

IFN Policy Paper nr 25, 2009

Skatter och snedvridning av konkurrensen

Henrik Jordahl och Mikael Stenkula

Skatter och snedvridning av konkurrensen

Underlagsrapport till Konkurrensverkets rapport *Åtgärder för bättre konkurrens*

Henrik Jordahl, IFN^a
Mikael Stenkula, IFN^b

Januari 2009

^a henrik.jordahl@ifn.se
^b mikael.stenkula@ifn.se

Innehållsförteckning

1. Inledning	3
2. Bakgrund	4
2.1 Behovet av konkurrens.....	4
2.2 Snedvridning av konkurrens	5
2.3 Skatter och snedvridningar.....	7
3. Mervärdesskatt	11
3.1 Allmänt.....	11
3.2 EU-perspektiv.....	16
3.3 Konkreta förslag på åtgärder	19
4. Företagsbeskattning.....	20
4.1 Allmänt.....	20
<i>Ägarform och finansieringskälla</i>	20
<i>Små- och nyföretagande</i>	22
<i>Företagsform</i>	25
<i>Entreprenörskap</i>	31
4.2 EU-perspektiv.....	32
4.3 Konkreta förslag på åtgärder	36
5. Arbetsbeskattning.....	37
5.1 Allmänt.....	37
<i>Egenproduktion och marknadsproduktion</i>	37
<i>Arbetsgivaravgifter</i>	41
5.2 EU-perspektiv.....	44
5.3 Konkreta förslag på åtgärder	46
6. Avslutning	48
Referenser	50

1. Inledning

Syftet med den här rapporten är att påvisa det svenska skattesystemets påverkan på konkurrenssituationen inom Sverige och i ett EU-perspektiv, samt att komma med konkreta förslag på hur snedvridningarna kan minskas.

Rapporten ingår i ett bredare uppdrag som Konkurrensverket har fått av regeringen och där konkurrenssnedvridningar utgör ett av fyra centrala konkurrensproblem.¹ En del av uppdraget för rapporten har bestått av att arbeta in synpunkter och förslag med avseende på skatter och konkurrens som Konkurrensverket under 2008 har fått in från en konkurrensenkät. Konkurrensverket har tidigare gjort en liknande studie baserad på synpunkter som inkommit till Konkurrensverket sedan verkets tillkomst år 1992 och fram till sommaren 1999.²

Rapporten redogör kort för behovet av konkurrens och hur konkurrensen kan snedvridas av beskattning. Tre beskattningstyper tas upp till behandling: mervärdesskatt, företagsbeskattning och arbetsbeskattning. De konkreta förslag på åtgärder som presenteras är framför allt motiverade med att de skulle minska olika snedvridningar av konkurrensen. Överväganden om förslagens andra ekonomiska konsekvenser, främst i form av budgetpåverkan, är av en mer övergripande karaktär. Rapporten tar inte ställning till förslagens politiska genomförbarhet eller till avvägningar mot andra politiska målsättningar.

¹ Konkurrensverket (2008).

² Konkurrensverket (1999).

2. Bakgrund

2.1 Behovet av konkurrens

Konkurrens handlar om rivalitet. När flera säljare tävlar mot varandra sporras de till att göra sina erbjudanden så attraktiva som möjligt för konsumenterna. Priskonkurrens utgör en viktig dimension av detta. Priskonkurrens innebär även att köparna bjuder över varandra, som på en auktion. Om priskonkurrensen är stark används samhällets resurser på ett effektivt sätt. Å ena sidan driver konkurrensen ner priserna så att så många konsumenter som möjligt får råd att köpa företagets produkter. Å andra sidan leder konsumenternas tävlan om att få köpa produkterna till att de hamnar hos de konsumenter som värderar dem högst. Att konsumenternas valfrihet blir större om det finns många olika alternativ att välja mellan är förstås också positivt och sammanhänger med marknadens grad av konkurrens.

Över tiden leder konkurrens också till att företagen kapar sina kostnader genom att effektivisera produktionsprocessen. Både teknologiskt och organisatoriskt gäller det att hålla jämna steg med konkurrenterna. Konkurrens disciplinerar företag så att de undviker slöseri. Oxfordprofessorn Stephen Nickell har belagt ett positivt samband mellan konkurrens och ökningen av totalfaktorproduktivitet bland 670 brittiska företag.³

Minst lika viktigt är att de produkter som konsumenterna inte tycker om med tiden kommer att sorteras ut till förmån för mer attraktiva erbjudanden. Genom konkurrensprocessen koordineras säljarnas skilda förväntningar genom att tvinga dem som har missuppfattat köparnas önskemål att anpassa sig.

Behovet av konkurrens kvarstår alltså i ett dynamiskt perspektiv, men bilden blir samtidigt mer komplicerad. Schumpeter framhöll redan på 1940-talet att stenhård, ”perfekt” konkurrens kan hämma innovationer och produktutveckling.⁴ Om konkurrenterna kan kopiera en innovation så fort den dyker upp på marknaden går det

³ Se Nickel (1996). Jagannathan och Srinivasan (1999) går in på hur företagsledningen hanterar tillgängliga kassaflöden och visar att bolagsstyrningen och förhållandet mellan ägare och ledning är mer problematiskt i amerikanska företag som är utsatta för svag konkurrens.

⁴ Se Schumpeter (1942).

inte att räkna hem den investering som innovationen bygger på. Läkemedelsföretagen är villiga att lägga ner stora resurser på forskning eftersom de under en viss tidsperiod skyddas från konkurrens och då kan göra betydande vinster på sina nya mediciner. Enligt Schumpeter bör konkurrens analyseras utifrån hur ekonomiska resurser skapas och förstörs snarare än utifrån hur de allokeras vid en given tidpunkt.⁵

På senare år har en del ekonomer pekat på ett icke-linjärt samband mellan konkurrens och innovationer.⁶ Vid riktigt hög och riktig låg konkurrens kan innovationstakten vara lägre än vid mellanliggande konkurrensnivåer. Flera empiriska studier pekar dock på ett positivt samband mellan konkurrens och innovation, vilket tyder på att konkurrensen tvingar företagen att utvecklas för att överleva på marknaden.⁷ En framträdande lärobok om ekonomisk tillväxt presenterar flera teoretiska argument för att konkurrens stimulerar innovation och ekonomisk tillväxt.⁸ På arbetsmarkanden kan ökad konkurrens till följd av reformerade produktmarknadsregleringar ge högre sysselsättning.⁹ Konkurrensen leder till lägre prispålägg som i sin tur ger ökat jobbskapande när ekonomins aktivitetsnivå stiger. Som ett sista steg kan reallöner och därmed arbetsutbudet stiga.

En fri konkurrens förutsätter att det är tillåtet att använda sina ekonomiska resurser som man önskar. Detta inkluderar rätten att handla till de priser som man vill ta ut eller är villig att betala. Sammanfattningsvis är konkurrens viktigt för ekonomisk resursanvändning och utveckling. Både teoretiska resonemang och empiriska studier ger stöd för detta.

2.2 Snedvridning av konkurrens

Konkurrens är en förutsättning för välfungerande marknader som konsumenterna gynnas av. Men om marknadens aktörer inte konkurrerar med varandra under neutrala

⁵ Detta perspektiv delas av andra "österrikiska" ekonomer som Hayek (1948) och Kirzner (1973). Likt Schumpeter ser de konkurrens som en process i vilken entreprenörer reagerar på och själva skapar förändring.

⁶ Aghion m.fl. (2005).

