kommer att skisseras i denna artikel. Om reformen dessutom garanteras blocköverskridande politisk uppslutning vore det ännu bättre. Men det gäller att börja i rätt ände. Det är åtgärder för stärkt konkurrenskraft, fler investeringar och ökat företagande som kan generera fler jobb, säkra tillväxten och utveckla välståndet. Fokus behövs på sakargumenten för reformer som åstadkommer just detta. Allmänna eller otydliga resonemang om ”En Stor Skattereform” riskerar att handla för mycket om formen och för lite om innehållet. Med dessa utgångspunkter behandlas nedan några av de områden som står i förgrunden för skattedebatten nu och framöver.

### Företagsbeskattning i ett internationaliserat Sverige

Företagsbeskattningens betydelse i ekonomin är väldokumenterad i skattelitteraturen. Området har på senare tid varit föremål för intensivt utredande, såväl inhemskt som internationellt. På hemmaplan tillsatte regeringen 2011 Företagsskattekommittén för att göra en översyn av regelverket.<sup>1</sup> Ambitionerna var höga, då uppdraget bland annat omfattade beskattningens betydelse för företagande, investeringar och produktivitet samt värdet av ansvarsfulla enskilda ägare som kan stå för långsiktighet och närvaro i den svenska företagssektorn. Efter en del försening lämnades ett slutbetänkande på försommaren 2014 med innovativa förslag, vilka dock mötte kritik då de bland annat befanns innehålla lagtekniska brister.<sup>2</sup>

Samtidigt hade den internationella utvecklingen tagit andra riktningar. Inom OECD påbörjades

under 2013 det omfattande projektet om BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) som lämnade slutrapporter 2015.<sup>3</sup> Därutöver har projektet genererat åtskilliga del- och fördjupningsrapporter och implementeringsarbetet fortgår ännu med internationella standarder på bolagsbeskattningens område. Inom EU har ett liknande och i vissa fall mer långtgående arbete ägt rum inom ramen för ATAP (*Anti-Tax Avoidance Package*). Medlemsstaterna antog 2016 det första så kallade ATAD-direktivet och en rad andra initiativ pågår också.<sup>4</sup>

De krav som följer av Sveriges internationella åtaganden gentemot OECD och EU har, tillsammans med bristerna i det tidigare utredningsförslaget från Företagsskattekommittén, medfört att den svenska regeringen fått arbeta fram nya förslag till skatteregler för företagssektorn. Efter att såväl akademi och domstolar som företag och organisationer kritiserat den alltför restriktiva inriktningen i en promemoria från sommaren 2017, gjordes relativt långtgående förändringar i den proposition som lades fram våren 2018 och som efter riksdagens beslut kommer att träda i kraft 2019.<sup>5</sup> Det nya regelverket torde vara den största förändringen på bolagsskatteområdet på flera decennier och i flera viktiga delar har synpunkterna från bland annat Näringslivets Skattedelegation hörtsammats.

Det nya regelverket följer till stor del de internationella standarder som utvecklas i omvärlden med bland annat en objektiv begränsningsregel för räntekostnader vid 30 procent av EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*). Samtidigt sänks skattesatsen till 20,6 procent, vilket placerar Sverige strax under genomsnittet i omvärlden. Mot bakgrund av den tilltagande internationella konkurrensen, med skattesatssänkningar i bland annat USA från 35 till 21 procent, Storbritannien ner mot 17 procent och en rad andra länder, är det angeläget att Sverige upprätthåller fortsatt hög beredskap för fortsatta sänkningar.

Tyvärr har regeringen, trots att en objektiv begränsningsregel kommer på plats med det nya regelverket för företagsbeskattning, valt att även

behålla regler grundade på subjektiva bedömningar av affärsmässighet. Dessa regler har mött åtskillig kritik från företag, akademi och näringslivsorganisationer och även från EU-kommissionen. Problemen med reglerna understryks av det faktum att Högsta förvaltningsdomstolen ansett att de inte lämpar sig för förhandsbesked. Regelverket är rättsosäkert, för många företag råder osäkerhet om avdragsrätten och antalet tvister med Skatteverket är i dag stort. Visserligen menar Finansdepartementet att de nya reglerna medför en insnävning av tillämpningsområdet, men vissa delar kan snarare innebära utvidgning med kvarstående rättsosäkerhet. Även när det gäller rullningsregler, koncernutjämning och en del andra områden såsom avsaknaden av en grupp- eller koncernregel kvarstår brister i regelverket. Därför behöver ett fortsatt reformarbete ges prioritet framöver.

