

SOU 1977:87

Bilaga 1 Bruttobeskattning och skatter på produktionsfaktorer

av *Göran Normann*

Innehåll

1	<i>Sammanfattning</i>	11
2	<i>Analysens utgångspunkter</i>	17
2.1	Inledning	17
2.2	Skatters verkningar – en översikt	18
2.3	Något om incidens	19
2.4	Effektivitetsverkningar och optimal beskattning	23
2.5	Outputeffekter	25
2.6	Avslutande kommentar	26
3	<i>Skattepolitikens medel</i>	27
3.1	Inledning	27
3.2	Företag eller hushåll som subjekt	30
3.3	Inkomst eller konsumtion som bas	31
3.4	Brutto- eller nettoprincip	33
3.5	Källsida eller användningssida	34
3.6	Generell eller selektiv beskattning	35
4	<i>Bruttobeskattning av företag</i>	37
4.1	Inledning	37
4.2	Kumulativa bruttoskatter	38
4.3	Nonkumulativa bruttoskatter	39
4.4	Mervärdesskatter	40
4.4.1	Översikt	40
4.4.2	Nuvarande mervärdesskatt	43
4.4.3	Mervärdesskatt av BNP-typ	45
4.4.4	Mervärdesskatt av inkomsttyp	48
5	<i>Skatter på produktionsfaktorer</i>	53
5.1	Introduktion	53
5.2	Arbetsgivaravgifter	53
5.2.1	Inledning	53
5.2.2	Effekter på lång sikt	55
5.2.3	Incidens och allokeringseffekter på kort sikt	58
5.2.4	Empiriska undersökningar	60
5.2.5	Incidensen av åtgärderna i Sverige under 1970-talet	60
5.2.6	Avgiftshöjningarna under 1970-talet	62
5.2.7	Arbetsgivaravgifter och inkomstutjämnning	68

5.2.8	Kritiken mot arbetsgivaravgifterna	70
5.2.9	Avslutande synpunkter	72
5.3	Generella och selektiva råvaruskatter	73
5.4	Beskattning av energi	75
5.4.1	Inledning	75
5.4.2	Energibesattning som styrinstrument	76
5.4.3	Effekter av en energiskatt	77
5.4.4	Det svenska systemet för energibesattning	82
5.5	Produktionsfaktorskatt på kapital	85
	Appendix till kapitel 5	87
6	<i>Bruttobesattning av hushåll</i>	89
6.1	Inledning	89
6.2	Mervärdeskatten och arbetsgivaravgifterna – kritik och reformförslag	89
6.3	Personlig bruttointäktsskatt (TSA) och personlig bruttoutgiftsskatt (TSM)	90
6.4	Avräkningsförfarandets innebörd	92
6.5	TSA och TSM preciserade	94
6.6	En reformerad kommunalskatt	97
	Appendix till kapitel 6	99
	1 Effekter av höjda kommunalskatter respektive TSA och TSM på inkomstskattens progressivitet	99
	2 Tilläggsskatterna och den samlade inkomstskattens automatik	100
	<i>Referenser</i>	103

1 Sammanfattning

Denna undersökning av tänkbara möjligheter på brutto- och produktionsfaktorsbeskattningens område omfattar en lång rad skattetyper, där företag är subjekt. Studien visar emellertid att bruttobeskattningens princip inte är exklusivt knuten till företagsbeskattningens område utan även kan överföras till de fysiska personernas beskattning.

I begreppet bruttobeskattning ligger att vid underlagets bestämning av dragen är starkt begränsade. När företaget är skattesubjekt blir det då naturligt att med bruttoskatter avse generella eller nästan generella skatter på företagets bruttoutgifter eller bruttointäkter. Med denna definition på bruttoskatt blir det likaledes naturligt att beteckna skatter på enstaka varor eller produktionsfaktorer som (selektiva) varuskatter respektive produktionsfaktorskatter.

Den mest extrema klassen av bruttoskatter är de s. k. kumulativa bruttoskatterna på företag. Dessa skatter kännetecknas av att underlaget utöver företagets bruttoförelägningsvärden även innehåller värdet av inköpta råvaror och material. Olika varianter i denna klass diskuteras här. Den slutsats som dras är att de för dessa skatter karakteristiska kaskadeffekterna bl. a. kan väntas ge upphov till betydande allokeringseffekter i företagssektorn.

Genom att avdrag medges för värdet av inköpta råvaror och halvfabrikat kan nonkumulativa bruttointäktsskatten är härvid av stort principiellt intresse. Basen för denna skatt utgörs – om den tas ut i flera led – i princip av de enskilda företagets bruttoförelägningsvärden och den kan därför karakteriseras som en mervärdeskatt. Eftersom underlaget, om man ser till ekonomin som helhet och abstraherar från offentlig sektor, kommer att omfatta hela bruttonationalprodukten brukar skatten kallas för en mervärdeskatt av BNP-typ eller kortare BNP-moms. Denna mervärdeskatt företeer mycket stora likheter med den allmänna varuskatt (oms) som tidigare användes i Sverige. Omsen togs i princip ut på alla konsumtions- och investeringsvaror när dessa avyttrades för slutlig användning. Halvfabrikat och råvaror var således undantagna från beskattning. Skillnaden mellan den allmänna varuskatten som var en ettledsskatt och en BNP-moms är därför i huvudsak av uppördsteknisk natur.

Från nyåret 1969 ersattes omsen av en mervärdeskatt av konsumtionstyp (K-moms). Underlaget för denna skatt kan härledas från BNP-momsens genom att avdrag även medges för inköpta investeringsvaror. Ser man till ekonomin som helhet kommer vid en K-moms endast den del av det löpande

produktionsresultatet som under en tidsperiod används till (privat) konsumtion att skattebelastas. Basens avgränsning i en K-moms gör denna till en administrativt relativt lätthanterlig skatt, eftersom avdrag medges för företagens samtliga inköp.

En tredje typ av mervärdeskatt representerar ett mellanliggande fall. Utöver de avdrag som gäller vid en BNP-moms medges avdrag även för skatt på avskrivningar (ersättningsinvesteringar). Med abstraherande från offentlig sektor kommer underlaget att omfatta nettonationalprodukten (NNP) eller, vilket är samma sak, nationalinkomsten och skatten kallas därför mervärdeskatt av NNP-typ (NNP-moms) eller alternativt mervärdeskatt av inkomsttyp (I-moms).

Det har i den skattepolitiska debatten ibland hävdats att man främst av fördelningspolitiska skäl borde överväga att bredda basen i nuvarande mervärdeskatt så att investeringarna innefattas. Alternativt har det hävdats att man av samma skäl jämsides med nuvarande moms borde införa en helt ny produktionsskatt. Mervärdeskatter som inkluderar investeringsutgifter i underlaget kan karakteriseras som sådana produktionsskatter eller som generella produktionsfaktorskatter. Detta gäller i särskilt hög grad om avlyft ej medges vid export och om importerade varor inte skattebelastas. Under sådana förutsättningar förefaller det nämligen sannolikt att övervärtringsprocessen skulle vara riktad bakåt mot ersättningen för produktionsfaktorernas insatser.

Mot bakgrund av nämnda synpunkter och förslag analyseras relativt utförligt de ekonomiska effekterna av en breddad mervärdeskatt under olika antaganden om dess utformning. Analysen tyder på att fördelningspolitiska effekter av önskat slag skulle uppnås. Den reformerade eller nyinförda mervärdeskatten skulle sannolikt inte ha den nuvarande momsens regressiva fördelningsverkan. En skatt på investeringar torde nämligen åtminstone på kort sikt vara progressiv vilket motverkar konsumtionsbeskattningens regressivitet. Den långsiktiga effekten i fördelningspolitiskt avseende är mer osäker. Om en övervärtring på längre sikt skulle ske av investeringsskatten, finns det emellertid anledning räkna med att detta är en trög och tidskrävande process. De kortsiktiga progressiva effekterna skulle därför kunna vara bestående under en betydande tidsrymd.

Analysen tyder också på att mervärdeskatter som innehåller brutto- eller nettoinvesteringar i underlaget skulle kunna ge betydande effekter på resursfördelningen i ekonomin, liksom verka dämpande på investeringsincentiven under den tidsperiod som investeringsskattekomponenten bärs av kapitalägarna. I dessa avseenden torde BNP-momsens verkningar vara mer accentuerade än I-momsens.

Om den breddade momsens, i syfte att pressa fram en bakåtriktad övervärtring, utformas utan gränskorrigeringar finns det anledning räkna med särskilt påtagliga konkurrenssnedvridningar och strukturella förskjutningar i företagssektorn. I detta fall skulle nämligen möjligheterna till en smidig övervärtring av konsumtionsskattekomponenten i normala fall gå förlorade. En höjd skattesats skulle för den konkurrenssutsatta sektorn få likartade effekter som en uppskrivning av den svenska kronan.

En komparativ analys av de bägge breddade momsvarianterna ger vid handen att principiella argument kan anföras mot BNP-momsen vid jäm-

förelse med I-momsen. Sålunda talar både horisontella rättvisesympunkter och effektivitetssympunkter till I-momsens fördel vid en sådan jämförelse. Från administrativa utgångspunkter torde emellertid BNP-momsen vara att föredra på grund av att man här undgår det komplicerade problemet att fastställa ändamålsenliga skattemässiga avskrivningsregler.

I argumentationen för breddad mervärdeskatt har även stabiliseringspolitiska synpunkter anförts. Investeringskvotens kraftiga svängningar under en konjunkturcykel har ansetts motivera att skattesystemet kompletteras med ytterligare ett permanent instrument som kan användas för att dämpa dessa svängningar. Mot detta kan invändas att det i och för sig rimliga anspråket på effektiva medel för konjunkturmässig styrning av investeringarna inte kräver en permanent investeringsskatt. När situationen så fordrar och när investeringsfondssystemet anses otillräckligt skulle detta stabiliseringspolitiska problem i stället kunna klaras med temporära investeringsavgifter respektive investeringsavdrag eller speciella stimulanser.

Bland produktionsfaktorskatterna analyseras här vid sidan av arbetsgi-varavgifterna särskilt råvaruskatter, energiskatter och investeringsskatter. Beträffande den allmänna råvaruskatten har det visat sig att denna knappast är användbar för "finansiering" i större skala av den offentliga sektorn. Eftersom beskattningen här skulle sättas in i ett mycket tidigt skede i produktionskedjan skulle det värdemässiga underlaget bli lågt i förhållande till värdet på slutprodukterna. Detta betyder å andra sidan att skattesatsen finge sättas relativt högt för att skatten skall bli meningsfull som finansieringskälla. Detta medför bl. a. betydande frestelser till skatteundandragande och stora påfrestningar på kontrollorganisationen. Skattens verkningar på näringslivets struktur och arbetsmetoder kan vidare bli omfattande och svåra att bedöma. Svårigheterna att åstadkomma neutralitet med avseende på varor som produceras i andra länder bör också betonas.

Eftersom en beskattning av råvaror leder till en relativ fördyring av dessa jämfört med produktionsfaktorens arbetskraft och kapital kan skatten väntas leda till en ökad hushållning med dessa naturresurser. Det kan emellertid inte anses självklart att man genom en generell råvaruskatt bör stimulera till en ökad hushållning med råvaror på bred front. Däremot kan *selektiva* råvaruskatter vara ett effektivt medel att stimulera till ökad sparsamhet med speciella råvaror. Detta förutsätter emellertid att man på goda grunder kan göra troligt att marknadspriset på den aktuella råvaran inte speglar de långsiktiga efterfråge- och utbudsförhållandena.

En utgångspunkt för den redovisade analysen av en energiskatt har varit att denna ej kan övervältras bakåt på energiproducenterna, eftersom energipriset är bestämt på världsmarknaden. Införandet av en energiskatt påverkar därför via en förändrad prisrelation mellan energi och övriga produktionsfaktorer såväl produktions- som konsumtionsmönster i ekonomin.

En generell höjning av energibesattningen sänker på kort sikt företagets lönsamhet i den från utlandet konkurrensutsatta sektorn. Man kan emellertid finna argument för att en i förhållande till andra länder rimlig genomsnittlig lönsamhetsnivå på längre sikt kommer att återställas därigenom att vid fasta växelkurser ökningstakten i företagets kostnader för arbetskraften reduceras. Här föreligger alltså en tendens till övervältring på löntagarna, vilket ger energiskatten en regressiv effekt.

Energibesattningen belastar dock branscherna olika, alltefter deras grad av energiintensitet i produktionen. Vissa särskilt energiintensiva branscher som järn och stål samt papper och massa skulle på kort sikt komma att drabbas av en påtaglig försämring av sin lönsamhet vid en generell höjning av energibesattningen. Detta skulle på längre sikt sannolikt leda till en krympning av dessa sektorer. Resultaten av en empirisk undersökning av den svenska energibesattningen visar emellertid klart att just de energiintensiva branscherna, som är så viktiga i Sveriges utrikeshandel, genom speciella undantag och nedsättningar fått betydande lindring i sin skattebelastning. Av detta kan man dra slutsatsen att energibesattningen i sin tillämpning delvis anpassats till Sveriges internationella konkurrenssituation.

I den skyddade sektorn, som omfattar t. ex. energi för bostadsuppvärmning och motorbränslen, uppstår via prishöjningar en tendens till övervältring av energiskatter på konsumenterna. Vid flexibla växelkurser kommer skatten även i den konkurrensutsatta sektorn att till viss del kunna övervältras på detta sätt. Även i detta fall, med högre grad av övervältring framåt, blir emellertid den fördelningspolitiska effekten regressiv.

De utan jämförelse viktigaste skatter som för närvarande brukas på brutto- och produktionsfaktorsbesattningens område i Sverige är K-momsen och arbetsgivaravgifterna.

En jämförelse mellan verkningarna av dessa skatter på ett övergripande makroplan ger vid handen att de företer betydande likheter, särskilt i ett långsiktigt perspektiv. Båda skatterna tas ut med företagen som subjekt men övervältras. K-momsen kan karakteriseras som en proportionell konsumtionsskatt medan arbetsgivaravgifterna kan ses som en proportionell skatt på löneinkomster kompletterad med egenavgifter på inkomster av rörelse och jordbruksfastighet. Båda skatterna är därmed på lång sikt regressiva i sin fördelningsverkan. Effekterna på benägenheten att arbeta respektive att spara torde vara i stort sett likvärdiga.

Den kortsiktiga övervältringsprocessen torde emellertid vara olika i de båda fallen. Det är sålunda troligt att momsens på kort tid (momentant) övervältras framåt på priserna. Därför ger den sannolikt mycket begränsade allokeringseffekter i ekonomin. Beträffande arbetsgivaravgifterna är övervältringsprocessen mer omdiskuterad. I denna studie drivs emellertid tesen att man genom att koppla avgiftshöjningarna till centrala löneförhandlingar under vissa förutsättningar kan uppnå momentan övervältring även av arbetsgivaravgifterna. I sådana fall ger avgifterna inte upphov till några nämnvärda allokeringseffekter vare sig på kort eller på lång sikt.

Andra ifrågasätter att man med institutionella arrangemang kan uppnå en momentan övervältring och pekar vidare på det förhållandet att flera avgiftshöjningar under senare år har vidtagits utan direkt anknytning till löneförhandlingarna. Därför, menar man, kan det inte bestridas att de höjda avgifterna under 1970-talet och tidigare har haft oönskade allokeringseffekter, som bl. a. har tagit sig uttryck i negativa effekter på sysselsättning och bytesbalans. Om detta är en riktig bedömning kan därtill fogas observationen att arbetsgivaravgifterna kan ha haft progressiva fördelningspolitiska effekter under ett skede efter en höjning.

Momsens och arbetsgivaravgifternas regressivitet har i förening med de senaste årens skattepolitiska utveckling kommit att bilda grundvalen för

en hel del kritik mot dessa skatter i deras nuvarande utformning. Olika typer av reformförslag har också framförts. I denna sammanfattning har de förslag som för momsens del syftar till att inordna även investeringarna i basen berörts tidigare. Vad gäller arbetsgivaravgifterna har det bl. a. föreslagits att s. k. arbetsfria inkomster borde belastas med motsvarande avgifter.

Bägge dessa åtgärder skulle ge resultat som, vad beträffar underlagets bredd, företer betydande likheter med en personlig inkomstskatt. Det bör under sådana omständigheter naturligtvis vara möjligt att med avsedd verkan reformera den personliga inkomstskatten i stället för de indirekta skatterna. I detta arbete görs ett försök att visa vad en sådan reform skulle innebära. Grundtanken är att den existerande inkomstskatten kompletteras med en tilläggsskatt av bruttotyp som kan ges två alternativa utformningar kallade TSA (bruttointäktsskatt) respektive TSM (bruttoutgiftsskatt).¹ Gemensamt för båda varianterna är ett tekniskt avräkningsförfarande som leder till resultatet att förändringar i tilläggsskatternas nivå inte behöver påverka den samlade inkomstbeskattningens progressivitet. Det betonas också i framställningen att den angivna tekniken, med ett frångående av bruttoprincipen, vore möjlig att utnyttja för en reformering av den nuvarande personliga nettoinkomstskatten i riktning mot en systematisk uppdelning av två av dennas huvudfunktioner, nämligen att verka inkomstutjämnande respektive att mer allmänt fungera som "finansieringskälla". En möjlighet vore här att tillämpa avräkningstekniken på den kommunala inkomstskatten. Därmed skulle den progressiva statsskatten som ger relativt små intäkter fungera som fördelningspolitiskt instrument medan den reformerade kommunal-skatten skulle fungera som en proportionell "finansieringsskatt" som kan ändras utan att systemets samlade progressivitet behöver påverkas.

En reform efter någon av dessa linjer skulle kunna effektivisera den politiska beslutsprocessen i samband med ändringar i skatteuttaget. Problematiken kring den offentliga sektorns tillväxt kunde i större utsträckning än för närvarande frikopplas från fördelningspolitiska överväganden.

¹ TSA och TSM är förkortningar för "Tilläggsskatt modell arbetsgivaravgifter" respektive "Tilläggsskatt modell moms".

2 Analysens utgångspunkter¹

2.1 Inledning

Skattepolitiken kan allmänt sägas ha två syften. Det första är att bereda utrymme för den offentliga sektorns köp av varor och tjänster genom att reducera den privata sektorns efterfrågan. I dagligt tal brukar man säga att skatterna används för att "finansiera" den offentliga verksamheten.

Det andra huvudsyftet är att med skattesystemet försöka korrigera olika brister i de fria marknadernas sätt att fungera. Denna uppgift kan spjälkas upp i flera komponenter. Skatter kan t. ex. användas för att uppnå:

- a. effektiv allokering av samhällets resurser,
- b. rimlig inkomstfördelning,
- c. lämplig tillväxttakt,
- d. utjämning av konjunktursvängningar,
- e. balans i betalningsströmmarna gentemot utlandet.

Primärt kommer i denna studie sådana skatter att behandlas vars huvuduppgift är att, med så små störningar av verksamheten i privat sektor som möjligt, uppfylla det första syftet, nämligen att bereda utrymme för den offentliga sektorns verksamhet. I fortsättningen kommer skatter av detta slag ofta att kallas "finansieringsskatter". Fördelen med detta ordval är dels att det anknyter till ett vardagligt språkbruk, dels att det ger en sammanfattande term för skatter av detta slag. Nackdelen med ordvalet är, som påpekas i de flesta elementära läroböcker i nationalekonomi, att det kan ge upphov till missledande analogier beträffande de finansiella restriktionerna för privata företag respektive offentlig sektor.

Traditionellt anses att skatter med det angivna syftet bör tas ut efter något av följande två kriterier. Det första innebär att skatten ges ett omfattande underlag eller med andra ord en bred bas. Detta kan ske genom en likformig skatt på hela det löpande produktionsresultatet eller på huvuddelen av detta. Det andra kriteriet innebär att man lägger skatter på produktionsfaktorer med låga utbudselasticiteter eller varor med låga efterfrågeelasticiteter. Här kan arbetskraft respektive sprit och tobak tjäna som exempel. Bägge dessa ansatser anses innebära att de resursstyrande effekterna (allokerings effekterna) kan hållas på en begränsad nivå även vid relativt höga skattesatser.

¹ Kapitlet syftar till att ge en viss orientering för läsare med intresse för analysens teoretiska bakgrund. En mer resultat inriktad läsare kan, efter att ha tagit del av det inledande avsnittet med fördel gå vidare direkt till kapitel 3.

Vid en jämförelse mellan olika skatteformer kan man naturligtvis inte renodla finansieringsaspekten. De allra flesta skatter påverkar på ett eller annat sätt hushållens och företagens beslutssituation och leder därför till anpassningar av olika slag i beteendet. Eftersom dessutom fördelningspolitiska och andra ekonomisk-politiska överväganden påverkar valet av skatteform kommer också andra aspekter än den finansiella att beaktas i framställningen.

Denna undersökning kommer med varierande djup att omfatta ett stort antal skatteformer. Viktiga existerande skatter som inte behandlas är bolagsskatten och olika former av kapital- och förmögenhetsbeskattning. Potentiellt intressanta skatter som faller utanför undersökningens ram är den progressiva utgiftsskatten och en negativ inkomstskatt. Av de skatter som sålunda inte behandlas här har samtliga utom den sistnämnda varit föremål för utredning i andra sammanhang i Sverige på senare tid. Intresset för en negativ inkomstskatt har emellertid varit stort på flera håll i utlandet.¹

2.2 Skatters verkningar – en översikt

En tillfredsställande behandling av budgetpolitiska åtgärder kräver *allmän jämviktsanalys*. Låt oss utgå från ett tillstånd av jämvikt i ekonomin som störs av ett finanspolitiskt ingrepp. Resultatet blir en hel serie anpassningar tills ny jämvikt nås. Differensen mellan det nya och det gamla jämviktsläget är ett resultat av åtgärdens (åtgärdspaketets) ekonomiska effekter.

Vid en jämförelse mellan de båda jämviktslägena är det lämpligt att skilja mellan olika aspekter på den totala förändringen. Antag att det offentliga ökar sina köp av varor och tjänster i en situation med full sysselsättning. Detta innebär en *resurstransferering* från den privata sektorn till den offentliga. Hur denna reala kostnad fördelas mellan individerna beror av hur de ökade offentliga utgifterna finansieras (skatt, sedelpress eller lån). Detta leder över till en annan viktig aspekt på den totala effekten av åtgärdspaketet, nämligen inkomstfördelningens förändring eller med andra ord *åtgärdens incidens*. Vid skattefinansiering av den offentliga sektorns tillväxt kommer incidensproblemet att gälla fördelningsverkningarna av såväl de ökade statsutgifterna som de ökade skatterna. I den primärt på skatteforskning inriktade litteraturen har man emellertid med olika analytiska grepp strävat efter att försöka renodla frågan om olika skatters fördelningsverkningar. Ett välkänt första steg i denna incidensanalys har varit att undersöka hur det intagna *skattebeloppet* fördelar sig mellan produktionsfaktorerna kapital och arbete eller mellan olika inkomstagare. När hänsyn i en allmän jämviktsanalys tas till den mångfald av effekter som utlöses av en skatt, visar det sig emellertid att en sådan upplägning är alltför restriktiv.

När en skatt införs kommer som regel hushållens och/eller företagens valsituation att påverkas genom att relativpriserna förändras. Denna störning i resursallokeringen innebär att skatter förorsakar en *extra börda* (excess burden) utöver den *direkta bördan* i form av att vissa resurser förs över till staten. Den "extra bördan" är ett uttryck för en *effektivitetsförlust* i eko-

Se t. ex. OECD [1974].

nomin. Endast i det fall att skatten helt saknar samband med individens eller företagets ekonomiska aktivitet kommer handlandet att vara opåverkat. Skatter med sådana egenskaper brukar kallas klumpsummeskatter. Exempel på en sådan är en per capita skatt. En skatts "excess burden" kan definieras som den välfärdsförlust som uppstår när man väljer att ta in en given skatteintäkt med en annan skatt än en klumpsummeskatt.

En fjärde aspekt på skattepolitikens verkningar är att storleken på den kaka som finns att fördela kan påverkas. Detta kan kallas *outputeffekter*. Sådana effekter kan komma till stånd genom att åtgärderna stimulerar till teknikförändringar eller leder till förändringar i utbudet av produktionsfaktorer. Åtgärder av denna typ är av intresse när man vill använda skatterna som ett medel i en politik för ekonomisk tillväxt. Outputeffekter kan också uppstå genom en ökad effektivitet i utnyttjandet av existerande resurser, t. ex. genom reducerad arbetslöshet. Skatterna är då ett medel i stabiliseringspolitiken.

2.3 Något om incidens

Med incidensen av en skattepolitisk åtgärd avses här dess effekter på fördelningen av de reala, disponibla inkomsterna i samhället, när hänsyn tagits till åtgärdens samtliga återverkningar i ekonomin. I en diskussion av skatteincidensen kan man med fördel ta som utgångspunkt den gamla och flitigt debatterade frågan i vilken utsträckning den som formellt *betalar* skatten också *bär* bördan av den. Klarhet på denna punkt är av fundamental betydelse, när det gäller att förstå hur olika skatter påverkar individernas beteende samt hur de mer allmänt verkar i samhällsekonomin.

Begreppet *skatteövervältring* är nära knutet till frågan om incidensen av en skatt. Innebörden kan tydliggöras med hjälp av definitionerna *impaktincidens* och *effektiv incidens*¹:

Impaktincidens: Den reala inkomstförändring som skulle uppstå för den individ som formellt skall betala skatten, om hans inkomst minskade (ökade) med hela skattebeloppet vid en skattehöjning (sänkning).

Effektiv incidens: Den förändring i realinkomsten som faktiskt uppstår när en skatt införs. Den effektiva incidensen hänför sig till slutresultatet av den serie anpassningar som åtgärden utlöser.

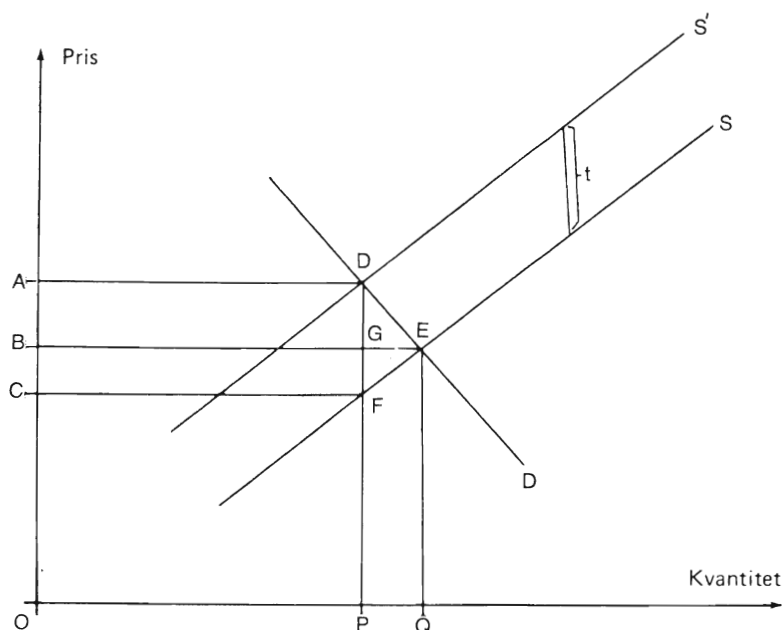
Om nu vid en skattepolitisk åtgärd den effektiva incidensen avviker från *impaktincidensen* har *övervältring* förekommit. Man skiljer ofta på *övervältring framåt* (priser höjs) och *bakåt* (faktorersättning reduceras).

Incidensproblematiken har studerats inom ramen för såväl *partiell* som *generell* jämviktsteori.

Partiell incidensanalys

Den partiella incidensanalysen, som har sina rötter hos Marshall och Edgeworth, bygger på den partiella teorin för prisbildningen på en marknad och anses därför vara bäst lämpad för incidensanalys av selektiva skatter på marginella marknader, som t. ex. skatter på parfym eller läppstift. Den par-

¹Jfr Musgrave [1959].



Figur 2.1 Effekten av en styckskatt

tiella incidensanalysen kan emellertid också vara värdefull som ett första steg i en undersökning av skatter med mer omfattande underlag. Med denna upplägning bestämmer efterfrågans och utbudets priselasticiteter i vilken utsträckning skatten vilar på köparna respektive säljarna. Detta kan på välkänt manér illustreras som i figur 2.1. De med S respektive D betecknade kurvorna representerar utbudet respektive efterfrågan på marknaden, som kan avse en vara eller produktionsfaktor. Jämvikt föreligger vid priset OB och kvantiteten OQ. En styckskatt (t kr/varuenhet) på denna vara (faktor) kan tolkas så att utbudskurvan parallellförskjuts uppåt till S'. Ny jämvikt nås vid det högre priset OA och till den lägre kvantiteten OP. Det skattebelopp som skall betalas till staten anges av ytan ADFC.

Man finner att en del av skattebördan övervältras på konsumenterna via en prisökning. Storleken på denna prisökning anges under antagande om fri konkurrens av följande formel:

$$\frac{\Delta P}{t} = \frac{E_S}{E_S + E_D}$$

Formeln framhäver hur prisstegringen (ΔP) är beroende av efterfråge- och utbudselasticiteterna E_D respektive E_S . Om t. ex. utbudet är fullständigt oelastiskt ($E_S = 0$) kommer priset inte att kunna höjas. I detta läge bärs skatten till fullo av säljarna. Vi har påpekat att det totala skattebeloppet i figuren ovan anges av ytan ADFC. Av detta belopp bärs delen ADGB av konsumenterna och delen BGFC av säljarna.

I en partialanalys av en specifik skatts incidens kommer alltid intresset att centreras kring utbuds- och efterfrågeförhållandena på den speciella marknad som är aktuell. I den analys av arbetsgivaravgifter och energiskatter som redovisas senare kommer den partiella incidensanalysen att ges konkreta tillämpningar.

Generell incidenslära

Den partiella incidensläran är otillräcklig för analys av bredbasiga skatters fördelningsverkningar. Det är nämligen nödvändigt att beakta att flertalet skatter i princip ger återverkningar på andra delar av ekonomin än den där de har sin omedelbara effekt. Dessutom måste hänsyn tas till att skatteintäkternas användning är av betydelse för det realekonomiska utfallet. Dessa observationer har lett till att en analysapparat av mer omfattande karaktär har utvecklats.

Den generella incidensläran har sitt ursprung hos neoklassikerna. En framträdande insats gjordes av Knut Wicksell. Den diskussion som genom åren förts beträffande denna del av incidensteorin har tidvis varit tämligen förvirrad. En viktig orsak till detta är att olika författare givit begreppet incidens olika innebörd.

Bent Hansen ger i "Finanspolitikens ekonomiska teori" en klar framställning av relationen mellan de uppfattningar som under årens lopp förekommit om den generella incidenslärans innebörd.¹ Det bör poängteras att Hansen inte ser någon anledning att begränsa termen incidens till just skatternas inverkan på inkomstfördelningen. Man bör lika gärna kunna tala om incidensen av olika åtgärder på budgetens utgiftssida. En generell definition kan då formuleras på följande sätt: Med incidens avses effekterna på längre eller kortare sikt av en finanspolitisk åtgärd ceteris paribus på realinkomsterna i samhället. Med finanspolitiska åtgärder avses härvid förändringar i offentliga handlingsparametrar och med ceteris paribus att alla andra parametrar än den (de) studerade hålls konstanta. Med realinkomster avses ofta ersättningar till olika produktionsfaktorer. Vanligen har man då speciellt ersättningen till kapitalet respektive arbetskraften, dvs. *den funktionella inkomstfördelningen*, i åtanke. En mer fullständig undersökning bör emellertid avse fördelningen av de reala, disponibla inkomsterna mellan olika individer eller grupper av individer, dvs. *den personella inkomstfördelningen*.

Med den upplägning som Hansen ger incidensläran blir den ett specialfall av det allmänna studiet av finanspolitiska åtgärders verkningar på ekonomin. I finanspolitisk analys är det vanligt att man studerar effekten av flera åtgärder i kombination. Ofta lägger man i analysen också restriktioner på vissa variabler, t. ex. sysselsättnings- och prisnivåerna. En incidensundersökning skulle mot denna bakgrund kunna läggas upp så att man i en *allmän jämviktsmodell* analyserar effekten på inkomstfördelningen av en höjning i en skatt kompenserad med en sänkning i en annan skatt, så att något centralt ekonomisk-politiskt mål som var uppfyllt i utgångsläget också är uppfyllt efter omläggningen. Ansatsen kan generaliseras till att avse flera mål men kommer därvid också att behöva omfatta förändringar i flera skatteparametrar.

Den *neoklassiska* incidensläran är uppbyggd på liknande sätt men med den speciella restriktionen att budgeten skall balansera. Vid en skattehöjning tänker man sig alltså en kompenserande åtgärd sådan att budgetbalansen upprätthålls. För det fall att den kompenserande åtgärden består i att en annan skatt sänks har Musgrave myntat termen *differentialincidens*.² När den kompenserande åtgärden består i att staten ökar sina utgifter talar man om *balanserad-budget-incidens*. Ett problem med denna ansats är att skatteincidensen inte renodlas.

¹ Hansen [1955].

² Musgrave [1959].

Musgrave anger också en tredje ansats vid incidensanalys, nämligen *specifik incidens*. Här studeras effekten av en förändrad skattesats givet att statens utgifter hålls konstanta i reala termer. Svagheten med denna ansats, som manade fram de tidigare nämnda, är att skattens incidens blir omöjlig att skilja från incidensen av inträffade förändringar i den absoluta prisnivån.

En av poängerna med restriktionen på statsbudgeten är alltså att förändringar i den absoluta prisnivån ej uppstår. Den fulla sysselsättningen utgör i en "neoklassisk värld" med flexibilitet i löner och priser inget problem.¹ I en "keynesiansk värld" kan emellertid skattepolitiska åtgärder vid upprätthållen budgetbalans mycket väl ge upphov till (ofrivillig) arbetslöshet. Under sådana förhållanden blir den neoklassiska ansatsen av begränsat värde. En intressantare uppläggning är då att undersöka incidensen av sådana uppställningar av åtgärder som håller sysselsättningsnivå och prisnivå konstanta utan hänsyn till budgetsaldot. Härav framgår klart hur den generella incidensanalysen utgör ett specialfall av den numera väletablerade metoden vid analys av verkningarna av finanspolitiska åtgärder.

Av det sagda skall ej den slutsatsen dras, att det råder en motsättning mellan neoklassisk incidenslära och den ansats som bl. a. Bent Hansen förespråkat. I stället bör de betraktas som komplementära. Den neoklassiska ansatsen i termer av differentialincidens har visat sig mycket användbar vid analys av långsiktig incidens i teoretiska modeller. En ansats av det senare slaget är lämpligare vid analys av kortsiktig incidens men torde också vara av intresse vid analys av långsiktig incidens med ekonometriska modeller av allmän jämviktskaraktär.²

Harbergermodellen

Det främsta teoretiska instrumentet hittills för analys av olika skatters inkomstfördelningsverkningar är en allmän jämviktsmodell som formulerats av Harberger.³ Modellen, som är av neoklassisk typ, har vidareutvecklats av McLure och Mieszkowski och kallas därför ibland HMM-modellen.⁴ Modellen beskriver en sluten ekonomi med två varor och två produktionsfaktorer som är fritt rörliga mellan två produktionssektorer som producerar var sin vara. Det råder perfekt konkurrens på alla marknader och utbudet av produktionsfaktorerna arbete och kapital är fullständigt oelastiskt. Trots dessa förenklade förutsättningar anses det att HMM-modellen är mycket användbar vid analys av olika skatters incidens. Ett centralt resultat som ges av modellen kan enkelt beskrivas med följande "matris", där X respektive Y står för de två konsumtionsvarorna och K respektive L representerar de två produktionsfaktorerna. Alla skatter antas utgå med samma skattesats på baser formulerade i värdetermer.

$$\begin{array}{rcc}
 T_{XY} = T_{LK} = T_L & + & T_K \\
 \parallel & & \parallel \\
 T_X & = & T_{XL} + T_{XK} \\
 + & & + \\
 T_Y & = & T_{YL} + T_{YK}
 \end{array}$$

Av matrisens första rad framgår att ett införande av en skatt på arbetskraften (T_L) kombinerad med en skatt på kapitaltjänster (T_K) är ekvivalent med

¹ Den vanligaste ansatsen i neoklassisk analys har varit att arbeta med differentialincidens. Se Mieszkowski [1969].