⁷ Se Ahn (2002). Alesina m.fl. (2005) påvisar ett positivt samband mellan konkurrensfrämjande reformer av produktmarknadsregleringar och investeringar. Nicoletti och Scarpetta (2003) finner att sådana reformer kan ge högre multifaktorproduktivitet.

⁸ Aghion och Howitt (1998).

⁹ Høj m.fl. (2007).

förhållanden snedvrids konkurrensen. Konkurrensen kan snedvridas både inom och mellan olika marknader.

Konkurrensverket bedömer fyra konkurrensproblem som centrala att analysera för att målen för den svenska konkurrenspolitiken ska kunna uppnås:¹⁰

1. Hinder för *marknadstillträde*
2. Konkurrenssnedvridningar
3. Kundrörlighet
4. Reglering och tillsyn

Den andra punkten, konkurrenssnedvridningar, är föremål för den här rapporten.

Konkurrenssnedvridningar är en bred term som avser situationer där konkurrensfördelar inte bottnar i en effektivare produktionskapacitet utan istället beror på beslut och handlingar hos lagstiftare, myndigheter, branschorganisationer, fackföreningar, företagskarteller, enskilda företag etc. Konkurrensen kan snedvridas bland annat genom beskattning, statsstöd, samarbetsavtal, missbruk av marknadsstyrka och underprissättning.

För den vidare analysen är det viktigt att göra skillnad på faktorer som minskar och faktorer som snedvrider konkurrensen. Förändringar i skatter, lagar och regler som drabbar alla företag lika kan leda till minskad konkurrens utan att något företag drabbas hårdare än något annat. Det går att se en kartell som ett exempel på en konkurrensminskning som inte snedvrider konkurrensen om alla företag på marknaden ingår i kartellen. Verkligheten är förstås mer komplicerad, med effekter inom och mellan marknader samt även på marknadstillträde och -utträde. När konkurrensnivån minskar likformigt på en marknad kommer detta dessutom att snedvrida konkurrensen relativt andra marknader. Eftersom de ekonomiska resurserna är begränsade råder det på en övergripande nivå alltid konkurrens mellan företag, branscher och sektorer om var resurserna ska sättas in och ge avkastning. Men rent analytiskt bör begreppen konkurrenssnedvridning och konkurrensminskning hållas isär.

¹⁰ Konkurrensverket (2008).

På samma sätt finns en analytisk skillnad mellan snedvridningar av beteende och snedvridningar av konkurrensen. Till exempel är skatter, med undantag för klumpsummeskatter, alltid snedvridande. Hur skatter snedvrider ekonomiska beslut finns utrett i detalj inom (teoretisk) offentlig ekonomi. Skatter förändrar företags och konsumenters beteende så att det blir mindre attraktivt att köpa och sälja beskattade varor samtidigt som det blir mer attraktivt att producera i den svarta sektorn eller att utföra arbetet själv. Ett skattesystem kan därför aldrig helt undvika att snedvrider människors beteende. Däremot är det teoretiskt möjligt att en skatt inte snedvrider konkurrensen, eftersom ingen enskild marknadsaktör behöver missgynnas mer än någon annan när en skatt införs. Till exempel kan man tänka sig att en skatt införs på en vara som säljs på en marknad med perfekt konkurrens. Skatten snedvrider företagets och konsumenternas beteende och leder till en så kallad dödviktsförlust, men konkurrensen på denna marknad påverkas inte. Inte heller snedvrids, eller påverkas, konkurrensen om en monopolist beskattas, fastän detta innebär att produktionen snedvrids ännu längre bort från den samhällsekonomiskt effektiva nivån.

Att skatter snedvrider *konkurrensen* är alltså inte uppenbart. Vi kan dock misstänka att skatter snedvrider konkurrensen om marknadsaktörer som befinner sig i ett konkurrensförhållande med varandra påläggs olika skattesatser.

Vid samhällsekonomiska analyser är det snedvridningar av beteenden som utgör en ekonomisk kostnad. Snedvridningar och minskningar av konkurrensen blir därför till samhällsekonomiska problem när de leder till att beteenden snedvrids. Så kommer i regel vara fallet, men det kan vara klagörande att skilja direkta snedvridningar av beteenden från snedvridningar av beteenden som verkar genom att konkurrensen snedvrids och minskas.

2.3 Skatter och snedvridningar

Ett skattesystem bör vara enkelt, effektivt och rättvist. Inte sällan kan dessa mål stå i konflikt med varandra. Med ett enkelt skattesystem avses ofta ett enhetligt skattesystem där skattesatserna inte skiljer sig åt mellan regioner, branscher, företag och individer. Ett effektivt skattesystem snedvrider individers och företags beteende

så lite som möjligt givet ett visst skatteuttag. Rättvisa kan åsyfta både horisontell och vertikal rättvisa och har ofta ett starkt normativt inslag.¹¹ Vi kommer inte att diskutera några rättviseaspekter i vår rapport.

Initialt skulle man kunna tänka sig att ett skattesystem med enhetliga skattesatser för marknadsaktörer som befinner sig i ett konkurrensförhållande gentemot varandra är effektivt och inte konkurrensnedvridande. På många områden förhåller det sig också så. Konkurrensförutsättningarna för marknadsaktörerna påverkas direkt om skattesatserna skiljer sig mellan företag och skatterna därmed belastar dessa olika mycket.

Verkligheten är emellertid mer komplex. Även om ett system ser ut att vara enhetligt med uniforma formella skattesatser finns ofta undantags- eller specialregler som gör att ett på ytan enhetligt skattesystem egentligen är differentierat. Kontinuerliga regeländringar inom skatteområdet gör också snabbt ett system svåröverskådligt. Regelverket riskerar att bli ett lapptäcke som snedvrider konkurrensen även om detta initialt inte var lagstiftarens avsikt. Den effektiva skatten, den skatt som i verkligheten kommer att belasta en viss aktivitet, är egentligen den relevanta skatt som ska analyseras i konkurrens hänseende och kan ofta variera mellan företag och individer även om den officiella formella skattesatsen är lika för alla.

Att marknadsaktörer beskattas olika behöver emellertid inte vara ekonomiskt ineffektivt. Detta gäller förstås speciellt för aktörer som inte konkurrerar med varandra på samma marknad. Eftersom olika sektorer av ekonomin kan vara olika känsliga och påverkbara av en skatt kan en differentiering av skatter vara påkallad. Vissa sektorer kan vara utsatta för stark internationell konkurrens och andra sektorer kan vara utsatta för konkurrens i form av egenproduktion och svartarbete.

En strävan att undvika differentierade skattesatser så långt som möjligt är med andra ord inte med säkerhet önskvärd. Inom de områden där skattedifferentiering existerar har den dock inte alltid införts för att minska snedvridningarna och öka effektiviteten i

¹¹ Med horisontell rättvisa menas i detta sammanhang att aktörer i liknande ekonomiska situationer beskattas lika, till exempel att aktörer med samma betalningsförmåga eller samma inkomst beskattas lika. Med vertikal rättvisa menas vanligen att aktörer med högre betalningsförmåga eller högre inkomst beskattas hårdare.

systemet. Differentierade momssatser och varierad skattebelastning mellan olika branscher är i praktiken ofta exempel på konkurrensnedvridande skatteregler. Ett system med differentierade skattesatser bidrar också snabbt till att skattesystemet blir krångligare och mindre transparent. Ett svåröverskådligt skattesystem minskar dess effektivitet och kan i sig vara konkurrensnedvridande, givet att olika marknadsaktörer har olika kapacitet att förhålla sig till och utnyttja komplexiteterna. Tillgången till så kallade skattesköldar snarare än kundorientering och produktivitet kan då bli avgörande för företagens lönsamhet.