### Kapitalinkomstbeskattningen bör vara symmetrisk

Kapitalbeskattningen påverkar incitamenten till sparande, investeringar och företagande. Detta har betydelse för näringslivets ägarstruktur, förutsättningarna för entreprenörskap och viljan till innovation och att ta risk. Kapital är lättflyktigt och beskattningen är därför betydelsefull för att skapa konkurrenskraft. Den svenska normalskattesatsen är 30 procent med begränsade möjligheter till 25 respektive 20 procents skattesats för onoterade företag med andra förutsättningar vad gäller risk och tillgång till kapital. Kartläggningar visar ett väsentligt lägre snitt i omvärlden, ner mot 17 procent.<sup>6</sup> Inte minst är kapitalvinstbeskattningen i andra länder ofta lägre. Utöver generellt sett lägre skattesatser förekommer omfattande undantag och lättnadsregler, med effekten att relativt höga inkomster undantas från beskattning eller är föremål för låg beskattning. Således beskattar Sverige utdelning och kapitalvinster högre än merparten relevanta jämförelseländer. Detta gäller särskilt i fråga om inkomster från onoterade aktier vari ägaren är aktiv. Mot den

• På allmän begäran...

■ Astrid Lindgrens saga "Pomperipossa i Monismanien", som Expressen publicerade onsdagen den 10 mars, var sagan som skakade hela rege-

ringen och Gunnar Sträng i synnerhet. Från många håll har man bett om ett nytt tillfälle att läsa den. Så här är Pomperipossa igen.

# POMPERIPOSSA I MONISMANIEN

En saga av ASTRID LINDGREN

NU SKA JAG berätta en saga. Den handlar om en människa, Pomperipossa kan vi kalla henne, för det brukar ju folk heter i sagorna. Hon bodde i ett land som vi kan kalla Monismanien, nänting måste vi ju kalla det.

Pomperipossa älskade sitt land, dess skogar, berg och sjöar och gröna lundar, men inte bara det utan också människorna som bodde där. Och till och med de vise männen som styrde det, o, hon tyckte att de var så visa och därför röskade hon troget på dem varje gång det skulle väljas vise män till att bestämma i Monismanien. De där som nu hade styrt och ställt i mer än 40 år, de hade ordnat ett så bra samhällie tyckte hon, ingen behövde vara fattig där, alla skulle ha sin bit av välfärdskakan, och Pomperipossa var lycklig över att hon själv hade kunnat bidra en del till det kakkaket.

■ ■ ■ Det fanns i Monismanien nänting som hette marginalskaft. Det betydde att ju mer pengar man tjänade, dess större del av dessa pengar skulle rika-



"Du beslut Pomperipossa att gå ut på gator och torg och tugga ihop pengar så att hon kunde köpa sej en aldrig så liten kofot..." Så skriver Astrid Lindgren. Men vänliga människor skänkte henne en, så darra vise män som styr landet, och skärp den nattliga bevakningen kring era kassakistor.

kater i Monismanien, och de hade nog snabbt räknat ut att ju mer de arbetade, dess mindre förtjänade de och hade därför bestämt sej för att se fullständigt fin i monismanernas gallstenar och värkande exeltänder och skilsmässor och bussfärer åtminstone en två tre fyra fem där i veckan. Det måste vara därför som monismanerna nu hade fått det kinnigt värre, när de fick ont i magen eller hade tandvärk eller behövde advokat för att köpa sej något gammalt hus med mycket skulder på, vilket var bästa sättet, hade Pomperipossa hört, om man ville ha med sina procent från 102 till nästan ingenting.

Kommen så långt i sina tankar suckade Pomperipossa. Varför hade hon inga skulder alls, och, mins dyra förfädrar, varför lärde ni mej att skulder var något ont,



något man inte skulle ha? Se hur det har gått, här sitter jag nu helt skuldös och har bara dessa förtvivlade inkomster som gör mej uttagtig!

skattmästaren ha för att få ihop till välfärdskakan. Men mer än 80 à 83 % ville han inte ta av någon, nej, för han var ju resonabel. "Kära Pomperipossa", sa han, "så där en 17 till 20 % får du behålla själv och göra med vad du vill." Och Pomperipossa var innerligt nöjd med det och levde glad och lustelig. Ändock fanns det i landet många missnöjda människor som slog på stöldarna och gnydde över "det höga skattetrycket" som de kallade det. Det gjorde Pomperipossa aldrig, ingen i hela Monismanien hade någonsin hört henne gny det allra minsta över sina bidrag till välfärdskakan. Tvärtom, hon tyckte det var alligenom bra och rättvist och hon tänkte att nog ska jag ge min röst för att dessa vise män ska få fortsätta att styra vårt kära Monismanien.