² Jfr Normann [1977b].

³ Harberger [1962].

⁴ Se McLure [1975] och Mieszkowski [1969].

införande av en inkomstskatt (T_{LK}), vilken i sin tur är lika med en allmän varuskatt (T_{XY}). Av matrisens första "kolumn" framgår vidare att en inkomstskatt eller en allmän varuskatt är ekvivalent med en skatt på vara X (T_X) kombinerad med en skatt på vara Y (T_Y). På samma sätt kan även andra ekvivalenser illustreras med hjälp av matrisen.

Genom att man modifierar de grundläggande antagandena i modellen kan dess användningsområde vidgas till att belysa t. ex. regionala skattepolitiska problem. HMM-modellen har emellertid också uppenbara begränsningar. Eftersom utbudet av kapital till ekonomin som helhet är givet i modellen kan inte effekter på sparande och tillväxt analyseras. Modellens neoklassiska natur gör det vidare omöjligt att analysera stabiliseringspolitiska problem.¹

Det har tidigare framhållits att incidensproblemet har att göra med fördelningen av realinkomsterna i samhället. En individs relativa position bestäms dels av priserna (inkl. skatter) på varor och tjänster, dels av ersättningen (efter skatt) för de tjänster som individen bjuder ut på marknaden (vanligen ersättning för utfört arbete). Med en annan terminologi kan vi säga att individen är kopplad till marknaden dels via sitt sätt att intjäna inkomster, dels via sin inkomstanvändning.

När man skall mäta ett skattesystems fördelningsverkningar eller bedöma incidensen av en skatteförändring måste hänsyn tas till bägge dessa aspekter. En incidensanalys är därför mycket komplicerad och måste tills vidare grundas på flera mer eller mindre säkra antaganden. Man har emellertid på senare år gjort flera försök att uppskatta den totala fördelningseffekten av skattesystemen i olika länder.² I de kapitel som följer kommer bland annat incidensen av ett antal specifika skatter som ingår i dessa undersökningar att diskuteras. I samband därmed ges också referenser till ett urval ur den flora av specialundersökningar som gjorts för enskilda skattetyper.

2.4 Effektivitetsverkningar och optimal beskattning

Under ideala förhållanden antas marknadsekonomin ge upphov till en resursallokering som är effektiv i den meningen att produktionen av en godtycklig vara inte kan ökas utan att den minskas för minst *en* annan vara. Om man i ett sådant tillstånd inför en skatt kommer resursallokeringen att påverkas negativt så att en effektivitetsförlust uppstår. Utöver den direkta bördan som uttaget av ett visst skattebelopp lägger på hushållen, uppstår därmed en "excess burden" genom att valsituationen störs. Detta förhållande kan partiellt illustreras med hjälp av figur 2.1. I termer av denna uppgår den direkta skattebördan till ytan ADFC. Den extra bördan (minskade konsument- och producentöverskott) representeras av ytan DEF, av vilken DEG faller på konsumenterna och resten på producenterna.

Naturligtvis är det av stort intresse att försöka uppskatta beskattningens välfärdskostnader (i ovannämnda mening) empiriskt. Vissa försök har gjorts och även på detta område är Harberger en banbrytare.³ Undersökningarnas antal är växande men mätmetoderna är så komplexa att det skulle föra för långt att gå in på dem här.⁴

¹ En översikt över HMM modellen och dess tillämpningar ges i McLure [1975].

² Se t. ex. Franzén et al. [1976], Musgrave & Musgrave [1973], Pechman & Okner [1974].

³ Harberger [1964].

⁴ För en översikt se Musgrave & Musgrave [1973] eller Break [1974].

Det har varit en central frågeställning i skatteteoretisk diskussion hur "excess burdens" eller, som de också kallas, "dead weight losses" skall minimeras vid beskattningen. Detta problem har i den nationalekonomiska forskningen behandlats under rubriken *optimal beskattning*. I litteraturen på området kan man särskilja två grenar. I den första, som behandlar system av varuskatter, dvs. indirekt beskattning, har problemet varit att välja det optimala systemet enbart på grundval av effektivitetskriterier, dvs. att hitta det skattesystem som ger en given skatteintäkt till lägsta välfärdskostnad.¹ De slutsatser man kommit till, bland annat att varor med låga pris- och inkomstelasticiteter ("nödvändighetsvaror") skall beskattas hårt, innebär emellertid att konflikten effektivitet/utjämning blir påtaglig. Därför är det naturligtvis önskvärt att analysen utvidgas så att utjämningsaspekten explicit kommer med i analysen, vilket också är fallet i den andra litteraturgrenen som behandlar den personliga inkomstskatten.

Denna vidgade ram för analysen är i detta fall ganska självklar, eftersom den progressiva inkomstskatten är ett av de oftast använda medlen i fördelningspolitiken. De avvägningsproblem som behandlats när det gäller att analysera inkomstskattens optimala progressivitet är:

- a. inkomstutjämning kontra effektivitetsförluster beroende på störningar i valet mellan arbete och fritid,²
- b. inkomstutjämning kontra effektivitetsförluster beroende på störningar i incitamenten att investera i humankapital.³

¹ Översikter över denna forskningsgren ges i Bradford & Rosen [1976] och Sandmo [1974].

² Se t. ex. Mirrlees [1971], Phelps [1973].

³ Atkinson [1973], Sheshinski [1972].

⁴ Denna lösning förutsätter att inkomstskatten kan göras negativ för individer med mycket låga inkomster före skatt. Resultatet bygger också på förutsättningen att alla individer har samma nyttofunktion.

⁵ En undersökning av den svenska inkomstskatten mot bakgrund av teorin för optimal inkomstbeskattning ges i Jakobsson & Normann [1976c].

⁶ Kritiskt inriktade teoriöversikter ges i Bradford & Rosen [1976] och Feldstein [1976].

I analysen har man antagit att samhället strävar efter att maximera en social välfärdsfunktion som är beroende av de enskilda individernas välbefinnande (nyttor). Den sociala välfärdsfunktionen bygger på antagandet att det föreligger en explicit värdering av hur man skall väga olika individers nyttonivåer mot varandra. Detta betyder att man tagit ställning till frågor av typen hur man skall värdera situationen att en fattig person får tre äpplen och en välbärgad person ett äpple mot att båda får två äpplen vardera. I fallet a. ovan har individernas nyttor antagits vara en funktion av konsumtion och fritid. Med bortseende från sparande kommer konsumtionen att sammanfalla med inkomst efter skatt.

Om man antar att hushållen inte alls påverkas av skatteförändringar i sitt val mellan arbete och fritid, så kommer vid utilitaristiska formuleringar av den sociala välfärdsfunktionen optimum att nås vid en sådan skatteprogression att alla individer ges lika stora inkomster efter skatt.⁴

Om emellertid skatteåtgärden ger upphov till störningar i valet mellan arbete och fritid kommer effektivitetsförluster att uppstå. I detta fall maximeras samhällets välfärd i ett läge där fortfarande vissa skillnader i inkomster efter skatt kvarstår. Hur stora dessa skillnader är beror på välfärdsfunktionens form, på den initiala inkomstfördelningen och på hur känsligt arbetsutbudet är för ändrade skatter.⁵

Sammanfattningsvis kan man om arbetet med teorierna för optimal beskattning säga att det på många sätt bidragit till att skapa nya insikter om centrala skattepolitiska frågeställningar. Ännu torde det emellertid inte vara möjligt att på basis av dessa undersökningar formulera några enkla regler till ledning för det skattepolitiska beslutsfattandet.⁶

2.5 Outputeffekter

Som redan antytts kan man från analytisk synpunkt skilja på två typer av outputeffekter vid beskattning, nämligen effekter på ekonomins produktionskapacitet och dess tillväxt å ena sidan och effekter på resursutnyttjande och priser å den andra. Den första gruppen av verkningar kan kallas tillväxteffekter medan den senare kan kallas stabiliseringspolitiska effekter.

Ett samhälles ekonomiska tillväxt bestäms i huvudsak av den tekniska utvecklingen samt av tillväxten i arbetskraftsutbud och kapitalstock. Vad gäller skatternas effekter på dessa tillväxtbestämmande faktorer har man i litteraturen för hushållens del koncentrerat intresset till verkningarna på arbetskraftsutbudet och på hushållssparandets storlek. Mer precist har olika skatters effekter på hushållens val mellan arbete och fritid respektive sparande och konsumtion kommit att analyseras.¹ Teoretisk analys av olika skatter med avseende på dessa val återfinns i de flesta läroböcker på området och upprepas därför inte i denna bakgrundsorientering.² Det kan emellertid påpekas att resultaten ofta är av sådan art att bestämda utsagor till förmån för den ena eller andra skatten från tillväxtsynpunkt ej är möjliga på ett allmänt plan. För detta krävs till att börja med en noggrann precisering av de jämförda skattetyperna med avseende på t. ex. progressiva inslag. Dessutom krävs detaljerad empirisk information om bl. a. elasticiteten i arbetsutbudet för olika kategorier av skattskyldiga, den marginella sparbenägenhetens variation med inkomsten och den marginella sparbenägenhetens känslighet för förändringar i sparandets nettoavkastning. Det kan tilläggas att empirisk information av detta slag är mycket knapphändig vad gäller den svenska ekonomin.³

Vad gäller skatters effekter på företagen från tillväxtsynpunkt, har intresset i stor utsträckning fokuserats till verkningarna på olika typer av investeringsbeslut och på finansiella beslut vad avser t. ex. valet mellan vinstnedplöjning och utdelning. Dessa frågor har i litteraturen primärt kommit att analyseras i undersökningar av bolagsbeskattningens verkningar.⁴

Skattesystemets stabiliseringspolitiska verkningar har diskuterats i en mycket omfattande litteratur alltsedan genombrottet för den keynesianska synen på finanspolitikens roll i konjunkturpolitiken.⁵ En viktig utgångspunkt är att ett gap mellan potentiell och faktisk produktion kan reduceras genom att man med aktiva finanspolitiska åtgärder påverkar den samlade efterfrågans storlek. I primitiva tillämpningar av denna teori på skattepolitiken koncentreras intresset på variationer i det samlade skatteuttagets nivå utan mycken diskussion kring det konkreta valet av skatteform. I mer sofistikerade tillämpningar har det emellertid bland annat visats att en önskad förändring i aggregerad efterfrågan kan uppnås med mycket olika intäktsförändringar beroende på valet av skattepolitiskt medel.⁶

Vid jämförelser mellan olika skatter i ett stabiliseringspolitiskt perspektiv är det vanligt att skilja mellan deras effektivitet som inbyggda stabilisatorer respektive deras effektivitet vid permanenta eller framför allt temporära parameterförändringar. I det första fallet jämförs skatterna med avseende på deras förmåga att automatiskt, dvs. utan speciella beslut om regelförändringar, verka dämpande på cykliska svängningar i ekonomin. I det senare

¹ Analys av dessa beslutsproblem är också av betydande intresse för undersökningar av skatters effektivitetsverningar och incidens.

² Se t. ex. Hansen [1955] och Musgrave & Musgrave [1973].

³ I framför allt USA har betydande arbete lagts ner på empiriska undersökningar av dessa för skattanalysens strategiska variabler (se t. ex. översiktarna i Shoup [1972], Brex [1974] och Boskin [1976]). Resultaten av dessa utländska undersökningar, som för övrigt inte givit entydiga resultat, torde dessväre som regel inte vara möjliga att direkt överföra på den svenska ekonomin med dess ofta helt olika institutionella förhållanden.

⁴ Se bilaga 2 och de referenser som ges där.

⁵ En sen översikt över teoribildningen på detta område ges i Blinder & Solow [1974]. Där diskuteras också den aktuella kontroversen mellan "keynesianer" och "monetarister" beträffande den relativa betydelsen av finanspolitik respektive penningpolitik.

⁶ Se t. ex. Hansen [1955].

fallet gäller jämförelsen olika alternativ inom ramen för en aktiv finanspolitik.

Enligt en traditionell uppfattning skulle en progressivt utformad personlig inkomstskatt vara ett gynnsamt medel i bägge dessa avseenden. Denna ståndpunkt har emellertid på senare tid ifrågasatts från flera olika utgångspunkter.¹ Bland annat har det hävdats att temporära variationer i disponibel inkomst i första hand utlöser kompensande förändringar i hushållssparandet. Inkomsteffekten på aggregerad efterfrågan av temporära förändringar i skatteuttaget, genererade via automatik eller åtgärder, skulle under sådana omständigheter bli av begränsad betydelse. Å andra sidan har den synpunkten framförts att temporära förändringar i en konsumtionsskatt kan vara effektiva i stabiliseringspolitiken. Utöver en kanske mindre verkningfull effekt på real, disponibel inkomst anses nämligen sådana förändringar ge upphov till intertemporala substitutionseffekter med styrande inverkan på valet av tidpunkt för hushållens inköp av främst varaktiga konsumtionsvaror.²

Problematiken kring temporära skatteförändringars inkomsteffekt på aggregerad efterfrågan är ytterligare ett i en lång rad av exempel på empiriska frågor av stor betydelse för den praktiska skattepolitiken som ännu inte givits något mer bestämt svar, trots att stora ansträngningar ofta gjorts.

2.6 Avslutande kommentar

Framställningen i följande kapitel omfattar många skatteformer. Dessa kommer att diskuteras mot bakgrund av den referensram som nu skisserats. Emellertid kommer analysen av varje enskild skatteform inte systematiskt att omfatta alla de punkter som tagits upp här. Snarare kommer i varje enskilt fall uppmärksamheten att koncentreras till vissa för den speciella skatten särskilt intressanta aspekter.

Det har framgått av den kortfattade översikten i detta kapitel att osäkerheten är betydande vad gäller flera centrala skattepolitiska frågor. Den nationalekonomiska forskningen kring traditionella och nytillkomna skattepolitiska problem bedrivs för närvarande, såväl vad gäller teori som empiri, med större intensitet än någonsin tidigare. Insikterna växer därför i snabb takt. Få är emellertid trots detta de frågor som kan anses ha givits mer slutgiltiga svar. De resonemang och överväganden som formuleras i det följande bör ses mot denna bakgrund.

¹ Se beträffande detta Jakobsson & Normann [1974] kapitel 5.

² Detta utvecklas i Branson [1973].

3 Skattepolitikens medel

3.1 Inledning

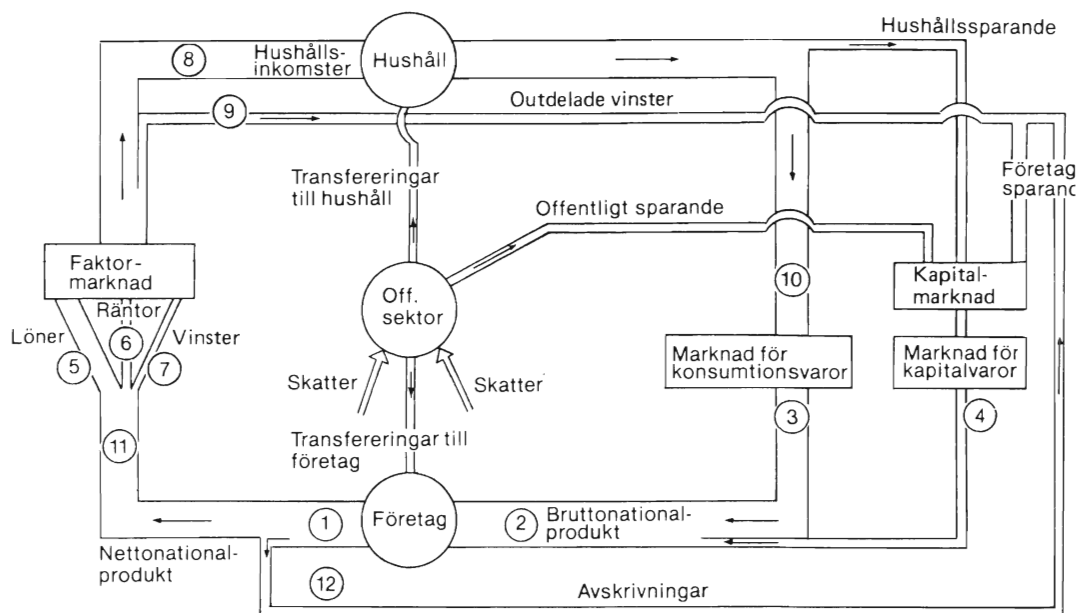
Antalet tänkbara former för beskattning är mycket stort. Med få undantag, av vilka förmögenhetsskatter, arvs- och gåvoskatter samt skatter på kapitalvinster är de viktigaste, har de olika skatterna en direkt anknytning till det löpande produktionsresultatet. De huvudsakliga skillnaderna mellan skattetyperna är dels att de tas ut i olika led (av olika subjekt) vid inkomsternas flöde från producenter till inkomsttagare/konsumenter och tillbaka igen, dels att skatteunderlagen (baserna) är olika omfattande. Genom att knyta an till en enkel kretsloppsmodell för inkomsternas flöde i ekonomin skall dessa påståenden illustreras här. I anslutning härtill kommer också den inbördes relationen mellan olika typer av skatter att belysas.

Mycket förenklat kan inkomsternas kretslopp i en ekonomi utan utri-keshandel illustreras som i figur 3.1.¹ Agenterna i ekonomin är hushåll, företag och offentlig sektor. Lås oss till att börja med bortse från den offentliga sektorn.

Alla produktionsfaktorer ägs direkt eller indirekt av hushållen. Dessa produktionsfaktorer säljs på faktormarknaden av hushållen till företagen som producerar varor. Inkomster till sina faktorköp erhåller företagen genom att sälja sin produktion på varumarknaderna. Betalningsströmmarna från inkomsttagare/konsumenter till företagen och tillbaka igen går således med-sols i figuren. Mot dessa betalningsströmmar går reala strömmar av varor och faktorer. Betalningar för leveranser av material och halvfabrikat *inom* företagssektorn, dvs. s. k. intermediära leveranser, beaktas inte i figuren eftersom företagssektorn behandlas som en enhet.

När man skall mäta den totala produktionen i samhället (BNP) kan man använda sig av två principiellt olika metoder, nämligen realmetoden respektive inkomstmetoden. Vid realmetoden mäter man BNP som värdet av den del av produktionen som går till *slutlig användning*, dvs. till konsumtion eller investeringar, eller därigenom att man summerar *förädlingsvärdena* i ekonomin. Vid inkomstmetoden kan man antingen välja att summ-
era *företagens samlade kostnader* för de s. k. primära produktionsfaktorerna arbetskraft och kapital eller att summ-
era *hushållens samlade inkomster*. I en enkel ekonomi med fullständig konkurrens ger dessa fyra mätmetoder samma resultat beträffande storleken på den totala produktionen. Detta förhållande, som modifieras något när modellens realism ökar, är fundamentalt för förståelsen av sambandet mellan olika typer av beskattning.

¹ En likartad framställning ges i Musgrave & Musgrave [1973].



Figur 3.1 Det ekonomiska kretsloppet

När offentlig sektor införs i figur 3.1 antas för enkelhets skull att dennas verksamhet är begränsad till att i fördelningspolitiskt syfte enligt speciella regler (dvs. automatiskt) omfördela inkomster mellan företags- och hushållssektor eller mellan enskilda agenter inom dessa bägge sektorer. Den offentliga sektorn utnyttjar därmed inga reala resurser i ekonomin. Fördelningspolitiken sker med hjälp av skatter och transfereringar. Inkomster och utgifter antas inte med nödvändighet behöva balansera varje period. Budgeten kan överbalanseras eller underbalanseras.

De numrerade punkterna i figuren anger ett antal positioner i kretsloppet där en skatt kan ansättas. Varje punkt anger således en skattebas. Genom att flödesangivelserna i figuren har givits olika tjocklek har storleksrelationerna mellan skattebaserna grovt indikerats. I figuren identifieras följande skatter av vilka endast vissa i mer eller mindre modifierad form kommer till användning i Sverige för närvarande.

1. Skatt på företagets kostnader.
2. Skatt på företagets intäkter.
3. Varuskatt på konsumtionsvaror.
4. Varuskatt på kapitalvaror.
5. Löneskatt.
6. Skatt på räntor.
7. Skatt på nettovinst.
8. Personlig inkomstskatt.
9. Skatt på outdelade vinster.
10. Personlig utgiftsskatt.
11. Generell produktionsfaktorskatt.
12. Skatt på avskrivningsmedel.

Vill man nu lägga en skatt på hela det löpande produktionsresultatet (BNP) kan man tänka sig följande kombinationer:

- a. Varuskatt på konsumtions- och kapitalvaror avsedda för slutlig användning (3 + 4).
- b. Skatt på företagssektorns intäkter (2).
- c. Skatt på företagets kostnader inklusive bruttovinster (1).
- d. Personlig inkomstskatt kombinerad med skatter på outdelad vinst och avskrivningsmedel (8 + 9 + 12).

Av vad som sades ovan om olika sätt att mäta det totala produktionsresultatet följer att alla dessa kombinationer ger samma skatteintäkter om skattesatsen genomgående är densamma. Skattebasen är ju i samtliga fyra fall lika med BNP. Dessutom gäller att kombinationerna, under vissa förenklade förutsättningar, är likvärdiga till sina allokering- och fördelningspolitiska verkningar. De resulterar nämligen i samma uppsättningar relativa varu- och faktorpriser.¹

Om man av någon anledning vill undanta investeringsverksamheten från beskattning kan man i stället för BNP låta den *totala konsumtionen* utgöra skattebas. Skatten kan då antingen utformas som en varuskatt på konsumtionsvaror (3) eller som en personlig utgiftsskatt (10). Vid samma skattesatser är dessa alternativ likvärdiga i ovannämnda mening. Den principiella skillnaden är av administrativ natur i det att den personliga utgiftsskatten tas ut av köparen medan varuskatten tas ut av säljaren. En potentiellt mycket viktig egenskap hos utgiftsskatten är emellertid att den genom sin personanknytning kan göras progressiv. Varuskatten kan utformas som en ettledsskatt eller som en flerledsskatt. Den omsättningsskatt vi hade i Sverige fram till 1968 var av det första slaget medan den efterträdande mervärdeskatten på konsumtionsvaror var av det senare.

Det har argumenterats för att det vid beskattning av hela produktionsresultatet är lämpligt att undanta avskrivningsmedlen. Detta betyder att man i stället för BNP väljer att låta nettonationalprodukten (NNP) utgöra skattebas. En sådan skatt representeras i figur 3.1 av den generella produktionsfaktorskatten (11). Denna är i sin tur ekvivalent med

- a. Löneskatt kombinerad med skatter på räntor och företagets nettovinst (5 + 6 + 7).
- b. Personlig inkomstskatt kombinerad med skatt på outdelad vinst (8 + 9).

Av denna översiktliga och starkt förenklade framställning har det framgått att skatter kan appliceras på många punkter i inkomsternas kretslopp. Vid val av skatteform ställs man därför bl. a. inför följande frågor:

- a. Företag eller hushåll som subjekt?
- b. Inkomst eller konsumtion som bas?
- c. I vilken utsträckning skall avdrag medges (brutto- eller nettoprincip)?
- d. Beskattning på inkomsternas källsida eller användningssida?
- e. Generell eller selektiv beskattning?

I det följande berörs i korthet vissa överväganden som är av relevans för vart och ett av dessa beslutsproblem. Det skall också visa sig att frågorna

¹ Jfr HMM-modellens huvudresultat sådana de presenterades i kapitel 2. Se också Musgrave [1955] kapitel 16.

i flera fall hänger nära samman. På basis av de klassificeringsgrunder som impliceras av frågorna i ovanstående lista ges vidare i tabell 3.1 en systematisk översikt över ett antal skatteformer som närmare skall analyseras i denna studie.

3.2 Företag eller hushåll som subjekt

Alla produktionsfaktorer ägs direkt eller indirekt av hushåll. Det torde därför vara uppenbart att alla skatter bärs av fysiska personer oavsett var och hur de tas ut. Om skatter som har företag som subjekt påverkar vinsternas storlek slår detta tillbaka på företagets ägare i form av lägre avkastning på satsat kapital.

Eftersom alla skatter bärs av hushåll kan det synas logiskt att enbart använda sig av skatteformer som har hushållen som subjekt. Detta skulle också innebära att skattebetalarna kunde hålla sig väl informerade om förändringar i skatteuttagets struktur och nivå. Det har anförts att sådan kunskap skulle innebära att avvägningen mellan privat och offentlig sektor bättre skulle avspegla de enskilda skattebetalarnas värderingar. Ett annat argument till förmån för skatter med hushållen som subjekt är att skatterna kan göras beroende av hushållens betalningsförmåga. Detta innebär mer konkret att skatteuttaget med avseende på ett bruttounderlag via avdrag och progressiva uttagsregler kan differentieras med hänsyn till hushållens personliga omständigheter. Bakom detta argument ligger de mycket omdiskuterade och kvantitativt svårångade principerna om horisontell respektive vertikal rättvisa i beskattningen.

För ett val av företagen som skattesubjekt brukar anföras att skatter på fysiska personer, så som de i praktiken är utformade, vanligen tas ut efter relativt komplicerade regler. Denna omständighet anses ge upphov till risker för undandragande av skatt, vilket i sin tur leder till höga samhällskostnader för kontroll och uppbörd. Många bedömare anser vidare att personliga skatter försvårar ett uppnående av en från samhällsekonomiska utgångspunkter lämplig nivå på den offentliga sektorn. De skäl som brukar anföras för denna syn är i huvudsak av psykologisk natur.

Tabell 3.1 En systematisering av olika skatter

Subjekt	Inkomsternas källsida	Typ av underlag	Inkomsternas användningssida	Typ av underlag
Hushåll	Personlig bruttointkomstskatt (TSA)	I	Personlig bruttoutgiftsskatt (TSM)	I
	Personlig nettointkomstskatt	I	Personlig utgiftsskatt	K
Företag	Kumulativ bruttointkomstskatt	I + M	Kumulativ bruttoutgiftsskatt	I + M
	Mervärdesskatter	I eller K	Nonkumulativ bruttoutgiftsskatt	I
	Allmänna varuskatter	I eller K	Kumulativ bruttokostnadsskatt	I + M
	Punktskatter	del av K	Nonkumulativ bruttokostnadsskatt	I
			Produktionsfaktorskatter	del av I

Anm.: Följande beteckningar har valts för att ange typ av underlag.

K = konsumtionsbas

I = inkomstbas

I + M = inkomstbas där avdrag ej får göras för intermediära varor.

3.3 Inkomst eller konsumtion som bas

Stort intresse kommer i denna studie att knytas till problemen att genom beskattning bereda utrymme för den offentliga sektorn så att samhällsekonomiska mål som full sysselsättning, stabil prisnivå etc. kan upprätthållas. När den offentliga sektorns verksamhet utgör en stor andel av BNP är det nödvändigt att en kraftig majoritet av inkomsttagare är med och betalar skatt. Detta kan enklast ske genom att man ger skatterna omfattande underlag (breda baser). Två sådana breda baser som naturligen kan övervägas är dels värdet av det samlade produktionsresultatet under ett år (nationalinkomsten), dels värdet av den löpande konsumtionen. I det senare fallet undantas investeringarna (och sparandet) från underlaget.

I en principiell diskussion angående valet mellan konsumtion respektive inkomst som bas för beskattning blir frågorna om beskattningens *horisontella rättvisa* och *effektivitet* centrala.¹

I princip påverkar alla skatter resursallokeringen, dvs. företagets och/eller hushållens valmöjligheter och faktiska val. Hushållen kan påverkas i sina val mellan olika konsumtionsvaror, mellan arbetstid och fritid eller mellan konsumtion och sparande. I företagssektorn kan skatten påverka investeringsbeslut, val av produktionsteknik och val av produktionsinriktning.² I vissa fall kan allokeringseffekten vara åsyftad och önskvärd. Detta gäller t. ex. skatter på sprit och tobak, vars existens bl. a. motiveras av att man av alkoholpolitiska skäl velat begränsa konsumtionen. Om en konsumtionsminskning kommer till stånd ger skatten, förutom en intäkt, också en samhällsekonomisk vinst.

Vanligen är allokeringseffekten oönskad och kan då karakteriseras som en samhällsekonomisk kostnad. Skatten ger en intäkt och lägger därmed en direkt skattebörda på den privata sektorn. Denna motsvaras emellertid av prestationer från den offentliga sektorn. Därutöver ger skatten via effekter på resursallokeringen en välfärd förlust (en "excess burden" eller "dead weight loss").

Det bör då vara en strävan att så långt som möjligt hålla nere dessa välfärdskostnader. Det visar sig emellertid att de skatter som är gynnsamma från effektivitetssynpunkt, dvs. ger små välfärdskostnader, ofta bedöms vara ogynnsamma från fördelningspolitisk synpunkt. Effektivitetssynpunkter och fördelningspolitiska synpunkter kan därför ge upphov till ett *avvägningsproblem*.

När det gäller en jämförelse mellan en konsumtionsskatt och en inkomstskatt från *effektivitetssynpunkt* kommer hushållens val mellan konsumtion och sparande i fokus. Detta val störs av en skatt baserad på årlig inkomst, men ej av en skatt med konsumtionen som bas. Detta beror på att inkomstskatten, till skillnad från konsumtionsskatten, påverkar sparandets nettoavkastning. Effekten kan tydliggöras med hjälp av exemplet i tabell 3.2. En individ får ett belopp M kr och väljer mellan att konsumera i dag eller någon gång i framtiden. i anger räntan, t_c skattesatsen i konsumtionsskatten och t skattesatsen i den, som vi antar, proportionella inkomstskatten.

I tabellen jämförs konsumtionsmöjligheterna under period 1 (konsumtion i dag) med motsvarande möjligheter under period 2 (konsumtion i framtiden)

¹ Olika aspekter på detta beslutsproblem behandla utförligt i Musgrave & Musgrave [1973].

² Endast i det fall en skatt helt saknar samband med företagets eller hushållens ekonomiska aktiviteter kommer beslutssituationen att vara opåverkad. Skatter med sådana egenskaper brukar kallas klumpsummeskatter.

Tabell 3.2 Effekter av konsumtionsskatt respektive inkomstskatt på hushållens sparbeslut

	Nettobelopp att konsumera i period 1	Nettobelopp att konsumera i period 2	Förhållande mellan period 2 och period 1
Utan skatt	M	(1 + i)M	(1 + i)
Med konsumtionsskatt	(1 - t _c)M	$\frac{M(1+i) - t_c M(1+i)}{M(1+i)(1-t_c)}$	(1 + i)
Med inkomstskatt	(1 - t)M	$\frac{(1-t)M + i(1-t)M - ti(1-t)M}{(1-t)M[1+i(1-t)]}$	(1 + i(1-t))

sådana de ter sig dels vid de båda skattetyperna, dels utan skatt. I fallet med inkomstskatt erhålls det för konsumtion disponibla beloppet under period 2 som en summa av tre termer, nämligen ingående förmögenhet + ränteinkomst ./ inkomstskatt på räntan. Av den tredje kolumnen i tabellen, som anger kvoten mellan konsumtionsmöjligheterna i de olika fallen, framgår att konsumtionsskatten inte påverkar hushållets beslutssituation,¹ vilket dock sker i fallet med inkomstskatten, som sänker sparandets avkastning från i till i(1-t). Denna observation har lett till det ofta framförda argumentet att en konsumtionsskatt är att föredra framför en inkomstskatt av effektivitetsskäl. Att bägge skatterna även har andra verkningar på resursallokeringen, t. ex effekter på arbetsutbudet, utgör emellertid faktorer som eventuellt kan modifiera denna slutsats.

Det kan här tillfogas att de olika effekterna på sparandets nettoavkastning kan vara av betydelse när det gäller att bedöma hushållssparandets storlek vid en inkomstskatt respektive en konsumtionsskatt.²

Frågan om beskattningens *horisontella rättvisa* utgår från värderingen "lika behandling av likar" eller mer precist: Individer som befinner sig i samma position (på samma välfärdsnivå) före skatt skall påverkas precis lika mycket av en skatt. Ett problem som diskuterats mycket bland ekonomer och politiker är hur man skall definiera en operationell index på lika position. Två möjligheter har därvid stått i fokus, nämligen just inkomst respektive konsumtion.³

Vanligen har man stannat för ett inkomstmått med motiveringen att olika personers välfärdsnivåer bättre speglas av *konsumtionsmöjligheter* än av *faktisk konsumtion*. Väljer man inkomst som operationellt mått på välfärdsnivå är det logiskt att välja inkomst som bas vid beskattning. Beskattning sker då period för period av individens handlingsmöjligheter sådana de speglas av den löpande inkomstens storlek. Problemet blir emellertid hur inkomsten skall mätas.

Vi skall inte fördjupa oss i dessa mätproblem här men konstaterar att den inkomstdefinition man vanligen stannat för är betydligt "bredare" än den vi har i vår inkomstskatt. En definition som vunnit stort gehör bland finasteoretiker sätter inkomst lika med konsumtion under viss tid plus nettoökning av förmögenhet.⁴

Med denna definition skulle utöver vanlig inkomst även kapitalvinster (realiserade eller ej) och mottagna arv och gåvor ingå i basen. Inkomstbegreppet är ett uttryck för hur mycket en individ maximalt kan konsumera under en period utan att minska sin *nettoförmögenhet*. För den fortsatta diskussionen finns det anledning betona att denna "ideala" inkomstdefi-

¹ Även om det naturligtvis jämfört med fallet utan skatt fått ett mindre belopp att fördela mellan sparande och konsumtion.

² Detta diskuteras bl. a. i Break [1974].

³ I Musgrave [1976] pekas på flera svårigheter som skulle möta om man i praktiken strikt skulle försöka lägga horisontell rättvisa som norm för beskattning. Problem uppstår vare sig man i princip väljer inkomst eller konsumtion som bas.

⁴ "Accrued income" eller Schanz-Haig-Simons-definitionen efter upphovsmännen.

inition är ett *nettobegrepp*. Man beviljas avdrag för de kostnader man haft för att underhålla ett kapital (ett förmögenhetsobjekt). Denna princip är också etablerad i vår nuvarande definition av inkomst för beskattning.

Företrädarna för uppfattningen att årlig konsumtion bör användas som index för att bestämma lika position hävdar också att inkomst är en lämplig bas för beskattning.¹ Det intressanta är emellertid att de anlägger ett livstidsperspektiv på problemet och dessutom antar att inkomst = konsumtion över livscykeln. Allt sparande representerar uppskjuten konsumtion.

Med ett sådant livsinkomstperspektiv anses årlig konsumtion vara en logisk bas. Skattebelastningen blir då också oberoende av hur man väljer att disponera sina inkomster över tiden (om skatten är proportionell och skattesatsen inte förändras). Med en sådan syn leder däremot inkomstskatten till en omotiverad *dubbelbeskattning* av sparandet.

En konsumtionsskatt måste emellertid kompletteras med en arvsskatt för att principen om lika behandling av likar skall uppfyllas när antagandet livsinkomst = konsumtion ej gäller.

I den aktuella svenska diskussionen om en progressiv utgiftsskatt har såvitt bekant inte någon som ställt sig positiv till denna skatteform begagnat sig av argumentet att konsumtionsbasen av principiella rättviseskäl skulle vara att föredra framför en inkomstbas. I stället har man betonat effektivitetsargumentet, gynnsamma spareffekter och framför allt att utgiftsskatten erbjuder en teknisk lösning på problemet med kapitalvinsternas beskattning som är svårt att klara med inkomstskatten.²

3.4 Brutto- eller nettoprincip

I bruttobeskattnings princip ligger att avdragsmöjligheterna starkt begränsas vid skatteunderlagets bestämning. Bruttobeskattningsprincipen kan övervägas, oavsett om företag eller hushåll väljs som skattesubjekt.

När företagen är subjekt är det naturligt att med bruttoskatter avse generella eller nästan generella skatter på företagens bruttoutgifter eller bruttointäkter. Med denna definition på bruttoskatt blir det likaledes naturligt att beteckna skatter på enstaka varor eller produktionsfaktorer som (selektiva) varuskatter respektive produktionsfaktorskatter.