Skatters snedvridande effekter kan i vissa fall vara svåra att bedöma eftersom skatterna kan ha olika effekter som står i motsatsförhållande till varandra. Som vi konstaterat ovan behöver till exempel differentieringen av skatter mellan sektorer inte vara direkt konkurrensnedvridande, givet att aktörerna inom respektive sektorer inte konkurrerar med varandra. Men ett sådant skattesystem kan ändå betraktas som indirekt snedvridande eftersom (konkurrensen om) investerares och konsumenters resurser i hela ekonomin kan komma att påverkas om vissa sektorer är skattemässigt gynnade. Ett annat, internationellt, exempel är skattejusteringar som görs för att minska konkurrensnedvridningar inom ett land som kan leda till ökad snedvridning av konkurrensen i förhållande till andra länder. En korrigerande och minskning av konkurrensnedvridning ur en aspekt kan alltså lätt öka konkurrensnedvridningen ur en annan aspekt. Korrigerande av missförhållanden ger inte sällan upphov till nya problem av liknande eller av helt annan karaktär. I praktiken blir frågan därmed inte att eliminera konkurrensnedvridningen av skattesystemet utan att hitta en lämplig avvägning mellan olika problem. Det internationella ramverket i allmänhet och EU:s regelverk i synnerhet lägger också restriktioner på vad man kan göra på nationell nivå.

Skatter kommer alltid att utgöra ett potentiellt hinder för konkurrens på lika villkor – oavsett om det på ytan är differentierade eller odifferentierade skattesatser. Generellt sett är det effektivt att marknadsaktörer som befinner sig i ett konkurrensförhållande gentemot varandra beskattas lika. Men en ekonomi består normalt av en mängd olika aktiviteter och företag som i många fall endast konkurrerar med varandra indirekt och på en övergripande nivå (i en konkurrens om ekonomins resurser), och det går med andra ord inte *a priori* att dra slutsatsen att ett helt uniformt skattesystem är det mest effektiva. Generellt kan man säga att en effektiv konkurrens försvåras eller förhindras

i ett system som tillåter differentierade skattesatser inom samma typ av aktiviteter och för samma typer av företag eller individer.

3. Mervärdesskatt

3.1 Allmänt

Mervärdesskatten introducerades i Frankrike 1954 och har sedan dess gjort något av ett segertåg över världen. Denna skatt finns idag i över 130 länder (inklusive alla OECD-länder utom USA) och ytterligare några fler länder är i stånd att införa den. Inkomsterna från mervärdesskatt uppgår till ungefär 20 procent av hela världens skatteinkomster.¹² Medlemsländerna i OECD samlar i genomsnitt in 7,2 procent av sina skatteintäkter med mervärdesskatt.¹³ I Sverige kallas mervärdesskatt vanligen för moms och står för 35 procent av statens totala skatteinkomster. Därutöver bidrar punktskatter på konsumtion (främst skatt på energi och koldioxid, alkohol och tobak, samt vägtrafik) med 14 procent av statens skatteinkomster.¹⁴ Den generella skattesatsen för svensk moms är 25 procent. För bland annat livsmedel är skattesatsen 12 procent medan bland annat böcker och tidningar samt inrikes persontransporter har en skattesats på 6 procent.¹⁵ Ett antal varor och tjänster är moms fria, till exempel sjukvård och tandvård.¹⁶

Mervärdesskatten är mer komplicerad än den snarlika konsumtionsskatten så till vida att den tas ut i alla led i förädlingskedjan medan konsumtionsskatten endast tas ut vid det sista försäljningsledet till konsumenter. Sverige hade tidigare en konsumtionsskatt vid namn omsättningsskatt (oms) som ersattes av momsen 1969. I alla länder med mervärdesskatt utom Japan är de nationella reglerna sådana att skatten betalas av företag på all försäljning med avdrag för skatt betalad på inköp, samt full beskattning av import men ingen beskattning av export.¹⁷

Att mervärdesskatten har blivit så populär kan enligt två nya empiriska studier¹⁸ bero på att den gör det möjligt att samla in mer skatteinkomster än med andra typer av

¹² Keen (2007, s 366).

¹³ Keen (2007, s 372).

¹⁴ Ekonomistyrningsverket (2008a, s 8).

¹⁵ Andra varor och tjänster med 12 procents moms är rumsuthyrning i hotell- och pensionatsverksamhet, upplåtelse av campingplats i campingverksamhet, konstnärs försäljning av egna konstverk, samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Andra varor med 6 procents moms är transport i skidliftar, vissa entréavgifter, idrottsverksamhet, museiverksamhet, biblioteksverksamhet, med mera.

¹⁶ Andra momsbefriade varor och tjänster är grundskola, gymnasieskola, högskola, bank- och finansieringstjänster, artistgage, studieförbundens studiecirklar, läkemedel som är receptbelagda eller säljs till sjukhus, skepp för yrkesmässig sjöfart, tjänster som avser framställning av medlemsblad och personaltidningar, lotteri, vadhållning och spel, samt köp och hyra av fastighet, med mera.

¹⁷ Keen (2007, s 366).

¹⁸ Keen och Lockwood (2006, 2007).

skatter. Skillnaden mellan skatternas andel av BNP mellan USA och Europa (OECD-länder) sammanfaller med mervärdesskattens uppkomst och utveckling. De empiriska studierna tyder på att skatteinkomsterna ökar i länder som inför mervärdesskatt, men att effektens storlek är begränsad. Den uppskattade intäktsökningen av att införa mervärdesskatt ligger mellan 0,5 och 2,1 procent av den ursprungliga skattekvoten. Mervärdesskatten framstår därmed som attraktiv för länder i behov av skatteinkomster och är sannolikt en effektiv skatt som snedvrider ekonomiska beslut i mindre utsträckning än andra skatter.

Det finns en stor nationalekonomisk litteratur om konsumtions- och varuskatter men tyvärr är det väldigt få studier som behandlar mervärdesskatten utifrån dess utmärkande egenskaper. Däremot finns ett flertal svenska utredningar om momsens inklusive frågan om den bör differentieras eller vara enhetlig.¹⁹ I sitt tal som ordförande till den 62:a kongressen för International Institute of Public Finance gav Michael Keen tre skäl till de akademiska nationalekonomernas måttliga intresse för mervärdesskatten.²⁰ För det första att amerikanska forskare ofta styr vilka frågor som betraktas som intressanta – och de har varit relativt ointresserade av en skatt som inte finns i USA. För det andra att det råder brist på jämförbara data om intäkterna från mervärdesskatten i olika länder. För det tredje att mervärdesskattens kedjestruktur gör analysen känslig för avsteg från skattereglerna. Om skatten inte betalas i något led blir situationen för komplicerad för att kunna analyseras med enkla standardmodeller för varuskatter.

Jämfört med en konsumtionsskatt har mervärdesskatten den fördelen att skatteplanering och skattesmitande blir mindre lönsamt eftersom hela skattebördan inte tas ut i det sista förädlingsledet. På grund av denna skillnad är inkomsterna från mervärdesskatten inte lika känsliga för om enstaka företag lyckas undkomma skatten (eftersom skatten tas ut i flera mindre portioner av ett större antal företag). Risken för att vissa varor och tjänster helt ska undkomma beskattning är därför mindre med mervärdesskatt. Av denna anledning är skatten också mindre snedvridande än en konsumtionsskatt med avseende på olika branschers och företags möjligheter (och vilja) att smita från beskattning. Men även om problemen överlag är minst lika stora för

¹⁹ Till exempel SOU 2002:74, SOU 2005:57, SOU 2006:90.

²⁰ Keen (2007, s 379).

andra skatter lider mervärdesskatten av konkurrens från den svarta sektorn samt av skattefusk och bedrägeri.