Denna Pomperipossa, hon skrev barnböcker. Av ren och skär nöjeslystnad gjorde hon det, bara för att ha lite roligt i sitt jordeliv. Och så tänkte hon: Vem vet, bara är väl nästan lika barnsliga som jag, de kanske också vill lita dessa mine förunderliga påhått? Det visade sej att det ville de. Inte bara barna i Monismanien utan också i fjärran länder, både i

manen samlade på ett slott som vi kan kalla Haga, eftersom det hette så, och på en kafferast antagligen, när de inte hade tid att räkna efter så noga, fattade de ett märkligt beslut som gjorde livet mer än lovligt knepigt inte bara för Pomperipossa utan också för många andra människor i Monismanien. Men om detta visste Pomperipossa i förskone intet. Inte förrän hon plöjtligt tillfrågades av en god vän:

"Vet du om att i år är din marginalskaft 102 %?"  
"Du pratar", sa Pomperipossa. "Så många procent finns ju inte!"

För hon var inte särskilt hemma i den högre matematiken nämligen.

Jo då, fick hon höra, i Monismanien fanns det hur många procent som helst, och om man la

ihop inkomstskaften och de sociala avgifter som Pomperipossa skulle betala, eftersom hon var egen företagare, så blev det 102 %, sen fick Pomperipossa säga vad hon ville!

Arna Pomperipossa, där satt hon skrev och gnydde så flitigt och visste inte ens att hon var egen företagare. Nu borde hon egentligen ha blivit stolt —

bara en miljon. I värsta fall två miljoner. (För eftersom pengarna kom trillande från jordens alla hörn, visste hon aldrig på förhand hur mycket det skulle bli. Feta checkar kunde skingningslöst drabba henne, när hon minst anade det.) Låt oss räkna med det värsta, tänkte Pomperipossa. Två miljoner!

Då blir skatten så här:  
Av de första 150 000 som ungarna läser ihop åt dej, får du behålla, påstås det, 42 000 kronor. Resten av de 150 000 = 108 000 går till

Välfärdskakan .....	108 000
100 % av vad därutöver är blir .....	1 850 000
Och så 2 % till, som du i din enfald inte trodde fanns, det blir .....	37 000
Summa .....	1 995 000
Kvar åt Pomperipossa	5 000

■ ■ ■ När hon hade kommit så långt, sa hon till sej själv: "Min gummia lilla, räkna här du aldrig kunnat! Det finns ju decimalkomman och sånt där, säkert har du räknat fel, nog ska det vara 50 000 som blir över åt dej." Hon satte i gång på nytt, men resultatet blev inte anordnunda — om hon tjänade två miljoner, så fick hon behålla 5 000 kronor! Att leva på!

Pomperipossa blev bekymrad, det kan inte förnekas, och hon sa till sej själv: "Inte för att du är särskilt stor i maten, men ändå!"

man har betalt ut. Man kan inte äta dom som salt sill.

Utän att ha fått någon tröst gick Pomperipossa hem och satte sej i en mörk vrå att grubbla och fundera. Hur får jag mat för dagen, tänkte hon. Kanske kan jag gå som forna tiders rotehjon och ses åt mej ett mål här och där? Kanske om jag uppsticker också de vise männen och klappar på deras port, att de förbarmar sej och ger mej en talrik soppa då och då, tar de lite av de där 1 995 000 kronorna, så kan den ju för all del bli rätt mästig, kanske lägger de rentav en liten korv i den?

■ ■ ■ Men inte ens tanken på korven hjälpte. Mörkare och mörkare i hägen blev Pomperipossa. Hon förstod nu att det var något fullt och skamtligt att skriva böcker, eftersom det straffades så hårt. Hur var det i andra länder,



undrade hon, ja, något lite visste hon ju om det, eftersom hon just hade träffat en liten snäll ryse, som var författare. Hans bokverk såldes så utmärkt bra, och han betalade 13 % i skatt. (Pomperipossa berättade för honom om sina 102 %, och då ramlade han

Astrid Lindgren var förundrad över att hon betalade 102 procent av sin inkomst i skatt. Pomperipossasagan publicerades i Expressen den 10 mars 1976 och fick sådan uppmärksamhet att den trycktes igen fyra dagar senare.



bakgrunden behöver Sverige generellt sänka kapitalinkomstskattesatsen. För att uppnå en god konkurrenskraft i Sveriges ägarbeskattning bör siktet vara mot en halvering och detta kan ske stegvis.

På kapitalskatteområdet är det angeläget att undvika återupplivningsförsök som då och då dykt upp i debatten. Arvs- och gåvoskatterna slopades av en enig riksdag (inklusive Vänsterpartiet och med Socialdemokraterna som initiativtagare) för snart 14 år sedan och Sverige slopade förmögenhetsskatten för 11 år sedan som ett av de sista länderna i världen.<sup>7,8</sup> Detta var och är skadliga skatter, svårhanterade inte bara för skattebetalare utan också för myndigheter. Därtill är effekterna snedvridande för ekonomins funktionssätt.