Den mest extrema klassen av bruttoskatter på företag är de s. k. kumulativa bruttoskatterna. Dessa skatter kännetecknas av att underlaget, utöver företagets bruttoföreläggsvärden, även innehåller värdet av inköpta råvaror och material. Dessa skatter ger, som framgår av följande exempel, upphov till s. k. kaskadeffekter. Låt oss anta att företag 1 förädlar en råvara till ett halvfabrikat som för 1 000 kronor säljs till företag 2. Sistnämnda företag vidareförädlar halvfabrikatet till en konsumtionsvara som säljs till ett hushåll för 3 000 kronor. Detta konsumentpris motsvarar precis summan av förädlingsvärdena i företag 1 (1 000 kronor) och företag 2 (2 000 kronor). I tabell 3.3 illustreras effekterna vid införandet av en kumulativ respektive nonkumulativ bruttoskatt på företagen i detta exempel.

¹ Se t. ex. Kaldor [1955].

² Se Lodin [1976] och Ysander [1976].

Tabell 3.3 Illustration av kaskadeffekter

	Företag 1	Företag 2	Konsument		Skatt i % av varu- pris före skatt (effektiv skatt)
			Varupris före skatt	Varupris efter skatt	
<i>Nonkumulativ bruttoskatt, 10 %</i>					
Skatteunderlag (= förädlingsvärde) ^a	1 000	2 000			
Försäljningspris inklusive skatt	1 100	3 300 ^b	3 000	3 300	10
Skatt	100	200			
<i>Kumulativ bruttoskatt, 10 %</i>					
Skatteunderlag	1 000	3 100			
Försäljningspris inklusive skatt	1 100	3 410	3 000	3 410	13,7
Skatt	100	310			

^a Olika metoder för att beräkna skatteuttaget vid nonkumulativa bruttoskatter (av flerledstyp) beskrivs i kapitel 4.

^b Förädlingsvärde i företag 2 (2 000 kr) + kostnad för halvfabrikat (1 100 kr) + skatt på företag 2 (200 kr).

Skattesatsen antas i båda fallen vara 10 %. Det framgår att den kumulativa skatten ger skatteintäkter som är 110 kronor högre än fallet med den nonkumulativa skatten. Den effektiva skattesatsen är för den nonkumulativa skatten lika med den nominella, dvs. 10 %, medan den effektiva skattesatsen överstiger den nominella vid den kumulativa skatten. Man brukar som nämnts tala om att en kumulativ skatt ger upphov till en kaskadeffekt. Med hjälp av det givna exemplet kan läsaren förvissa sig om att den kumulativa skattens kaskadeffekt kan elimineras om företagen 1 och 2 fusioneras. Därför skapar denna skatteform incitament till s. k. vertikal integration. Denna och andra aspekter på valet mellan (generella) bruttoskatter på företag av kumulativ respektive nonkumulativ karaktär skall utförligt diskuteras i kapitel 4.

Med det klassifikationsschema som valts här kommer, när företagen är subjekt, frågan om skatten skall utformas efter en brutto- eller nettoprincip att sammanfalla med frågan om skatten skall ges en generell eller en selektiv utformning.

När hushållen är skattesubjekt blir valet mellan en brutto- respektive en nettoprincip delvis en fråga om en avvägning mellan administrativa synpunkter och fördelningspolitiska överväganden (rättviseaspekter). Betydande inskränkningar i avdragsmöjligheter kan innebära konflikter med den traditionella uppfattningen att skatterna bör tas ut efter individernas eller hushållens betalningsförmåga. En bruttoprincip skulle å andra sidan förenkla såväl hushållens som myndigheternas arbete med deklarationer respektive kontroll och uppbörd.

3.5 Källsida eller användningssida

Skatter på företagens inkomstkällsida kan antingen kopplas till marknads- transaktioner med företagets produkter (skatter på konsumtionsvaror och/el-

ler investeringsvaror) eller baseras på årliga taxeringar av företagens intäkter (bruttoomsättningsskatter). På användningssidan kan skatterna utformas som taxerade bruttoskatter på företagens utgifter (alternativt kostnader) eller tas ut på ersättningen till speciella produktionsfaktorer som t. ex. arbetsgivaravgifter och nettovinstskatt.

Valet mellan taxerade skatter på inkomsternas käll- respektive användningssida beror, som vi senare skall se, bl. a. på hur man väljer att behandla företagsvinsterna på eget kapital. Valet mellan olika alternativ på samma sida är naturligtvis beroende av vilken bredd man vill ha på underlaget och därmed av syftet med skatten men kan också vara betingat av administrativa synpunkter.

Den centrala frågan när det gäller att ta ställning till huruvida hushållen skall beskattas från inkomsternas källsida eller användningssida är om inkomst eller konsumtion skall utgöra skattebas. Detta beslutsproblem har tidigare berörts.

3.6 Generell eller selektiv beskattning

Beroende på syftet med skatten kan den vare sig man i princip väljer konsumtion eller inkomst som bas ges en generell eller selektiv utformning. När det primära syftet är att bereda utrymme för en stor offentlig sektor ges skatterna som regel den förstnämnda utformningen. Breda baser innebär att skatterna kan ge höga intäkter vid relativt låga skattesatser, vilket innebär att oönskade effekter på resursallokeringen kan hållas nere. Av flera skäl kan man emellertid även vilja förse skattesystemet med en del selektiva inslag. Några viktiga anledningar till detta framgår av följande lista.

- a. Selektiva skatter kan utgöra ett substitut till avgiftsbeläggning av vissa offentliga tjänster. Skatterna på drivmedel uppfattas sålunda ibland som ett substitut till en avgift på väg- och gatunätets utnyttjande.
- b. Selektiva skatter kan användas för att förstärka progressiviteten i skattesystemet. En skatt på lyxkonsumtion (parfymer, pälsar o. dyl.) kan t. ex. förväntas drabba i första hand höginkomsttagare.
- c. Selektiva skatter kan användas för att nedbringa konsumtionen av hälsovådliga varor som t. ex. tobak och sprit. För att konsumtionen av den beskattade varan skall minska krävs då att efterfrågan är priskänslig.
- d. Vidare kan en selektiv skatt införas för att internalisera externa effekter i produktion eller konsumtion. Detta användningsområde kan exemplifieras med avgifter på miljöfarliga utsläpp.
- e. Slutligen kan selektiva skatter bli resultatet när man vid införande av en bredbasig skatt vill undanta vissa verksamhetsområden, t. ex. för att underlätta uppbörden eller för att undvika vissa allokeringseffekter. Löneskatten kan anföras som exempel.

4 Bruttobesättning av företag

4.1 Inledning

I slutet av 1940-talet och början av 1950-talet formulerades omfattande kritik mot den svenska bolagsskatten.¹ Genom att den utformats som en nettovinstskatt ansågs det bl. a. att den drabbade högeffektiva, vinstgivande företag hårdare än andra. Dessutom anfördes att avdragsrätten för utgifter kunde inverka menligt på företagets kostnadsmedvetande. Denna kritik har sedan dess föranlett tre statliga utredningar att undersöka möjligheterna för en övergång till en eller annan form av bruttobesättning av företagets intäkter eller utgifter.² För närvarande diskuteras bruttobesättning av företag från helt andra utgångspunkter, nämligen som komplement eller substitut för arbetsgivaravgifter och/eller mervärdesskatten i dess nuvarande utformning.³

Begreppet bruttobesättning av företag har egentligen ingen klar avgränsning. Här skall emellertid till denna kategori föras alla generella eller i det närmaste generella skatter som beräknas på företagets bruttoutgifter eller bruttointäkter. Skatter som läggs på enstaka varor eller produktionsfaktorer benämns (selektiva) varuskatter respektive produktionsfaktorskatter. Självfallet får man vid ett försök att klassificera samtliga aktuella skatter enligt denna indelning gränsdragningsproblem. Det finns emellertid här ingen anledning att gå närmare in på dessa.⁴

I fortsättningen ges en översikt över alternativa möjligheter att utforma en bruttoskatt. Som utgångspunkt tas en definition av vinsten på ett företags verksamhet. Vinsten (V) på det totala kapitalet (driftsöverskottet) kan skrivas

$$V = O - (M + W + A),$$

där O står för bruttoproduktionsvärdet vilket, om vi bortser från lagerförändringar, sammanfaller med de totala försäljningsintäkterna, M representerar kostnader för inköpta råvaror och halvfabrikat, W står för lönekostnader och A anger avskrivningar. I dessa termer kan vi parentetiskt ange skatteunderlaget för nettovinstskatten som $V - R$, där R står för räntekostnader för främmande kapital.⁵ Vinsten på företagets egna kapital (V_E) kan nu, om vi bortser från nettovinstskatt, definieras som

$$V_E = V - R = O - C,$$

där $C = M + W + A + R$ betecknar företagets totala kostnader. V_E kan användas till utdelning eller till sparande i företaget.

¹ Se t. ex. 1950 års långtidsutredning.

² Förslag till ändrad företagsbesättning SOU 1954:19, Den statliga indirekta beskattningen SOU 1957:13, Nytt skatt system SOU 1964:25.

³ Som visas i bilaga 2 var den kritik som tidigare framfördes mot den svenska bolagsskatten till stora delar missriktad.

⁴ I Mutén [1955] diskuteras terminologin på företagsbesättningens område. Vi ansluter oss här i stort sett till de definitioner som där ges

⁵ En mer precis angivelse av nettovinstskattens underlag skulle också kräva att kalkylmässiga avskrivningar ersattes med skattemässiga.

I tabell 4.1 presenteras ett antal bruttoskatter, som vid olika tidpunkter varit föremål för diskussion i Sverige. Tabellen är uppställd så att en jämförelse mellan baserna skall underlättas. I den övre halvan anges *kumulativa* bruttointäkts-, bruttoutgifts- och bruttokostnadsskatter, medan i den nedre halvan *nonkumulativa* motsvarigheter anges. Den principiella skillnaden mellan en kumulativ och en nonkumulativ bruttoskatt är att i skatteunderlaget för den förra utgifter för råvaror och halvfabrikat (M) ingår.

Basen för en kumulativ bruttointäktsskatt är lika med företagets totala försäljningsintäkt (O) och kan med den terminologi vi introducerat skrivas:

$$O = M + (W + A + R + V_E).$$

Uttrycket inom parentes motsvarar företagets bruttoföreläggsvärde (BF), vilket betyder att intäktsskattens bas, som i tabell 4.1, också kan skrivas

$$O = M + BF.$$

Skillnaden mellan kumulativa bruttointäkts- och bruttokostnadsskatter är att i de senare vinsten på eget kapital (V_E) inte beskattas. Vid en bruttokostnadsskatt (och en bruttointäktsskatt) beskattas investeringarna efter hand som de deprecieras. En bruttoutgiftsskatt belastar å andra sidan, genom att nettoinvesteringarna (I^n) ingår i basen, hela investeringen på en gång vid investeringstillfället.

4.2 Kumulativa bruttoskatter

Gemensamt för de kumulativa bruttoskatterna är, som tidigare påpekats, att avdrag ej medges för råvaruinköp m. m. (M). I det följande beskrivs några viktiga konsekvenser av detta.

Tabell 4.1 Relationen på företagsnivå mellan baser för olika bruttoskatter

Skattetyg	Skatteunderlag
1. <i>Kumulativ:</i>	
Bruttointäktsskatt	$O = M + BF$
– kostnadsskatt	$C = M + BF - V_E$
– utgiftsskatt	$U = M + BF - V_E + I^n$
2. <i>Nonkumulativ:</i>	
Bruttokostnadsskatt	$C' = C - M$
– utgiftsskatt	$U' = U - M$
– intäktsskatt	
a) Moms av BNP-typ (BNP-moms)	$O' = O - M = BF$
b) Moms av inkomsttyp (I-moms)	$O'' = O - M - A = NF$
c) Moms av konsumtionstyp (K-moms)	$O''' = O - M - A - I^n$

BF = bruttoföreläggsvärde

NF = nettoföreläggsvärde

I^n = nettoinvesteringar

M = inköp av insatsvaror

A = avskrivningar

V_E = vinst på eget kapital

Låt oss anta att en konsumtionsvara framställs i flera produktionsled. Värdet på slutprodukten, dvs. konsumentpriset, är lika med summan av förädlingsvärdena i de olika leden. Om nu en bruttoskatt införs på försäljningsintäkten i varje produktionsled kommer det totala skatteunderlaget att överstiga varans pris. Detta betyder att skattebelastningen blir högre än vad som skulle bli fallet om skattesatsen applicerades direkt på konsumentpriset. Skatten ger upphov till en kaskadeffekt. En konsekvens av detta är att skattebelastningen, uttryckt i procent av konsumentpriset, kommer att variera med produktions- och distributionsteknik (jfr exemplet i tabell 3.3, s. 34).

En vara som under sin väg till den slutlige konsumenten passerar många produktions- och distributionsled kommer att beskattas hårdare i förhållande till värdet på slutprodukten än en vara där produktion och distribution är mer integrerade. Effekten av detta blir att relativpriserna inklusive skatt på slutprodukterna utsätts för en störning. Detta kan i sin tur leda till en rad allokeringseffekter i ekonomin. Som exempel kan nämnas att företag som konkurrerar om marknadsandelar på marknader för likadana eller likartade produkter kan påverkas kostnadsmissigt i olika grad beroende på olika produktionsstruktur. Eftersom möjligheterna till prishöjningar på grund av konkurrenssituationen är begränsade kommer vinstrelationerna mellan företagen att påverkas åtminstone på kort sikt.

I det längre perspektivet kan man emellertid förutse att en kumulativ skatt bl. a. utlöser tendenser till vertikal integration. Dessa allokeringseffekter, som naturligtvis delvis yttrar sig i fusioner och företagsnedläggelser, innebär att skillnaderna i lönsamhetsnivå kommer att utjämnas bland de kvarvarande företagen i branschen.

De skattebetingade incitamenten till ökad vertikal integration uppfattas vanligen som en mindre önskvärd effekt. I 1950- och 1960-talens stora skatteutredningar i Sverige anfördes sålunda integrationseffekten som ett viktigt skäl till att man intog en avvisande hållning till kumulativa bruttoskatter. Den internationella utvecklingen på företagsbeskattningens område innebär också att skatter med kaskadeffekt har minskat i betydelse.

En annan aspekt på de kumulativa skatterna är att de leder till svårigheter när det gäller behandlingen av de varor som importerats respektive exporterats. För att inte de importerade varorna skall gynnas av de inhemska skattebestämmelserna krävs att importen beskattas i samma utsträckning som de inhemska producerade varorna. Analogt måste skatten avlyftas från exportvarorna. På grund av den ojämna skattebelastningen på olika varor blir införandet av sådana korrekationer en svårhanterlig uppgift som kräver ett omfattande regelsystem. Det har också anförts att avlyftet respektive påslaget måste sättas i underkant för att inte våra handelspartners skall vidta motåtgärder.¹

4.3 Nonkumulativa bruttoskatter

Inom ramen för bruttobeskattning av företagen kan man undgå kaskadeffekterna genom att undanta inköpta råmaterial och halvfabrikat från beskattning. Med ett sådant avdrag bildar man nonkumulativa motsvarigheter

¹ Se t. ex. Mutén [1955].

till de kumulativa bruttoskatterna. I tabell 4.1 anges baserna för sådana motsvarigheter. Den nonkumulativa bruttointäktsskatten svarar precis mot en *allmän varuskatt* på konsumtions- och kapitalvaror avsedda för slutlig användning. Företagens hela bruttoförelingsvärde (BF) kommer att ingå i skattebasen, vilket betyder att denna för ekonomin som helhet, om vi bortser från offentlig sektor, blir liktydig med bruttonationalprodukten (BNP).

En allmän varuskatt kan utformas antingen som en ettledsskatt som utgår när varan går till slutlig användning eller som en flerledsskatt, där bruttoförelingsvärdet beskattas i varje produktions- och distributionsled på vägen fram till den slutlige användaren. I det senare fallet kan skatten karakteriseras som en mervärdeskatt av BNP-typ (BNP-moms).

På grund av att bruttoinvesteringarna ingår i basen för BNP-momsen kommer denna, i likhet med kaskadskatterna, att innehålla ett visst kumulativt inslag, trots avdraget för insatsvarorna. Beskattningen av ersättningsinvesteringarna i de kapitalvaruproducerande sektorerna innebär nämligen att de kapitalföremål som i de konsumtionsvaruproducerande sektorerna används för att ersätta utslitna maskiner innehåller ett element av skatt. Beskattningen av ersättningsinvesteringar (avskrivningar) även i det konsumtionsvaruproducerande ledet leder därför till en viss dubbelbeskattning. Denna kumulativa effekt reduceras om man begränsar skatteunderlaget till företagens nettoförelingsvärde, dvs. undantar även värdet av avskrivningarna.

En skatt på företagens nettoförelingsvärden ($NF = BF - A$), vilken är ekvivalent med en skatt på nettonationalprodukten, torde inte kunna utformas som en ettledsskatt i det sista distributionsledet före slutlig användning. För att ersättningsinvesteringarna skall kunna särskiljas måste skatten tas ut av de enskilda företagen. Detta kan ske genom att skatten formuleras som en mervärdeskatt av inkomsttyp (I-moms).

Undantar man förutom reinvesteringarna (= avskrivningarna) även nettoinvesteringarna, dvs. i princip bruttoinvesteringarna, från beskattningsunderlaget får man en skatt vars underlag sammanfaller med förbrukningen av varor och tjänster för slutlig konsumtion. En skatt med denna bas kan antingen utformas som en ettleds- eller flerledsskatt.¹ Väljs den senare varianten får man en mervärdeskatt av konsumtionstyp (K-moms). I detta fall kommer de kapitalvaruproducerande sektorerna att undantas från beskattning. De kumulativa effekterna är här helt eliminerade. I princip motsvarar en skatt med denna konstruktion den i Sverige nu gällande mervärdeskatten.

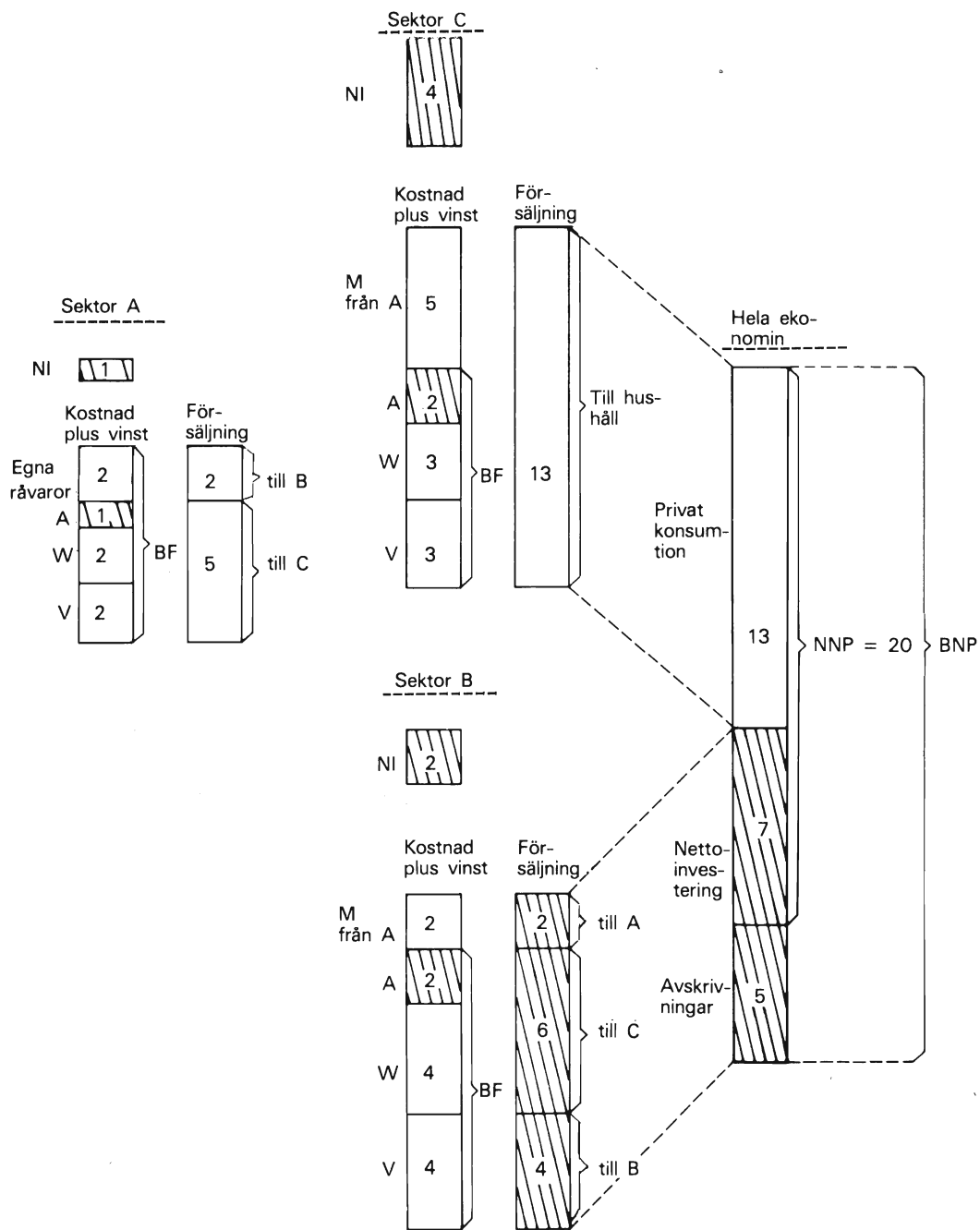
4.4 Mervärdeskatter

4.4.1 Översikt²

Det framgick av föregående avsnitt att en mervärdeskatt kan utformas med olika omfattande underlag. Inledningsvis ges här med hjälp av ett enkelt exempel en närmare illustration av hur underlagen för BNP-moms, I-moms

¹ En diskussion av för- och nackdelar med respektive lösning vid konsumtionsbeskattning ges i Shoup [1973].

² En utförlig analys av olika typer av mervärdeskatter ges i Sullivan [1965]. En översikt över litteraturen på området ges i Lindholm [1970]. Se även påföljande diskussion i Krauss & Bird [1971] och Lindholm [1971]. En översikt över olika typer av mervärdeskatter ges vidare i Söderström [1977]. I denna debattartikel förordas rent allmänt, utan ställningstagande till valet av form, en ökad satsning på skatter av denna typ.



Använda beteckningar

W = löner
V = vinst på eget kapital (företagen antas vara helt självfinansierade)
A = avskrivningar = reinvesteringar
NI = nyinvesteringar (företagen växer)

M = inköpt material
BF = bruttofördlingsvärde
NF = nettofördlingsvärde
S = försäljningsintäkter

Figur 4.1 En förenklad ekonomi

och K-moms skiljer sig åt. Antag att en ekonomi består av tre industrisektorer A, B och C och en hushållssektor (jfr figur 4.1).

Sektor A producerar ett material (en intermediär vara) som efterfrågas av sektorerna B och C men ej av hushållen. I produktionen använder sig sektor A av en råvara. Denna naturresurs ägs av företagen men har alternativ användning och dess utnyttjande utgör därför en kostnadsbelastning. Sektor B producerar maskinell utrustning som efterfrågas av sektorerna A och C men som också behövs för B:s egen produktion. Här sker alltså leveranser mellan enskilda företag i sektor B.¹ Sektor C producerar konsumtionsvaror för hushållen.

För sektor C kan, med de siffror som anges i exemplet, bruttoförelingsvärdet (BF) respektive nettoförelingsvärdet (NF) beräknas på följande sätt (använda beteckningar introduceras i figur 4.1).

$$BF_C = W_C + A_C + V_C = 3 + 2 + 3 = 8$$

$$NF_C = W_C + V_C = 3 + 3 = 6$$

$$\text{Produktion} = \text{försäljning (S)} = BF_C + M_C = 8 + 5 = 13$$

För hela ekonomin gäller:

$$BNP = BF_A + BF_B + BF_C = 7 + 10 + 8 = 25$$

$$NNP = NF_A + NF_B + NF_C = 6 + 8 + 6 = 20.$$

För var och en av de tre typerna av mervärdeskatt kan skatteboppet bestämmas enligt flera olika beräkningsförfaranden. I den svenska K-momsen har man stannat för en *avdragsprincip*.² Från utgående skatt på försäljning får företagen dra all den skatt som påförts av leverantörer (ingående skatt). Med avdragsprincipen, som anses underlätta en fullständig överväring av skatten på priserna, kan de tre momstyperna beräknas på följande sätt. t anger skattesatsen.

$$\text{K-moms: } tS - t(M+A+NI)$$

$$\text{I-moms: } tS - t(M+A)$$

$$\text{BNP-moms: } tS - tM.$$

De skillnader i skatteunderlag som de alternativa utformningarna skulle ge upphov till i vårt exempel framgår av följande uppställning där i den sista raden även skatteunderlaget för en kumulativ bruttointäktsskatt har illustrerats.

Skattetyper	Industrisektorer			Hela ekonomin
	A	B	C	
K-moms	$7 - (1+1) = 5$	$12 - (2+2+2) = 6$	$13 - (4+2+5) = 2$	13
I-moms	$7 - 1 = 6$	$12 - (2+2) = 8$	$13 - (5+2) = 6$	20
BNP-moms	7	$12 - 2 = 10$	$13 - 5 = 8$	25
Kumulativ bruttointäktsskatt	7	12	13	32

¹ Vad gäller kapitalbildningen bygger illustrationen på antagandet att avskrivningarna under en period motsvaras av lika stora reala ersättningsinvesteringar.

² Andra metoder utgörs av *additionsprincipen* där underlaget beräknas som summa faktorersättningar plus vinst, och *subtraktionsprincipen* där underlaget bestäms som försäljningsvärde minskat med värdet av tidigare beskattade inputs. Additionsprincipen anses särskilt väl lämpad för I-moms och BNP-moms. I det senare fallet adderas även avskrivningarna till underlaget. Se vidare McLure [1973].

Av kolumnen för hela ekonomin framgår att K-momsens bas sammanfaller med privat konsumtion, I-momsens med nettonationalprodukten och BNP-momsens med bruttonationalprodukten.

I basen för en *personlig inkomstskatt* ingår löner, utdelade vinster samt ränta. Om samtliga vinster delades ut skulle i vårt exempel basen sammanfalla med NNP. Lönesumman (9), vinsterna (9) och alternativkostnaden för sektor A:s naturresurs (2) adderar nämligen till 20.

4.4.2 Nuvarande mervärdeskatt

Den nuvarande svenska mervärdeskatten infördes 1969. Skatten belastar i princip endast konsumtionsvaror och kan därför karakteriseras som en mervärdeskatt av konsumtionstyp (K-moms). De skattskyldiga får vid beräkningen av skattepliktigt belopp göra avdrag från bruttoomsättningssumman med i princip alla utgifter – alltså även investeringsutgifter – på vilka mervärdeskatt utgått. Skatten belastar därigenom inte det enskilda företaget hela förädlingsvärde utan endast detta värde minskat med värdet av bruttoinvesteringarna. Vissa företag (s. k. tekniskt skattskyldiga) skall inte ta ut skatt på sin försäljning men skall ändå lämna skatteredovisningar, varav framgår vilken skatt (ingående mervärdeskatt) företaget erlagt till sina leverantörer. Denna skatt återbetalas till företaget av staten. Härigenom blir de produkter ett sådant företag säljer inte belastade med någon mervärdeskatt alls. Ytterligare en grupp företag, till vilka bl. a. offentliga myndigheter och förvaltare av bostadsfastigheter hör, skall inte ta ut skatt på sin försäljning. Dessa företag får dock inte tillbaka erlagd ingående mervärdeskatt från staten. Det mervärde företagen i denna grupp tillför sina varor kommer inte att belastas med skatt. Däremot måste företagen i sin prissättning täcka in sig för den kostnad som den ingående mervärdeskatten innebär för dem.

Till mervärdeskattens egenskaper hör att den är konkurrensneutral.¹ Ett företag kan inte lindra sin beskattning genom att ändra sin produktionsapparat – exempelvis genom byte av arbetskraft mot maskiner. Genom att skatt inte behöver tas ut vid export och exportören får tillbaka mervärdeskatt som erlagts till leverantörer kommer all produktion som slutligen exporteras att undantas. Å andra sidan tas mervärdeskatt ut vid import. Svenska konsumenter får därför erlägga mervärdeskatt, oavsett i vilket land varorna producerats. Mervärdeskatten påverkar alltså inte utrikeshandeln. En annan egenskap hos mervärdeskatten är att eftersom den i regel debiteras öppet har säljarna relativt lätt att övervältra den på köparna. Eftersom varje företag i de olika produktionsleden får räkna av erlagd mervärdeskatt vid skatteuppbörden föreligger inte heller något motstånd från köparna i respektive produktionsled att ta över skatten. Effekten av en mervärdeskatteändring torde därför vara tämligen snabb och övervältringen ske framåt mot den slutlige konsumenten. Genom att stora delar av handeln är centraliserade till ett fåtal grossist- och kedjeföretag blir administrationen av mervärdeskatten förhållandevis enkel. Även detta bidrar till att variationer i skattesatsen omedelbart och likformigt slår igenom över hela fältet.

Som tidigare visats påverkar en konsumtionskatt inte sparandets net-

¹ I McLure [1973] analyseras effekterna av en K-moms i jämförelse med effekterna av personlig inkomstskatt och en arbetsgivaravgift.

toavkastning. Därmed påverkar alltså inte en K-moms hushållens val mellan konsumtion i dag eller i framtiden. Från effektivitetssynpunkt talar detta förhållande, taget för sig, till K-momsens fördel vid en jämförelse med en proportionell inkomstskatt.

En mervärdeskatt av konsumtionstyp anses ha regressiv fördelningsverkan jämfört med en proportionell inkomstskatt som ger lika stora intäkter.¹ Detta beror delvis på att momsen innebär en lindrigare beskattning av sparandet. Sparandets "progressiva" fördelning i termer av bruttoinkomsten gör att detta gynnar personer med genomsnittligt sett hög sparkvot.

Mervärdeskatten har betydande luckor i basen. Ca 1/3 av konsumtionsvarorna är undantagna av i huvudsak uppbördstekniska skäl. Det hävdas ibland att undantagen förstärker momsens regressiva effekt. Orsaken skulle då vara att den momsbefriade konsumtionen tar en mindre andel av låginkomsttagarnas budget än genomsnittligt.

En K-moms kan förväntas ge högre hushållssparande än en proportionell inkomstskatt som ger lika stora skatteintäkter, om den marginella sparbenägenheten stiger med bruttoinkomsten. En sådan effekt skulle förstärkas om sparbenägenheten är positivt beroende av sparandets nettoavkastning som är högre i momsfall. Den kvantitativa betydelsen av dessa spareffekter har man försökt uppskatta i ett flertal empiriska undersökningar. Resultaten har emellertid varit så varierande att mer bestämda slutsatser inte kan dras.²

Slutligen kan det nämnas att mervärdeskatten anses vara ett gynnsamt medel för temporära stabiliseringspolitiska åtgärder. Av central betydelse är då de intertemporala effekterna på hushållens köpbeslut, dvs. det förhållandet att variationer i skattesatsen kan påverka valet av tidpunkt för inköp av framför allt varaktiga konsumtionsvaror som bilar, båtar etc.³

Den aktuella kritiken mot den nuvarande mervärdeskatten kan sammanfattas under följande punkter:

1. Vissa tekniska brister har bl. a. skapat problem med undandragande av skatt. En teknisk översyn sker för närvarande i mervärdeskatteutredningen (Fi 1971:05).
2. Det omedelbara engångsgenomslaget på den allmänna prisnivån försvårar momshöjningar i tider av hög inflation. Det har hävdats att detta i huvudsak är ett psykologiskt problem eftersom en höjd moms, allt annat lika, reducerar hushållens reala köpkraft och därför på litet sikt verkar dämpande på inflationstakten. Denna effekt kan emellertid motverkas av att åtgärdens omedelbara effekt utlöser kompensationskrav i olika former.
3. Regressivitetsproblemet. Detta kan inom ramen för mervärdebeskattning helt eller delvis lösas efter tre olika linjer:⁴
 - a) Fullständigare täckning av konsumtionsområdet.
 - b) Differentierade skattesatser.
 - c) Breddning av underlaget så att kapitalvaror, dvs. investeringarna, ingår.

Möjligheterna att lösa regressivitetsproblemet enligt någon av de två första metoderna skall inte diskuteras i denna bilaga. Däremot skall den tredje metoden, som innebär övergång till BNP-moms eller I-moms, analyseras relativt utförligt i det följande.

¹ Se t. ex. Franzén, Lövgren & Rosenberg [1976], Pechman & Okner [1974] och McLure [1973].

² Om åtgärden att höja en moms och sänka en proportionell inkomstskatt så att intäkterna blir oförändrade skulle få till effekt att sparandet påverkas väsentligt, är ej det tidigare nämnda regressiva incidensresultatet ett självklart utfall. Se beträffande detta t. ex. Break [1974].

³ Jfr Branson [1973].

⁴ Inom ramen för konsumtionsbeskattning kunde problemet också lösas genom övergång till en progressiv utgiftsskatt.

4.4.3 Mervärdesskatt av BNP-typ

Det förhållandet att nuvarande moms är begränsad till beskattning av konsumtionsvaror anses alltså innebära att denna skatt tagen för sig har vissa ogynnsamma effekter från fördelningspolitisk synpunkt. Uteslutandet av investeringsvaror ur basen har vidare då och då i debatten ansetts vara en nackdel ur stabiliseringspolitisk synvinkel. Investeringskvotens kraftiga svängningar under en konjunkturcykel motiverar, hävdas det, att den finanspolitiska arsenalen kompletteras med ett permanent instrument, som kan utnyttjas för att dämpa dessa svängningar. Bl. a. på basis av dessa bägge argument har det anförts att man borde överväga att låta basen för mervärdesskatten omfatta även investeringsvaror. Alternativt har det föreslagits att skattesystemet borde kompletteras med någon ny produktionsskatt utan de kumulativa bruttoskatternas kraftiga kaskadeffekter men med bredare bas än nuvarande mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Mervärdesskatter som inkluderar investeringar i underlaget kan i själva verket uppfattas som sådana produktionsskatter eller som generella produktionsfaktorskatter.

En tänkbar bruttoskatt med bredare bas än nuvarande moms och arbetsgivaravgifter är BNP-momsen som alltså innehåller bruttoinvesteringarna i underlaget.¹

Vid en analys av de fördelningspolitiska verkningarna (incidensen) av en BNP-moms är det ändamålsenligt att uppfatta den som en kombination av en K-moms och en generell investeringsskatt. I den följande analysen är det vidare en förutsättning att BNP-momsen, precis som fallet är med K-momsen, avlyfts vid export samt att importerade konsumtions- och kapitalvaror påförs skatt efter den nominella skattesatsen. Det finns då starka skäl för antagandet att den del som svarar mot K-momsen snabbt slår igenom i höjda priser på konsumtionsvaror. Därmed skulle denna del ha en regressiv fördelningseffekt, dvs. i sina huvuddrag redan på kort sikt påverka inkomstfördelningen till låginkomsttagarnas nackdel.² Det angivna incidensresultatet vad gäller en generell konsumtionskatt får anses relativt väl etablerat i den finanspolitiska litteraturen. De fördelningspolitiska effekterna av en investeringsskatt är däremot omtvistade. Vad gäller det kortare perspektivet föreligger emellertid en betydande samstämmighet i uppfattningen att investeringsskatten har progressiva verkningar.

Denna slutsats bygger på tesen att priserna på investeringsvaror stiger redan efter mycket kort tid. Denna prishöjning, som möjliggörs av att även importerade kapitalvaror skattebelastas, slår emellertid endast gradvis igenom på företagens löpande produktionskostnader och driftresultat eftersom kostnaderna för det vid tidpunkten för skattehöjningen brukade kapitalet inte omedelbart påverkas. Därmed skulle eventuella anpassningar i företagens prispolitik och produktionsvolym inte uppstå förrän efter någon tid. Däremot är det sannolikt att företagens investeringskalkyler redan på kort sikt påverkas av de höjda kapitalvarupriserna. Investeringsprojektens förväntade nettoavkastning reduceras. Detta betyder också att sparandets avkastning på kort sikt kommer att sjunka. Eftersom sparandets andel av hushållens inkomster enligt empiriska undersökningar växer med inkomstens storlek ger detta investeringsskatten en progressiv effekt. Detta

¹ I företagsskatteberedningens huvudbetänkande (SOU 1977: 86) redovisas en överslagskalkyl enligt vilken en övergång från K-moms till BNP-moms vid nuvarande uttagsprocent (17,1 %) skulle ge en intäktsökning av storleksordningen 8 mdr kr.