Eftersom mervärdesskatt, liksom andra skatter, per definition belastar den formella eller vita ekonomiska sektorn bör konkurrensen med den informella eller svarta sektorn tas i beaktande. Problemet är större i utvecklingsländer där den svarta sektorn har uppskattats till i genomsnitt 39 procent av BNP. Men även OECD-länderna har en svart sektor som i genomsnitt (bland 21 ”välutvecklade medlemsländer”) har uppskattats till 16 procent av BNP. Sverige ligger enligt dessa uppskattningar något över detta genomsnitt med 18 procent av BNP. Eftersom importtullar är svårare att undkomma kan tullar under vissa omständigheter vara att föredra framför mervärdesskatt.²¹ Så torde dock främst vara fallet i utvecklingsländer och mervärdesskatten kommer i vart fall åt de insatsfaktorer som den svarta sektorn köper in vitt.²² I Sveriges fall begränsar dessutom EU-medlemskapet de potentiella tullintäkterna avsevärt.

Som tidigare nämnts finns det däremot en stor nationalekonomisk litteratur om konsumtions- eller varuskatter som härstammar från den brittiske matematikern Frank Ramseys pionjärbete på 1920-talet.²³ Ramsey förespråkade differentierade varuskatter av effektivitetsskäl. Enligt Ramseys regel bör skatten på en vara stå i omvänd proportion till varans priselasticitet. Priselasticiteten mäter hur mycket efterfrågan på en vara minskar när priset går upp, alltså hur priskänslig varan är. Intuitionen bakom Ramseys regel är att höga skatter på varor med hög priskänslighet skadar ekonomin onödigt mycket eftersom efterfrågan (och därmed konsumtionen) minskar mer än den skulle göra om en högre skatt istället togs ut på varor som inte är lika priskänsliga. I ett optimalt varuskattesystem sätts skatterna så att alla varor har samma marginella priselasticitet. Då går det inte att ändra skattesatserna så efterfrågan påverkas mindre än förut samtidigt som skatteintäkterna hålls oförändrade.

Självklart finns det i praktiken stora svårigheter förknippade med skattedifferentiering enligt Ramseys regel. Mätningar av olika varors priskänslighet är långt ifrån exakta

²¹ Argumentet framförs av Emran och Stiglitz (2005).

²² Se Keen (2008).

²³ Ramsey (1927).

och gränsdragningsproblemen mellan varor med olika skattesatser kan bli svåra. Politiska argument brukar därtill bygga på att regeln är regressiv (det vill säga att skattebördan i för stor utsträckning faller på människor med låga inkomster) och att det vore cyniskt att hårdbeskatta varor som människor inte klarar sig utan (och som därför har låg priselasticitet). I Sverige har argumenten för differentierad moms dock inte följt Ramseys regel utan har byggt på fördelningspolitik (livsmedel), ekonomiska styrmedel (turism) och kulturpolitik (böcker). Även om det inte ligger inom uppdraget för den här rapporten att utreda de fördelningspolitiska konsekvenserna kan vi notera att mervärdesskatt inte brukar betraktas som ett effektivt fördelningspolitiskt instrument jämfört med inkomstskatt eller åtgärder på statsbudgetens utgiftssida.²⁴ Dessutom borde den för skatteintäkterna tunga livsmedelsmomsen om någon vara högre än övriga momssatser utifrån Ramseys regel.

I speciellt fokus för den här rapporten ligger den differentierade momsens snedvridning av konkurrensen, vilket i många fall är besläktat med gränsdragningsproblem mot snarlika och närliggande verksamheter. Skatteverket menar i ett förslag till Konkurrensverket att Sverige har möjlighet att införa enhetlig momsskattesats och att detta skulle leda till minskade gränsdragningsproblem och vara positivt i konkurrenshänseende. Skatteverket stödjer sin argumentation på Mervärdesskattesatsutredningen.²⁵ Enligt beräkningar i Mervärdesskatteutredningen skulle de samhällsekonomiska effekterna av en övergång från differentierad till enhetlig momsskattesats vara positiva för konsumentnyttan, men av begränsad storlek.

Ett exempel på den differentierade momsens snedvridningseffekter ges av Svenska Resebyråföreningen i en skrivelse till Konkurrensverket: resebyråer måste ta ut 25 procent moms på sin serviceavgift när de säljer resor och inkvartering inom Sverige. När till exempel SJ eller Scandic själva säljer samma tjänster utgår moms med 6 respektive 12 procent på hela beloppet. Enligt Svenska Resebyråföreningen tar SJ dessutom ut 6 procents moms även vid resa med andra tågbolag. Eftersom resebyråerna konkurrerar med egen försäljning från företag som SJ och Scandic snedvrider denna skatteskillnad konkurrensen.

²⁴ Se till exempel Keen (2007, s 369) eller SOU 2006:90.

²⁵ SOU 2005:57.

Svenskt Näringsliv tar upp den otydliga gränsdragningen mellan servering och avhämtning av mat. Gränsdragningsproblem skapar administrativt merarbete och frustration hos de företag som inte förstår reglerna, men tenderar också att snedvrیدا konkurrensen genom att olika moms-satser gäller för varor och tjänster som är nära substitut till varandra.

Att momsreglerna i det svenska kommunkontosystemet missgynnar privata utbildnings- vård- och omsorgsföretag jämfört med offentlig produktion i egen regi påpekas av Svenskt Näringsliv. Syftet med kommunkontosystemet är att skapa konkurrensneutralitet när en kommun väljer mellan att utföra en verksamhet i egen regi eller att anlita en privat entreprenör. Detta åstadkoms genom att kommunen får ingående moms ersatt från kommunkontosystemet.²⁶ Utan detta system skulle det vara mer attraktivt för kommunen att utföra verksamheter i egen regi, eftersom moms tillkommer som en kostnad på arbetskostnaden hos privata företag men inte på kommunens egen lönekostnad.²⁷ Men vid verksamheter som inte är momspliktiga, till exempel sjukvård och tandvård, snedvrیدs konkurrensen mellan kommunen och privata företag eftersom kommunkontosystemet ersätter kommunen för moms som de privata företagen inte får göra avdrag för. För att hantera denna snedvrیدning utgår en schablonersättning när en kommun väljer att anlita en privat entreprenör inom sjukvård, tandvård, utbildning eller social omsorg. Denna schablonersättning är satt till sex procent av det nettopris som kommunen betalar för att i genomsnitt korrigera för att företag måste kompensera sig för att ingående moms är en kostnad i deras verksamhet.²⁸ Uppenbarligen innebär en sådan schablonregel att konkurrensen snedvrیدs i många enskilda fall där den inte motsvarar den faktiskt "dolda momsen" i ett företag. Socialstyrelsen efterlyser i sitt förslag till Konkurrensverket att riktlinjerna förtydligas beroende på vilken tjänst som upphandlas. Lönernas kostnadsandel varierar mellan olika verksamheter och uppgår i hemtjänsten till 90 procent. Men det är framför allt när både kommunen och privata företag erbjuder en momsbefriad tjänst, till exempel tandvård, direkt till konsumenterna som momsreglerna snedvrیدer

²⁶ För en beskrivning av kommunkontosystemet inklusive dess snedvrیدande effekter se SOU 1999:133, SOU 2001:50, DS 2001:30 och Karlsson (2005).

²⁷ Se Jordahl (2008) för en genomgång av privat produktion av offentligt finansierade tjänster. Köp av verksamhet utgör 13 procent av de svenska kommunernas totala kostnader. Sedan 1998 har kommunernas köp av verksamhet ökat tydligt inom områdena individ- och familjeomsorg, utbildning, samt förskola och skolbarnomsorg.