I diskussionen om tillgångspriser och skulder, risk för bubblor och krascher och behov av åtgärder förekommer förslag som berör kapitalbeskattningen. Inte minst har hushållens avdragsrätt för räntekostnader lyfts fram. Kapitalbeskattningens behandling av överskott och underskott behöver vara symmetrisk. Denna insikt är viktig att ha klar i tider av diskussioner om de så kallade ränteavdragen. Mer specifikt är det angeläget att eventuella regelförändringar inte isolerat minskar ränteavdrag. I stället behöver förändringar ske generellt via skattesatsen så att också kapitalinkomster får motsvarande lägre beskattning.

Med symmetrisk kapitalbeskattning säkerställs att investeringsbeslut inte snedvrids eller görs beroende av den skattskyldiges balansräkning. Vidare säkras att ett låns skatteeffekt blir densamma oavsett om man har nettotillgångar eller nettoskulder. Med symmetrisk kapitalbeskattning blir finansieringskostnaden för en placering opåverkad av om man minskar egna tillgångar eller om man lånar. Skattesystemet likabehandlar då personer som är att betrakta som ”rika” respektive ”fattiga”.

Det stämmer inte att Sverige skulle avvika med vad som ibland kallas dual beskattning (möjligen är namnet ett svenskt påfund, det är i varje fall ovanligare internationellt). Innebörden – alltså lägre effektiv skatt på kapital än arbete – är i själva verket normen i de flesta länder. Till Sveriges rela-

tivt sett höga generella kapitalskattesats kommer en jämförelsevis ännu högre skattesats på arbetsinkomster. Sammantaget innebär detta en avsevärd spänning för ägarledda företag, något som hantearas inom ramen för de så kallade 3:12-reglerna. En viktig åtgärd för att hantera detta är att reducera marginalskatten på arbete, men eftersom även kapitalinkomstskattesatsen behöver sänkas kan behovet kvarstå av ett regelverk som upprätthåller rågången mellan inkomstlagen kapital och arbete. Det är även framgent angeläget att kalibrera regelverket så att inte kapitalinkomster träffas av en strängare arbetsinkomstbeskattning.

### Skatterna på arbete bör bli lägre och synligare

Den enskilt största skattebasen arbete står för närmare två tredjedelar av hela den offentliga sektorns samlade skatteintäkter, även om konsumtionsbeskattningen inte inkluderas. På senare år har inkomstskatten sänkts framför allt i lägre inkomstskikt. Inför år 2000 påbörjade den dåvarande socialdemokratiska regeringen med finansminister Erik Åsbrink arbetet med en skattereduktion för pensionsavgiften.<sup>9</sup> Detta skedde successivt i sammantaget fem olika steg och fullbordades 2006, då finansministerposten övertagits först av Bo Ringholm och senare av Pär Nuder. Sammantaget innebär reformen en skattelättnad om ungefär 50 miljarder kronor och var därmed en ansevärd sänkning av skatten på arbete vilket också var ett av motiven för dessa reformer. Ytterligare skattesänkningar på arbete genomfördes mellan 2007 och 2014 då Alliansregeringen införde och utökade jobbskatteavdraget med sammantaget nära 90 miljarder kronor.<sup>10</sup>

Skattelättnaderna genom såväl skattereduktioner för pensionsavgift som jobbskatteavdraget har haft störst betydelse i lägre inkomstskikt. I högre inkomstskikt är beskattningen väsentligt högre och den har skärpts främst genom den så kallade värnskatten, vilken infördes 1995 som tillfällig skatt men som sedan blivit permanent. Försämringen av

jobbskatteavdraget genom så kallad avtrappning har inneburit att högsta marginalsatt nu är 60 procent, vilket är högst i världen. Avgörande för beskattningen i högre inkomstskikt är också brytpunkterna, det vill säga vid vilken inkomstnivå marginalsatt över 50 procent ska betalas. Grundprincipen om uppräknig av brytpunkter med inflationen plus ett reallöneskydd om två procentenheter har frångåtts de senaste åren. I dag är det mer än var tredje heltidsarbetande som får behålla mindre än hälften av en inkomstökning. Det motsvarar cirka 1,3 miljoner personer och är uppskattningsvis 250 000 fler än vid ingången av den senaste mandatperioden.