² De utsagor som i framställningen görs om olika skatters fördelningsverkningar bygger genomgående på den implicita förutsättningen att en proportionell personlig inkomstskatt utgör jämförelsenorm.

förhållande motverkar den regressivitet som ligger i den generella konsumtionsbeskattningen.

Vilka fördelningsverkningar av en investeringsskatt blir på längre sikt, dvs. när de anpassningsprocesser som kan utlösas av skatten har verkat ut, är emellertid som påpekats mer omtvistat. Enligt en åsiktsriktning som starkt betonar likheterna mellan en proportionell personlig inkomstskatt och en nonkumulativ bruttoskatt på företag som belastar såväl konsumtion som investeringar, skulle incidensen för dessa bägge skatter vara likartad. Ser man hushållsinkomsterna från användningssidan är det klart att inkomstskatten belastar såväl konsumtion som sparande. Eftersom sparandet motsvaras av köp av kapitalvaror framhålls det att skatter på dessa bägge komponenter bör vara mycket likartade till sina verkningar. Av den konventionella uppfattningen att en personlig inkomstskatt på det hela taget bärs av den som betalar den även på lång sikt följer då att investeringsskatten bör ha progressiva verkningar även i ett långt tidsperspektiv.¹

En viktig men helt outtalad förutsättning för detta resonemang torde vara att kapitalägarna saknar möjlighet att undvika investeringsskatten genom olika omdispositioner i sparandet, t. ex. i form av investeringar utomlands.

I en öppen ekonomi av svensk typ förefaller det mer sannolikt att bördan av en investeringsskatt på lång sikt övervältras på löntagarna via uppbromsad löneökning eller höjda priser. En argumentationslinje som mynnar i slutsatsen att skatten övervältras bakåt på löntagarna kan sammanfattas på följande sätt.² Utgångspunkten är det i det tidigare resonemanget antydda förhållandet att de höjda kapitalvarupriserna efter hand kommer att slå igenom i höjda produktionskostnader och sänkt lönsamhet i företagen. En naturlig konsekvens av detta är att företagen svarar med att höja priserna utöver vad som motiveras av K-momsdelen. De praktiska möjligheterna härtill torde emellertid vid fasta växelkurser vara starkt begränsade i den viktiga sektor av ekonomin som arbetar i internationell konkurrens. Det är under sådana omständigheter troligt att övervältringsprocessen i huvudsak är riktad bakåt och då i första hand mot löneinkomsterna. En närmare analys av denna övervältringsprocess skall ges senare i detta kapitel. Att den bakåtriktade övervältringen i huvudsak skulle komma att påverka löneutvecklingen hänger samman med antagandet att kapitalägarnas förräntningskrav efter skatt (och i reala termer) är internationellt bestämt och att arbetsutbudet är oelastiskt.³ Innebörden av det första antagandet är mer precist att nettoersättningen till produktionsfaktorn kapital på längre sikt inte kan påverkas genom inhemska skattepolitiska åtgärder, eftersom utbudet av kapital till Sverige genom kapitalets internationella rörlighet och vårt lands relativa litenhet är fullständigt elastiskt.⁴ Av detta följer också att höjningar i kapitalbeskattningen ger upphov till en kapitalrörelse ut ur landet. Som ett resultat av minskningen i kapitalintensitetens tillväxt kommer ökningstakten i arbetsproduktiviteten att dämpas liksom därmed löneutvecklingen. Det finns anledning att räkna med att övervältringen bakåt på löntagarna är en trög process som sannolikt kräver relativt lång tid innan den är slutförd. Av detta följer att de kortsiktiga fördelningseffekterna blir av betydande relevans för den praktiska ekonomiska politiken. För BNP-momsens fördelningspolitiska effekter innebär detta också att dessa är gynn-

¹ Jfr t. ex. Musgrave [1959] och Sullivan [1965].

² Resonemanget bygger på den s. k. EFO-modellen som finns beskriven i Edgren, Faxén & Odhner [1970]. En likartad analys av investeringsskattens långsiktiga incidens återfinns i en bilaga till prop. 1968:100. Det bör i sammanhanget framhållas att övervältringens riktning är betydelselös för bedömningen av en skatts slutliga incidens (se även s. 47, not 1). Där emot kan övervältringens riktning vara av stor betydelse för en skatts kortsiktiga allokerings-effekter och därmed för dess stabiliseringspolitiska verkningar.

³ Detta antagande diskuteras i avsnittet om arbetsgivaravgifter.

⁴ Antagandets realism diskuteras utförligt i bilaga 2.

sammare än K-momsens. Av vad som sagts bör det emellertid även ha framgått att man via inslaget av investeringsskatt vid en BNP-moms har att räkna med allokeringseffekter i en helt annan utsträckning än vid en K-moms.

Den *allmänna varuskatt* (oms) som användes i Sverige under åren 1960 t. o. m. 1968 hade i princip samma underlag som en BNP-moms skulle ha. Det är därför av intresse att rekapitulera några av den allmänna skatteberedningens argument när man i sitt 1964 avlämnade betänkande (SOU 1964:25) föreslog att omsen borde ersättas av en mervärdeskatt av konsumtionstyp. Två centrala krav man ställde på en indirekt skatt var dels att dess fördelningsverkan borde vara möjlig att bestämma med god precision, dels att de störande effekterna på resursallokeringen i ekonomin borde vara begränsade.

Bägge dessa villkor bedömdes i hög grad vara uppfyllda av en K-moms. Dennas fördelningsverkan ansågs lätt att bestämma därigenom att den övervältrades på konsumenterna via en prisökning som för alla konsumtionsvaror var lika med den nominella skattesatsens höjd. Denna generella och likformiga övervältring på priserna ansågs vidare betyda att skatten var neutral med avseende på hushållens val mellan olika konsumtionsvaror liksom att allokeringseffekterna i företagssektorn i form av konkurrensnedvridningar eller strukturella förskjutningar var uteslutna.

Man hävdade å andra sidan att den allmänna varuskatten inte uppfyllde villkoren. Man argumenterade sålunda för att investeringsskattekomponenten på längre sikt övervältrades på priserna, liksom konsumtionsskattekomponenten.¹ En sådan övervältring skulle förstärka omsens regressiva effekt snarare än reducera den. Därigenom skulle omsen också ge upphov till en kumulativ effekt. Skattebelastningen på en konsumtionsvara blir högre än vad som anges av den nominella skattesatsen. När investeringkvoten varierar mellan ekonomins olika sektorer kommer också det kumulativa inslaget att variera mellan olika varor. Därmed ansågs omsen inte vara konkurrensneutral. Olikformigheten i omsens inverkan på konsumtionsvarupriserna försvårar också en fördelningspolitisk utvärdering av skatten eftersom noggrann information skulle krävas om hur olika hushållskategorier använder sina inkomster. Denna utvärdering kompliceras ytterligare av att långsiktiga förändringar i investeringkvotens sektoriella utveckling över tiden förändrar den relativa storleken på det kumulativa inslaget.

Övervältringen av investeringsskattekomponenten på priserna bedömdes

¹ Härigenom skiljer man sig alltså från det synsätt som redovisades ovan. Det bör därför framhållas att övervältringsprocessens *riktning* vid en investeringsskatt (och vid andra skatter) i hög grad är beroende på den allmänna ekonomiska politik som förs i samband med höjningen och det konjunkturläge som råder. Ju mer expansiv den ekonomiska politiken är, desto större är sannolikheten för en framåtriktad övervältring. Övervältringsprocessens riktning är emellertid i själva verket betydelselös för det fördelningspolitiska utfallet av en specifik skatt som enbart är en fråga om förändringar i *relativa* varu- och faktorpriser (jfr McLure [1970]). I fallet med en investeringsskatt torde det vara förändringen i de reala faktorersättningarna som bestämmer incidensresultatet. Innebörden av såväl det resonemang som förts här, som de som fördes av den allmänna skatteberedningen, är att investeringsskatten sänker reallönen och lämnar den reala ersättningen till kapitalägarna oförändrad.

vara en relativt tidskrävande process där det kunde föreligga betydande skillnader i möjligheter mellan olika sektorer. Detta förhållande ansågs ytterligare förstärka intrycket av att omsen var en i hög grad icke-neutral skatt.

För allmänna skatteberedningens ställningstagande i valet mellan olika indirekta skatter var kravet på stor avkastningsförmåga en tredje viktig utgångspunkt. Den allmänna varuskatten ansågs inte tillgodose ett sådant krav eftersom den var konstruerad som en ettledsskatt. Man gjorde bedömningen att en sådan skatt vid höga skattesatser vid varje redovisningstillfälle skulle ta i anspråk alltför stora andelar av de skattskyldigas likvida medel. Därför skulle ettledsskatten kunna inverka menligt på detaljhandelsledets finansiella förhållanden. De flerledsskatter som uppställdes som alternativ var en kumulativ bruttoomsättningsskatt och en K-moms. Där emot prövades inte de två varianter av mervärdeskatten som innehåller investeringarna helt eller delvis i basen.

En jämförelse mellan dessa bägge varianter ger vid handen att vägande principiella argument kan anföras mot BNP-momsen när jämförelsenormen är en I-moms (inkomstskatt) eller en K-moms (konsumtionsskatt).

När man jämför två skatter med varandra finner man vanligen att ett val skulle innebära en avvägning mellan rättvisesynpunkter (dvs. fördelningspolitiska hänsyn) och effektivitetssynpunkter. Detta gäller inte, som här skall framgå, när man ställer en BNP-moms mot de andra momsvarianterna.¹

En BNP-moms kan på ett principiellt plan sägas motsvara en personlig inkomstskatt där avdrag ej får göras för ersättningsinvesteringar. Med det etablerade "accrued income"-begreppet som norm strider därmed denna skatt mot principen lika behandling av likar.

Med konsumtionen som norm för horisontell rättvisa ter sig BNP-momsen än ogynnsammare. Under denna norm brukar man tala om att en vanlig inkomstskatt (I-moms) ger en omotiverad dubbelbeskattning av sparandet. I fallet med en BNP-moms vore det befogat att tala om en trefaldig beskattning av sparandet.²

En vanlig inkomstskatt (I-moms) sänker sparandets nettoavkastning och stör därför hushållens val mellan konsumtion och sparande jämfört med förhållandet före skatt. Detta ger, som påpekats tidigare, upphov till välfärdsförluster. En BNP-moms (bruttoinkomstskatt) skulle sänka nettoavkastningen ytterligare och därför vid samma skatteintäkt ge upphov till ännu större välfärdsförluster ("dead weight losses").

Slutsatsen blir alltså att både horisontella rättvisespekter och effektivitetsspekter talar mot BNP-momsen när en jämförelse görs med I-moms eller K-moms.

4.4.4 Mervärdeskatt av inkomsttyp

De principiella argument som anförts mot en BNP-moms kan sägas tala för att en mervärdeskatt som även omfattar investeringsutgifter bör utformas som en I-moms. Därmed skulle på makronivå basen utgöras av nettonationalprodukten eller, om offentlig sektor undantas, av näringslivets samlade nettoförädlingsvärde. Eftersom avskrivningarna (ersättningsinves-

¹ Se även kapitel 3.

² Påståendet kan ges följande intuitiva motivering. Värdet av kapitalvaror som maskiner o. d. avspeglar sig på sikt i värdet på konsumtionsvarorna. En skatt på konsumtionsvaror innebär därför att allt kapital och därmed sparandet kommer att skattebelastas. En särskild skatt på nettoinvesteringar ger dubbelbeskattning av sparandet. Om avskrivningarna därtill beskattas kan man alltså tala om en trefaldig beskattning.

teringarna) ej ingår i underlaget finns det anledning räkna med att allokerings effekterna blir väsentligt mer begränsade vid en I-moms än vid en BNP-moms.¹

Med den i K-momsen tillämpade avdragsprincipen som beräkningsgrund skulle skatten för ett enskilt företag bestämmas så att från utgående skatt på försäljningsvärdet avdrag medgavs för ingående skatt på material (råvaror och halvfabrikat), liksom för en beräknad skatteandel på avskrivningarna. Fastställandet av den sistnämnda avdragsposten skulle i praktiken sannolikt vara förenad med betydande tekniska problem och viktiga ekonomiska överväganden. Kontroll- och redovisningstekniska synpunkter torde göra det nödvändigt att formulera speciella avskrivningsregler. Därmed skulle flera av de i nettovinstbeskattningen centrala avvägningsproblemen kunna komma att överföras på mervärdeskatten. Det torde ju bli en central fråga att avgöra om avdraget skall anknytas till kalkylmässiga avskrivningar, till de för bolagsskatten gällande avskrivningsreglerna eller till någon mellanliggande regeluppsättning.

Det förhållandet att denna problematik inte vidlåder BNP-momsen har i den internationella litteraturen ibland ansetts tala för denna skatt, trots de principiella argumenten till I-momsens förmån.

En teknisk svårighet, som förtjänar uppmärksamhet, i samband med en I-moms (och BNP-moms) konstruerad efter en avdragsprincip är det krav på noggrann definition av materialbegreppets omfattning som den endast begränsade avdragsrätten för skatt på investeringsvaror ställer. Såväl vid beräkning av rörelseinkomsten som vid mervärdeskatteberäkningen har nämligen företagen intresse av att hänföra så stor del som möjligt av sina utgifter till materialinköp. Här föreligger alltså ett definitionsproblem av samma karaktär som i den allmänna varuskatten där det ansågs nödvändigt med mycket detaljerade anvisningar vilka ändå ansågs otillfredsställande, bl. a. av allmänna skatteberedningen. Detta problem torde emellertid kunna reduceras om underlaget för I-momsen i stället beräknas enligt den s. k. additionsprincip som vanligen förordas för denna skatt. Skatteunderlaget bestäms då som summan av alla ersättningar till produktionsfaktorer, dvs. lönekostnader, räntor, hyror, m. m. och vinst efter avskrivningar men före bolagsskatt. Ett centralt problem även med denna princip blir alltså hur de skattemässiga avskrivningarna skall bestämmas.

I-momsen utgår på en nettoinkomstbas. De principiella överväganden som tidigare har redovisats beträffande valet mellan konsumtion och inkomst som underlag för beskattning är därför relevanta vid en jämförelse mellan I-moms och K-moms. Sammanfattningsvis gäller att fördelningspolitiska hänsyn anses tala för inkomstbasen medan effektivitetshänsyn kan verka i motsatt riktning. Konsumtionsbasen kan vidare ge högre privat sparande och gynnsammare investeringsincitament.

Diskussionen kring BNP- och I-moms har hittills förts under den implicita förutsättningen att dessa skatter skulle avlyftas vid export och påföras importvaror. Med detta förfarande, som tillämpas i nuvarande K-moms, skulle konkurrens effekterna för de företag som arbetar i internationell konkurrens begränsas. Nämnade gränskorrigeringar torde också vara av stor betydelse för en mervärdeskatts kortsiktiga effekt. Om korrigeringarna genomförs är det som framhållits sannolikt att en mervärdeskatt till den del den

¹ En överslagskalkyl har givit vid handen att en övergång från K-moms till I-moms vid nuvarande uttagningsprocent skulle öka statsintäkterna med ca 3,5 mdr kr. Detta kan jämföras med att en ökning av K-momsuttaget med en procentenhet beräknas ge knappt 2 mdr kr.

direkt avser konsumtionsvaror redan på kort sikt övervältras på priserna på dessa varor.

I diskussionen kring I-momsen har emellertid ibland den synpunkten framförts att sådana gränskorrigeringar inte borde genomföras. Som motiv för denna ståndpunkt har anförts att man i tider av kraftig inflation borde utnyttja skatter med övervältringseffekten i huvudsak riktad bakåt mot ersättningen till produktionsfaktorerna. Detta för att motverka risken för att en skattebetingad höjning i prisnivån, som avses att vara av engångskaraktär, via kompensationskrav och automatiska anpassningsmekanismer inducerar ytterligare höjningar av prisnivån.

Det är mot denna bakgrund av betydande intresse att analysera tänkbara effekter av en höjd K-moms utan gränskorrigeringar. Det står då för det första klart att den höjda skatten påverkar företagets kostnader och därmed utlöser incitament att höja priserna. Nu torde emellertid möjligheterna till kompenserande prishöjningar på kort sikt vara starkt begränsade för de företag som arbetar i internationell konkurrens, dvs. för exportföretag och importkonkurrerande företag (K-sektorn). Skattehöjningen har för dessa företag effekter av samma karaktär som en appreciering av den svenska kronan. Man har därför att räkna med sjunkande lönsamhet för dessa företag, vilket kan ta sig uttryck i dämpad expansion och utslagning av de sämsta produktionsenheterna. Sannolikheten att åtgärden får negativa sysselsättnings effekter är därför betydande på kort sikt.

I den del av den privata sektorn som arbetar utan utländsk konkurrens, dvs. den s. k. S-sektorn till vilken bl. a. hör byggnadsverksamhet och service-näringar som handel och transporter, torde möjligheterna till kompenserande prishöjningar vara större, förutsatt att skattehöjningen inte kompletteras med prisreglerande åtgärder i syfte att förstärka tendenserna till bakåtriktad övervältring. Om en sådan kompletterande åtgärd vidtas uppkommer en kontraktiv effekt även i S-sektorn med en förstärkning av riskerna för arbetslöshet.

På längre sikt är det troligt att den pressade vinstnivån i K-sektorn och eventuellt även i S-sektorn skulle innebära att takten i löneglidningen bromsas upp samtidigt som den avtalsmässiga löneökningen i kommande avtal skulle bli lägre än utan skattehöjning. Via dessa mekanismer är det sannolikt att näringslivets genomsnittliga lönsamhet på sikt återgår till nivån före skattehöjningen. På lång sikt faller skattebördan därmed i huvudsak på löntagarna.

Om S-sektorns möjligheter till prishöjningar inte aktivt motverkas uppstår på kort sikt en förskjutning i lönsamhet mellan K- och S-sektor. Detta kan innebära en viss tendens till överflyttning av resurser från den förra till den senare. Eftersom K-sektorn brukar anses löneledande kommer emellertid på sikt denna skattebetingade lönsamhetsdifferens att elimineras.

De sysselsättnings- och resursfördelningseffekter som sålunda förefaller troliga vid höjningar i en K-moms utan gränskorrigeringar skulle sannolikt förstärkas om momsens i stället var av inkomsttyp. Det har hävdats att de kortsiktiga effekterna vid införande och höjningar av en I-moms utan gränjusteringar i hög grad skulle kunna dämpas genom att skatteförändringarna kopplades till avtalsrörelserna och därmed kunde beaktas vid formulerandet av lönekraven på samma sätt som man menar har skett vid

höjningar i arbetsgivaravgifter under senare år. Nu är det emellertid för det första en omtvistad fråga om de i de s. k. Hagapaketen ingående avgiftshöjningarna verkligen i sin helhet har momentant övervältrats på löntagarna och kortsiktiga allokeringseffekter därmed har undvikits. För det andra skulle under alla omständigheter en motsvarande avräkning i hög grad kompliceras om den skall avse en skatt som har ett underlag som vida avviker från lönesumman.

5 Skatter på produktionsfaktorer

5.1 Introduktion

Bruttoskatter på företag och personanknutna skatter på löner, räntor och vinster kan sägas utgöra former för generell produktionsfaktorbeskattning i den meningen att skattebaserna i båda fallen omfattar hela värdet av produktionsfaktorsättningen i en ekonomi. Till produktionsfaktorbeskattning brukar dock i regel hänföras endast sådan (selektiv) beskattning som sker på grundval av förbrukning eller ianspråktagande av produktionsfaktorer, dvs. man ser ersättningen till produktionsfaktorägarna från kostnadssidan. Från utbetalarnas sida blir produktionsfaktorskatten att betrakta som vilken driftkostnad som helst. Det bör i detta sammanhang upprepas att fastställandet av ett formellt skattesubjekt inte säger något om var den slutliga bördan av skatten ligger.

De produktionsfaktorer som förekommer i det svenska skattesystemet är framför allt *energiskatter* och *drivmedelsskatter* samt *lönekostnadsskatter* (*arbetsgivaravgifter*). Till de sistnämnda torde även kunna hänföras sådana uttag som utgör premier i ett socialförsäkringssystem eller avgifter för fonduppbyggnad (ATP-avgifter). Då och då framförs i skattedebatten synpunkten att också generella eller selektiva *råvaruskatter* borde utgöra inslag i vårt skattesystem.

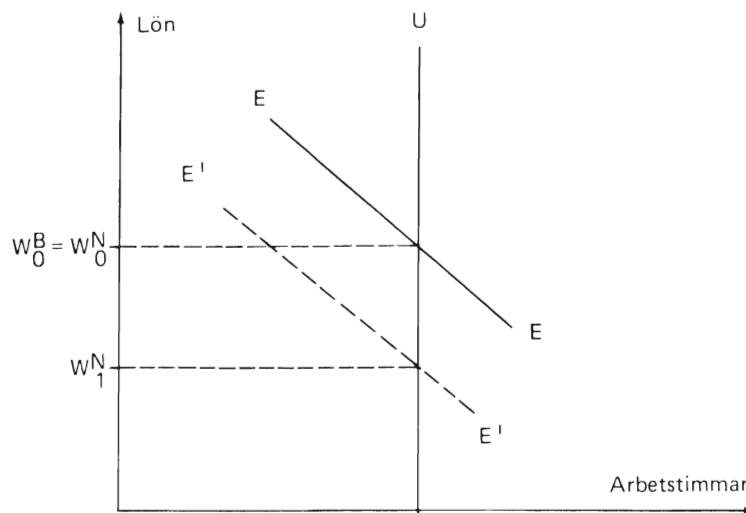
Som skatt på produktionsfaktorn kapital skulle investeringsavgiften kunna karakteriseras. Till skatter på kapitalanvändning skulle också kunna hänföras olika typer av förmögenhetsskatter, liksom bolagsskatten. Med den innebörd som här givits begreppet produktionsfaktorskatter torde det emellertid stå klart att nämnda skatteformer inte tillhör denna kategori, trots att deras ekonomiska effekter i flera fall kan vara nära jämförbara med investeringsavgiftens.

5.2 Arbetsgivaravgifter

5.2.1 Inledning

Den traditionella uppfattningen bland ekonomer är att incidensen av en arbetsgivaravgift ligger på löntagarna, när ekonomin har fått tillfälle att anpassa sig till ett nytt jämviktsläge med den nya pålagan.¹ Med en annan

¹ Se t. ex. Brown [1924], Harris [1941] och Pechman [1971].



Figur 5.1. Övervärlring av arbetsgivaravgift vid fullständigt oelastiskt utbud av arbetskraft.

terminologi innebär detta att arbetsgivarna, som har att betala in skatten, till 100 % övervärlrar den på löntagarna. Den teoretiska argumentationen för denna slutsats kan sammanfattas på följande sätt. Företagens efterfrågan på arbetskraft bestäms av arbetskraftens gränsproduktivitet, som svarar mot företagens utbyte vid marginella tillskott i sysselsättningen. Införandet av en arbetsgivaravgift innebär, från företagens synpunkt, att det marginella utbytet av arbetskraften reduceras med avgiftens belopp. En mindre mängd arbetskraft kommer då att efterfrågas vid varje given lön.

Utgår man för arbetskraftens del från att utbudet är fullständigt oelastiskt, dvs. att utbudet inte varierar med lörens nivå, måste en arbetsgivaravgift övervärltras på löntagarna. Enligt ekonomisk teori är det nämligen variationer i utbudet och efterfrågad mängd som bestämmer skattens effekter på marknaden. Då efterfrågan på arbetskraft minskar vid oförändrat utbud måste ersättningen till arbetskraften, dvs. kontantlönen, falla med avgiftens belopp.

Resonemanget illustreras i figur 5.1, i vilken vi på den vertikala axeln anger lön och på den horisontella antal arbetstimmar. Den vertikala linjen (U) anger utbudet på arbetsmarknaden. Oavsett lön utbuds en viss mängd arbetskraft. Efterfrågekurvan EE skär utbudscurvan vid bruttolönen (W_0^B), vilken i läget före skatt är lika med nettolönen (W_0^N). Den negativt lutande efterfrågekurvan speglar det förhållandet att arbetskraftens marginalprodukt avtar med ökad insats av arbetskraft vid given kapitalstock. Därmed anger EE också hur mycket företaget vid kostnadsminimering är berett att totalt sett betala för sin arbetskraft. Om nu en arbetsgivaravgift (A) införs kommer efterfrågekurvan på arbetskraft att flyttas nedåt. Differensen mellan EE och E'E' motsvarar arbetsgivaravgiftens storlek. Om företaget är berett att betala W^B för arbetskraften i utgångsläget är det inte berett att betala mer än ($W^B - A$) efter skattens införande. Den nya jämviktslönen efter arbetsgivaravgift blir därför W_1^N , och arbetsgivaravgiften har övervärltrats. Företagens bruttokostnad för arbetskraften är oförändrad (W_0^B).

I det följande skall detta resultat närmare diskuteras. Därvid görs en distinktion mellan effekterna på kort och lång sikt. Det kommer att visa sig att det ovannämnda resultatet står sig i det långsiktiga perspektivet såtillvida

att arbetsgivarna med stor sannolikhet lyckas övervältra skattebördan. Där-
emot är det mer tvivelaktigt om skatten i sin helhet övervältras bakåt på
kontantlönerna. Uppläggningsen av de empiriska undersökningarna på om-
rådet gör det nämligen inte möjligt att avfärda hypotesen att en del av
övervältringen sker via höjda varupriser. För det slutliga incidensutfallet
är emellertid övervältringens riktning som tidigare påpekats av underordnad
betydelse. Beträffande den kortsiktiga incidensen är det inte möjligt att peka
på entydiga resultat. Effekterna på inkomstfördelningen är då i hög grad
beroende av det konjunkturläge i vilket arbetsgivaravgifterna införs och
av den konjunkturpolitik som förs.

5.2.2 Effekter på lång sikt

Varje skatt leder till en hel rad effekter i olika avseenden. Analytiskt
är det därför av stor vikt att i första hand koncentrera sig på de mest centrala.
Undersökningen av arbetsgivaravgifterna inriktas därför primärt på att fånga
de systematiska makroeffekterna. Först i andra hand diskuteras de sekundära
verkningar som mer specifikt kan uppstå för vissa hushåll och företag.

Ett centralt antagande i det resonemang som fördes inledningsvis var
att arbetsutbudet var fullständigt oelastiskt. Den grundläggande teorin för
skatters verkningar på arbetsutbudet mynnar som bekant i resultatet att
effekten är obestämd. För en enskild individ ger skatten upphov till en
substitutionseffekt (för minskat utbud) och en inkomsteffekt (för ökat ut-
bud). Eftersom effekterna går i olika riktningar kan nettoresultatet a priori
bli vilket som helst. De empiriska undersökningar som gjorts på området
tyder emellertid på att ett antagande om fullständigt oelastiskt arbetsutbud
för ekonomin som helhet är en god arbetshypotes.¹ Att en löneskatt inte
skulle påverka arbetsutbudet totalt sett kan dessutom mer intuitivt göras
troligt med följande observationer:

1. Arbetsgivaravgifterna utgår på alla löneinkomster. Möjligheter saknas
därför att undgå dem genom att t. ex. byta yrke.
2. Möjligheterna för vanliga löntagare att variera sin dagliga arbetstid är
begränsade av institutionella förhållanden.²
3. För höginkomsttagare kan eventuellt möjligheterna att variera arbetstiden
vara större. För dessa grupper finns det emellertid skäl att anta att för-
ändringar i nettolönen är av begränsad betydelse för arbetsinsatsens stor-
lek. De olika arbetenas status, karriärmöjligheter och s. k. fringe benefits
torde här ha stor betydelse.

Trots dessa starka indikationer på oelastiskt arbetsutbud kan det vara av
intresse att undersöka arbetsgivaravgifternas incidens, förutsatt att det ändå
föreligger någon elasticitet. Ett sådant fall åskådliggörs i figur 5.2. Utbudet
av arbetskraft antas vara en funktion av den nominella nettolönen (W^N).
Detta är ett speciellt antagande, eftersom det för löntagarna mest intressanta
är den ersättning de erhåller efter såväl inkomstskatt som arbetsgivaravgift.
Låt oss dock anta att utbudskurvan (arbetskraftsutbudet som en funktion
av lönen före inkomstskatt) är härledd från en utbudsfunktion som anger
sambandet mellan arbetskraftsutbud och lön efter inkomstskatt vid ett givet
inkomstskattesystem.

¹ Se t. ex. Kusters [1969],
Rees [1974] eller Watts
et al. [1974].

² På längre sikt kan
emellertid en skatt utlösa
förändringar i dessa, t. ex.
genom att arbetstiden
generellt förkortas i
samhället.

marknader än arbetsmarknaden. Innan vi går över till dessa effekter skall vi emellertid driva den partiella jämviktsanalysen av effekterna på arbetsmarknaden något längre. Det exakta utfallet här kommer att bero på storleken på utbuds- och efterfrågeelasticiteterna. Brittain har visat att det krävs ytterst extrema elasticitetsantaganden för att man skall nå resultatet att löntagarna helt och hållet undgår skattebördan. Å andra sidan kommer vid helt rimliga antaganden nettolönesumman att reduceras precis med skattens belopp. Vi kan illustrera detta i figur 5.2, som har ritats så att efterfrågeelasticiteten är lika med ett. Man ser där att bruttoersättningen till arbetskraften i slutläget ($OW_1^B B L_1$) är lika stor som i utgångsläget ($OW_0^B A L_0$). Slutsatsen blir att nettolönesumman reducerats med skattebeloppet ($W_1^B BC W_1^N$). Eftersom sysselsättningen också förändrats kan man dock inte konkludera att incidensen av skatten till fullo ligger på löntagarna. Den minskade produktionen i ekonomin kan nämligen också komma att påverka kapitalinkomsterna. För att under sådana omständigheter få ett grepp om incidensen bör analysen ske i termer av en allmän jämviktsmodell.

Med en enkel, statisk sådan har Feldstein analyserat incidensen av en löneskatt under antagandet att såväl arbetsutbudet som utbudet av kapital kan variera.¹ Förutom utbuds- och efterfrågeelasticiteterna kommer då även substitutionseleasticiteten mellan de båda produktionsfaktorerna att vara en nyckelvariabel. Vid oelastiskt arbetsutbud ger modellen till resultat att arbetsgivaravgiften bärs av löntagarna. Ett numeriskt räkneexempel med en förenklad variant av modellen (Cobb-Douglas produktionsfunktion) ger vidare resultatet att löntagarna bär 90 % av skattebördan när kapitalutbudet är oelastiskt och utbudselasticiteten för arbetskraft är 0,33. Vid i övrigt lika förutsättningar men vid en elasticitet i arbetsutbudet på 1,33 kommer löntagarna att bära 70 % av bördan. Slutligen när utbudselasticiteten för båda produktionsfaktorerna är 1,33 övervältras 82 % av skatten på löntagarna. Dessa resultat tyder alltså på att löntagarna trots antagandet om elasticitet i arbetsutbudet ändå bär huvudparten av skattebördan.

Analysen har hittills bortsett från möjligheten att en höjd löneskatt kan leda till prisökningar. Vid marknadsimperfectioner är det dock tänkbart att övervältringen sker genom höjda varupriser, sänkta nettolöner eller en kombination av båda. Eftersom incidensen är en fråga om hur fördelningen av realinkomsterna påverkas, är det klart att löntagarna kan få del i skattebördan, antingen genom sänkta löner *eller* höjda priser.

Övervältringsprocessens karaktär diskuteras i nästa avsnitt, men redan nu bör det betonas att även om slutresultatet skulle bli att hela anpassningen sker genom prishöjningar så kommer incidensen ändå att ligga på löntagarna. Det antagande som introducerades i föregående kapitel med innebörden att kapitalägarnas *reala* förräntningskrav efter skatt är internationellt bestämt implicerar nämligen att dessa på lång sikt undgår skatten även om övervältringen är framåtriktad. När skatten leder till prishöjningar vore det tänkbart att det stora pensionärskollektivet skulle få bära en del av bördan. Eftersom pensionssystemet i Sverige i huvudsak är realvärdesäkrat (indexreglerat) kommer emellertid med någon tidsförskjutning förmånerna att höjas i samma proportion som konsumentpriserna.

Analysen av arbetsgivaravgifternas långsiktiga effekter har som framgått varit fokuserad på effekterna på de relativa faktorpriserna i reala termer,

¹ Analysresultaten sammanfattas i Break [1974]. Se även Feldstein [1974a och [1974b].

dvs. på reallön och real kapitalförräntning. Skälet är att verkningarna på dessa torde vara bestämmande för de systematiska effekterna på fördelningen av hushållens reala disponibla inkomster. För vissa specifika hushåll kan det emellertid uppstå effekter från inkomstanvändningssidan om de relativa varupriserna förändras. Dessa torde emellertid vara av *sekundär* natur för den totala fördelningsbilden.

Om arbetsutbudet inte är helt oelastiskt och vid imperfekta marknader kan också vissa sekundära effekter uppstå för enskilda företag och branscher. Maximeringen av vissa socialförsäkringsavgifter kan t. ex. innebära att företag med stort inslag av höginkomsttagare påverkas relativt mindre i sin verksamhet än företag med stort antal låginkomsttagare. Vid regionalt differentierade arbetsgivaravgifter kan man vidare vänta sig en kraftigare reaktion i lön och/eller priser i regioner med relativt sett hög avgift. Den regionala differentieringen kan också leda till viss omallokering av arbetskraften till områden med låga skattesatser. Storleken på dessa effekter är beroende av differentieringens storlek och arbetskraftens rörlighet, men det allmänna intrycket är att de slutsatser beträffande incidensen som tidigare redovisats ej ändras.¹

5.2.3 *Incidens och allokerings effekter på kort sikt*

I föregående avsnitt indikerades att man på lång sikt ej har att vänta några större sysselsättningseffekter vid en förändring i skatten på arbetskraft. Marknadsimperfectioner och trögheter i vissa anpassningsmekanismer innebär emellertid att sådana kan uppstå på kort sikt. Effekterna på inkomstfördelningen är ej heller entydiga i det korta perspektivet.

Som i fallet med en skatt på investeringarna kan övervältringsprocessen, beroende på omständigheterna, vara bakåtriktad eller framåtriktad. Viktiga skillnader kan också, i en ekonomi med betydande utrikeshandel, föreligga mellan olika sektorer. Vid fasta växelkurser och en allmänt sett stram ekonomisk politik förefaller det troligt att övervältringsprocessen i huvudsak är bakåtriktad. Vid en höjd arbetsgivaravgift är det emellertid osannolikt att fackföreningarna i praktiken accepterar en omedelbar sänkning i kontantlönen. Därför kan övervältringen komma att bli en trög och tidskrävande process som kan innebära att kapitalägarna temporärt bär en del av skattebördan.² Ser man anpassningen i ett dynamiskt perspektiv är det emellertid sannolikt att bruttolönerna på sikt anpassar sig till det utrymme som ges av tillväxten i produktivitet och utländsk prisnivå, medan kontantlönerna som en följd av skattehöjningen växer något långsammare.

Rent allmänt är möjligheterna till framåtriktad övervältring större i den skyddade S-sektorn (handel, service, offentlig sektor m. m.) än i den konkurrensutsatta K-sektorn (industrin). De kortsiktiga allokerings effekterna torde därför vara mer begränsade i den förra än i den senare. Man kan dock peka på vissa omständigheter under vilka kompenserande prishöjningar vore möjliga även i K-sektorn. Som exempel på sådana fall kan nämnas gynnsamt konjunkturläge, flexibla växelkurser och allmänt expansiv ekonomisk politik.

För en utförligare analys av de anpassningar i löner och priser som kan

¹ Brittain [1972] och Boskin [1975] har båda redovisat resultat som tyder på att en löneskatt som undantar vissa sektorer ändå i sin helhet bärs av löntagarna.