²⁸ Se SOU 1999:133, s 31.

konkurrensen till kommunens fördel. Att kommunen ersätts för ingående moms genom kommunkontosystemet blir en konkurrensfördel gentemot privata tandläkare som inte kan göra avdrag för ingående moms. För att komma till rätta med denna snedvridning föreslår Svenskt Näringsliv att reglerna för kommunkontosystemet bör ändras. Men frågan är om det inte vore enklare att momsbelägga de tjänster som idag är momsbefriade. Då skulle både kommunen och konkurrerande företag kunna dra av ingående moms i sina momsdeklarationer. En sådan förändring ligger också i linje med en strävan mot enhetliga mervärdesskattesatser.

Punktskatter

Punktskatter har snarlika effekter som momsen även om de fungerar som konsumtionsskatter. Flera punktskatter framstår som konkurrensnedvridande. Sveriges höga alkoholskatter (som motiveras med folkhälsoskäl) utgör en avsevärd snedvridning till de svenska bryggeriernas nackdel i konkurrensen med privatimporterad och insmugglad öl. Livsmedelsföretagen påpekar i sin skrivelse till Konkurrensverket att punktskatten innebär att öl som köps på Systembolaget är 2,5 gånger så dyr som öl som köps i Tyskland.

En annan skatt som framstår som uppenbart snedvridande är reklamskatten. Dagspressen omfattas av denna skatt, till skillnad från radio, tv, och internet. Både Tidningsutgivarna och Svenskt Näringsliv påpekar i sina förslag till Konkurrensverket att reklamskatten snedvrider konkurrensen på mediemarknaden. Vår bedömning är att starka skäl talar för att reklamskatten bör avskaffas.

3.2 EU-perspektiv

Varor och tjänster som köps och säljs för konsumtion i Europeiska gemenskapen (EG, det vill säga EU:s inre marknad) omfattas av ett gemensamt system för mervärdesskatt, momsdirektivet.²⁹ Förutom generella tillämpningsregler begränsar direktivet ”den normala skattessatsen för mervärdesskatt” till att inte understiga 15 procent av beskattningsunderlaget. Men flera undantag tillåts, bland annat får varje medlemsstat införa en eller två lägre skattesatser på minst 5 procent för vissa

²⁹ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

specificerade varor och tjänster.³⁰ En del av de nationella mervärdesskatteinkomsterna tillfaller EU. Tabell 1 visar de normala mervärdesskattesatserna i EU:s medlemsstater.

Tabell 1 visar att Sverige tillsammans med Danmark har EU:s högsta normala mervärdesskattesats. Danmark är dessutom ensamt om att tillämpa en helt enhetlig moms. Inom EU finns både ett politiskt och ett ekonomiskt tryck för harmonisering av mervärdesskattesatser mellan länderna. Det finns en risk för att Sveriges höga skattesats leder till att företag väljer att lokalisera sig i andra medlemsländer, inte minst inom e-handel och andra internationellt konkurrensutsatta tjänster.

Den svenska differentieringen av momsen är inte otillåten ur ett EG-rättsligt perspektiv. Men även en tillåten differentiering kan förstås vara ekonomiskt ineffektiv och snedvrیدا konkurrensen. I en teoretisk artikel argumenterar Michael Keen för att skatteharmonisering inom EU kan ses som en välfärdshöjande respons på den snedvridande effekten från divergerande nationella skattestrukturer.³¹

³⁰ <http://europa.eu/scadplus/leg/sv/lvb/l31057.htm> (2009-01-17).

³¹ Keen (1987).

Tabell 1. Mervärdesskatt i EU:s medlemsstater

Medlemsstat	Normal mervärdes- skattesats, procent
Danmark	25
Sverige	25
Polen	22
Finland	22
Irland	21,5
Belgien	21
Lettland	21
Bulgarien	20
Italien	20
Ungern	20
Österrike	20
Portugal	20
Slovenien	20
Frankrike	19,6
Tjeckien	19
Tyskland	19
Grekland	19
Litauen	19
Nederländerna	19
Rumänien	19
Slovakien	19
Estland	18
Malta	18
Spanien	16
Cypern	15
Luxemburg	15
Storbritannien	15

Källa: Europeiska kommissionen (2009).

I EU-perspektiv är mervärdesskattens svagaste punkt kanske de möjligheter till bedrägeri som den medför. Medan andra skatter också kan undvikas begränsas de normalt vid noll och kan inte bli negativa. Återbetalningen av mervärdesskatt som ett företag har betalat på insatsvaror (ingående moms) tillsammans med det faktum att export inte beskattas öppnar däremot för möjligheter där företag genom bedrägerier kan få staten att betala ut pengar. Bedrägerierna består i olika variationer på att ett exportföretag begär återbetalning av ingående moms medan företag tidigare i "förädlingskedjan" upphör att existera utan att betala in sin motsvarande skatteskuld. Dessa bedrägerier är relativt svåra att upptäcka när de sker i form av "karuseller" där

varorna går runt mellan ett flertal företag, varav alla inte behöver vara delaktiga i bedrägeriet. I Storbritannien, som tycks vara värst drabbat, visar officiella beräkningar att inkomsterna från deras *value added tax* (VAT) understiger de skatter som enligt lag ska betalas med 13,5 procent.³² Även om detta är stora summor är bortfallet inte anmärkningsvärt högt jämfört med andra skatter, som inkomstskatt. Lösningar som eliminerar bedrägerierna är svåra att hitta. Så länge skattekedjan bryts vid utrikeshandel kommer problem att uppstå, så reformer med sikte på att minska problemet bör inriktas på att inte bryta skattekedjan vid gränshandeln.

3.3 Konkreta förslag på åtgärder

- Inför en enhetlig moms som ligger under den nuvarande generella nivån 25 procent. Mervärdesskattesatsutredningen³³ ger ett riktmärke på 21,7 procent för en generell skattesats som skulle ge lika höga skatteintäkter som dagens differentierade skattesatser.
- Momsbelägg idag momsbefriade varor och tjänster som sjukvård, tandvård och utbildning. Detta skulle eliminera de snedvridningar som kommer av kommunkontosystemet. Det skulle även bli möjligt att sänka den generella skattesatsen under 21,7 procent utan att reducera skatteintäkterna.
- Avskaffa reklamskatten. Reklamskatten snedvrider konkurrensen på mediemarknaden utan att det finns några starka argument för att beskatta olika medier olika. Ett avskaffande av denna punktskatt skulle bidra till ett mer enhetligt, enklare och mindre snedvridande skattesystem.

³² Keen (2007, s 379).

³³ SOU 2005:57.

4. Företagsbeskattning

4.1 Allmänt

Inkomsterna från kapitalbeskattningen i Sverige är väldigt konjunkturkänsliga. Kapitalbeskattningen utgörs idag främst av bolagsskatt och kapitalinkomstskatt och står för 25 procent av statens totala skatteinkomster.³⁴ En analys av företagsbeskattningens snedvridande effekter i allmänhet och på konkurrensen i synnerhet är inte enkel. Det är svårt att analysera enskilda skatter, såsom bolagsskatt och kapitalinkomstskatt, för sig eftersom företagandet påverkas av hur dessa skatter samvariera med varandra, samtidigt som ägarförhållanden och företagsform spelar en inte obetydlig roll för hur skattebelastningen i realiteten kommer att se ut. Vi kommer därför i detta avsnitt att analysera företagsbeskattningen ur olika aspekter och diskutera fyra problem som är kopplade till företagande och där dagens skattesystem kan vara konkurrenssnedvridande: skatt med avseende på ägarform och finansieringskälla, företagsstorlek, företagsform och entreprenörskap. De fyra problemen går delvis in i varandra.