För att stärka incitamenten till arbete, ansvar och utbildning och därigenom öka arbetsutbudet och förbättra kompetensförsörjningen finns skäl att sänka skatterna på arbete över hela inkomstskalan. I lägre inkomstskikt talar man om den *extensiva marginalen*, vilket förenklat handlar om valet mellan att arbeta eller ej. Åtgärder som jobbskatteavdraget har bidragit till ökat arbetsutbud. Fler sådana initiativ är välkomna. Än mer angeläget och effektivt är att sänka beskattningen i högre inkomstskikt. Här gäller det den *intensiva marginalen*, det vill säga påverkan på hur mycket man arbetar. Viktigt är också möjligheten att attrahera och behålla talanger och kvalificerade nyckelpersoner, som ofta är de mest rörliga på arbetsmarknaden, inte minst internationellt. Det faktum att Sverige i dag har särskilda regler för utländska experter bekräftar problemen med en i internationell jämförelse mycket hög beskattning av kvalificerad arbetskraft. Därtill är dagens expertskatteregler bristfälliga på flera punkter och långt ifrån konkurrenskraftiga i jämförelse med liknande system i andra högskatteländer såsom Danmark. Även när det gäller beskattningen av incitamentsprogram i form av personaloptioner har nuvarande regelverk brister i förhållande till hur sådana selektiva regler fungerar i konkurrentländer. Generella åtgärder för att möta konkurrensen vore att föredra.

En stor del av skatterna på arbete utgörs av arbetsgivaravgiften. Den är sammansatt av olika delkomponenter vars antal och benämning varierat över

tid. Störst är den allmänna löneavgiften, som ensam utgör mer än en tredjedel av arbetsgivaravgiften och är helt utan koppling till socialförsäkringar. Även överlag är det försäkringsmässiga inslaget svagt. För inkomster över taken i socialförsäkringssystemen (omkring 28 400 kronor respektive omkring 39 000 kronor månadslön) saknas helt försäkringskoppling. Arbetsgivaravgiften ska betalas in inom ramen för samma system som övriga skatter och till samma myndighet (Skatteverket) och sanktionssystemet för den som inte betalat arbetsgivaravgift är detsamma som övriga skatter. Sammantaget talar mycket för att det som helhet i praktiken är fråga om en skatt. Således vore det intressant att för ökad transparens utreda en omläggning där hela skatten på arbete gjordes synlig för löntagaren.

Kännedomen om arbetsgivaravgiften som del i arbetskraftskostnaden är i dag låg. Bättre kunskap skulle göra bilden tydligare och göra det lättare att fatta välinformerade och kloka beslut. Det behövs en gemensam utgångspunkt för arbetsgivares och arbetstagares diskussion om hela lönekostnaden. På lång sikt talar mycket för att löntagarna bär hela arbetskraftskostnaden. Ökad transparens kring arbetskraftskostnadens sammansättning skulle ge möjlighet att bättre värdera nytta och förmåner i förhållande till samhällsekonomisk kostnad för offentliga system, det vill säga se båda vågskålarna – vad man får och vad kostnaden är. En ökad synlighet skulle alltså underlätta överskådlighet och utvärdering. Ytterst är det en demokratifråga.

### Konsumtionsbeskattning – en neutral väg

Näst skatterna på arbete är konsumtionsbeskattningen den mest betydelsefulla och utgör ungefär en fjärdedel av den offentliga sektorns totala skatteintäkter. Många forskare anser att konsumtionsbeskattningen är en del av arbetsbeskattningen. Inkomster syftar normalt till att förr eller senare konsumeras och att beskatta i konsumtionsled är därmed en i princip likvärdig teknik med inkomstbeskattning. Emellertid är konsumtionsbeskattning



För mer än var tredje heltidsarbetande går över hälften av en löneökning till skatt.  
För att öka framtidens arbetsutbud och klara kompetensförsörjningen behöver incitamenten  
till arbete stärkas.



normalt mindre snedvridande varför en förskjutning från skattebasen arbete skulle få ekonomin att fungera mer effektivt, se vidare nedan.

Mervärdesskatten, momsens i dagligt tal, är dominerande bland konsumtionskatterna och dess utformning styrs i hög grad av EU-regelverk. I dag nyttjar Sverige bara strax över hälften av den möjliga skattebasen för moms.<sup>11</sup> Utrymmet för eventuella basbreddningar kan alltså vara relativt betydande. Tekniken är också elegant med en flerledsskatt där grundprincipen är att beskatta mervärdet i varje steg i förädlingskedjan i form av skillnaden mellan ingående och utgående moms. I praktiken är dock momsens en mycket komplex skatt som orsakar stor administrativ börda för näringslivet där företagen agerar som oavlönad uppbördsmän. Regeldjungeln är i stort behov av att rensas och en utredning med lagtekniskt uppdrag pågår för närvarande och fram till våren 2019.<sup>12</sup> Härutöver är det angeläget att intensifiera diskussionen om basbreddning snarare än vad som brukar benämnas ”enhetlig skattesats”. Dagens reducerade skattesatser har brokiga skäl; somliga har tillkommit av goda internationella konkurrensskäl medan andra mer är resultat av politiska överväganden. En förutsättning för större grepp på området är att EU:s regelverk moderniseras och ökar medlemsländernas handlingsutrymme. Här behöver Sverige vara mer aktivt.