² Detta kan emellertid motverkas om avgiftshöjningen sker vid speciellt valda tidpunkter och kompletteras med vissa institutionella arrangemang. I ett följande avsnitt argumenteras för att den s. k. Hagapolitiken under 1970-talet kan ha lett till momentan, bakåtriktad övervältring av de höjda arbetsgivaravgifterna.

utlösas vid höjning av en arbetsgivaravgift som företas utan speciella institutionella arrangemang hänvisas till diskussionen i föregående kapitel. Det kan emellertid vara lämpligt att här ändå översiktligt belysa löneskattens kortsiktiga incidens och allokeringseffekter i tre fall som kan ge något olika resultat.

En *recession* karakteriseras av låg eller ingen löneglidning samt svag efterfrågan på varumarknaderna. Införande av en löneskatt kommer i stor utsträckning att belasta företagsvinster. De nominella lönerna kan ej sänkas på grund av fackförningarnas motstånd. Eventuella prishöjningar skulle öka köpmotståndet än mer. Marginella företag slås ut, arbetslösheten ökar. Resultatet i detta fall blir att den kortsiktiga incidensen av löneskatten i stor utsträckning kommer att vila på ägarna av företag i såväl K- som S-sektorn. Övervälringsprocessen blir trög med påföljd att de kortsiktiga allokeringseffekterna kan bli avsevärda.

I ett konjunkturläge med *bättre ekonomisk balans* kan det finnas vissa möjligheter till prishöjningar, speciellt i S-sektorn. Situationen är vid fasta växelkurser annorlunda i K-sektorn. Det ökade kostnadstrycket kan där ge upphov till andra anpassningsåtgärder än prishöjningar. Företagen kan komma att lägga ner marginell produktion, dvs. de minst lönsamma anläggningarna, som nått och jämnt kan bära sina rörliga kostnader eller marginella produkter. Eftersom kapitalinsatsen per sysselsatt tenderar vara lägre vid sådan marginell produktion än vad som gäller genomsnittligt, stiger den genomsnittliga kapitalintensiteten för de kvarvarande sysselsatta. Detta är ett sätt på vilket en relativ fördyring av arbetskraft *kan* leda till viss kortsiktig substitution av arbetskraft med kapital. En annan väg är att det i den lönsamma delen av produktionen nu lönar sig bättre att ersätta arbetskraft med kapital. Visserligen tenderar priset på kapitalvarorna att stiga relativt sett lika mycket som priset på arbetskraft, eftersom kostnaden för att tillverka investeringsvarorna stiger med högre lönekostnader, men detta kan ta lång tid. Dessutom kan kapitalvaror importeras. En tredje effekt av ökat kostnadstryck är att företagen kan tvingas till en allmänt hårdare rationalisering.

Dessa anpassningsåtgärder tenderar att minska efterfrågan på arbetskraft. Effektiva stabiliseringspolitiska åtgärder kan dock motverka detta. Åtgärderna behöver dock inte träffa samma sektorer och branscher som tvingades till de största neddragningarna, t. ex. sådana branscher som genom den utländska konkurrensen redan befann sig i farozonen. De mest arbetskraftsintensiva branscherna inom K-sektorn kan komma att bli särskilt hårt utsatta. Anpassningsprocessen kan därför ge upphov till viss strukturarbetslöshet.

En *högkonjunktur* präglad av inflation kan bl. a. karakteriseras av att det råder överskottsefterfrågan på arbetsmarknaden. En ökad löneskatt kan komma att reducera denna och därmed motsvarande löneglidning. På vissa delarbetsmarknader kan det eventuellt förekomma svårigheter att på detta sätt övervältra arbetsgivaravgiften bakåt. I en ekonomi präglad av inflation torde det emellertid då finnas goda möjligheter till kompenserande prisökningar särskilt om inflation är allmän också i utlandet. I en situation som denna kan man alltså räkna med en relativt snabb övervältring och därmed begränsade allokeringseffekter.

5.2.4 Empiriska undersökningar

Ekonometrisk incidensanalys av skatter med omfattande baser bjuder på betydande svårigheter.¹ Den långdragna kontroversen kring frågan om bolagsskattens incidens utgör ett gott exempel på detta.² Icke desto mindre har vissa försök gjorts att analysera effekterna av en generell skatt på arbetskraft med ekonometriska metoder. Resultaten av dessa undersökningar är betydligt mer samstämmiga än vad gäller bolagsskatten.

Brittain baserar sin regressionsanalys på den välbekanta CES-produktionsfunktionen. Han använder såväl tvärsnitts- som tidsseriedata och kommer till resultatet att den långsiktiga incidensen av en skatt på arbetskraft ligger på löntagarna.³ Med samma analytiska teknik men med andra data erhöll Vroman samma huvudresultat.⁴ Den metod som användes av båda dessa forskare gör det omöjligt att skilja mellan framåtriktad respektive bakåtriktad övervältring.

Samma resultat beträffande den långsiktiga incidensen nås av Weitenberg.⁵ Denne använder sig av en i vissa avseenden sofistikerad metod som bl. a. gör det möjligt att analysera övervältringens riktning. Med utnyttjande av en modell utarbetad av "the Dutch Central Planning Bureau" för analys av den holländska ekonomin på medellång sikt kommer han fram till att lönen faller motsvarande 50 % av skattens belopp. Samtidigt inträffade prisökningar leder till Weitenbergs slutsats, nämligen att hela skattebördan bärs av löntagarna.

Också de kortsiktiga effekterna av en arbetsgivaravgift har varit föremål för ekonometriska undersökningar. Med utgångspunkt i en modell för efterfrågan på arbetskraft i USA, skattad på kvartalsdata, avvisar Leuthold hypotesen att en socialförsäkringsavgift till fullo bärs av löntagarna på kort sikt.⁶ Däremot ges antagandet att bördan delas med andra agenter visst stöd. Liknande resultat har nåtts i flera andra undersökningar.⁷ Även de kortfristiga effekterna av en skatt på arbetskraften studerades av Weitenberg i ovannämnda arbete. Redskapet var då en keynesiansk konjunkturmodell för den holländska ekonomin. Denna metod möjliggör ett hänsynstagande till den finanspolitiska åtgärdens effekter på olika delar av ekonomin vid skilda tidpunkter. Av Weitenbergs resultat framgår att graden av övervältring är beroende av antagandena om det initiala läget, vilket står i överensstämmelse med de teoretiska resonemang som tidigare redovisats här.

För svenskt vidkommande saknas ekonometriska undersökningar av skatter på arbetskraft. Vissa försök har dock gjorts att med andra metoder analysera incidensen av arbetsgivaravgifter. En översikt över dessa visar emellertid att bestämda konklusioner ej varit möjliga att dra.⁸

5.2.5 Incidensen av åtgärderna i Sverige under 1970-talet

På basis av de resultat som nu presenterats är det av stort intresse att diskutera effekterna av de kraftigt höjda arbetsgivaravgifterna i Sverige på senare år. Sannolikheten för att avgifterna på längre sikt kommer att bäras av löntagarna är som framgått mycket hög. Eftersom konjunkturläget varierat starkt under perioden kan det förefalla som om de kortsiktiga effekterna

¹ I Normann [1977b] understryks behovet av kvantitativa makromodeller som instrument för en empirisk, allmän jämviktsanalys av skatters verkningar.

² Jfr Shoup [1972].

³ Brittain [1972].

⁴ Vroman [1974].

⁵ Weitenberg [1969].

⁶ Leuthold [1975].

⁷ Se t. ex. Deran [1967] och Vroman [1971].

⁸ Se Backelin [1971].

skulle vara mer oklara. Vid en analys av den faktiskt förda politiken är det emellertid angeläget att beakta de *institutionella formerna* för avgifternas höjning. I många fall har nämligen avgiftshöjningarna utgjort endast en komponent bland flera i de omfattande skatteomläggningar som vidtagits under 1970-talet.¹

Den tekniska utformningen av skatteomläggningarna har ofta varit relativt invecklad. Detta gäller särskilt de tre s. k. Hagauppökningarna, som i sin renodlade form inneburit att löntagarna sagt sig vilja avstå från en del av utrymmet för bruttolöneökningar, säg A kronor, mot att de i stället fått en sänkning av sin inkomstskatt med A kronor. För att "finansiera" reformen har statsmakterna höjt arbetsgivaravgifterna med A kronor. Därmed skulle också hela det tillgängliga löneutrymmet tas i anspråk. Det kan alltså synas som om man med denna metod kunnat ge löntagarna en kraftigt förbättrad utveckling av de disponibla inkomsterna utan att sänka de totala skatteintäkterna och utan att påverka företagens totala kostnader för arbetskraften.

Detta är emellertid inte hela sanningen. Man kan nämligen visa att den samlade effekten av ett "Hagapakete" går i skattesänkande riktning.² En långsammare ökning av skatteintäkterna är därför baksidan av omläggningarnas gynnsamma inverkan på hushållens disponibla inkomster.

Med det angivna avräkningsförfarandet vid omläggningarna verkar det mycket sannolikt att man i själva verket byggt in en *omedelbar övervältring bakåt* av arbetsgivaravgifterna. Det faktum att omläggningarna netto inneburit en skattesänkning för löntagarna bör dessutom ha verkat tillbakahållande på fackföreningarna i deras strävan efter högre bruttoersättning. Starka skäl talar alltså för att övervältringen av arbetsgivaravgifterna dels gått mycket snabbt, dels skett bakåt på löntagarna.³

Den syn på Hagapaketen som här kommit till uttryck kan sammanfattas på följande sätt. Uppökningarna har i jämförelse med fallet att inga åtgärder vidtagits möjliggjort betydande ökning i de disponibla inkomsterna för en majoritet av löntagarna. Detta torde ha skett utan att åtgärderna tagna för sig har skapat några incitament att pressa upp bruttolönerna utöver det tillgängliga utrymmet sådant det har definierats av parterna på arbetsmarknaden. De kraftiga ökningarna i de disponibla inkomsterna har i stället skett till "priset" av en långsammare skatteutveckling än den som hade

¹ För en analys av de samlade effekterna av dessa omläggningar se Jakobsson & Normann [1976a] och [1976b].

² Se appendix till detta kapitel. Beviset där bygger på förutsättningen att avgifterna momentant övervältras på löntagarna. Man kan emellertid visa att ett Hagapakete inte heller är totalfinansierat om man skulle anta att den kortsiktiga bördan faller på kapitalägarna.

³ Möjligen är effekterna inte riktigt lika entydiga vad gäller avgiftshöjningarna 1971, som vidtogs under ett avmattningsskede i ekonomin. Vid denna tidpunkt, när bl. a. den allmänna arbetsgivaravgiften höjdes med en procentenhet, hade inte heller det ovan beskrivna avräkningsförfarandet blivit aktuellt. Det bör också påpekas att under senare år vissa mindre avgiftshöjningar har ägt rum vid sidan av Hagapaketen eller deras motsvarigheter.

ägt rum utan skattepolitiska åtgärder. I det följande ges ett antal argument till stöd för detta synsätt (se särskilt tabell 5.2).¹

5.2.6 Avgiftshöjningarna under 1970-talet²

Vid en analys av avgiftshöjningarna under senare år är det alltså av stort intresse att samtidigt beakta de omfattande förändringarna i den personliga inkomstskatten (statlig och kommunal). Därmed får vi också i det närmaste en helhetsbild av skatteutvecklingen under 1970-talet.

I diagrammen 5.1–5.4, som avser ogift löntagare utan barn, sammanfattas utvecklingen i de båda skattetyperna.³ Det inkomstbegrepp som används är löntagarnas bruttolön, vilken är lika med nettolön (kontantlön före inkomstskatt) plus arbetsgivaravgifter.⁴ Bruttolönen kommer därmed att nära återspegla företagets totala kostnader för arbetskraften och antas i enlighet med tidigare resonemang vara opåverkad av skattepolitiken. Eftersom nettolönen däremot påverkas av arbetsgivaravgifternas höjd är detta inkomstbegrepp oanvändbart vid jämförelse mellan situationer med olika nivå på avgifterna.

Det framgår klart av diagram 5.1, dels att inkomstskatten är starkt progressiv, dels att skatteuttaget under 1970-talet förskjutits nedåt. Av diagram 5.2 ser vi att arbetsgivaravgifterna har ökat kraftigt samt att uttaget är progressivt upp till ganska höga lönenivåer för att sedan bli regressivt.

Diagrammen 5.3 och 5.4 illustrerar förändringarna i det samlade skatteuttagets variation med bruttolönen. Det framgår att strukturen på skatteomläggningarna varit sådan att nettoresultatet inneburit skattesänkningar jämfört med oförändrade regler i de inkomstskikt där en majoritet av heltidsarbetande löntagare har befunnit sig. Vid flera tillfällen har emellertid åtgärderna lett till skattehöjningar i låga inkomstlägen. I höga inkomstlägen har skattekurvan med undantag för de tre senaste åren förskjutits uppåt.

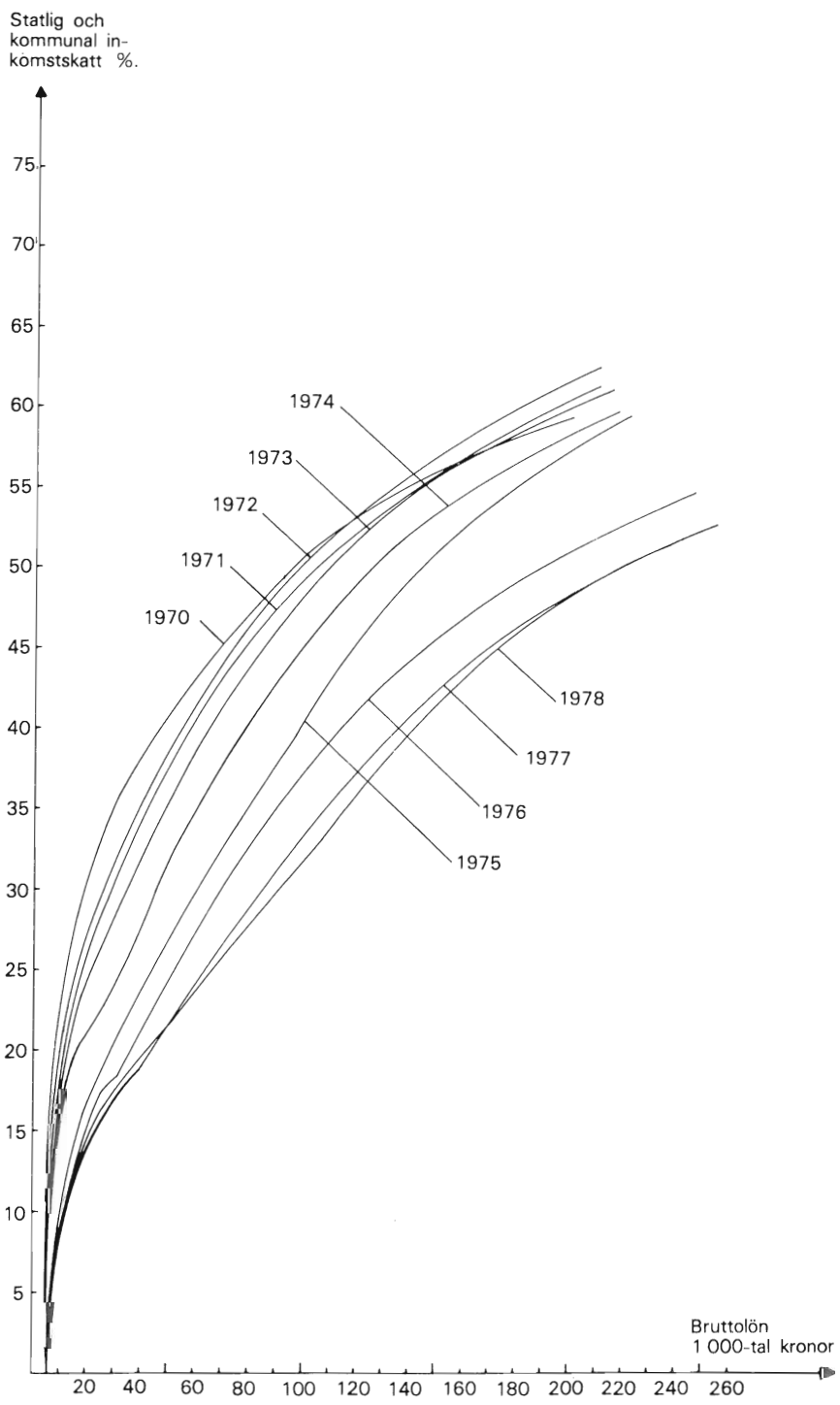
Skatteomläggningen mellan 1970 och 1971 innebar för den aktuella löntagarkategorin skattesänkningar för skattskyldiga med bruttolöner upp till ca 75 000 kronor och skattehöjningar i högre inkomstlägen. Man kan säga att omläggningen hade en "balanspunkt" vid den angivna bruttolönenivån. Det kan parentetiskt nämnas att för kategorin gift löntagare med hemmavarande make låg balanspunkten i denna omläggning vid en bruttolön på ca 40 000 kronor. Av diagram 5.3 framgår att balanspunkten för ogift löntagare under de närmast följande åren 1972–1974 försköts mot lägre inkomstnivåer om man använder 1970 års skattekurva som norm. Med samma norm ser man emellertid i diagram 5.4 att balanspunkten för 1975 års system ligger vid ungefär 80 000 kronor. De följande omläggningarna har inneburit ytterligare förskjutningar av balanspunkten mot allt högre bruttolönenivåer. Vid 1978 års system ligger den vid ca 105 000 kronor.

¹ En mer fullständig bakgrund ges av framställningen i de ovan refererade artiklarna Jakobsson & Normann [1976a] och [1976b].

² Beräkningarna i detta avsnitt är utförda med skattemodellen TAX 2 som beskrivs i Normann [1977a]. Där beskrivs också i detalj de regelförändringar som vidtagits under perioden.

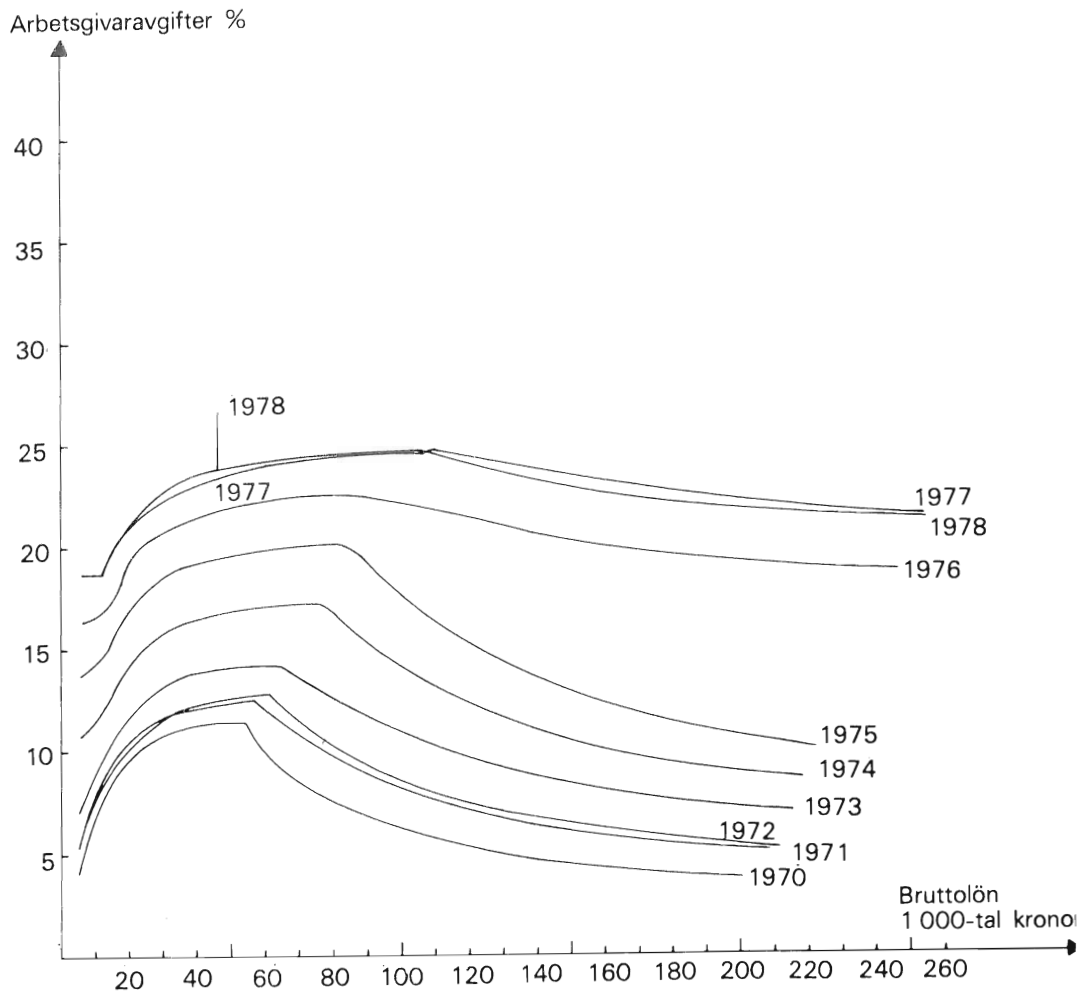
³ De resultat som redovisas för 1978 grundar sig vad beträffar arbetsgivaravgifterna på i november 1977 beslutade förändringar. Den kommunala utdebiteringen för 1978 har satts till 28:50. Vad gäller statlig inkomstskatt bygger beräkningarna på förslagen i prop. 1977/78:49.

⁴ Vi bortser från avgifter reglerade i kollektivavtal.



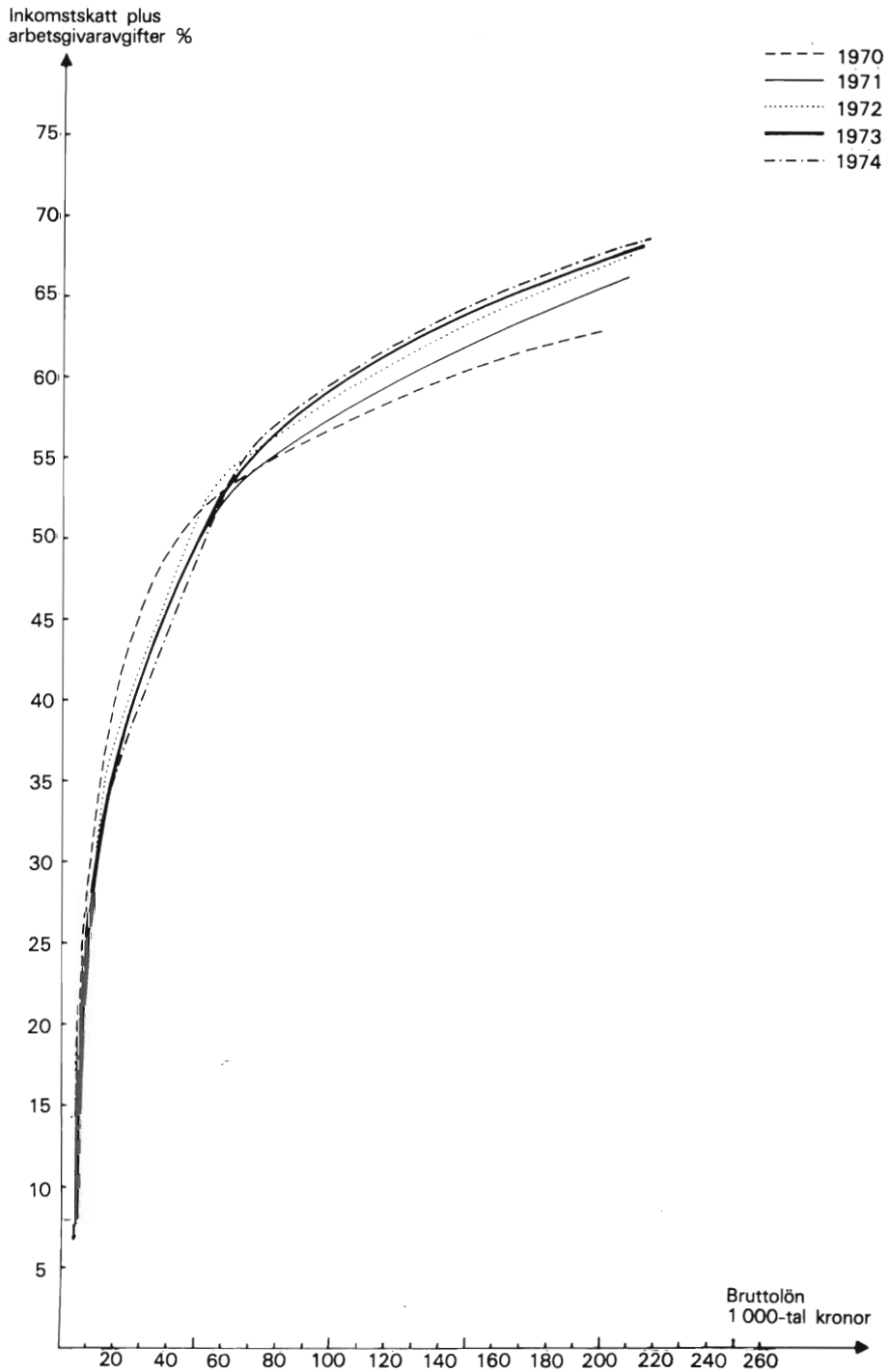
Anm. Diagrammet avser ensamstående löntagare utan barn och gift (eller sammanboende) löntagare utan skattereduktion.

Diagram 5.1 Sambandet mellan personlig inkomstskatt och bruttolön åren 1970-1978



Anm. Diagrammet avser ensamstående löntagare utan barn och gift (eller sammanboende) löntagare utan skattereduktion.

Diagram 5.2 Sambandet mellan arbetsgivaravgifter och bruttolön åren 1970-1978



Anm. Diagrammet avser ensamstående löntagare utan barn och gift (eller sammanboende) löntagare utan skattereduktion.

Diagram 5.3 Sambande mellan "total" skatt och bruttolön åren 1970-1974.

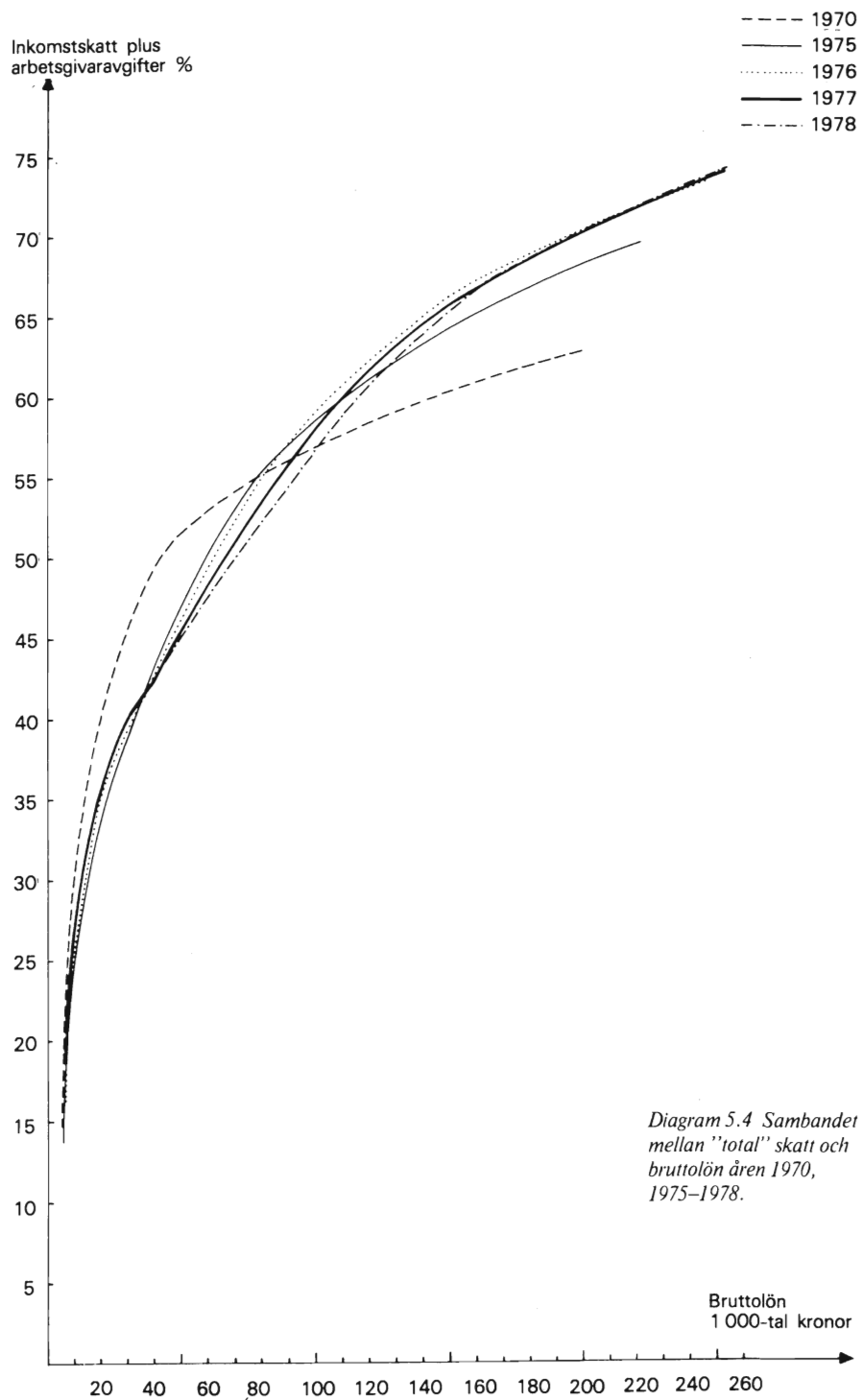


Diagram 5.4 Sambandet mellan "total" skatt och bruttolön åren 1970, 1975-1978.

Anm. Diagrammet avser ensamstående löntagare utan barn och gift (eller sammanboende) löntagare utan skattereduktion.

Tabell 5.1 Marginalskattens förändringar under 1970-talet

Nettolön ^a tusental kronor	Bruttolön ^b					Marginalskatt (inkomstskatt och betsgivaravgift) med avseende bruttolön. Procent				
	1968	1971	1974	1977	1978	1968	1971	1974	1977	1978
10	10 700	10 900	10 400	12 300	12 300	44	48	45	42	43
20	21 900	22 400	23 600	25 700	25 600	52	50	48	49	50
30	33 100	34 000	35 800	39 200	39 100	58	60	58	53	53
40	44 300	45 600	48 100	52 600	52 500	60	65	70	61	59
50	54 600	57 200	60 300	66 100	66 000	55	64	71	72	67
60	64 600	67 600	72 500	79 600	79 500	60	61	69	73	72
70	74 600	77 800	83 500	93 000	92 900	60	66	70	78	77
80	84 600	88 000	93 900	106 500	106 400	64	67	72	80	80
90	94 600	98 200	104 300	118 900	119 500	64	67	72	80	82
100	104 600	108 400	114 700	131 100	131 800	64	71	74	80	82

^aNettolön = lön efter lagstadgade arbetsgivaravgifter men före inkomstskatt.

^bBruttolön = nettolön plus lagstadgade arbetsgivaravgifter.

Anm.: Tabellen avser ensamstående löntagare utan barn och gift (eller sammanboende) löntagare utan skattreduktion.

En annan aspekt på effekterna av skattereglernas förändring ges i tabell 5.1 som anger den samlade marginalskattens storlek med avseende på bruttolönen. För att underlätta tabellens tolkning har den formulerats med utgångspunkt i det mest välbekanta lönebegreppet, nämligen kontantlönen (= nettolönen).

När man vill jämföra skattetrycket vid olika tidpunkter är det relativt ointressant att göra jämförelsen vid oförändrade nominella inkomstnivåer. På grund av inflation och reallöneökningar har en nominell löneinkomst på 30 000 kronor en helt annan innebörd 1977 än t. ex. 1971. Hur en relevant tidsmässig jämförelse av skattetrycket skall utföras beror självfallet på vad man vill belysa. Uppenbarligen är det emellertid av intresse att undersöka hur situationen för någon speciell yrkeskategori har förändrats. Lås oss ta industriarbetarna som exempel. Dessa tjänade 1971 ca 30 000 kronor (nettolön) i genomsnitt mot ca 55 000 kronor 1977. Om man jämför skattetrycket (inkomstskatt + arbetsgivaravgifter relaterade till bruttolönen) vid dessa lönenivåer respektive år för den aktuella kategorin finner man att den genomsnittliga skatten ökat från 43 % till 52 % medan marginalskatten ökat från 60 % till 72 %.

Ökningen i den genomsnittliga skatten med 9 procentenheter beror i sin helhet på ökade arbetsgivaravgifter. Inkomstskattens andel av bruttolönen har sjunkit från 31 % till 27 % medan avgifternas andel har ökat från 12 % till 25 %. Detta ger en god illustration av den teknik som använts vid 1970-talets skatteomläggningar.

En annan intressant undersökning av skattepolitikens effekter är en analys av hur skatterna påverkat utvecklingen av de reala inkomsterna efter skatt för olika hushållstyper. Resultatet av en sådan undersökning sammanfattas i tabell 5.2, som anger utvecklingen för individer, vilkas löner utvecklats som medellönen för a) kontorist, b) industriarbetare, c) konstruktör och d) sektionschef.¹

¹ Tabellen är hämtad från Jakobsson & Normann [1976a]. Underlagsmaterialet finns dokumenterat i Normann [1976]. Det bör framhållas att löneutvecklingen för 1975 och 1976 grundar sig på träffade avtal samt antaganden om löneglidningens storlek.

Tabell 5.2 Genomsnittlig årlig förändring av realinkomst efter skatt för olika yrkesgrupper 1970–1976

Procent

	Nominell nettolön 1970	Realföränd- ring i brut- toinkomst	Automatisk förändring i real inkomst efter skatt	Slutlig för- ändring i real inkomst efter skatt
Kontorist	21 888	6,5	2,1	5,0
Industriarbetare	26 460	5,4	0,6	3,9
Konstruktör	41 388	4,0	0	1,8
Sektionschef	68 160	4,5	0,2	-0,3

Anm.: Inkomstutvecklingen för yrkesgrupperna är hämtad ur SOS Löner och SIF:s statistik.

För de olika slagen av löntagare har i tabellen angivits den genomsnittliga reala förändringen i bruttolönen, den därav följande automatiska förändringen i real inkomst efter skatt (dvs. den förändring i detta inkomstbegrepp som följt på den angivna bruttoinkomstförändringen om inga åtgärder vidtagits) samt den slutliga procentuella förändringen i real inkomst efter skatt. Det senare talet framkommer naturligtvis som en summa av den automatiska förändringen och den förändring som kommit till stånd genom åtgärder från statsmakterna.

En central observation man gör i anslutning till tabellen är att de skattepolitiska åtgärderna har varit av mycket stor betydelse för utvecklingen av de reala inkomsterna efter skatt. Samtliga grupper utom sektionschef har påtagligt gynnats av den förda politiken jämfört med fallet att inga åtgärder vidtagits. Man skönjer också en klar fördelningspolitisk profil till förmån för låginkomsttagarna i såväl bruttolöneutveckling som skattepolitiska åtgärder.

5.2.7 Arbetsgivaravgifter och inkomstutjämnning

Om en arbetsgivaravgift bärs av löntagarna kommer den i fördelningspolitiskt avseende att förete vissa likheter med en proportionellt utformad personlig inkomstskatt. En närmare analys av ett ersättande av en proportionell inkomstskatt med en proportionell arbetsgivaravgift visar emellertid att den fördelningspolitiska effekten av en sådan förändring skulle vara regressiv.

En arbetsgivaravgift drabbar nämligen inte kapitalinkomster och ej heller det löpande sparandets framtida avkastning. Eftersom såväl kapitalinkomsternas som sparandets andel av hushållens inkomster växer med inkomstens storlek, får arbetsgivaravgiften en regressiv effekt jämfört med inkomstskatten.

Mot bakgrund av denna observation och den schablonmässiga föreställningen att arbetsgivaravgifterna är proportionella mot sitt underlag är det en vanlig uppfattning att utvecklingen mot ett allt starkare inslag av arbetsgivaravgifter i vårt skattesystem har minskat dess progressivitet och därmed dess utjämnings effekt.