Ägarform och finansieringskälla

En illustration av hur beskattningen skiljer sig åt mellan ägarform och finansieringskälla ges i Tabell 2. Uppdelningen är gjord på tre kategorier av ägare (hushåll, skattebefriade institutioner och försäkringsbolag) och tre kategorier av finansieringskällor (skuldfinansiering, nyemission och återinvesterade vinster).³⁵ Skattebefriade institutioner åsyftar främst de statliga pensionsfonderna och övriga pensionsfonder (för kompletterande system av yrkespension) men även till exempel vetenskapliga och kulturella stiftelser vilka dock är mindre relevanta i detta sammanhang. Försäkringsbolag är inte skattebefriade men har speciella beskattningsregler. En fullständig och heltäckande analys hade även tagit hänsyn till eventuella skatteskillnader mellan branscher och realkapitalslag (lager, maskiner, byggnader). Som Tabell 2 visar är skattesystemet inte neutralt med avseende på ägarform och finansieringskälla. Fyra slutsatser framträder:

³⁴ Ekonomistyrningsverket (2008a).

³⁵ Dessa tre kategorier är det som vanligast brukar jämföras i den svenska litteraturen.

- 1) Skuldfinansiering (lånefinansiering) är den mest gynnade finansieringsformen oavsett ägarkategori. För skattebefriade institutioner är marginalsikten till och med negativ, det vill säga avkastningen efter skatt är högre än före skatt.
- 2) Återinvesterade vinster är mer gynnade än kapitaltillskott genom nyemissioner, framförallt för hushåll.
- 3) Hushåll beskattas generellt sett hårdast. Undantaget utgörs av återinvesterade vinster för försäkringsbolag.
- 4) Skattebefriade institutioner är, föga förvånande, mest gynnade och har lägst beskattningsbelastning. Beskattningen är till exempel endast bortåt hälften så stor vid investering i nyemissioner.

Tabell 2. Effektiva marginalsikter för olika kombinationer av ägare och finansiering 2008 (%)

	Skuldfinansiering	Nyemission	Återinvesterade vinster
Hushåll	22,9	48,1	32,7
Skattebefriade institutioner	-1,2	23,2	23,1
Försäkringsbolag	18,2	44,6	42,6

Anmärkning: Kalkylen har genomförts under antagande om en 10-procentig real avkastning före skatt vid faktisk inflation som är satt till 2 procent. En negativ skatt innebär att den reala avkastningen efter skatt är högre än före skatt. Beräkningarna inkluderar bolags- och kapitalinkomstskatter med hänsyn till de komplexa effekter som olika ägarformer och finansieringskällor ger upphov till, till exempel att skulder är avdragsgilla. Förmögenhetskatten, som idag är avskaffad, ingår ej i beräkningarna.

Kalkylerna är genomförda i enlighet med de metoder som utvecklats i King och Fullerton (1984). Den genomsnittliga investeringsperioden antas vara tio år.

Källa: Henrekson och Jakobsson (2008), för metod, se Södersten (1993).

Dagens skattesystem framstår alltså som klart snedvridande. En viktig anledning till skillnaderna i Tabell 2 är dubbelbeskattningen av aktier, det vill säga att överskott som delas ut från ett bolag först beskattas på bolagsnivå (bolagsskatt) för att senare beskattas på individnivå (utdelningsskatt). Dubbelbeskattningen medför att avkastningskraven för finansiering med eget kapital blir högre jämfört med lånat kapital. Forskning har också visat att utdelningsskatten medför snedvridningar mellan användningen av internt och externt kapital.³⁶ Ur ett historiskt perspektiv ska det dock påtalas att skillnaderna är betydligt lägre än tidigare och förändringar i skattesystemet har kontinuerligt gjorts som förbättrat situationen och minskat skillnaderna. Efter

³⁶ Dietz (2003).

skattereformen 1990/91 minskade till exempel skillnaderna mellan ägarform och finansieringskälla drastiskt.³⁷

Ett regelverk som inte är neutralt med avseende på ägarform och finansieringskälla kommer att snedvrیدا konkurrensen ur flera aspekter. Skattesystemet leder till att den relativa avkastningen efter skatt mellan olika ägar- och finansieringsformer inte står i relation till avkastningen före skatt. Detta leder i förlängningen till en ofördelaktig ägar- och företagsstruktur. Idealet är att företagsbeskattningen ska vara helt neutral och att valet mellan olika handlingsalternativ inte ska styras av beskattningen.

Skattesystemet tycks alltså gynna institutionellt ägande och skuldfinansiering framför hushållsägande och finansiering med eget kapital. Ett avskaffande (eller en nedsättning) av dubbelbeskattningen skulle med andra ord kunna göra skattesystemet mindre snedvridande.³⁸

Små- och nyföretagande

Småföretag är i flera avseenden missgynnade på marknaden jämfört med stora och etablerade bolag. Småföretag har normalt sämre förutsättningar än stora företag att diversifiera risker och att få en tillfredsställande och uthållig kapitalförsörjning. Stora och etablerade bolag, såsom börsbolag, har helt andra möjligheter att finna finansiering via institutioner och utländska finansiärer medan små och onoterade bolag ofta endast har tillgång till egen finansiering och inhemsk riskkapitalmarknad. Därför kommer avkastningskraven att bli högre för små och onoterade bolag.³⁹ Samtidigt kommer småföretag normalt att få betala högre ränta på lånat kapital eftersom de ofta har en större odiversifierad riskexponering och har sämre förutsättningar att lämna säkerhet och borgen.⁴⁰

Förutom problem med att kunna dra till sig tillräckligt med ekonomiska resurser kan småföretag också ha svårare att sköta och finansiera komplicerad administration och skapa kontinuitet vid ägarbyten. Stora bolag har också möjlighet att flytta vinster

³⁷ Den som är intresserad av en historisk utveckling hänvisas till Henrekson (2001), Henrekson (2007) eller Henrekson och Jakobsson (2008).

³⁸ Som kommer att beskrivas längre ner i rapporten är skattesatsen på utdelning för fåmansbolag sänkt till 20 procent upp till en viss nivå, vilket mildrar ovanstående problem.

³⁹ Konkurrensverket (1999).

⁴⁰ Konkurrensverket (1997), Konkurrensverket (2000).

mellan olika verksamheter och dotterbolag för att minimera beskattningen.⁴¹ Information från UC ger också vid handen att små bolag betalar en högre effektiv bolagsskatt än stora bolag som en följd av de större möjligheterna till periodiseringar, avdrag och koncernjusteringar i stora bolag, trots att de formella bolagsskatterna är desamma oavsett företagsstorlek.⁴²

Det snedvridande skattesystemet med avseende på ägar- och finansieringskälla, som beskrevs i avsnittet ovan, kommer också att leda till konkurrensnackdelar för småföretag. Om skuldfinansiering är billigare och mer lättillgänglig för stora och etablerade företag, vilket verkar rimligt, torde till exempel småföretag missgynnas av att skuldfinansiering är skattemässigt missgynnad.⁴³ Att hushåll är skattemässigt missgynnade som ägare har lett till att mycket sparande institutionaliserats och ackumulerats i pensionsbolag som haft en gynnsam skattemässig situation som en skattebefriad institution.⁴⁴ Detta gynnar, återigen, stora och etablerade företag som lättare kan komma i åtnjutande av detta kapital eftersom pensionskapital sällan investeras i små verksamheter.