Ett antal punktskatter finns också inom konsumtionsbeskattningen. Traditionella motiv att styra konsumtionen ligger ofta bakom, något som brukar exemplifieras med att alkohol och tobak beskattas för att avhålla människor från att dricka och röka (för mycket). Exemplet illustrerar ett inneboende problem för punktskatter då de inte samtidigt kan å ena sidan styra bort från konsumtion och å andra sidan utgöra en stabil inkomstkälla för den offentliga sektorn. På senare tid har flera punktskatter introducerats med miljöstyrande motiv, något som dock visat sig ha mycket tvivelaktig måloppfyllelse och därtill vara snedvridande. Ofta är miljöproblem globala och eventuell påverkan på svensk konsumtion kan motverkas eller i värsta fall överträffas av

ökningar i omvärlden. Så är fallet med exempelvis flyg- och kemikalieskatterna där i synnerhet de senare också medfört stora administrativa problem för såväl skattskyldiga som myndigheter. Kostnaderna för att minska miljöpåverkan är ofta höga i Sverige jämfört med kostnaden i andra länder för att uppnå samma miljöförbättring. Detta utgör ett resursslöseri och är en suboptimering för att uppnå miljömål.

### Några ytterligare aspekter

Utöver de skatter som redan nämnts finns i vårt skattesystem åtskilliga andra som Näringslivets Skattedelegation arbetar med. Alla ryms dock inte inom denna framställning. Det finns emellertid skäl att nämna några frågor om bland annat praktisk hantering och förfarande på skatteområdet.

Den praktiska hanteringen av skattesystemet behöver förenklas. Några konkreta exempel är att förbättra schablonen för anskaffningsvärde vid kapitalvinstberäkning för aktier, att slopa de begränsningar i företagets rätt till underskottsavdrag som inträder vid ägarförändringar och att återupprätta företagets avdragsrätt för sponsring. För småföretagen finns därtill goda möjligheter till förenkling genom att bland annat underlätta övergången från enskild firma till aktiebolag, införa schablon för lägsta ränta vid inlåning till eget företag och slopa minsta ägarkrav för rätten till lönebaserat utrymme inom 3:12-systemet. Även inom momsens behövs många förenklingar, exempelvis höjd omsättningsgräns, utökad möjlighet till gruppregistrering och bättre möjligheter till frivillig skattskyldighet. På längre sikt kan problemen inom det mycket komplexa momsområdet dessutom underlättas av att fler områden inkluderas i skatteplikten, eftersom detta möjliggör avdragsrätt för ingående moms. En förutsättning är dock som nämnts ökad handlingsfrihet visavi EU-regelverket.

Under senare år har kvaliteten i många utredningsunderlag för kommande riksdagsbeslut försämrats. Utredningar ges snäva utredningsdirektiv

och i vissa fall har långgående skatteförslag lagts fram utan att föregås av oberoende utredning med extern expertis. Ett flagrant exempel var förslaget om kraftigt skärpt så kallad exitskatt, där en ensidig och ofullständig promemoria från Skatteverket remitterades utan beredning i regeringskansliet.<sup>13</sup> Förslagen innebar de facto återförd och kraftigt höjd arvsskatt. Efter hård och vidsträckt kritik tvingades regeringen backa.<sup>14</sup> Detta kan dock inte helt reparera det faktum att det undermåliga förslaget över huvud taget luftats, något som orsakat skada under lång tid framöver i form av ökad osäkerhet och negativ påverkan på upplevd rättssäkerhet.

Kravet på konsekvensutredningar infördes 2008 bland annat för att minska företagens administrativa kostnader och för att skapa en märkbar skillnad i företagets vardag.<sup>15</sup> I dag uppfyller dock många utredningar inte de krav som ställs. Förbättringar skulle bland annat kunna ske genom att Regelrådet ges en mer betydelsefull roll, att krav ställs på återremittering av bristfälliga utredningar, att mätningar av regelbördan återupptas samt att fokus ökar på metodutveckling.

För närvarande utreds en mängd förfarandefrågor, bland annat följande: Statskontoret gör en översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret, där dock uppdraget utformats alltför snävt.<sup>16</sup> Åtskillig kritik har framförts mot att dagens lagstiftning innefattar ett särskilt företrädaransvar för skatter, utöver det generella ansvar som följer av aktiebolagslagen. Staten anser sig ha rätt till en egen gräddfil. Systemet underminerar rättssäkerheten och försvårar för företag att rekrytera personer att delta i styrelsearbete och bör därför avskaffas. När det gäller regelverket för F-skatt pågår en utredning<sup>17</sup> med tämligen ottydligt uppdrag, där frågeställningar som snarast har bäring på arbetsrätten riskerar att sammanblandas med skatteregelverket. Det är angeläget att slå vakt om F-skattesystemets betydelse för företagandets villkor och möjligheterna att starta, driva och utveckla företag.