Med inkomstutjämning avses att den relativa fördelningen av inkomsterna efter skatt är jämnare än den relativa fördelningen av inkomsterna före skatt. Detta betyder grovt räknat att skatten har givit ett bidrag till inkomstutjämningen om låginkomsttagarnas andel av den totala inkomsten efter skatt är större än deras andel av inkomsten före skatt. Av detta följer att en helt proportionell skatt är fördelningsmässigt neutral, eftersom den minskar allas inkomster i samma proportion och alltså lämnar inkomstandelarna oförändrade. Man kan också visa att en progressiv skatt, som vi definierat den, ger ett utjämnande bidrag medan en regressiv skatt verkar inkomstspridande.

När man skall analysera frågan hur den ökade satsningen på arbetsgivaravgifter har påverkat den skattemässiga inkomstutjämningen kan det vara lämpligt att dela upp den i två delar.

- a) Ger löneskatten vid en given tidpunkt något bidrag till inkomstutjämningen eller är den inkomstspridande?
- b) Har över en längre tidsperiod omläggningarna till en ökad löneskatt bidragit till att minska eller öka inkomstutjämningen?

Med den struktur som arbetsgivaravgiften har står det klart att den, trots sin svaga progression, ger ett inkomstutjämnande bidrag för inkomster upp till 60 000 kronor vid periodens början och upp till 110 000 kronor vid periodens slut. Kapitalinkomsternas andel är i dessa inkomstlägen så låg att den här knappast behöver beaktas. I inkomstlägen däröver verkar skatten förmodligen inkomstspridande. Kapitalinkomsterna är här relativt betydande och själva uttaget är som vi sett regressivt. Därmed är fråga a) besvarad. Låt oss nu studera utvecklingen över tiden och försöka besvara fråga b).

Vi har sett att den endast svagt progressiva löneskatten fått bära en ökande andel av beskattningen av löntagarna under senare år. Detta betyder emellertid inte med nödvändighet att den samlade utjämningen från löneskatt och inkomstskatt har minskat. Progressiviteten i inkomstskatten har nämligen samtidigt ökat och arbetsgivaravgifterna motverkar som vi sett detta endast i den mån de är regressiva, vilket de blir först för relativt höga inkomster. En total utvärdering av de fördelningspolitiska effekterna av 1970-talets skattepolitik är en angelägen men så omfattande uppgift att den inte kunnat utföras inom ramen för detta arbete. I fortsättningen av detta avsnitt begränsas därför analysen till att gälla enbart löneinkomster.

Ett sätt att illustrera förändringar i den skattemässiga inkomstutjämningen är att jämföra olika skattesystem (inkomstskatt + arbetsgivaravgift) med avseende på progressivitetsmättet *elasticitet i inkomst efter skatt*. Ju lägre dessa elasticiteter är, desto högre är inkomstutjämningen.¹ I tabell 5.3 anges för några år dessa elasticiteters storlek i olika *nettolönelägen*. Elasticiteterna anger den procentuella förändringen i behållen inkomst efter inkomstskatter och arbetsgivaravgifter vid en enprocentig förändring i *bruttolönen*.

Man observerar att 1971 års skattesystem var klart mer inkomstutjämnande än 1968 års. Vid en jämförelse mellan 1971 och 1977 års system är bilden mer splittrad. I låga inkomstlägen är progressiviteten lägre 1977 än den var 1971. I de inkomstkikt där majoriteten av de heltidsarbetande befinner sig, är progressiviteten emellertid klart högre 1977 än den var 1971.

¹ Jfr Jakobsson & Normann [1974] och Jakobsson [1976].

Tabell 5.3 Förändringar i skattesystemets progressivitet

Nettolön ^a tusental kronor	Elasticitet i inkomst efter skatt med avseende på bruttolön ^b				
	1968	1971	1974	1977	1978
10	0,79	0,73	0,79	0,82	0,80
20	0,81	0,80	0,83	0,83	0,81
30	0,77	0,70	0,73	0,81	0,82
40	0,78	0,67	0,58	0,72	0,76
50	0,90	0,75	0,62	0,56	0,64
60	0,84	0,84	0,69	0,58	0,58
70	0,86	0,76	0,70	0,51	0,52
80	0,79	0,75	0,67	0,50	0,47
90	0,80	0,77	0,70	0,51	0,46
100	0,82	0,69	0,68	0,53	0,49

^a Nettolön = lön efter lagstadgade arbetsgivaravgifter men före inkomstskatt.

^b Anger procentuell förändring i inkomst efter skatter och avgifter vid en förändring i bruttolönen med en procent. Bruttolön anger nettolön plus lagstadgade arbetsgivaravgifter.

Anm.: Tabellen avser ensamstående löntagare utan barn och gift (eller sammanboende) löntagare utan skattereduktion.

Parentetiskt kan det vara på sin plats att här erinra om att den markerade utvecklingen mot allt lägre elasticiteter för stora löntagargrupper varit själva roten till det *utbytesproblem* som varit så centralt i 1970-talets skattepolitik.¹

5.2.8 Kritiken mot arbetsgivaravgifterna

Efter en period med så kraftiga höjningar av en speciell skattetyyp, som för arbetsgivaravgifternas del har gällt under 1970-talet, är det naturligt att denna skatteform efter hand kommit att drabbas av omfattande kritik. För att ge ett rimligt perspektiv på den frågeställning som är föremål för analys i detta arbete, nämligen olika aspekter på valet mellan alternativa skatteformer, är det av vikt att hålla följande faktorer i minnet. Perioden av höjda arbetsgivaravgifter har sammanfallit med en period av accelererad tillväxt i det totala skatteuttagets andel av BNP.² En del av den kritik som framförts mot avgiftshöjningarna kan därför i själva verket vara riktad mot denna expansion i den offentliga sektorn snarare än mot valet av skattepolitiskt medel. Under periodens senare del och då i synnerhet under åren 1975 och 1976 har vi vidare upplevt att de totala kostnadsökningarna för arbetskraften blivit högre än vad som varit förenligt med samhällsekonomisk balans. Det har ofta hävdats att avgiftshöjningarna haft en avgörande betydelse för denna utveckling. Man kan emellertid peka på många andra

¹ Jfr Jakobsson & Normann [1976a].

² Under perioden 1950–1960 ökade det totala skatteuttagets andel av BNP till marknadspris med 7,8 procentenheter från 20,9 % till 28,7 %. Under den följande tioårsperioden ökade uttaget med 11,4 procentenheter till 40,1 % år 1970. Under perioden 1970–1977 har skatteuttaget enligt preliminära beräkningar ökat med 11,9 procentenheter. Skatteuttagets andel av BNP uppskattas sålunda 1977 till 52,0 %. Jfr bilaga 4.

inslag i den ekonomiska bilden som tillsammans kan ha genererat denna brist på balans.

Den konkreta kritiken mot arbetsgivaravgifterna kan sammanfattas i följande punkter:

1. Avgifterna har regressiv fördelningsverkan. Detta är en konsekvens av att de övervältras på löntagarna via dämpad löneökningstakt och/eller höjda priser.
2. Avgifterna stör resursallokeringen i företagssektorn.
 - a) Marknadsprisrelationen mellan kapital och arbetskraft snedvrids. Kapitalintensiv produktion gynnas.
 - b) Små och medelstora företag, som tenderar att vara relativt arbetsintensiva, missgynnas.
3. På grund av effekterna under 2 motverkar avgifterna en hög sysselsättningsnivå.
4. Avgifterna är ogynnsamma från bytesbalanssynpunkt.
5. Förändringar i avgiftsnivån påverkar kommunernas skatteunderlag.

Vid en analys av relevansen i denna kritik är tidsperspektivet centralt. Om nämligen en övervältring på löntagarna sker *omedelbart*, vilket som visats kan bli fallet under vissa institutionella betingelser, skulle kritiken under punkterna 2–4 sakna grund. De effekter på resursallokering och bytesbalans som registreras under en period med avgiftshöjningar utgör då ett resultat av marknadskrafternas inverkan i allmänhet samt finanspolitikens utformning i stort för att hålla full sysselsättning.

Om avgiftshöjningen däremot sker under sådana omständigheter att en omedelbar övervältring bakåt inte ter sig sannolik kan problem uppkomma även om sannolikheten av en fullständig övervältring på längre sikt accepteras. Under den tid som krävs för den samhällsekonomiska anpassningen kan negativa effekter uppstå för arbetsintensiv produktion och för den utlandskonkurrerande delen av näringslivet. Under en sådan övergångsperiod skulle också bördan av arbetsgivaravgifterna delas mellan löntagare och kapitalägare.

Kritiken under punkt 1 torde vara giltig framförallt på lång sikt men även på kort sikt om övervältringen går snabbt. Denna fördelningspolitiskt betingade kritik av arbetsgivaravgifterna har framkallat flera reformförslag. Till dessa hör bl. a. förslaget om *progressiva arbetsgivaravgifter* som analyserats utförligt av 1972 års skatteutredning. Ett annat förslag, vilket diskuteras i det följande kapitlet om bruttobeskattning av hushåll, är *generaliserade arbetsgivaravgifter*, dvs. avgifter som utgår inte endast på löner och på inkomst av rörelse och jordbruk utan även på arrende- och fastighetsinkomster samt på kapitalinkomster och kapitalvinster.

Den kritik som tas upp under punkt 5 har behandlats av kommunal-ekonomiska utredningen (KEU), som också belyst effektens storleksordning med några räkneexempel.¹

¹ Jfr SOU 1977:20.

5.2.9 Avslutande synpunkter¹

Det problem som stått i centrum för den skattepolitiska debatten under senare år är konflikten mellan hög inkomstutjämning och stort utbyte av lönehöjningar. Av de metoder som står till buds för att lösa denna konflikt var det den socialdemokratiska regeringens linje att arbeta med årliga justeringar av skattesystemet. Metoden innebar att de höga utjämningsambitionerna kunde upprätthållas och även ökas något.² Justeringarna gavs formen av paketlösningar som omfattade förändringar i såväl inkomstskatt som arbetsgivaravgifter. Presentationen av åtgärdernas effekter i utredningsbetänkanden och propositioner har genomgående varit mycket bristfällig. Haga III-uppgörelsen inför 1977 uppgavs t. ex., liksom sina föregångare, vara totalfinansierad.³

För tolkningen av uppgörelsernas innebörd och effekter är det nödvändigt att göra något antagande om hur bördan av arbetsgivaravgifterna fördelas. Här har vi arbetat under hypotesen att bördan ligger på löntagarna. Med detta betraktelsesätt, som också anlades av representanter för den tidigare regeringen, LO och TCO, skulle en *faktisk* totalfinansiering göra omläggningarna meningslösa. Om man nämligen sänker skatten för löntagarna genom att minska deras inkomstskatt och samtidigt tar igen skattebortfallet genom att höja en annan skatt som drabbar samma kategori, så kan naturligtvis nettoeffekten inte bli sänkt skatt för breda löntagarskikt, vilket är ett villkor för den angivna konfliktens lösning.

Här har det emellertid visats att den företagna höjningen av arbetsgivaravgifterna inte på långt när är tillräcklig för att kompensera bortfallet av inkomstskatt. Skattepaketet är alltså inte totalfinansierat. Även när det gäller uppgörelsernas effekter på enskilda inkomsttagare var den officiella presentationen missledande. Här beaktades över huvud taget inte den höjda arbetsgivaravgiften. Den skattesänkning som kom löntagarmajoriteten till del överdrevs därmed samtidigt som det faktum att ett betydande antal deltidsarbetande fick skattehöjningar helt undertrycktes.

Orsaken till att Haga-paketen blev så svårtolkade var uppenbarligen att arbetsgivaravgifterna fördes in i bilden. Det är därför viktigt att framhålla att de nettoförändringar i skatteuttaget vid olika lönenivåer som ett Haga-paket givit upphov till mycket väl hade kunnat åstadkommas genom förändringar *enbart* i den personliga inkomstskatten. Därmed uppstår frågan varför man valde att arbeta även med arbetsgivaravgifterna.

En förklaring kunde vara att man från regeringens sida vid 1970-talets början antog att företagen bar bördan av avgifterna, åtminstone på kort sikt. En sådan syn skulle göra det logiskt att redovisa åtgärdernas kortsiktiga effekter på löntagarna på det sätt som skedde. Man kan emellertid visa att Haga-paketen inte heller under detta antagande kan uppfattas som totalfinansierade. Även om detta synsätt tidigt präglade den socialdemokratiska regeringens agerande, tydde dock senare deklARATIONER i incidensfrågan på att man efter hand modifierade sin ståndpunkt. Detta tog sig emellertid inte uttryck i sättet att presentera åtgärderna.

När man från upphovsmännens sida velat peka på fördelarna med Haga-uppgörelserna har man främst framhållit att dessa verkat dämpande på lönekraven och därmed på inflationen. Vi har framhållit att uppgörelsen in-

¹ Framställningen ansluter här mycket nära till avslutningen i Jakobsson & Normann [1976b].

² Detta visas i Jakobsson & Normann [1976a] som också innehåller en diskussion av andra metoder att lösa utbytesproblemet.

³ Haga I-paketet presenteras i prop. 1974:132 (och SOU 1974:20), Haga II i prop. 1975:92 (och SOU 1974:103) samt Haga III i prop. 1975/76:217.

neburit en lösning på löntagarnas utbytesproblem. Utan en sådan är det uppenbart att vi som en effekt skulle ha fått mycket dramatiska avtalsrörelser med betydande risker för större kostnadsökningar än de som faktiskt observerades.

Om det alltså får betraktas som klart att skattesänkningarna som sådana varit väsentliga inslag i stabiliseringspolitiken, så är det svårt att se att spelet med arbetsgivaravgifterna skulle ha givit någon extra effekt i detta avseende. En sådan "extra effekt" måste nämligen innebära att de samlade lönekostnaderna skulle bli lägre i ett paket med arbetsgivaravgifter än i ett paket utan avgifter som ger samma nettoskattesänkning. För att detta skall bli fallet måste löntagarna vid en avgiftshöjning förutsättas reducera sina lönekrav med mer än vad som svarar mot avgiftshöjningen. Ett sådant utfall förefaller inte sannolikt utan mycket kraftfulla kompletterande åtgärder av ett slag som helt saknades i Haga-paketen.

Om nu övergången mot ett allt kraftigare inslag av arbetsgivaravgifter i vårt skattesystem inte givit några stabiliseringspolitiska effekter utöver vad som varit möjligt att åstadkomma enbart med inkomstskatten står det ändå klart att skattepaketets speciella utformning haft vissa konsekvenser.

En sådan är att det relativa skattetrycket på kapitalinkomster tenderar att minska när man ökar inslaget av arbetsgivaravgifter på bekostnad av en inkomstskatt som belastar såväl löne- som kapitalinkomster.

En annan effekt är att avdragens relativa betydelse automatiskt begränsas när en ökad andel av den totala skatten tas ut med arbetsgivarnas lönesumma som bas. En tredje effekt, som emellertid är mer osäker, är att det ökade inslaget av arbetsgivaravgifter kan ha underlättat finansieringen av den snabbt växande offentliga sektorn. Många bedömare anser det nämligen vara svårare att nå ett högt skatteuttag med inkomstskatten än med en skatt som betalas direkt av arbetsgivarna utan den skattskyldiges inblandning. De skäl som brukar anföras för denna hypotes är i huvudsak av psykologisk natur.

5.3 Generella och selektiva råvaruskatter

I skattedebatten har framförts tanken att lägga en skatt på råvaror, dvs. på oförädlade varor såsom järn, trä, kol, olja, ull, bomull etc. Ytligt sett skulle denna skatteform erbjuda fördelar i jämförelse med en skatt på t. ex. färdigvaror. Endast ett fåtal varor skulle komma att beröras. Skattens konstruktion och administration borde därför kunna underlättas. Eftersom en stor del av råvarorna importeras eller framställs inom landet hos ett begränsat antal stora företag, kan det synas som om inte minst kontrollen och uppbörden av skatten skulle bli enkel att ordna. En närmare granskning visar emellertid dels att skatten inte blir så enkel som det kan förefalla i förstone, dels att skattens verkningar på näringslivets struktur och arbetsmetoder kan bli omfattande och ganska svåra att bedöma.¹

Redan då det gäller mycket vanliga råvaror uppkommer komplikationer, som delvis eliminerar väntade fördelar. En råvaruskatt på exempelvis trä, förlagd till det led där råvaran säljs helt oförädlad, medför att antalet skatt-

¹ Se även SOU 1957:13.

skyldiga blir relativt stort. Varje skogsägare skulle då få erlägga skatt för sin försäljning och för sina uttag för egen förbrukning. Vill man undvika belastningen med det stora antalet skattskyldiga måste skattskyldigheten flyttas fram till ett senare led, där råvaran säljs i något förädlad form, t. ex. såsom sågat virke, pappersmassa eller papper. Denna åtgärd innebär emellertid, att en del av råvaran förblir obeskattad. Ju högre krav som ställs på att skattskyldigheten skall begränsas till företag av sådan storlek, att skatten blir enkel att administrera, desto större del av råvaran går fri från skatt. Så snart undantag av någon betydelse måste göras, kommer det emellertid i sin tur att få långtgående följdverkningar med hänsyn till att alla de färdigvaror som framställts av icke skattebelagd råvara, kan tillverkas och försäljas till lägre pris än varor som tillverkats av skattebelagd råvara. Rubbningar i konkurrensförhållandena blir härigenom oundvikliga, särskilt med hänsyn till den höga skattesats som torde bli aktuell för att skatten skall bli av statsfinansiell betydelse. Frestelsen till skatteundandragande blir därigenom också stor, vilket i sin tur ger upphov till påfrestningar på kontrollorganisationen.

Vid en skatt på förädlingsvärde, såsom den nuvarande mervärdeskatten, är det möjligt att utan större svårigheter undanta exportvaror och beskatta importvaror på samma sätt som de inhemska. Härigenom kan man upprätthålla neutralitet med avseende på utrikeshandeln. Om samma syfte skall uppnås med råvaruskatt erfordras ett omständligt förfarande. Vid import måste för varje vara värdet av de råvaror som kan antas ha kommit till användning vid varans tillverkning uppskattas. Har flera råvaror använts, måste beräkningar göras över varje råvaras mängd, pris och – i förekommande fall – de olika skattesatser som kan gälla för råvaror av skilda slag. Eftersom grundmaterial och framställningsmetoder för varor med samma användningsområde kan skifta från tid till annan, måste vidare omräkningar allt som oftast ske. Det är alltså fråga om en komplicerad procedur. Vidtar man förenklingar, t. ex. genom att beskatta importerade halvfabrikat och färdigvaror med viss procentsats av värdet, torde det vara ofrånkomligt att skatten än i den ena och än i den andra riktningen förändrar rådande prisrelationer mellan varor som tillverkas inom landet och varor som importeras.

Vid export uppkommer problem av motsvarande tekniska natur. Antingen måste skatt återbetalas, vilket förutsätter att det går att beräkna hur mycket råvaror som gått åt för att framställa den exporterade varan, eller också måste exporterande företag få möjlighet att köpa in råvaror skattefritt. Oavsett vilket alternativ som väljs får man räkna med ett betydande administrations- och kontrollarbete. Internationella överenskommelser på det handelspolitiska området torde vidare lägga restriktioner på Sveriges möjligheter att beskatta importvaror efter deras råvaruinnehåll respektive att medge motsvarande skatteavlyft vid export.

En skatt på råvaror kan vidare befaras bli uppfattad som en diskriminerande åtgärd riktad mot tredje världens länder. Dessas export utgörs till mycket stor del av råvaror eller lågt förädlade produkter, vilka skulle få beläggas med importskatt. Eftersom råvaruvärdena är relativt låga måste skatten för att få någon finansiell betydelse tas ut efter en hög procentsats.

En annan nackdel med en råvaruskatt är att belastningen i förhållande

till färdigvarans pris blir mycket ojämn. Om skatten på en viss råvara inte differentieras med hänsyn till råvarans användningsområde – en sådan differentiering torde för övrigt vara omöjlig att praktiskt genomföra – kommer skatten inte att få något samband med den färdiga varans pris utan endast med det värde som den i färdigvaran ingående råvaran representerar. Den i förhållande till färdigvarans pris ojämna skattebelastningen får betydelse inte bara då en råvara har olika användningsområden och ingår i varor som skilda förädlingsvärden, utan också då produkter med sinsemellan likartat användningsområde framställs av olika råvaror. Vid samma pris för färdigprodukten före skatt medför en råvaruskatt att priset relativt sett blir högre för en vara som kräver förhållandevis mycket material. Jämfört med en skatt på färdigvaror kommer således en råvaruskatt inte att få en neutral och likformig verkan på varuområdet.

Av det sagda framgår att allvarliga nackdelar är förbundna med en allmän råvaruskatt. Detta utesluter emellertid inte att det kan finnas skäl att överväga införande av en råvaruskatt för vissa speciella råvaror. Den ovan påtalade ojämna effekten på varupriserna, så att varor som i sin tillverkning förbrukar mycket av de beskattade råvarorna blir dyra, kan nämligen vara önskvärd för att främja hushållningen med knappa resurser. De varor som skall beskattas bör väljas så att råvaruskattens fördelar kan utnyttjas utan att de tekniska olägenheterna blir särskilt stora.

5.4 Beskattning av energi

5.4.1 Inledning

För närvarande använder vi oss inte i Sverige av en enhetlig energiskatt. I stället har vi ett energiskattesystem som består av flera olika skatteformer. Man kan särskilja tre huvudtyper, nämligen den allmänna energiskatten, bensinskatten och beredskapslagringsavgifter. Inom dessa huvudtyper förekommer en omfattande differentiering i skattebelastningen på olika energislag och mellan olika energiförbrukare. Vid en analys av systemets effekter är det därför av betydelse att göra en distinktion mellan energianvändning i produktion respektive konsumtion.

I kapitel 2 angavs ett antal syften med beskattning i allmänhet. Dessa kan sammanfattas på följande sätt:

- a) Bereda utrymme för den offentliga sektorns långsiktiga tillväxt.
- b) Verka utjämnande på välfärdens fördelning i samhället.
- c) Vara ett medel i den kortsiktiga stabiliseringspolitiken.
- d) Verka för en effektiv allokering i tid och rum av samhällets resurser.

I princip har varje skatt effekter, positiva eller negativa, i samtliga dessa avseenden. Det vanliga är emellertid att en enskild skatt som ekonomisk-politiskt medel endast är intressant för att uppnå ett eller ett par av de angivna syftena. Vad gäller en skatt på energi torde ”finansieringsaspekten” (a) och allokeringsaspekten (d) vara de mest diskuterade.

En närmare undersökning av nuvarande system för energibeskattnin ger vid handen att detta primärt är inriktat på den första aspekten. Det

visar sig nämligen att systemet relativt sett belastar energi för hushållskonsumtion hårdast. Som exempel kan nämnas drivmedel för privatbilism och energi för bostadsuppvärmning. I bägge dessa fall torde energiefterfrågan vara relativt oelastisk. Detta betyder att skattesatsen kan sättas på en hög nivå utan att skattesatsen eroderar i någon större utsträckning.¹ Som framhölls i kapitel 2 var detta ett av de önskemål man kan ställa på en skatt, vars huvudsyfte är att bereda utrymme för den offentliga sektorn. Låga efterfrågeelasticiteter på de beskattade varorna innebär också att effekterna på resursallokeringen (effektivitetsförlusterna) blir begränsade.

Högt skatteuttag på energins användning som produktionsfaktor i näringslivet kan väntas leda till betydande resursstyrande effekter i ekonomin. Det visar sig emellertid att beskattningen av energi med denna funktion vid nuvarande regler i genomsnitt är väsentligt lägre än i föregående fall. Detta resultat har uppnåtts dels med differentieringar i de nominella skattesatserna mellan olika energislag, dels med en uppsättning speciella undantags- och nedsättningsregler. Att energibeskattningen givits denna utformning beror sannolikt på att man velat utnyttja dess potential som finansieringskälla utan att för den skull i högre grad påverka den svenska industrins internationella konkurrenskraft.

Energi är undantagen från mervärdebeskattningen i Sverige. Av den översiktliga karakteristik som här givits av systemet för energibeskattning framgår emellertid att detta i sin tillämpning faktiskt i viktiga principiella avseenden har en med mervärdebeskattning analog utformning.

5.4.2 *Energibeskattning som styrinstrument*

Energibeskattningen har i sin nuvarande utformning utan tvivel vissa allokeringseffekter. Dessa torde emellertid endast i begränsad utsträckning ha utgjort motiv för skatternas införande. Snarare är de att betrakta som oönskade konsekvenser av den förda politiken på detta område. Under senare tid har emellertid allt oftare hävdats att energibeskattningen aktivt borde användas för att uppnå vissa resursallokeringsmål. Dessa mål kan grovt sorteras under två rubriker, nämligen korrigeringar för externa effekter i energiproduktion och energianvändning respektive energipolitiska mål i allmänhet.

Det har då och då anförts att energi bör beskattas därför att energiframställningen ger negativa effekter på miljön, vilka inte på något sätt kommer till uttryck i de marknadsbestämda priserna. Kärnkraftverken släpper ut varmvatten, viss radioaktivitet m. m. Vid förbränning av olja uppstår svaveldioxid, koldioxid, sot osv. Att reducera dessa negativa externa effekter genom att beskatta energin som sådan kan emellertid ge oönskade allokeringseffekter om man inte av någon annan anledning önskar en dämpad förbrukning av det aktuella energislaget. Det naturliga vore i stället att inom ramen för miljöpolitiken beskatta själva emissionen. Därigenom ger man t. ex. oljekraftverket ett incitament att reducera utsläppet av svaveldioxid utan att man onödigtvis fördyrar energin. Det förekommer också att man diskuterar olika skatter på energi som medel att nå trafikpolitiska mål. För att minska privatbilismen har det t. ex. föreslagits att drivmedelsskatterna skall höjas. Risker är då den att resultatet endast blir bränslesnålare motorer

¹ Som framgår av tabell 5.4 var den totala skattebelastningen på bensin 143 % av priset exklusive skatt den 1 juli 1975.

och mindre bilar men lika mycket bilkörning. Det kan också hävdas att den privata bilåkningen endast är ett problem i storstäderna och där endast vid speciella tidpunkter. För att lösa köproblemen under rusningstid är en drivmedelsskatt ett så trubbigt medel att det sannolikt inte skulle ingå i en rationell trafikpolitik.

Eftersom energipolitiska problem sedan en tid är högaktuella är det naturligt att man kommit att intressera sig för hur energiskatten skulle kunna användas i detta sammanhang.¹

En diskussion av denna fråga bör ta sin utgångspunkt i den triviala men viktiga observationen att det i en decentraliserad marknadsekonomi av svensk typ är priserna som bestämmer energiförbrukningens storlek och dess fördelning på olika energislag. Enerpriserna är därför också av avgörande betydelse för beslut om investeringar i de extremt kapitalintensiva anläggningar som t. ex. kraftverk utgör. Typiskt för kraftverken är att de har mycket lång fysisk livslängd. Mot denna bakgrund framstår det som särskilt viktigt att just energimarknaderna fungerar väl så att priserna ger ett korrekt beslutsunderlag. Om marknaderna är imperfekta i något avseende bör man kunna göra stora samhällsekonomiska vinster på att med hjälp av t. ex. en energiskatt korrigera för detta. Å andra sidan kan naturligtvis en intervention på marknaden som bygger på felaktiga premisser ge upphov till stora välfärdsförluster.

Vi har tidigare påpekat att energiskatten i Sverige snarast är ett energiskattesystem bestående av flera skattetyper. När man i diskussionen om energipolitiken i allmänna ordalag talar om att energiskatten skall höjas är det därför ofta mycket oklart vilken typ av förändring som egentligen avses. Skall vi höja alla existerande energiskattesatser? Eller nöja oss med att öka beskattningen av vissa energislag? Skall skattebelastningen vara densamma på de beskattade energislagen? Skall vi kanske införa en helt ny typ av energiskatt?

En adekvat reform av energiskatten måste bygga på en klar uppfattning om vari den energipolitiska problematiken egentligen består. Det är nödvändigt att klargöra vad man vill åstadkomma med en skatt. Debatten har visat att uppfattningarna bryter sig starkt i dessa frågor. Det råder således bl. a. en betydande oenighet om vad som är en rimlig verklighetsbeskrivning, vilket också är helt naturligt, eftersom en framtidsbedömning ingår som en central komponent i denna beskrivning.

Med hänsyn till att de energipolitiska frågorna för närvarande behandlas i Energikommissionen med därtill hörande expertgrupper, finns det inte någon anledning att i detta sammanhang närmare penetrera denna problematik.²

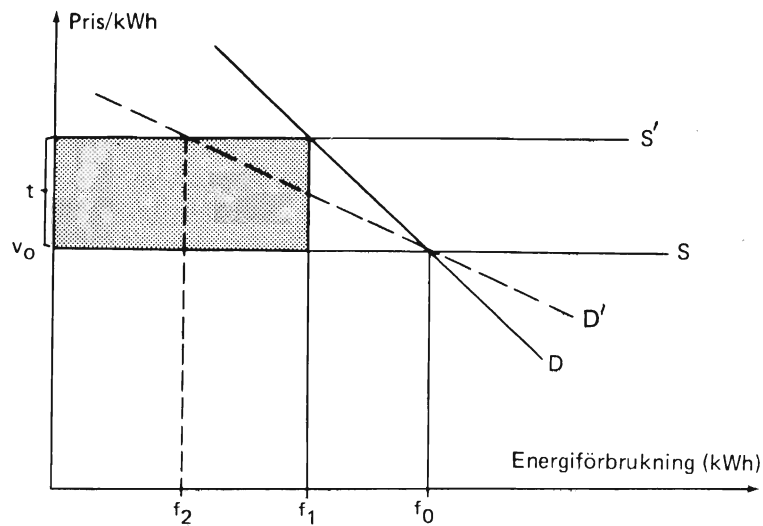
5.4.3 Effekter av en energiskatt

I detta avsnitt diskuteras på ett teoretiskt plan vissa centrala verkningar av en skatt på energi. I analysen abstraheras från många specifika drag i det svenska systemet. Flera av dessa kommer emellertid att belysas i det följande empiriskt inriktade avsnittet. Skatten antas för enkelhets skull vara utformad som en generell skatt som utgår per förbrukad kilowattimme (kWh). Till att börja med studeras de kortsiktiga effekterna på priser och

¹ Energipolitiska frågor behandlas sedan februari 1977 i en statlig utredning nämligen Energikommissionen. Frågor kring energibesättning och andra styrmedel har för kommissionens räkning behandlats i en särskild expertgrupp kallad Styrmedelsgruppen. Expertgruppens huvudrapport publicerades under hösten 1977 (Ds I 1977:15).

² I Normann [1976] redos dock översiktligt några implikationer för energibesättningens utformning mot bakgrund av olika tolkningar av energiproblemets art.

Figur 5.3 Effekter av energiskatt på marknaden för energi



kvantiteter på enskilda varu- och faktormarknader. Detta ger en uppfattning om de olika anpassningsmekanismer som en energiskatt kan väntas utlösa.

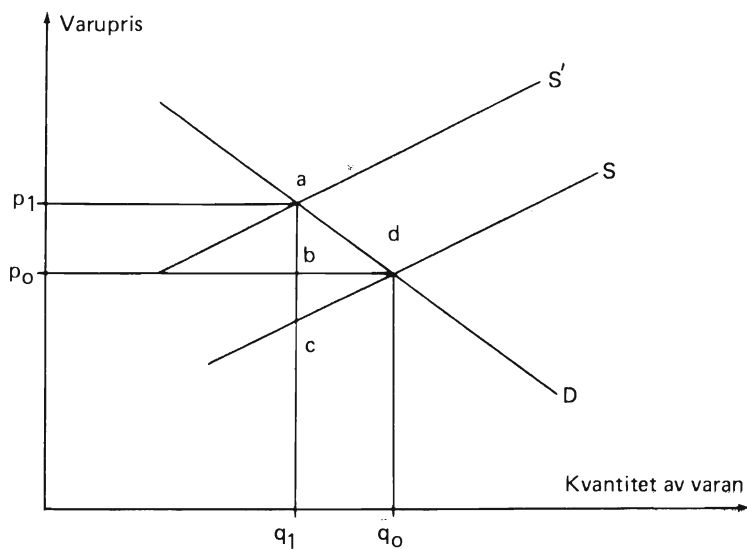
I avsnittets senare del skall vi genom att ta hänsyn till olika typer av beroenden mellan ekonomins sektorer försöka indikera skattens effekter på längre sikt. Analysen blir då mer makrobetonad. Speciellt skall vi diskutera skattens allokeringmässiga effekter samt effekter på den personliga inkomstfördelningen (dvs. skattens incidens).

Figur 5.3 avser att schematiskt illustrera marknadsbilden för energi. Strängt taget existerar naturligtvis ingen marknad för energi som sådan men väl delmarknader för olika energislag som olja, kol och elektrisk kraft. Att resonera i termer av en energimarknad har emellertid vissa pedagogiska fördelar. På den vertikala axeln i figur 5.3 anges energipriset och på den horisontella förbrukad kvantitet uttryckt i kWh. Den horisontella linjen S anger utbudskurvan. Utbudet är alltså fullständigt elastiskt, vilket är ett uttryck för att Sverige antas kunna variera sin energiförbrukning inom vida gränser utan att priset påverkas. Skälet till detta är att det genomsnittliga energipriset är bestämt på världsmarknaden, vilket i sin tur beror på oljans dominerande roll i vår energiförsörjning.

Linjen D anger den svenska efterfrågan på energi vid olika priser. Vi har alltså marknadsljämvikt vid priset v_0 och kvantiteten f_0 . Ett sätt att åskådliggöra införandet av en kWh-skatt (t öre/kWh) är att förskjuta utbudskurvan uppåt till S' i figuren. Detta illustrerar hur energiproducenternas (importörernas) kostnader för att leverera en given volym ökar på grund av skatten. Eftersom denna är utformad som en styckskatt erhålls en parallellförskjutning i utbudskurvan. Skattesatsen är oberoende av priset.¹

Ny jämvikt efter skattens införande erhålls vid kvantiteten f_1 , som är lägre än f_0 . Figuren anger att det inhemska priset stiger med skattens hela belopp. Skatteintäkterna anges av den skuggade ytan. Observera att ju mer elastisk efterfrågan är, desto mer reduceras energiförbrukningen när skatten införs. Detta illustreras i figur 5.3 av den streckade linjen D' som repre-

¹ Vid en ad valorem-skatt varierar skattesatsen uttryckt i öre/kWh med prisets nivå.



Figur 5.4 Effekter av energiskatt på en varumarknad

senterar mer elastiska efterfrågeförhållanden än vad D gör. Minskningen i energiförbrukning blir som synes större i detta fall. Skatteintäkterna blir också lägre. Elasticiteten i efterfrågan beror bl. a. av i vilken utsträckning det finns möjligheter att substituera energi med andra produktionsfaktorer och varierar naturligtvis starkt mellan olika delmarknader.¹ Elasticiteten i efterfrågan på energi som produktionsfaktor är också högre ju mer elastisk efterfrågan är på den produkt vid vars tillverkning energi används, samt högre ju större andel energikostnaden utgör av de totala produktionskostnaderna vid varuframställningen.

Av observationen att det inhemska energipriset stiger med skattens fulla belopp följer att en energiskatt ej kan övervältras bakåt på energileverantörerna. Resultatet måste i stället bli att skatten leder till höjda kostnader i varu- och tjänsteproduktion. Allmänt gäller att ju sämre substitutionsmöjligheterna är mellan produktionsfaktorerna och ju högre kostnaden är för energi i förhållande till företagets totala kostnader, desto kraftigare blir den kortsiktiga effekten på kostnadsfunktionen av en given prisförändring på energi. I gränsfallet där produktionsfaktorerna används i fixa proportioner (Leontief-produktionsfunktion) kan en energiskatt jämföras med en bruttoskatt på företagets totala kostnader. Detta fall kan vara av speciell relevans vid en kortsiktsanalys.

Effekterna av de skiftande kostnadsfunktionerna på marknaden för en vara kan illustreras som en förskjutning till vänster i utbudskurvan.² I figur 5.4 har vi, under förutsättning om fullständig konkurrens, illustrerat effekten på pris och kvantitet av en vara vid vars framställning energi är en produktionsfaktor. I utgångsläget före skatt råder jämvikt vid priset p_0 och kvantiteten q_0 . Efter skattens införande gäller utbudskurvan S' och varupriset kommer att stiga till p_1 . Den omsatta varukvantiteten på marknaden kommer också att reduceras och detta i större utsträckning ju mer elastisk efterfrågan är.