Skattesystemet kan på liknande sätt sägas missgynna nyetablerade företag. Etablerade företag torde gynnas av att återinvesterade vinster beskattas lägre än nyemissioner. Nyetablerade företag kan, per definition, inte ha några återinvesterade vinster att använda sig av. Även om skattesystemet framstår som neutralt för befintliga aktörer kan det vara snedvridande gentemot nyetableringar, vilket kan hämma och snedvrیدا konkurrensen. Att nyetablerade företag dessutom som regel är små förstärker problemen. Svenskt Näringsliv har också i sitt inkomna förslag till Konkurrensverket poängterat att dagens skattesystem tydligt missgynnar både små och nyetablerade företag.

En gynnsam särbeskattning av mindre bolag skulle därmed i förlängningen kunna tolkas som mer konkurrensneutral än ett uniformt skattesystem. I förlängningen skulle ett snedvridande skattesystem innebära att mindre produktiva och kostnadseffektiva

⁴¹ Henrekson (1996).

⁴² Företagarna (2008).

⁴³ Auerbach och Hasset (2002) konstaterar till exempel att mindre företag är mer benägna att använda sig av nyemissioner.

⁴⁴ Förmögenheten i pensionsfonderna var vid ingången av 2006 över 2 biljoner kronor.

företag överlever på de mer produktivas bekostnad. Många länder (inom EU) har också infört specialregler för just småföretag. Exempelvis har bland annat Nederländerna, Storbritannien och USA en lägre bolagsskatt för småföretag.⁴⁵ Företagsbeskattningen skulle med andra ord kunna vara differentierad med lägre skattesatser för småföretag.

Detta måste dock vägas mot de nackdelar och eventuella andra snedvridningar som ett dylikt system skulle kunna leda till. Större bolag skulle till exempel artificiellt kunna stycka upp verksamheten i mindre enheter för att komma i åtnjutande av lägre skattesatser. För att komma runt detta skulle skattelindringen kunna riktas mot fåmansbolag och inte småföretag i sig. De flesta småföretag är fåmansbolag och ett artificiellt uppstyckat storbolag kommer svårligen att kunna klassificeras som ett fåmansbolag.

Ett annat – och tyngre – argument mot införandet av en riktad skattelindring mot mindre bolag är att expansion av företag kommer att bli mindre attraktivt, givet att ett bolag i och med en expansion kan bli av med sin skattelindring. Att skattemässigt missgynna tillväxtföretag måste betraktas som ytterst tvivelaktigt. Visserligen skulle tröskeleffekter kunna undvikas genom en successiv avtrappning av skatteförmåner, men detta framstår som alltför krångligt ur praktiskt synvinkel.

Noteras bör också att all skattedifferentiering ökar skattesystemets komplexitet och kan leda till andra effektivitetsförluster. Finanspolitiska rådet drar till exempel slutsatsen att ytterligare differentiering av skattesystemet inte är önskvärd och att nettoeffekten troligen blir negativ.⁴⁶ Vi bedömer att de negativa effekterna av en skattedifferentiering baserad på bolagsstorlek är större än de positiva, ur effektivitets- och konkurrenshänseende, och att någon differentiering därför inte är lämplig.⁴⁷

⁴⁵ Se till exempel DuRietz (2008).

⁴⁶ Finanspolitiska rådet (2008).

⁴⁷ Naturligtvis skulle det kunna finnas andra skäl av att ha en lägre bolagsskatt för småföretag, se exempelvis Braunerhjelm och Wiklund (2006), som menar att småföretag har en allt mer avgörande roll för bl.a. sysselsättningsgenerering och kunskapsspridning och att en lägre beskattning av dessa kommer att gynna ekonomin i stort. Det ligger dock utanför denna rapports uppdrag att diskutera dessa aspekter.

Företagsform

Företagande kan utövas i olika företagsformer. För småföretag och nyetablerade företag finns ett flertal olika alternativa företagsformer (främst aktiebolag, handelsbolag och enskild firma). Storföretag bedrivs vanligen i aktiebolagsform. Ur konkurrenshänseende är det rimligt att olika företagsformer beskattas likvärdigt för att någon godtycklig snedvridning inte ska uppstå. Alla potentiella företagare har inte möjlighet att välja vilken företagsform som helst på grund av att man till exempel saknar det kapital som behövs för att kunna starta ett aktiebolag. Detta avsnitt behandlar dels beskattning av handelsbolag och enskild firma samt beskattning av arbetande kapitalägare i aktiebolag. Diskussionen kring arbetande kapitalägare kommer att beröra de så kallade fåmansbolagsreglerna vilket kräver en något utförligare analys.

Beskattning av handelsbolag och enskild firma

Företagande som bedrivs i enskild firma och i handelsbolagsform kommer att beskattas likvärdigt i förhållande till företagande i aktiebolag, givet att företagaren är anställd i sitt aktiebolag och tar ut sin inkomst som lön. Om företagandet bedrivs i aktiebolagsform kan emellertid hela eller delar av ens inkomst också tas ut som utdelning som beskattas som kapitalinkomst vilket tillsammans med bolagsskatten kan ge en liten skattemässig fördel. Man slipper också betala sociala avgifter på denna inkomst men går samtidigt då miste om till exempel pensionsrättigheter. Möjligheten finns också att behålla delar av ett eventuellt överskott i ett aktiebolag och då endast betala bolagsskatt medan allt överskott beskattas på individnivå i handelsbolag och enskilda firmor. Handelsbolag och enskilda firmor är formellt inga egna skattesubjekt.

För att förbättra situationen för handelsbolag och enskilda firmor och göra valet av företagsform mer neutralt har regler om räntefördelning och expensionsmedel införts som gör den effektiva skatten lägre i dessa företagsformer.⁴⁸ Som kommer att beskriva nedan finns också begränsningsregler för aktiebolags möjlighet till kapitalbeskattning av utdelning i fåmansbolag, vilket ytterligare kan minska skillnaderna mellan företagsformerna. Beskattningen av företagande skiljer sig dock fortfarande åt mellan olika företagsformer och valet av företagsform kommer därför

⁴⁸ Se exempelvis SOU 2002:52.

att kunna drivas av skatteskal.⁴⁹ Så länge som olika företagsformer tillåts och dessa behandlas och beskattas olika kommer skillnader alltid att finnas som potentiellt kan snedvrída konkurrensen. Att beskatta alla bolagsformer som till exempel aktiebolag låter sig dock svårligen göras. Det tycks som om lagstiftaren här funnit en praktisk lösning som ur konkurrenssynpunkt är godtagbar.

Beskattning av arbetande kapitalägare i aktiebolag

Ett relevant problem ur skattehänseende har att göra med beskattningen av arbetande kapitalägare, det vill säga företagare som aktivt driver och äger sina egna aktiebolag. En bärande tanke bakom skattereformen 1990/91 var att belägga arbetande löntagare med arbetsskatter och (icke-arbetande) kapitalägare med kapitalskatter. Ett intressant dilemma blir då hur man ska betrakta och beskatta arbetande kapitalägare? Det finns inte ett speciellt inkomstslag för inkomster från arbetande kapitalägare.

Man skulle kunna tänka sig att beskatta denna kategori som arbetstagar, det vill säga med höga progressiva skattesatser. Problemet är då att avkastningen på det insatta kapitalet kommer att beskattas hårdare än om man passivt hade investerat pengarna utanför ens eget bolag. Risken är att många potentiella företagare skulle finna det lönsammare att placera sitt kapital på kapitalmarkanden och att arbeta som ”vanliga” löntagare istället. Även etablerade företagare kan bedöma att det är lönsammare att använda överskott från det egna företaget för kapitalmarknadsplaceringar (eller till privat konsumtion) istället för att använda det för expansion och utveckling av den egna näringsverksamheten.