Regelverket för skattetillägg har nyligen utretts och förslaget har mött omfattande kritik från aka-

demi, organisationer och företag.<sup>18</sup> Uppdraget har beskrivits som en begränsad översyn av beräkningsmetoden, vilket kan framstå som harmlöst. Den praktiska innebörden av förslaget är emellertid att företag riskerar att drabbas av närmare tredubblade kostnader. Förslaget till högsta skattetillägg om 25 procent av underlaget kan jämföras med bolagskattesatsen på 22 procent; därmed skulle straffen kunna bli större än skatten de avser. Redan dagens skattetillägg är problematiska ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Därför behöver systemet som helhet få en rejäl översyn som också innefattar förutsättningarna för att ta ut skattetillägg och befrielsereglerna.

Även när det gäller en rad andra hanterings- och förfarandefrågor finns problem med dagens skattesystem, exempelvis följande: Det kommunala utjämningsystemet innehåller osunt höga marginaleffekter och är därtill mycket komplext. Dagens anståndsregler fungerar inte tillfredsställande. Lagen som berättigar till ersättningar för kostnader vid tvister med Skatteverket tillämpas alltför restriktivt. Vidare behövs ett ökat fokus på specialisering och kvalitet i beslutsfattandet inom Skatteverket och i domstolarna. Det är också angeläget att noggrant bevaka Skatteverkets beredningsprocess och kontrollverktyg samt att stärka rättssäkerheten och säkerställa att de skattskyldigas rättigheter tas tillvara.

## Avslutning

Som betonats inledningsvis behövs många skattereformer framöver. Innehållet är viktigare än formen, skadliga skatter behöver åtgärdas först. Många av de förändringar som skett på skatteområdet de senaste två decennierna har varit av godo. Den större skattereform som genomfördes dessförinnan och som kallats århundradets hade förtjänster på sin tid men har inte mycket relevans för framtiden. Det finns därför anledning att ta fasta på praktiska lärdomar och beprövad erfarenhet från utvecklingen därefter. En utgångspunkt i år 2000 är naturlig. Det visar sig att de skattelättnader som skett mestadels

varit kloka och att de burit frukt. År 2000 lämpar sig också att utgå från eftersom det var då ramverket för de offentliga finanserna stadfästes med ett överskottsmål för det offentliga sparandet och med balanskrav för kommunsektorn.<sup>19</sup> Därtill var utgiftstaket för statens utgifter nyligen infört. Skattetrycket var också som högst kring millennieskiftet samtidigt som flera skattelättnader påbörjades vid den tiden.

Skattetrycket var 49 procent av BNP år 2000. Det har gradvis kommit ner till cirka 43 procent i dag. Samtidigt har skatteintäkterna utvecklats starkt. Fram till 2014 handlar det om en ökning på närmare 300 miljarder kronor och ungefär lika mycket ytterligare de fyra år som förflutit därefter, då stark befolkningsutveckling och konjunktur bidragit samtidigt som ett antal skattehöjningar också skett. Beloppen är reala, det vill säga korrigerade för inflationen mätt med konsumentprisindex. Ökningen består även när hänsyn tas till befolkningsutvecklingen, som varit stark i synnerhet de senaste åren då antalet nyanlända varit stort. Efter inflation och räknat per capita är de totala skatterna omkring 25 procent högre än år 2000. Dessa erfarenheter behöver tas till vara; att skattereformer som främjar sysselsättning och investeringar kan gå hand i hand med växande skattebaser och ökade skatteintäkter.

De reformer som skett har i huvudsak handlat om skattesänkningar på arbete och kapital och åtgärderna har genomförts under regeringar som letts av såväl Socialdemokraterna som Alliansen. Näringslivets Skattedelegation har varit pådrivande kraft för de flesta förändringar. Som nämnts skedde betydande sänkningar av skatten på arbete genom reduktionen för pensionsavgift och senare jobbskatteavdraget. Även rut- och rot-systemen har bidragit till att reducera skattekilarna på arbete samt skapa fler vita jobb och därigenom öka arbetsutbudet. Slopade arvs- och gåvoskatt genomfördes av en socialdemokratiskt ledd regering och Alliansen avskaffade förmögenhetsskat-

ten. Bolagsskatten har sänkts i flera steg. För småföretag blev 3:12-reglerna mer hanterliga med 2006 års större reform under Socialdemokraterna, något som följts av en starkt växande skattebas.