¹ Som en allmän regel gäller att substitutionsmöjligheterna är större på lång sikt än på kort sikt, på grund av att faktorkombinationen i stor utsträckning är bestämd av kapitalutrustningen.

² Som ju är lika med summan av de enskilda företagens marginalkostnadskurvor (MC).

Vi har konstaterat att energiskatten ej kan övervältras på energiproducenterna. Det är då av intresse att ställa frågan vem som i stället kommer att få bära bördan. En del av svaret ges i figur 5.4. Skiftet i utbudskurvar är ett uttryck för den införda energiskatten. Resultatet blev, som vi sett, att priset steg (med ab i figuren). Ofta formuleras detta så att det sker en övervältring framåt på konsumenterna av skatten. Å andra sidan kan inte prisstegringen upphäva hela den av skatten betingade kostnadsökningen. Med en tillämpning av den partiella incidensläran skulle man då dra slutsatsen att bördan av skatten på *kort* sikt fördelar sig på konsumenter och producenter i proportionerna ab/bc .¹ Ju mer elastiskt utbudet är och ju mindre elastisk efterfrågan är, desto kraftigare blir övervältringen framåt, dvs. ju mer ökar priset. Det bör poängteras att detta resultat av den partiella incidensläran bara ger *ett* led i den process som bestämmer den slutliga incidensen av skatten, och därför måste tolkas med stor försiktighet.

Beroende på olikheter i produktionsstruktur (utbudselasticiteter) och efterfrågeförhållanden (efterfrågeelasticiteter) för olika varor kommer en energiskatt att förändra priserna i mycket olika grad. Detta betyder att de *relativa* varupriserna (liksom de *relativa* faktorpriserna) kommer att förändras, vilket i sin tur leder till en kedja av omallokeringar i ekonomin. Därav följer alltså att den partiella analys som nyss presenterats inte kan ge en fullständig bild av skattens effekter. Det blir därför nödvändigt att övergå till allmän jämviktsanalys. I samband härmed förs analysen upp på en mer aggregerad nivå.

En allmän jämviktsanalys av verkningarna av en energiskatt kan, för det fall när energi uppträder som en produktionsfaktor, läggas upp helt analogt med analysen av en investeringsavgift så som denna presenterades i kapitel 4. Distinktionen mellan konkurrensutsatt och skyddad sektor blir sålunda av intresse för en ekonomi av svensk typ. Med de antaganden som gjordes i kapitel 4 om kapitalägarnas förräntningskrav och arbetsutbudets priskänslighet erhålls även för energiskatten det analoga resultatet att denna på lång sikt bärs av löntagarna via sänkt reallön. Övervältringsprocessen kan beroende på konjunkturläge och allmän ekonomisk politik i varierande grad vara riktad bakåt mot de nominella lönerna respektive framåt mot priserna.

Om energiskatten övervältras på löntagarna blir fördelningseffekten regressiv från hushållsinkomsternas källsida. Löneinkomsternas andel av totalinkomsten avtar som påpekats tidigare med totalinkomstens höjd. Nu kommer emellertid också de relativa varupriserna att förändras som en följd av att energi som produktionsfaktor beskattas. Varor med högt energiinnehåll stiger i pris jämfört med andra.

Den fördelningspolitiska effekten från inkomstanvändningssidan blir därmed beroende av om konsumtionsbenägenheten för energiintensiva varor varierar systematiskt med inkomstens storlek (se nedan).

Genom att skatten på energi som produktionsfaktor övervältras på arbetskraften kan sannolikt den *genomsnittliga* lönsamhetsnivån i K-sektorn i stort sett upprätthållas på lång sikt. På grund av de förändrade faktorprisrelationerna är det emellertid uppenbart att vissa särskilt energiintensiva branscher under en förmodligen relativt lång övergångsperiod kommer att drabbas av försämrad lönsamhet. I dessa branscher uppkommer också de kraftigaste allokeringsverkningarna via bl. a. nyinvesteringar i energibespa-

¹ Ytan acd representerar ett partiellt mått på den effektivitetsförlust, i termer av minskade konsument- och producentöverskott, som skatten ger upphov till. Vid linjära efterfråge- och utbudskurvor fördelar sig även denna "excess burden" på konsumenter och producenter i proportionerna ab/bc . Jfr Rechtenwald [1971].

rande teknik.¹ Nedläggningar och utflyttningar ur landet av anläggningar kan också bli konsekvenser av större förändringar i energiskatten. Exempel på särskilt energiintensiva branscher i Sverige är järn och stål samt papper och massa. I dessa fall skulle man som en möjlighet kunna tänka sig övervältring av skattebelastningen på basråvarorna malm och virke, vilkas värde därmed skulle reduceras för ägarna. En sådan tendens skulle dock sannolikt motverkas av en ökad export av oförädlade råvaror, vilkas priser ju är internationellt bestämda.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att det förhållandet att flera av våra mest energikrävande branscher tillhör Sveriges traditionella basnäringar, som ofta är belägna i lokaliseringpolitiskt känsliga områden, säkert har varit av stor betydelse för utformningen av nuvarande system för energibeskattnings.

Vad gäller verkningarna av en skatt på sådan energi som används direkt i slutlig konsumtion kan man som huvudtendens räkna med en framåtriktad övervältring med snabbare genomslag. Allokeringseffekterna torde vara mer begränsade än i föregående fall och mer entydigt önskvärda om energibesparande åtgärder ingår som ett led i en aktiv energipolitik. De fördelningspolitiska effekterna av en sådan energiskatt torde på grund av övervältringen på priserna primärt bestämmas från hushållsinkomsternas användningssida. En undersökning som utförts på uppdrag av Energikommisionen tyder på att hushållens direkta och indirekta (energi bunden i varor) energikonsumtion växer långsammare än disponibel inkomst.² Härav följer att en likformig skatt på all energikonsumtion skulle ha regressiva verkningar från användningssidan. Den empiriska undersökningen indikerar emellertid också att när hänsyn tas till de differentieringar som faktiskt föreligger i svensk energibeskattnings så ger likformiga höjningar i existerande skatter inte några påtagliga effekter på fördelningen av de reala disponibla inkomsterna.

När dessa resultat ställs samman med dem som gällde fördelningsverkningarna av en skatt på energi som produktionsfaktor framstår det som troligt att incidensen av en likformig skatt på all energianvändning är regressiv på lång sikt. Bestämda utsagor om det existerande energiskattesystemets fördelningsverkningar torde inte vara möjliga utan ytterligare empiriska undersökningar av effekterna på inkomsternas käll- respektive användningssida.

¹ I Bigsten & Hjalmarsson [1976] diskuteras, mot bakgrund av några empiriska undersökningar, de långsiktiga substitutionsmöjligheterna mellan energi och andra produktionsfaktorer i näringslivet. Undersökningarna tyder bl. a. på att ökade energipriser skulle leda till minskad energiförbrukning men *ökad* sysselsättning. En kraftig höjning av energiskatten skulle därför på lång sikt snarare ge upphov till problem med den ekonomiska tillväxten än med sysselsättningen.

² Se Styrmedelsgruppens huvudrapport Ds I 1977:15. Undersökningen har utförts av Alf Carling och Joyce Dargay.

5.4.4 Det svenska systemet för energibesättning¹

Besättning av energi förekommer i Sverige i flera former. I tabell 5.4 ges en översikt av de skatter som var i kraft i juli 1975. Som synes svarar den s. k. allmänna energiskatten endast för en del av det totala skatteuttaget på energi. För bensin t. ex. utgörs mer än hälften av pålagorna av bensinskatt. Som framgår av nedersta raden i tabellen inbringade den allmänna energiskatten 1,64 miljarder kronor till statskassan under 1974, medan de totala intäkterna av pålagor på energi var 4,32 miljarder kronor. Som jämförelse kan nämnas att momsen under samma år inbringade ca 14 miljarder kronor. Den totala energibesättningen rör sig således om mycket betydande belopp. Av dessa 4,32 miljarder kronor utgjordes emellertid nära 3/4 (3,15 miljarder kronor) av pålagor på motorbränslen.

Det framgår av tabell 5.4 att pålagorna utgår som en viss avgift per volymenhet. Detta betyder att pålagornas andel av priset före skatt varierar med priserna. Dessutom har pålagornas storlek förändrats över tiden. Störst har variationerna varit för motorbensin, som också har varit föremål för den ojämförligt högsta besättningen. I juli 1975 var den totala skattebelastningen på motorbensin ca 140 % av priset exklusive skatter. Näst hårdast beskattad var högspänd elkraft (ca 30 %), varpå följde eldningsolja (18–19 %) och lågspänd elkraft (15 %). Stenkol och koks var de lättast beskattade energislagen med en skattebelastning av endast ca 4 %.

En jämförelse mellan de båda kolumnerna längst till höger i tabell 5 ger vid handen att de skattehöjningar på energi som trädde i kraft den 1 juli 1975 var ganska betydande. Sålunda trefaldigades skatten på högspänd elkraft, medan besättningen av eldningsolja i stort sett fördubblades i jämförelse med första halvåret 1975. För oljeprodukter innebar höjningarna att skattetrycket återgick till den relativa nivå det hade under större delen av 1960-talet. Vad beträffar elkraft är dock de nya skattesatserna betydligt högre än någonsin tidigare, då de legat mellan 7 och 10 %.

De skattesatser som nämnts hittills är nominella. Skillnaderna i effektiva skattesatser mellan olika energislag är emellertid betydligt större än skillnaderna i dessa *nominella* skattesatser. Detta beror på att ett stort antal undantag gjorts från den s. k. allmänna energiskatten, däremot ej från övriga pålagor på energi. Med effektiva skattesatser avses sålunda de som gällande efter det att hänsyn tagits till undantag och nedsättningar från de nominella skatterna.

De största skattenedsättningarna har gjorts för stenkol och koks, tung eldningsolja och högspänd elkraft. Vissa nedsättningar har gjorts även för lätta eldningsoljor, medan för övriga energislag de nominella skattesatserna

¹ För Företagsskatteberedningens räkning utförde författaren i samarbete med I Carlsson, IUI, i början av 1975 en empirisk undersökning av den svenska energibesättningens sammansättning och effekter. Resultaten av undersökningen presenteras i sin helhet i Normann [1976] och i sammandrag och i något omarbetad form i Carlsson [1975]. Eftersom undersökningen inte har uppdaterats och med hänsyn till de omfattande empiriska material som senare samlats in och analyserats, bl. a. av Energikommissionen, ges här endast en mycket summarisk översikt över undersökningens resultat. Översikten följer, så långt den går, framställningen i Carlsson [1975].

Tabell 5.4 Pålagor på olika energislag den 1 juli 1975

Energislag	Sort i vilken pålagan utgår	Allmän energiskatt	Beredskapslagringsavgift	Särskild beredskapslagringsavgift	Bensinskatt	Summa pålagor	Genomsnittligt pris exkl. pålagor den 1 juli 1975	Pålagor i % av pris exkl. pålagor den 1 juli 1975	Pålagor i % av pris exkl. pålagor 1:a halvåret 1975
Bensin	öre/liter	34,0	1,0	5,0	43,0	83,0	58,0	143	119
Dieselloolja ^a	öre/liter	4,0	1,9	0,5	—	6,4 ^a	44,6	.. ^a	.. ^a
Eldningsolja 1	kr/m ³	40:—	20:—	5:—	—	65:—	356:—	18	11
Eldningsolja 4	kr/m ³	40:—	13:—	5:—	—	58:—	312:—	19	9
Stenkol	kr/ton	12:—	0	0	—	12:—	271:—	4	5
Koks	kr/ton	14:—	0	0	—	14:—	393:—	4	4
Högspänd elkraft	öre/kWh	2,0	—	—	—	2,0	6,5	31	10
Lågspänd elkraft	öre/kWh	2,0	—	—	—	2,0	13,1	15	10
Totala in- täkter 1974 (UI:s be- räkning)		mdr kr	1,64	0,25	0,07	1,80 ^b	4,32 ^c		

^a På diesellojedrivna fordon utgår kilometerskatt som varierar med fordonets vikt.

^b Inkl. brännoljaeskatt.

^c Inkl. särskild skatt på motorbränslen (229 milj. kr), clearingavgifter (328 milj. kr).

Källor: Prop. 1975:92.

SOS Utrikeshandel, kvartalsstatistik, införsel, januari-mars 1975 och månadsstatistik, maj 1975.

Statens pris- och kartellnämnd, Oljehandeln i Sverige (Dnr II:132/74).

Svenska Petroleum Institutet.

Svenska Esso AB.

Anm.: I november 1977 gäller följande förändringar jämfört med denna tabell. För den särskilda beredskapslagringsavgiften gäller nu följande regler: Bensin 6 öre/l, dieselloolja 0,7 öre/l, eldningsolja 1 och 4 7 kr/m³. Beredskapslagringsavgiften har sänkts till 12 kr/m³ för eldningsolja 1 och till 1,2 öre/l för dieselloolja. Den allmänna energiskatten på lågspänd elkraft har höjts till 3 öre/kWh. Samma nivå gäller för högspänd elkraft vid förbrukning; understigande 30 000 kWh/år. Vid högre förbrukning kvarstår skattesatsen 2 öre/kWh.

tillämpas. Nästan hela kolförbrukningen och ungefär hälften av förbrukningen av tung eldningsolja och högspänd elkraft var år 1973 undantagna från energiskatt. I genomsnitt betalades detta år 35 % i pålagor på all energi som förbrukades i Sverige. Den nominella genomsnittliga skattesatsen var 38 %. Om man bortser från motorbränslen var den genomsnittliga effektiva skattebelastningen 7,7 % och den nominella 10,8 %.

Anledningen till att nedsättningarna är störst för de energislag som i huvudsak använts inom den tunga industrin är en regel i energiskattebestämmelserna. Enligt denna regel får den sammanlagda energiskatten (häri inräknas endast den allmänna energiskatten på alla energislag, ej övriga pålagor) inte överstiga en viss andel av salutillverkningsvärdet av produktionen. Denna regel sätter alltså ett "tak" på energiskatten. Från 1957 fram till slutet av 1971 var detta tak satt vid 1 %. Främst av konjunkturpolitiska skäl sänktes gränsen till 0,2 % av saluvärdet under perioden 1 december 1971–31 december 1974. Den 1 januari 1975 återgick man till den s. k. en-procentsregeln. Som ett led i energiskattehöjningen den 1 juli 1975 höjdes

Tabell 5.5 Nominell och effektiv energibesättning i industrin 1972

	Energikost- nad i % av saluvärde	Totala energiut- gifter (inkl. skatt) mkr	Skatt i % av energi- pris före skatt	
			Nominell	Effektiv
Gruvor o. mineralbrott	5,6	117,8	23,2	13,9
Massa- o. pappersindustri	6,7	588,7	17,8	5,5
Kemikalie-, gödselmedels- o. plastindustri	5,9	191,3	14,8	5,7
Cement- o. kalkindustri	18,9	81,1	20,7	6,0
Järn- o. stålverk	8,2	534,0	11,2	2,7
Ferrolegeringsverk	23,5	74,0	9,9	0,7
Icke-järnmetallverk	3,0	83,1	16,2	5,9
Övrig tillverkningsindustri	1,2	1 200,1	25,2	23,8
Industrin totalt	2,4	2 870,1	19,1	12,1

gränsen till 3 %, men i samband med de nedsättningar som nyligen medgivits (oktober 1975) har gränsen åter sänkts till 1 %.

Någon officiell redovisning av energiskattens fördelning på branscher finns inte. I IUI:s undersökning gjordes emellertid ett försök att beräkna denna fördelning med hjälp av statistik över energiförbrukningen och tillgänglig information om skattereglernas tillämpning år 1972. Vissa resultat av dessa beräkningar visas i tabell 5.5. Av denna framgår att de största nedsättningarna i absoluta tal gjorts i massa- och pappersindustrin samt järn- och stålindustrin. Relativt sett har ferrolegeringsindustrin fått den största skattelindringen. Som framgår av kolumn 3 varierar redan den nominella skattesatsen starkt mellan branscherna beroende på energiförbrukningens sammansättning. För industrin som helhet var den nominella skattesatsen år 1972 ca 19 % och den effektiva ca 12 %. För hela ekonomin var, som nämnts ovan, motsvarande skattesatser år 1973 38 respektive 35 %. Eftersom inga större förändringar ägde rum mellan dessa båda år när det gäller skattesatserna, innebär detta att industrin betalade betydligt mindre energiskatt på energiskattetak och på att energiskatten varierar med energislut. De skattelättnader som industrin fick genom energiskattetak uppgick till ca 178 milj. kr år 1972. Samtidigt uppgick den totala energiskattebelastningen i industrin till 310 milj. kr.

En annan viktig sektor där undantag från den allmänna energiskatten spelar stor roll är elsektorn. Allt bränsle som används för generering av elkraft är undantaget från energiskatt; däremot inte den del av bränslet som används för värmeproduktion i kraftvärmeverk. Härigenom uppstod en energiskattelindring på ca 52 milj. kr år 1972. Eftersom samtidig produktion av el och värme ger ungefär dubbelt så hög verkningsgrad som produktion av enbart el, kan man säga att tillämpningen av energiskatten i det här fallet ger den rakt motsatta effekten till den man önskar med en energiskatt, nämligen genom att den fördyrar en energibesparande process i jämförelse med en mera energislösande. Motivet till detta är att man vill undvika dubbelbesättning av elektricitet. Även vissa delar av transportsektorn är undantagna från energiskatt; skattelindringen här uppgick till ca 41 milj. kr år 1972.

Man kan således konstatera att energibeskattningsnivå varierar avsevärt mellan olika energislag, särskilt om man tar hänsyn till de nedsättningar och undantag som gjorts, främst för industrins del. De hårdast beskattade energislagen är motorbränslen, som svarar för 3/4 av statens energiskatteintäkter. De närmast hårdast beskattade energislagen är lätt eldningsolja (villaolja) och lågspänd elkraft som till största delen används av hushåll och andra mindre förbrukare. När det gäller energislag med huvudsakligen industriell användning är skatterna betydligt lägre (tung eldningsolja och högspänd elkraft); på kol och koks finns nästan ingen energiskatt alls.

Den svenska energibeskattningen är alltså i hög grad inriktad på den direkta energiförbrukningen i konsumentledet. Energiomvandlingssektorn och den tunga basindustrin är däremot till stora delar befriade från skatt. Genom den utformning nedsättningarna fått är det i första hand kol och koks som befriats från skatt. Användandet av dessa bränslen har således i viss mån premierats. Men eftersom det finns en hel del olägenheter förknippade med kolanvändning i jämförelse med olja (högre transport- och lagringskostnader, större miljöpåverkan) är det tvivelaktigt om energibeskattningen kan sägas ha haft några nämnvärda allokeringseffekter i detta avseende.

En viktig anledning till den relativt lätta beskattningen av industrins energianvändning är omsorgen om den svenska industrins internationella konkurrenskraft. I den mån Sverige kan anses ha komparativa fördelar på råvaru- och kapitalintensiv och därmed också energiintensiv produktion kan alltså energiskattesystemet sägas vara i viss mån anpassat härtill. Den svenska exporten är mycket energiintensiv; som visats i en tidigare IUI-utredning motsvarar nettoexporten av energi via varuhandeln ungefär 1/4 av industrins totala energiförbrukning.¹

5.5 Produktionsfaktorskatt på kapital

Utöver den personliga förmögenhetsskatten finns för närvarande en form av kapitalbeskattning genom den kommunala garantiskatten på fastigheter. Garantiskatt utgår nämligen oavsett om fastigheten lämnat avkastning eller inte. Den räknas dock av från inkomstskatt i den mån inkomst föreligger. Även beskattningen av företagets överskott, dvs. nettovinstbeskattningen, kan ses som en kapitalbeskattning, nämligen av kapitalets avkastning. Givetvis kan en skatt tas ut på kapitalet även om överskott inte uppkommer. Skatten skulle i så fall kunna utformas på samma sätt som vid garantibeskattningen. Kapitalets bruttovärde skulle då läggas till grund för beskattningen. En annan metod vore att använda företagets nettoförmögenhet, dvs. det egna kapitalet, som bas. Man kommer emellertid då till något som i princip bara är en variant av företagsägares och aktieägares förmögenhetsbeskattning i nuvarande form.

En mer renodlad produktionsfaktorskatt på kapital kunde tänkas utformad analogt med arbetsgivaravgifterna som en skatt på tjänster utförda av kapitaltillgångar. Här föreligger emellertid stora svårigheter när det gäller att bestämma priset på kapitaltjänster. Flödet av tjänster från olika kapital-

¹ Se Carlsson & Josefsson [1974].

stockar, t. ex byggnader och maskiner, är inte proportionellt mot värdet av kapitalet, eftersom livslängden på kapitalet är helt olika. Närmast till hands skulle ligga att uppskatta värdet av skattebasen till samma belopp som kalkylmässiga avskrivningar. En kapitalbeskattning skulle därför också kunna konstrueras som en skatt på företagens avskrivningar.

En kapitalbeskattning med andra effekter är en investeringsavgift, där skatten alltså inte tas ut löpande under den tid kapitalföremålet används utan i form av en engångsskatt vid anskaffningen. En permanent sådan skatt får som tidigare redovisats ungefär samma effekt som en mervärdeskatt där investeringarna ingår i beskattningsunderlaget.

Appendix till kapitel 5

Effekter av ett "Hagapaket"¹

De totala effekterna av ett Hagapaket kan härledas på följande sätt. Om vi betecknar bruttolönen med B och utbetald lön med L har vi

$$B = (1+a)L,$$

där a är arbetsgivaravgifternas procentsats. Inkomstskatten ges av

$$D = f(L;p),$$

där f är en skattefunktion och p en parameter med vars hjälp skattefunktionen kan förändras.

Summan (T) av arbetsgivaravgift och inkomstskatt ges av

$$T = aL + f(L;p).$$

Eftersom vi antar att arbetsgivaravgiften bärs av löntagarna kommer en avgiftsändring att påverka lönen men däremot inte bruttolönen B . Vi skriver därför om sistnämnda uttryck i termer av B på följande sätt

$$T = \frac{a}{1+a} \cdot B + f\left(\frac{B}{1+a}; p\right).$$

Effekten på de totala skatteintäkterna av förändringar i a och p kan då skrivas

$$dT = \frac{B}{(1+a)^2} da - f_L \frac{B}{(1+a)^2} \cdot da + f_p dp$$

där f_L är marginalsikten i inkomstskatten och f_p anger hur inkomstskatten förändras vid en förändring i t. ex. den statliga skatteskalen. För att göra detta resultat lättare att tolka ersätter vi B med $(1+a)L$ och får

$$dT = \frac{1}{1+a} [H - H \cdot f_L] + f_p dp$$

där $H = L \cdot da$, dvs. den direkta effekten av höjda arbetsgivaravgifter. Efter ytterligare en operation har vi vårt slutresultat

$$dT = f_p dp + H - m \cdot H$$

där $m = \frac{f_L + a}{1+a}$ är den totala marginalsikten som anger hur summan av

inkomstskatt och arbetsgivaravgifter ändras när bruttolönen ändras.

Det högra ledets två första termer anger *direkta* effekter (vid oförändrad lön) av förändringar i reglerna för inkomstskatt resp. arbetsgivaravgifter. Den tredje termen, med negativt förtecken, anger den *indirekta* effekten på summan av arbetsgivaravgifter och inkomstskatt av att den utbetalda lönen förändras.

¹ Detta appendix är i oförändrat skick hämtat ur Jakobsson & Normann [1976b]. I Normann [1977a] ges en mer generell framställning, som också beaktar automatikeffekter.

6 Bruttobeskattning av hushåll

6.1 Inledning

Det har tidigare framhållits att bruttoskatter även kan konstrueras med hushållen som subjekt. Som indikerades i tabell 3.1 kan man i princip tänka sig att en personlig bruttoskatt tas ut antingen på inkomsternas källsida (personlig bruttointäktsskatt) eller på användningssidan (personlig brutto-utgiftsskatt).¹ Centrala egenskaper hos sådana skatter är dels att, som namnet anger, avdragsmöjligheterna starkt begränsats, dels att genom individanknytningen låginkomsttagare kan undantas från beskattning och/eller att skatteuttaget kan göras progressivt.

En utgångspunkt för den diskussion av personliga bruttoskatter som här följer är den kritik som på fördelningspolitiska grunder ofta formuleras mot arbetsgivaravgifterna och mervärdeskatten. Det bör emellertid poängteras att den specifika utformning som diskuteras för bruttoskatterna i lika hög grad är präglad av vissa problem med den personliga inkomstskatten som särskilt aktualiserats under senare år. I själva verket skulle, med ett frångående av bruttoprincipen, de "tilläggs-skatter" som presenteras kunna användas för reformering av nuvarande personliga nettoinkomstskatt i riktning mot en systematisk uppdelning av två av dennas huvudfunktioner, nämligen att verka inkomstutjämnande respektive att mer allmänt fungera som "finansieringskälla".

6.2 Mervärdeskatten och arbetsgivaravgifterna – kritik och reformförslag

Såväl mervärdeskatten som arbetsgivaravgifterna har i nuvarande utformning ett smalare underlag än en inkomstskatt. Skillnaden är i båda fallen av sådan karaktär att de båda förstnämnda skatterna anses ha regressiv fördelningsverkan jämfört med den senare. Detta förhållande, i förening med den observerade skattepolitiska utvecklingen under 1970-talet, har kommit att bilda grundvalen för en fördelningspolitiskt betingad kritik av momsens och arbetsgivaravgifterna. Olika förslag till lösningar på detta problem har också framförts.

De reformförslag som här skall diskuteras är dels ett som för arbetsgivaravgifternas del syftar till att inordna även vissa s. k. arbetsfria inkomster

¹Distinktionen, som på ett allmänt systematiskt plan kan synas något diffus, skall visa sig pedagogiskt välmotiverad när de båda alternativen i det följande ges en ökad konkretion.

i underlaget, dels ett som för momsens del syftar till att låta även investeringsvaror omfattas av denna.¹

Vad gäller mervärdeskatten kan man härvid välja mellan att låta bruttoinvesteringarna i sin helhet omfattas (BNP-moms) eller begränsa breddningen till nettoinvesteringarna (I-moms). Med hänvisning till de synpunkter som tidigare redovisats skall här endast mervärdeskatten av inkomsttyp diskuteras. Som framhållits har denna skatt ett underlag som på ett teoretiskt plan företer betydande likheter med den personliga inkomstskattens. Det har också framgått att en I-moms i varje fall under en relativt lång övervärtringsperiod skulle ha fördelningspolitiskt gynnsammare verkningar än en K-moms.

Arbetsgivaravgifterna kan karakteriseras som löneskatter som bärs av löntagarna. Denna arbetshypotes ter sig särskilt övertygande på längre sikt. Därmed är arbetsgivaravgifterna regressiva jämfört med en proportionell inkomstskatt. Avgifterna på kontanta löneutbetalningar motsvaras för närvarande för flera av systemets komponenter av egenavgifter för rörelseidkare. Dessa egenavgifter som tas ut med inkomst av rörelse och jordbruksfastighet som bas bärs sannolikt av de inkomsttagare som betalar dem.

Inkomster som i inkomstbeskattningen tas upp under rubrikerna inkomst av kapital, tillfällig förvärvsverksamhet eller annan fastighet belastas emellertid ej i systemet liksom inte heller pensioner. Detta har lett till krav på "generaliserade arbetsgivaravgifter". Det har bland annat föreslagits att speciella arbetsgivaravgifter borde tas ut på t. ex. ränteutbetalningar av banker, aktieutdelningar och realisationsvinster. Det faller sig då naturligt att ställa frågan om inte en sådan vidgad beskattning, som mycket lätt kunde urarta till ett svåröverskådligt system av punktskatter, i stället kan ges en enhetlig lösning inom ramen för en bruttoinkomstskatt.

6.3 Personlig bruttointäktsskatt (TSA) och personlig bruttoutgiftsskatt (TSM)

Breddandet av baserna för arbetsgivaravgifter och moms till att omfatta kapitalinkomster m. m. respektive kapitalvaror ger i båda fallen resultat som företer betydande likheter med en proportionell inkomstskatt. Det bör under sådana omständigheter naturligtvis vara möjligt att reformera den existerande personliga inkomstskatten direkt i stället för att reformera de indirekta skatterna. Huvudsyftet med detta kapitel är att visa vad en sådan reform skulle innebära. Grundtanken är den att den personliga inkomstskatten för ses med vad som kan kallas en *tilläggsskatt av bruttotyp*.² Denna kan utformas på två sätt. Vilken form man väljer beror delvis på hur man skulle ställa sig i valet mellan generaliserad arbetsgivaravgift och I-moms.

Den följande diskussionen av tilläggsskatterna TSA och TSM (TSA = tilläggsskatt modell arbetsgivaravgifter, TSM = tilläggsskatt modell I-moms) torde vara av intresse dels för att den ger ett visst perspektiv på innebörden av I-moms och generaliserade arbetsgivaravgifter samt deras inbördes relation, dels också för att tilläggsskatterna var för sig ter sig som fullt genomförbara alternativ även på kort sikt.³

Förändringar i skattesystemet efter dessa linjer diskuteras bl. a. i LO [1976] och TCO [1975].

Jämför också Normann [1976], kapitel 2, där en analog konstruktion diskuteras mot bakgrund av den skattepolitiska utveckling som sedan 1950 inneburit att den personliga inkomstskatten minskat i relativ betydelse för den offentliga sektorns intäkter.

Beteckningarna TSA och TSM infördes på ett tidigt redningsstadium som i arbetsterminologi för dessa skatter som avses. Från en systematisk synpunkt har det ansetts lämpligt att klassificera TSA som en personlig bruttointäktsskatt medan TSM klassificeras som en personlig bruttoutgiftsskatt. Det närmare framstår som naturligt när en jämförelse görs med underlaget för en progressiv utgiftsskatt (expenditure tax) som ju inkluderar hushållsspan-

En TSA skulle tas ut på olika bruttoinkomstunderlag i självdeklarationerna medan en TSM skulle tas ut på bruttoinkomst *minskad* med nuvarande inkomstskatt. Vid beräkning av vanlig inkomstskatt skulle i fallet med en TSA bruttoinkomsterna *reduceras* med TSA-beloppet. Båda tilläggsskatterna skulle vara strängt proportionella mot sina underlag, dvs. tas ut med fix skattesats. Det *avräkningsförfarande* som sålunda är gemensamt för båda tilläggsskatterna är centralt för att vissa önskade effekter skall uppnås. En annan central fråga, som det inte finns anledning att ta ställning till i denna principiella diskussion, är den exakta definitionen på begreppet bruttoinkomst.

Det visar sig att flera fördelar skulle stå att vinna med att införa en TSA eller en TSM snarare än att reformera arbetsgivaravgifterna eller momsen i här diskuterad riktning. Fördelarna kan sammanfattas i följande punkter:

1. Tilläggsskatterna är lättöverskådliga. Bidrar till att öka inkomsttagarnas information om skatteuttagets förändringar.
2. Bidrar till kontinuitet och konsekvens i skattesystemets utveckling. Särskilt den generaliserade arbetsgivaravgiften kan lätt degenerera till ett svårhanterligt system av punktskatter.
3. Båda tilläggsskatterna gör det genom individanknytningen i princip möjligt att med avdrag begränsa skatteuttaget för låginkomsttagare.
4. Vad gäller jämförelsen I-moms kontra TSM ter sig det åsyftade fördelningspolitiska resultatet på lång sikt sannolikare i det senare fallet där hushållet är subjekt. En TSM ger vidare automatiskt total täckning av hela konsumtionsvaruområdet och torde överhuvudtaget ge mer begränsade allokeringseffekter än en I-moms.
5. Handlingsmöjligheterna inom ramen för inkomstskatten ökas väsentligt. Skattesatserna i tilläggsskatterna kan varieras utan att inkomstskattens samlade progressivitet påverkas. Det betyder
 - a. att inkomstskatten förses med en lätthanterlig "finansieringskomponent". Höjda tilläggsskatter skärper ej, som fallet är med kommunalskatten, utbytesproblemet.
 - b. att möjligheterna att använda inkomstskatten som ett flexibelt stabiliseringspolitiskt instrument ökar.
6. Den inkomstutjämning som ges av dagens inkomstskatt är möjlig att uppnå vid en lägre intäktsnivå. Därför kan på längre sikt de proportionella inslagen överföras på en tilläggsskatt. Därmed uppnås *en funktionell uppdelning* av två av inkomstskattens huvudsyften, nämligen dels att verka inkomstutjämnande, dels att bereda utrymme för den offentliga sektorns verksamhet.

Jämfört med alternativet att arbeta med K-moms och/eller existerande arbetsgivaravgifter för att skapa utrymme för den offentliga sektorns verksamhet utgör naturligtvis, som tidigare framhållits, någon form av tilläggsskatt en fördelningspolitiskt gynnsammare möjlighet.

Självfallet föreligger även vissa nackdelar med tilläggsskatterna jämförda med generaliserad arbetsgivaravgift respektive I-moms. Dessa torde dock i TSA-fallet vara av mindre betydelse. Vad gäller jämförelsen mellan TSM och I-moms kan man peka på att den senare fångar upp en del inkomster

¹ Se även appendix till kapitel 6.

² Begreppet *elasticitet i inkomst efter skatt*, som nu är ett väletablerat progressivitetsmått, definieras som

$$e = \frac{1-m}{1-t}$$
, där m anger marginalskatt och t genomsnittlig skatt. Ju lägre e är, desto högre är progressiviteten. Se vidare Jakobsson & Normann [1974].

³ Slutatsen modifieras något när man beaktar att elasticiteten i inkomsten efter skatt faktiskt varierar med inkomstens storlek vid nu gällande regler. I exemplet har vi bortsett från detta faktum. Det kan i sammanhanget påpekas att elasticiteten under 1950- och 1960-talen var anmärkningsvärt konstant. Som framgår av Jakobsson & Normann [1974] låg elasticiteten under denna period i ett rätt inkomstintervall på nivån 0,8.

Exponenten 0,8 anger storleken på elasticiteten i inkomsten efter skatt (e). Konstanten 3,58 kan sägas ge ett uttryck för skatteuttagets nivå. Vid lika storlek på inkomst före skatt (Y) bestäms skatteuttaget av följande samband:
statlig inkomstskatt:
 $t = Y - 3,58 Y^{0,8}$
genomsnittlig skatt:
 $t = 1 - 3,58 Y^{-0,2}$
marginalskatt:
 $t_1 = 1 - 2,87 Y^{-0,2}$

som är svåra att inarbeta i eller som undandragits inkomstskatten. Till den första kategorin hör kapitalvinster och företagens nettosparande. Vidare skulle på grund av skillnader i basernas bredd skattesatsen vid en TSM, vid givet intäktskrav, få sättas högre än vid en I-moms.

Innan framställningen fortsätter med en utförligare presentation av tilläggsskatterna kan det vara lämpligt att poängtera att dessa inte förutsätter någon som helst förändring i nuvarande inkomstskatt vad gäller avdragsstruktur eller skattesatser. Därmed är det också klart att inkomstskattens progressivitet inte behöver påverkas av tilläggsskatterna.

6.4 Avräkningsförfarandets innebörd¹

För att klargöra avräkningsförfarandets fördelar och närmare motivera påståendena i punkterna 5 och 6 ovan är det lämpligt att inledningsvis peka på ett centralt problem med den svenska inkomstskatten. Det problem som avses är att varje skattesatsförändring (statlig eller kommunal), oavsett varför den vidtas, med nödvändighet aktualiserar utjämningsproblematiken. Sådana förändringar tenderar därför att ge upphov till utdragna politiska beslutsprocesser och därmed till betydande kostnader för samhället.

Sålunda innebär, för att ta det enklaste fallet, ökningarna i det kommunala skatteuttaget att inkomstskattens elasticitet i inkomsten efter skatt kommer att sänkas. Progressiviteten ökar alltså.² Detta beror inte enbart på att kommunalskatten via avdragen är svagt progressiv utan är också, som strax skall illustreras, en effekt av att kommunalskatten tas ut på samma bas som den starkt progressiva statsskatten.

På grund av dessa sammanhang aktualiseras vid varje kommunalskattehöjning frågan om inte en kompenserande förändring borde vidtas i statsskatten. Det allmänna sambandet i inkomstskatten mellan finansieringsaspekt och utjämningsaspekt gör skatteförändringar mycket komplicerade.

Här skall nu med ett enkelt sifferexempel i tabell 6.1 den nyss nämnda effekten påvisas. I sifferexemplens form skall också visas att avräkningsförfarandet i TSA och TSM innebär att dessa skatter kan höjas och sänkas utan att den samlade inkomstskattens progressivitet påverkas.³

I tabell 6.1 jämförs olika skattesystems inverkan på en låginkomsttagare (L) med bruttoinkomsten 1 000 kr och en höginkomsttagare (H) med bruttoinkomsten 2 000 kr. I utgångsläget utan skatt (*fall A*) är L:s andel av den sammanlagda disponibla inkomsten 33 % medan H:s andel är 67 %. I *fall B* introduceras en progressiv statlig inkomstskatt med avdrag och växande marginalskatter i skatteskalan. Statsskatten antas vara så utformad att elasticiteten i inkomsten efter skatt ej varierar med bruttoinkomstens storlek. Mer precist beskrivs den progressiva statliga inkomstskatten i exemplet av funktionen $Y_E = 3,58 Y^{0,8}$, där Y_E anger inkomst efter skatt och Y inkomst före skatt.⁴ En jämförelse mellan raderna B4 och A2 visar att den progressiva statsskatten är inkomstutjämnande.

I *fall C* kompletteras den statliga inkomstskatten med en proportionell skatt som också har bruttoinkomsten Y som bas. Denna nya skatt kan sägas motsvara den nuvarande kommunala inkomstskatten med den för-

Tabell 6.1 Fördelningspolitiska verkningar av statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, TSA och TSM

	Låginkomst- tagare L	Höginkomst- tagare H	Totalt L + H
A Utgångsläge			
A1 Inkomst före skatt (Y)	1 000	2 000	3 000
A2 Individernas andelar av totala Y	33 %	67 %	
B. Progressiv statlig skatt			
B1 Skattesatser	10 %	21,7 %	
B2 Statlig inkomstskatt	100	434	534
B3 Disponibel inkomst (Y_D)	900	1 566	2 466
B4 Individernas andelar av totala Y_D	36,5 %	63,5 %	
C. Progressiv statlig skatt kombinerad med proportionell skatt med Y som bas ("kommunal inkomstskatt")			
C1 "Kommunal" skattesats	20 %	20 %	
C2 "Kommunal" inkomstskatt	200	400	600
C3 Disponibel inkomst (Y_D)	700	1 166	1 866
C4 Individernas andelar	37,5 %	62,5 %	
D. Progressiv statlig skatt kombinerad med en TSM så utformad att samma intäkter nås som i fall C			
D1 Underlag för TSM (Y./ statlig skatt)	900	1 566	2 466
D2 Skattesats i TSM	24,3 %	24,3 %	
D3 TSM-intäkter	219	381	600
D4 Disponibel inkomst	681	1 185	1 866
D5 Individernas andelar	36,5 %	63,5 %	
E. Progressiv statlig inkomstskatt kombinerad med en TSA så utformad att samma intäkter nås som i fall C			
E1 Underlag för TSA (Y)	1 000	2 000	3 000
E2 Skattesats i TSA	29,4 %	29,4 %	
E3 TSA-intäkt	294	587	881
E4 Bas för statlig inkomstskatt (Y./ TSA)	706	1 413	2 119
E5 Statlig inkomstskattesats	3,6 %	16,1 %	
E6 Statlig inkomstskatt	25	228	253
E7 Disponibel inkomst	681	1 185	1 866
E8 Individernas andelar	36,5 %	63,5 %	

enklingen att avdragen negligerats. Fall C ger uppenbarligen högre skatteintäkter än fall B. En jämförelse mellan raderna C 4 och B 4 visar att den proportionella "kommunalskatten" ökar inkomstutjämningen (ekvivalent med att elasticiteten e har fallit för systemet som helhet).

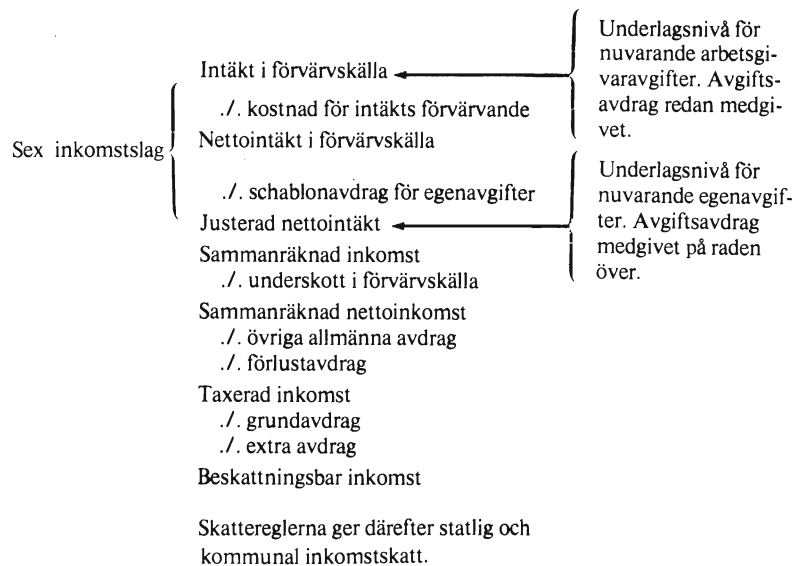
I fall D har den progressiva statsskatten kombinerats med en TSM medan i fall E en TSA har införts. Fallen D och E har utformats så att kombinationerna ger samma skatteintäkter som fallet C. Jämförelser mellan raderna D 5 och B 4 respektive E 8 och B 4 visar att ingen av tilläggsskatterna påverkar den totala skattemässiga inkomstutjämningen.

Det framgår av exemplet att skattesatsen måste sättas högre för TSM än för "kommunalskatten" om samma totala skatteintäkter skall uppnås. Detta beror på att underlaget är lägre i TSM-fallet. Den progressiva statliga skatten ger i båda fallen lika stora skatteintäkter.

Skatteunderlaget för TSA sammanfaller med basen för "kommunalskatten". Trots detta måste i exemplet skattesatsen för TSA sättas nära 10 procentenheter högre om fall E skall ge samma intäkter som fall C. Orsaken är som framgår att TSA reducerar underlaget för den statliga inkomstskatten från 3 000 kr till 2 119 kr. Denna minskning i underlaget med knappt en tredjedel reducerar statsskatteintäkterna med mer än 50 %. Båda inkomsttagarna "åker ned" i den progressiva statliga skatteskalen. Den *statliga* genomsnittliga skattesatsen sänks för L från 10 % till 3,6 % (marginalskatten från 27,9 % till 22,7 %). För H sänks motsvarande skattesats från 21,7 % till 16,1 % (marginalskatten från 37,2 % till 32,7 %).¹

6.5 TSA och TSM preciserade

En tilläggsskatt kan införas som ett *komplement* till existerande skatteformer om det gäller att bereda utrymme för fortsatt expansion i offentlig sektor. En tilläggsskatt kan också vid oförändrat totalt skatteuttag användas för *korrigeringar* i nuvarande skattestruktur. Med hjälp av figurerna 6.1 och 6.2 görs ett försök att i konkreta termer ange hur respektive tilläggsskatt skulle kunna inordnas i nuvarande system.



Figur 6.1 Regler för nuvarande skatte- och avgiftsuttag

¹Den påvisade mekanismen ger en enkel illustration till förhållandet att de s. k. Hagapaketen de facto inneburit skattesänkningar (jämfört med oförändrade regler) trots att de i presentationen vanligen framställs som totalfinansierade. Ett element i ett sådant "paket" har varit sänkt inkomstskatt. Ett andra element har varit en höjning i någon arbetsgivaravgift så avpassad att den, som det angavs, skulle kompensera skattebortfallet av den första åtgärden. Hänsyn togs vid presentationen av paketen inte till att avgiftshöjningen pressar ner underlaget för statlig och kommunal inkomstskatt (liksom för redan existerande arbetsgivaravgifter).

I figur 6.1 anges nuvarande ordning för beräkning av personlig inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och egenavgifter avseende inkomst av rörelse respektive jordbruksfastighet.

Underlaget för TSM skulle utgöras av inkomst efter skatt eller mer precist bruttoinkomst minus nuvarande statliga och kommunala inkomstskatter. Problemet är hur bruttoinkomsten skall definieras. Bl. a. följande underlagsdefinitioner skulle kunna övervägas:

- a. Sammanräknad nettoinkomst ./ inkomstskatt.
- b. Sammanräknad inkomst ./ inkomstskatt.
- c. Summa intäkter i förvärvskällor ./ inkomstskatt.

Till höger i figur 6.1 anges underlagen för nuvarande arbetsgivaravgifter och egenavgifter. I det första fallet är basen kontantlöner m. m. under förvärvskällan tjänst. Observera att underlaget här i princip kan beskrivas som total arbetskraftskostnad (faktorinkomst) minus arbetsgivaravgifter.

För rörelseidkare gällde fram till och med inkomståret 1975 att egenavgifterna togs ut med nettointäkt i förvärvskälla som bas. Avgifterna var avdragsgilla vid inkomstbeskattningen påföljande år. Denna konstruktion ledde till flera oönskade effekter och har nu ändrats. Av principiellt intresse är den asymmetri som förelåg jämfört med arbetsgivaravgifterna på löner.¹

Egenavgifterna beräknades på en bas som inkluderade avgifterna (rörelseidkarnas faktorinkomst) men togs ändå i princip ut med samma procentsats som arbetsgivaravgifterna (avgift på avgifteen). De förändringar som vidtogs från och med inkomståret 1976 har korrigerat för denna asymmetri. De nya reglerna går i korthet ut på att egenavgifterna beräknas med vad som kallas justerad nettointäkt i förvärvskälla som underlag.² Detta inkomstbegrepp erhålls som nettointäkt i förvärvskälla minskad med ett schablonmässigt beräknat avdrag för egenavgifterna. Det tidigare medgivna avdraget i inkomstbeskattningen slopas successivt under en period med vissa övergångsbestämmelser. Med dessa åtgärder nås en principiellt sett likformig behandling av löntagare och egna företagare.³

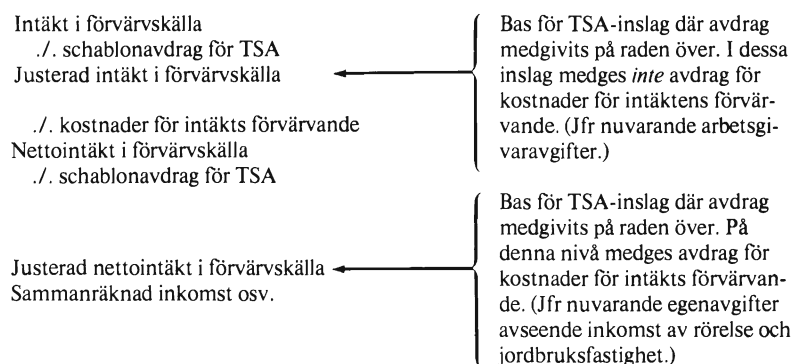
Av denna översikt har det framgått att såväl arbetsgivaravgifter som egenavgifter i nuvarande utformning är konstruerade med den avdragsprincip som skulle gälla även med en TSA. Förändringar i avgifterna påverkar därför inte inkomstskattens progressivitet.⁴

¹ Denna asymmetri är belyst med ett enkelt exempel i Normann [1976], s. 8.26 ff.

² Jämför prop. 1975/76:178 och prop 1976/77:41.

³ Asymmetriproblemet kunde i princip också ha lösts så att arbetsgivaravgifterna på löner hade utgått med faktorinkomst som bas och avdrag medgivits för dessa avgifter som allmänt avdrag vid inkomstbeskattningen. Detta hade inneburit ett steg i riktning mot de principer som gällde under 1950- och 1960-talen när en betydande del av socialförsäkringsavgifterna uttaxerades tillsammans med statlig och kommunal inkomstskatt. En sådan ansats hade emellertid inte löst Pomperipossaproblematiken. Observera också den fundamentala skillnaden mellan en sådan lösning och TSA-lösningen.

⁴ Däremot påverkas vid nuvarande struktur på arbetsgivaravgifter, egenavgifter och inkomstskatt hela systemets progressivitet vid variationer i avgifternas procentsatser. Detta beror dels på att avgifterna inte är strikt proportionella mot sina underlag, dels på att den elasticitet (e) som anger inkomstskattens progressivitet varierar med storleken på sammanräknad nettoinkomst.



Figur 6.2 Uttagsprincipen för en TSA

Anm.: I sin renodlade form utgår TSA med samma skattesats på samtliga sex inkomstslag, nämligen inkomst av tjänst, rörelse, kapital, jordbruksfastighet, annan fastighet och tillfällig förvärvsverksamhet. För varje inkomstslag kan man välja att ansätta skattesatsen på någon av de nivåer som angivits i figuren.

Förespråkarna för generaliserade arbetsgivaravgifter har endast sällan försökt precisera hur reformen skulle se ut. I de fall där antydningar ändå givits får man intrycket att generaliseringen skulle innebära punktbeskattning av nu undantagna inkomstslag vid källan. TSA-alternativet innebär i stället att generaliseringen till inkomster av tillfällig förvärvsverksamhet, annan fastighet och kapital sker inom ramen för inkomstbeskattningen. Därmed skulle möjligheter skapas för ett rationellt och överskådligt system utan att därför möjligheterna att införa bruttobetonade baser skulle försvinna.

För att det skall vara meningsfullt att tala om *en* TSA vore det önskvärt (men ej nödvändigt) med samma skattesats för samtliga inkomstslag. Samtidigt kan det från systematiska synpunkter vara rimligt att slopa den allmänna arbetsgivaravgiften vid ett införande av en TSA. Effekten av denna åtgärd kan kompenseras genom en höjning av t. ex. arbetsgivaravgiften till folkpensioneringen och motsvarande egenavgift. Därmed skapas möjlighet att *starta upp TSA med vilken skattesats som helst*. De nuvarande socialförsäkringsavgifterna kan bibehållas jämsides med en TSA.

En TSA skulle kunna byggas upp efter samma princip som gäller för nuvarande egenavgifter. Detta skulle innebära att avgiften beräknas på en bas som korrigerats med ett schablonmässigt beräknat avgiftsavdrag. En kvarstående central fråga blir då hur underlaget skall bestämmas för de olika inkomstslagen. Problemet är mer precist i vilken utsträckning avdrag skall medges för kostnader för intäkternas förvärvande i de olika inkomstslagen.¹

En fullständig ram för en TSA uppbyggd efter nuvarande mönster ges i figur 6.2 där det också angivits hur denna skatt kan ansättas på olika nivåer för olika inkomstslag.

I stället för att som i figur 6.2 beräkna avgiften på ett underlag som tagits fram efter ett schablonmässigt bestämt avgiftsavdrag kan man na-

¹ Observera att denna problematik aktualiseras även i en TSM via definitionen av bruttointkomstbegreppet.

turligtvis fråga sig om det inte vore möjligt att välja den naturligare vägen att beräkna avgiften i det första steget och därefter i ett andra steg medge avdrag för denna *exakt* beräknade avgift. I ett tredje steg skulle därefter följa beräkningen av nuvarande inkomstskatt. Huruvida de synpunkter som motiverade de nu gällande reglerna för egenavgifternas beräkning vore relevanta även vid strikt proportionell TSA är en teknisk fråga som det inte finns anledning att här ta upp.

6.6 En reformerad kommunalskatt

En översiktlig analys av skattesystemets utveckling under perioden 1965–1975 ger en uppfattning om vissa strukturella drag som är av intresse för en diskussion kring skapandet av en rationell framtida skattestruktur.

Under denna period ökade det samlade skatteuttaget sin andel av BNP med 10 procentenheter från 36 % till 46 %. Den kommunala inkomstskatten svarade för hälften av denna ökning medan mervärdeskatt och arbetsgi-varavgifter tillsammans svarade för resterande ökning. Den statliga inkomstskatten uppgick såväl i början som i slutet av perioden till ca 8 % av BNP.

Av de under perioden 1965–1975 expansiva inslagen i skattesystemet analyseras i denna studie endast de båda indirekta skatterna.¹ Det bör emellertid av den tidigare framställningen ha framgått att de tekniska lösningar som TSA och TSM erbjuder även kan tas i anspråk för att reformera den nuvarande nettoinkomstskatten som sådan. En central tanke bakom tilläggs-skatternas tekniska konstruktion är att inkomstskatten skulle förses med en lätthanterlig "finansieringskomponent". Därmed skulle också en ändamålsenlig uppdelning kunna ske mellan inkomstskattens utjämningsfunktion och dess "finansieringsfunktion". En tilläggs-katt skulle kunna skapa en sådan möjlighet vare sig den är av bruttotyp eller nettotyp.

Det faller sig mot bakgrund av utvecklingen under åren 1965–1975 naturligt att överväga möjligheterna att applicera tilläggs-skatternas avräkningsprincip på den kommunala inkomstskatten. Detta har skett inom 1972 års skatteutredning där man i diskussionen närmast intresserat sig för en TSM-ansats. Med en sådan reform, som alltså innebär att kommunalskatten i sin helhet tas ut på sammanräknad nettoinkomst *reducerad med* statlig inkomstskatt, uppnås de här förordade effekterna för inkomstskatten som helhet. Den progressiva statsskatten, som ger relativt små intäkter, används för att realisera fördelningspolitiska ambitioner, medan den *reformerade kommunalskatten* blir den strikt proportionella "finansieringskatt" som kan ändras utan att systemets progressivitet påverkas.

Det torde vara ett vägande argument för en sådan reform att de skattemässiga relationerna mellan stat och kommun skulle komma att förenklas avsevärt i framtiden, givet att den nuvarande självständiga beskattningsrätten för kommunerna bibehålls.²

Vid fortsatt stigande kommunala utdebiteringar slipper man ifrån att med täta intervall vidta kompenserande förändringar i den statliga skatteskalan för att motverka progressivitetsskärpningar och därav följande utbytesproblem. Korrigeringar av detta slag med några få års mellanrum kan sägas

¹ Detta är en konsekvens av de avgränsningar som angivits i direktiven till företagsskatteberedningen.

² De finansiella relationerna mellan stat och kommun är för närvarande föremål för översyn i den kommunalekonomiska utredningen (KEU).

ha varit typiska under 1950- och 1960-talen. Problemet accentuerades ytterligare efter kommunalskatteavdragets slopande 1971. Med denna åtgärd slopades nämligen den automatik som tidigare fanns i systemet mellan kommunalskattehöjningar och statsskattesänkningar.¹

Även efter en reform av detta slag kan naturligtvis den progressiva statskatten behöva ändras med vissa mellanrum men då antingen för att ändra utjämningsprofilen eller som ett led i stabiliseringspolitiken. Även om inkomstkatten skulle indexregleras och om statsskattens progressivitet skulle sänkas något kan åtgärder för att dämpa automatiken i vissa konjunkturlägen vara nödvändiga.

Det finns avslutningsvis anledning understryka att en kommunalskatteform med den innebörd som här i korthet skisserats från tekniska utgångspunkter *inte utsluter* att en TSA eller TSM (av bruttotyp) används för att partiellt ersätta eller komplettera nuvarande arbetsgivaravgifter och/eller mervärdeskatt. Så länge tilläggsskatterna är strikt proportionella mot sina underlag kan de enkelt adderas till varandra utan att de påvisade effekterna går förlorade.

¹ Se Jakobsson & Normann [1974], kapitel 7.

Appendix till kapitel 6

1 Effekter av höjda kommunalskatter respektive TSA och TSM på inkomstskattens progressivitet

Låt oss som bas för de bägge komponenterna i nuvarande inkomstskatt betrakta sammanräknad nettoinkomst y . Såväl statsskatten som kommunalskatten är progressiv mot denna bas. En ökad kommunalskatt måste därför ge till resultat en minskning i elasticiteten e . Kommunalskattens progressivitet beror emellertid enbart på förekomsten av vissa avdrag mellan sammanräknad nettoinkomst och beskattningsbar inkomst. Låt oss nu undersöka effekten på e vid en ökad kommunalskatt *under förutsättningen att det inte förekom några avdrag*. Kommunalskatten vore då strikt proportionell mot y . Effekten av en höjd kommunalskatt kan då illustreras genom att vi ger både m och t i uttrycket för elasticiteten ett tillskott på t. ex. $k \cdot 100$ procent. Vi får då när $m > t$, vilket är fallet i en progressiv skatt, följande resultat:

$$e_k = \frac{1 - (m+k)}{1 - (t+k)} < \frac{1 - m}{1 - t} = e.$$

Av detta kan man dra slutsatsen att även ökningarna i en strikt proportionell skatt ökar progressiviteten när *den tas ut på samma bas* som en progressiv skatt.

För den fortsatta framställningen införs följande beteckningar:

Y_B = summa bruttoinkomster i olika förvärvskällor. För löntagare är bruttoersättningen lika med total faktorkostnad.

Y_N = Summa bruttoinkomster efter avdrag för TSA.

Y_E = Inkomst efter skatt, dvs. Y_N minus inkomstskatt.

Y_D = Disponibel inkomst (före transfereringar), dvs $Y_E - TSM$.

Tilläggs skatterna TSA och TSM kan skrivas på följande sätt:

$TSA = aY_B$ där a är skattesatsen

$TSM = bY_E$ där b är skattesatsen.

Nuvarande statliga och kommunala inkomstskatt beskrivs tillsammans med följande funktion som innehåller den förenklingen att elasticiteten i inkomsten efter skatt (e) inte varierar med underlaget Y_N :

$$Y_E = cY_N^e$$

Med dessa förutsättningar kan vi formulera följande samband mellan Y_D och Y_B för det samlade inkomstskattesystemet inklusive tilläggsskatter:

$$\left. \begin{aligned} Y_N &= (1-a) Y_B \\ Y_E &= c(1-a)^e Y_B^e \\ Y_D &= (1-b) Y_E \end{aligned} \right\} \Rightarrow Y_D = \underbrace{c(1-b)(1-a)^e}_d Y_B^e$$

Av sambandet $Y_D = d Y_B^e$ framgår att systemets progressivitet i sin helhet bestäms av den nuvarande inkomstskattens progressivitet, dvs. av e . Variationer i skattesatserna a och b påverkar endast konstanten d , som ger ett uttryck för skatteuttagets nivå.

2 Tilläggsskatterna och den samlade inkomstskattens automatik

Med en skatts automatik avses hur skatteintäkterna påverkas av förändringar i underlaget när skattereglerna hålls oförändrade. Kunskap om automatiken är av stort intresse bl. a. när det gäller att bedöma skatteintäkternas framtida utveckling. Automatiken anses också utgöra ett kriterium på hur en skatt fungerar som inbyggd *konjunkturstabilisator*.

Ett vanligt mått på automatik är den s. k. *skatteelasticiteten* som anger procentuell förändring i skatteintäkterna T vid en enprocentig förändring i skatteunderlaget Y . Skatteelasticiteten, som brukar betecknas E_{TY} , erhålls om man för en given skattetyper dividerar marginalsikten med den genomsnittliga skatten (båda uttryckta i procent). $E_{TY} = 1$ betyder att skatten är proportionell mot sitt underlag.

Vi skall här undersöka hur de samlade intäkterna från en utbyggd inkomstskatt på makronivå varierar med förändringar i bruttolinkomsten Y_B (vi använder de beteckningar och förutsättningar som introducerats ovan). Den totala elasticiteten erhålls som en vägd summa av de enskilda komponenternas elasticiteter med avseende på Y_B , dvs.

$$E_{TY_B} = \frac{T_1}{T} E_{T_1 Y_B} + \frac{T_2}{T} E_{T_2 Y_B} + \frac{T_3}{T} E_{T_3 Y_B},$$

där T står för totala skatteintäkter medan T_1 , T_2 och T_3 anger intäkter från respektive TSA, nuvarande inkomstskatt och TSM.

Det gäller nu först att bestämma elasticiteterna $E_{T_i Y_B}$, $i = 1, 2, 3$. För TSA som är proportionell mot Y_B gäller $E_{T_1 Y_B} = 1$. Därav följer också att elasticiteten i Y_N med avseende på Y_B är lika med 1, dvs $E_{Y_N Y_B} = 1$. För den existerande inkomstskatten T_2 är elasticiteten $E_{T_2 Y_B}$ beroende dels av hur skatten påverkas av förändringar i sitt underlag Y_N , dels av hur Y_N påverkas av förändringar i Y_B . Vi har alltså

$$E_{T_2 Y_B} = E_{T_2 Y_N} \cdot E_{Y_N Y_B}$$

Från speciella beräkningar (se Normann [1977a]) vet vi att $E_{T_2 Y_N}$ är ungefär lika med 1,6. Eftersom vi ovan konstaterade att $E_{Y_N Y_B} = 1$ drar vi slutsatsen att $E_{T_2 Y_B} \approx 1,6$.

Elasticiteten i intäkterna från TSM, dvs. i T_3 med avseende på Y_B , kan i analogi med ovanstående tecknas

$$E_{T_3 Y_B} = E_{T_3 Y_E} \cdot E_{Y_E Y_N} \cdot E_{Y_N Y_B}$$

$E_{T_3 Y_E} = 1$ eftersom TSM tas ut proportionellt mot sitt underlag Y_E . Elasticiteten $E_{Y_E Y_N}$ är för närvarande ungefär lika med 0,6. Därav följer $E_{T_3 Y_B} \approx 0,6$.

Sammanfattningsvis får vi då följande uttryck för den totala elasticiteten:

$$E_{TY_B} = \frac{T_1}{T} \cdot 1 + \frac{T_2}{T} \cdot 1,6 + \frac{T_3}{T} \cdot 0,6.$$

Inom ramen för en given utveckling av de totala inkomstskatteintäkterna T skulle alltså ett införande av TSA eller TSM sänka automatiken. Effekten är mest utpräglad vad gäller TSM.

Referenser

- Atkinson, A.B., 1973, How Progressive Should Income-Tax be?, i M. Parkin (ed.), *Essays on Modern Economics*, Longman.
- Backelin, T., 1971, Konsumtion och sparande, i E. Lundberg m. fl., *Svensk finanspolitik i teori och praktik*, Stockholm.
- Bigsten, A. & Hjalmarsson, L., 1976, Energi, sysselsättning och tillväxt. *Ekonomisk Debatt* 1976:3, Stockholm.
- Blinder, A.S. & Solow, R.M., 1974, Analytical Foundations of Fiscal Policy, i *The Economics of Public Finance*, Brookings.
- Boskin, M.J., 1975, Efficiency Aspects of the Differential Tax Treatment of Market and Household Economic Activity, *Journal of Public Economics*, Vol. 4.
- , 1976, On Some Recent Econometric Research in Public Finance, *American Economic Review*, Papers and Proceedings, May 1976.
- Bradford, D.F. & Rosen, H.S., 1976, The Optimal Taxation of Commodities and Income, *American Economic Review*, Papers and Proceedings, May 1976.
- Branson, W.H., 1973, The Use of Variable Tax Rates for Stabilization Purposes, i R.A. Musgrave (ed.), *Broad-Based Taxes*, London.
- Break, G.F., 1974, The Incidence and Economic Effects of Taxation, *The Economic of Public Finance*, Brookings.
- Brittain, J.A., 1972, *The Payroll Tax for Social Security*, The Brookings Institution, Washington, D.C.
- Brown, H.G., 1924, *The Economics of Taxation*, Lucas Brothers.
- Carlsson, B., 1975, Energibeskattning och energianvändning. *Ekonomisk Debatt* 1975:8, Stockholm.
- Carlsson, B. & Josefsson, M., 1974, *Industrins energiförbrukning. Analys och prognos fram till 1985*. Industriens Utredningsinstitut, Stockholm.
- Deran, E., 1967, Changes in Factor Income Shares under the Social Security Tax. *Review of Economics and Statistics*, Vol. 49.
- Ds I 1977:15, Styrmedel för en framtida energihushållning. Huvudrapport från expertgruppen för styrmedel. Energikommisionen. Stockholm.
- Edgren, G., Faxén, K-O. & Odhner, C-E., 1970, *Lönebildning och samhälls-ekonomi*, Stockholm.
- Feldstein, M.S., 1974a, Incidence of a Capital Income Tax in a Growing Economy with Variable Savings Rates, *The Review of Economic Studies*, Vol. XLI.
- , 1974b, Tax Incidence with Growth and Variable Factor Supply, *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. LXXXVIII.
- , 1976, On the Theory of Tax Reform, *Journal of Public Economics*, Vol. 6.
- Franzén, T., Lövgren, K. & Rosenberg, I., 1976, *Skatters och offentliga utgifters effekter på inkomstfördelningen – en teoretisk och empirisk studie*, Vol. I och II, Stockholm.
- Hansen, B., 1955, Finanspolitikens ekonomiska teori. *SOU* 1955:21, Stockholm.

- Harberger, A.C., 1962, The Incidence of the Corporation Income Tax, *Journal of Political Economy*, Vol. 70.
- , 1964, Taxation, Resource Allocation and Welfare, i *The Role of Direct and Indirect Taxes in the Federal Revenue System*, Princeton.
- Harris, S.E., 1941, *Economics of Social Security*, McGraw-Hill, New York.
- Jakobsson, U., 1976, On the Measurement of the Degree of Progression. *Journal of Public Economics*, Vol. 5, No 1, 2.
- Jakobsson, U. & Normann, G., 1974, *Inkomstbeskattningen i den ekonomiska politiken*, Industriens Utredningsinstitut, Stockholm.
- , 1976a, Utjämning kontra utbyte, Två artiklar om den skattepolitiska utvecklingen under 1970-talets första hälft, Industriens Utredningsinstitut, Stockholm. Särtryck nr 62 (Ur *Ekonomisk Debatt* 1975:8 och *Industrikonjunkturen*. Hösten 1975.)
- , 1976b, Hagapaketets innebörd. En analys av Haga III-uppgörelsen för 1977 och mittenpartiernas alternativ. Industriens Utredningsinstitut. Särtryck nr 70. (Ur *Svensk Skattetidning* 1976:8.)
- , 1976c, Welfare Effects of Changes in Income Tax Progression in Sweden, Industriens Utredningsinstitut, *Working Paper* 1976:3.
- Kaldor, N., 1955, *An Expenditure Tax*, London.
- Kosters, M., 1969, Effects of an Income Tax on Labor Supply, i A.C. Harberger & M.J. Bailey (eds), *The Taxation of Income from Capital*, The Brookings Institution, Washington.
- Krauss, M. & Bird, R.M., 1971, The Value Added Tax: Critique of a Review, *Journal of Economic Literature*, Dec. 1971.
- Leuthold, J.H., 1975, The Incidence of the Payroll Tax in the United States. *Public Finance Quarterly*, Vol. 3.
- Lindholm, R.W., 1970, The Value Added Tax: A short Review of the Literature, *Journal of Economic Literature*, Dec. 1970.
- , 1971, The Value Added Tax: Rejoinder to a Critique, *Journal of Economic Literature*, Dec. 1971.
- LO, 1976, *Löner, priser, skatter*. Rapport till LO-kongressen 1976, Lund.
- Lodin, S.-O., 1976, Progressiv utgiftsskatt – ett alternativ? *SOU* 1976:62, Stockholm.
- McLure, E.C. Jr., 1970, Tax Incidence, Macroeconomic Policy and Absolute Prices, *Quarterly Journal of Economics*, Vol. LXXXIV.
- , 1973, Economic Effects of Taxing, Value Added, i R.A. Musgrave (ed.), *Broad-Based Taxes*, London.
- , 1975, General Equilibrium Incidence Analysis – The Harberger Model After Ten Years, *Journal of Public Economics*, Vol. 4.
- Mieszkowski, P., 1969, Tax Incidence Theory: The Effects of Taxes on the Distribution of Income, *Journal of Economic Literature*, Vol. VII.
- Mirrlees, J., 1971, An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation, *Review of Economic Studies*, Vol. 38.
- Musgrave, R.A., 1959, *The Theory of Public Finance*, New York.
- , 1976, ET, OT, and SBT, *Journal of Public Economics*, Vol. 6.
- Musgrave, R.A. & Musgrave, P.B., 1973, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York.
- Mutén, L., 1955, Om bruttobeskattning, *Ekonomisk Tidskrift*, april 1955.
- Normann, G., 1976, Beskattning av produktionsfaktorer. Under medverkan av Bo Carlsson och Ulf Jakobsson. Arbetsrapport 1976:5. Industriens Utredningsinstitut, Stockholm (utarbetad på uppdrag av företagsskatteberedningen).
- , 1977a, Modeller för hushållssektorns inkomster, skatter och sparande, i *IUI:s långtidsbedömning 1976. Bilagor*, Stockholm.
- , 1977b, Om kvantitativa makromodellers roll i skatteforskningen. Stencil, Industriens Utredningsinstitut, Stockholm.
- OECD, 1974, *Negative Income Tax*, Paris.
- Pechman, J.A., 1971, *Federal Tax Policy*, Brookings Institute, Washington.
- Pechman, J.A. & Okner, B.A., 1974, *Who Bears the Tax Burden?*, Washington.

- Phelps, E.S., 1973, Taxation of Wage Income for Economic Justice, *Quarterly Journal of Economics*, Vol. LXXXVII.
- Prop. 1968:100. Bilaga. Tänkbara effekter av vissa omläggningar av beskattningen. PM utarbetad inom finansdepartementets sekretariat för ekonomisk planering. Stockholm.
- Prop. 1974:132
- Prop. 1975:92
- Prop. 1975/76:217
- Prop. 1977/78:49
- Rechtenwald, H.C., 1971, *Tax Incidence and Income Redistribution*, Detroit.
- Rees, A., 1974, An Overview of the Labor-Supply Results. *Journal of Human Resources*, Vol. IX.
- Sandmo, A., 1974, A Note on the Structure of Optimal Taxation, *American Economic Review*, September 1974.
- Sheshinski, E., 1972, The Optimal Linear Income-Tax, *Review of Economic Studies*, Vol. XXXIX.
- Shoup, C., 1972, Public Expenditures and Taxation, i *Economic Research: Retrospect and Prospect*, National Bureau of Economic Research, New York.
- , 1973, Factors Bearing on an Assumed Choice between a Federal Retail-Sales Tax and a Federal Value-Added Tax, i R.A. Musgrave, (ed.), 1973, *Broad-Based Taxes*, London.
- SOU.1951:51, Den statliga direkta beskattningen.
- , 1954:19, Förslag till ändrad företagsbeskattning.
- , 1957:13, Den statliga indirekta beskattningen.
- , 1964:25, Nytt skattesystem.
- , 1974:20, Förslag till skatteomläggning m. m. Delbetänkande av 1972 års skatteutredning.
- , 1974:103, Skatteomläggning 1976. Delbetänkande av 1972 års skatteutredning.
- , 1977:18, Inflationsskyddad skatteskala. Delbetänkande av 1972 års skatteutredning.
- , 1977:20, Kommunernas ekonomi 1975–1985. Betänkande av 1976 års kommunalekonomiska utredning.
- , 1977:86, Beskattning av företag, Slutbetänkande av Företagsskatteberedningen.
- Sullivan, C.K., 1965, *The Tax on Value Added*, New York.
- Söderström, L., 1977, Satsa på mervärdeskatten. *Ekonomisk Debatt* 1977:3.
- TCO, 1975, *Var skall vi ta't?* – Ett underlag för skattedebatt. TCO:s arbetsgrupp för skattefrågor. Stockholm.
- Teeters, N.H., 1973, The Payroll Tax and Social Security Finance, i R.A. Musgrave (ed.), *Broad-Based Taxes*, London.
- Vroman, W., 1971, *Employer Payroll Taxes and Money Wages: Two Tests of Backward Shifting*, National Tax Association Proceedings.
- , 1974, Payroll Tax Incidence: Empirical Tests with Cross Country Data, *Public Finance* 1974:2.
- Watts, H.W. et al., 1974, The Labor-Supply Response of Husbands, *Journal of Human Resources*. Vol. IX.
- Weitenberg, J., 1969, The Incidence of Social Security Taxes, *Public Finance*, Vol. 24.
- Welinder, C., 1974, *Skattepolitik*, Lund
- Ysander, B.-C., 1976, Varför utgiftsskatt? *Ekonomisk Debatt* 1976:7.