Det kan konstateras att en längre period med lägre skatter för arbete och kapital, det vill säga åtgärder för ökad effektivitet har underlättat tillväxt och utvecklat välstånd. En annan sak är de skadliga skattehöjningar på uppemot 70 miljarder kronor brutto som skett under den senaste mandatperioden. Det är bekymmersamma missgrepp. Skattepolitiken behöver snabbt byta tillbaka till en tydlig inriktning där skatterna används som konkurrensmedel.

Skattefrågorna utgör en viktig del av den samlade finanspolitiken, som också inkluderar offentliga utgifter. I diskussionen om att åtgärda skadliga skatteförändringar borde offentligfinansiella konsekvenser inte analyseras statistiskt, tvärtom är det angeläget att ta hänsyn till hur skattebaserna påverkas. Därtill är stram utgiftspolitik viktigast för grundkravet om sunda offentliga finanser. Först därefter kan andra skatteförändringar prövas. Sveriges hårda beskattning på de flesta områden gör möjligheterna starkt begränsade, men som framhållits ovan är det mindre snedvridande med skatt på konsumtion än på inkomster.

Inför framtiden är det angeläget att dra lärdom av perioden med många skattereformer för tillväxt som innebar fallande skattetryck parallellt med växande skatteintäkter, räknat såväl realt som per capita. Sambanden är komplexa, men erfarenheterna visar att en skattepolitik med god tillväxtinriktning har kunnat följas av bra ekonomisk utveckling. För konstruktiv dialog om innehållet i framtida skatteförändringar kommer Näringslivets Skattedelegation fortsatt att vara en central aktör. För att främja företagandet, investeringarna och jobben och då underlätta för tillväxt och utvecklat välstånd behövs nu fortsatta skatteåtgärder med stärkt konkurrenskraft som ledstjärna.

## Noter

- 1 Dir 2011:1 (Finansdepartementet), *Översyn av företagsbeskattningen*.
- 2 SOU 2014:40.
- 3 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports. Se <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> (läst 18 05 07).
- 4 Anti-Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU, COM (2016) 23 final. Se <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0023&from=en> (läst 18 05 07).
- 5 Proposition nr 2017/18:245.
- 6 Burmeister, Abdali & Östlund, 2018.
- 7 Proposition nr 2004/05:25.
- 8 Proposition nr 2007/08:26.
- 9 Proposition nr 1998/99:100.
- 10 Proposition nr 2006/07:1.
- 11 Sandberg Nilsson, 2017.
- 12 Dir 2016:58 (Finansdepartementet), *Översyn av mervärdesskattelagstiftningen*.
- 13 Remiss av Skatteverkets promemoria *Exitbeskattning för fysiska personer*, Fi2017/04529/S1.
- 14 Andersson, 2018.
- 15 SFS 2007:1244, *Förordning om konsekvensutredning vid regelgivning* (KUF).
- 16 Finansdepartementet, Fi2017/03428/S3, *Uppdrag avseende skatterättsligt företräddansvar*.
- 17 Dir 2017:108 (Finansdepartementet) *Översyn av F-skattesystemet*.
- 18 SOU 2017:94.
- 19 För en bakgrund se bl a SOU 2016:67.

## Litteratur

- Burmeister, Jari, Abdali, Hussein & Östlund, Amanda, 2018, "Konkurrenskraften i svensk ägarbeskattning", s 25-67 i Lidelfelt, *m fl*, 2018.
- Andersson, Magdalena, 2018, "Vi skrotar exitskatten". *Dagens Industri* 2018 03 25.
- Lidelfelt, Johan, *m fl*, 2018, *En internationell kartläggning och analys av ägarskatter*. Stockholm : Svenskt Näringsliv / Skeppsbron Skatt.
- Proposition nr 1998/99:100, *1999 års ekonomiska vårproposition*.
- Proposition nr 2004/05:25, *Slopad arvsskatt och gåvoskatt*.
- Proposition nr 2006/07:1, *Budgetproposition för 2007, förslag till statsbudget för 2007, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m m*.
- Proposition nr 2007/08:26, *Slopad förmögenhetsskatt m m*.
- Proposition nr 2017/18:245, *Nya skatteregler för företagssektorn*.
- Sandberg Nilsson, Anna, 2017, *Momsens skattebas och skattesatser: ett inspel till EU:s handlingsplan för moms*. Stockholm: Svenskt Näringsliv.
- SOU 2014:40, *Neutral bolagsskatt : för ökad effektivitet och stabilitet : slutbetänkande av Företagsskattekommittén*. Stockholm : Fritze.
- SOU 2016:67, *En översyn av överskottsmålet : betänkande av Överskottsmålskommittén*. Stockholm : Wolters Kluwer.
- SOU 2017:94, *Beräkning av skattetillägg : en översyn av reglerna: betänkande av Utredningen om beräkning av skattetillägg*. Stockholm : Wolters Kluwer.