Ett annat alternativ är att beskatta arbetande kapitalägare som kapitalägare, det vill säga med låga proportionella skattesatser. Problemet är då att ”vanliga” arbetstagar skulle finna det lönsamt att, så att säga, ”sätta sig på bolag” för att komma i åtnjutande av de lägre skatterna. Rena arbetsinkomster kommer därmed att kunna transformeras till kapitalinkomster och folk skulle bli egna företagare endast av skatteskal.

Möjligheterna av att kunna bedriva en verksamhet som egenföretagare och

⁴⁹ Norrman (2000) menar till exempel att dagens system gjort att handelsbolag och enskilda firmor gynnas otillbörligt och att det är skattemässigt fördelaktigt att investera kapital i handelsbolag (som i sin tur kan hyra ut detta till aktiebolag). För en fördjupad diskussion om företagsformer och skatter, främst kopplad till USA, se Gordon och MacKie-Mason (1994). Henrekson och Sanandaji (2004) menar att omfattningen av dessa problem möjligen är mindre i Sverige, i synnerhet efter skattereformen.

möjligheten till skattflykt skiljer sig också godtyckligt åt mellan olika branscher och yrkesverksamheter, vilket kan snedvrída människors yrkesval.

Andra aspekter kan också spela in vid bedömningen av skattenivån för företagare (inte enbart i aktiebolag). Även om företagare i små bolag har svårare att få ner skattenivån i förhållande till stora bolag, så har företagare i små bolag lättare att undandra sig beskattning och har större avdragsmöjligheter i förhållande till löntagare. En studie pekar på att svenska egenföretagare underrapporterar sina inkomster med bortåt 30 procent.⁵⁰ På samma sätt som man kan argumentera för att småföretag ska ha lägre skattesatser än stora företag kan man argumentera för att arbetstagare ska ha lägre skattesatser än företagare i små bolag. Detta argument skulle alltså i förlängningen innebära att arbetande kapitalägare ska beskattas hårdare än arbetstagare.⁵¹ Detta argument kan vi dock inte ställa oss bakom. Till att börja med kan skillnaderna mellan olika företags möjlighet att undandra sig beskattning variera betydande. Att höja beskattningen för en hel yrkeskategori känns därmed ineffektivt och felriktat. För det andra är möjligheten att påverka arbetsinsats och arbetstid betydligt större för företagare än för löntagare. Möjligheten att till exempel tacka ja eller nej till olika utomstående projekt är större än om man är arbetstagare med en reglerad arbetstid. Företagarnas beteende skulle därmed vara känsligare, det vill säga påverkas mer, av en given skatteförändring. För att minska snedvridningar i ekonomin finns det därmed inget som talar för att skatten på företagare skulle vara högre än för arbetare – ur effektivitetssynpunkt skulle det istället mycket väl kunna vara tvärtom.

Några enkla lösningar finns inte på detta dilemma. Oavsett hur man gör kommer skattesystemet att vara snedvridande ur någon aspekt. En (för) hög skatt på arbetande kapitalägare skulle avskräcka företagande och en (för) låg skatt på arbetande kapitalägare skulle leda till skattearbitrage och att folk ”sätter sig på bolag”.

För att undvika eller reducera problemet med skattearbitrage, det vill säga möjligheten att minska ens skattebörda genom att till exempel ”sätta sig på bolag”, har man i

⁵⁰ Engström och Holmlund (2006).

⁵¹ Jämför diskussionen i Hansson (2004) som menar att någon differentiering mellan beskattning av egenföretagare och löntagare inte bör göras, och om någon differentiering överhuvudtaget ska göras så bör skatten för egenföretagare vara *högre* eftersom de lättare kan undandra sig skatt.

Sverige infört speciella fåmansbolagsregler.⁵² Dessa regler innebär i korthet att utdelning till aktiva ägare i fåmansbolag utöver en viss summa inte beskattas som kapitalinkomst utan som tjänsteinkomst.⁵³ Hur hög summa som får beskattas som kapitalinkomst är baserat på ett komplicerat regelverk. Reglerna baseras till exempel på kapitalinsats, eget löneuttag och anställdas löneuttag och är bland annat utformade så att den summa som kan kapitalbeskattas vid utdelning stiger ju högre lönekostnader företaget har.⁵⁴

Det går inte att komma ifrån att dessa regler godtyckligt gynnar vissa företagskonstellationer, såsom företag med höga arbetskraftskostnader eller låg kapitalintensitet och företag med inte allt för höga vinster. Kapitalintensiva företag med möjlighet till stora vinster missgynnas å andra sidan. Incitamenten att genomföra arbetskraftsbesparande investeringar minskar samtidigt som arbetskraftintensiv teknologi uppmuntras. Reglerna har också ändrats ett flertal gånger under årens lopp. Idag finns även schablonregler som måste betraktas som frikostiga för mycket små bolag men som är otillräckliga för större och växande bolag. Skattesatsen på den del av utdelningen som beskattas som kapitalinkomst har samtidigt sänkts till 20 procent för alla aktiva ägare i fåmansbolag.

Dagens skattesystem kan i praktiken innebära en extra beskattning på utövande av kontroll. Det kan mycket väl vara så att potentiella aktiva företagare avsäger sig kontrollen över sina bolag för att undvika en oförmånlig och krånglig beskattning. Detta kan vara olyckligt ur effektivitetssynpunkt eftersom forskning pekar på att utövandet av kontroll är mycket viktigt för utvecklingen av företag.⁵⁵ Dagens system skulle kunna uppmuntra till passivt ägande.

Samtidigt har skattesystemet blivit så komplext att det ofta är svårt att säga hur hög skattebördan egentligen är för enskilda företagare och därmed om, hur eller för vem

⁵² Dessa regler är på intet sätt unika för länder med duala skattesystem (Edin m.fl. 2005).

⁵³ För en utförlig diskussion och analys av dessa regler se till exempel SOU 1989:33, SOU 1996:119, SOU 2002:52 eller Edin m.fl. (2005).

⁵⁴ Anledningen till att löneutbetalningar ska spela roll för beskattningen är att de bedöms som ett ”hyggligt schablonmått på risktagandets nivå” i ett företag (Lodin 2008b). Ju större risk i ett företag desto större riskpremium måste tillåtas och desto större andel kan kapitalbeskattas utan att det ska ses som snedvridande.

⁵⁵ Shleifer och Vishny (1997).

systemet är konkurrenssnedvridande för. Det allt frikostigare beloppet som kan kapitalbeskattas – och dessutom kapitalbeskattas med endast 20 procent – skulle till och med kunna göra att företagare under vissa omständigheter har en lägre skattebörda med dessa regler. Detta gäller i synnerhet fåmansbolag med många anställda.⁵⁶ Omfattningen och krånglet med detta system, som är klart icke-transparenta, är under vilka omständigheter som helst relativt sett mer negativt för fåmansbolag än för andra aktörer.⁵⁷ Reglerna har fått utstå hård kritik genom årens lopp och Svenskt Näringsliv har också i sitt inkomna förslag till Konkurrensverket påpekat att skattesystemet fortfarande missgynnar fåmansbolag.⁵⁸

Att reformera fåmansbolagsreglerna för att göra skattesystemet konkurrensneutralt och undvika snedvridningar ser vi som praktiskt omöjligt. Oavsett hur olika begränsningsregler utformas kommer någon ekonomisk aktör att missgynnas. Fåmansbolagsreglerna är i sig ett försök att göra skattesystemet mer neutralt mellan arbetstagare och företagare men skapar samtidigt andra nya snedvridningar. Trots att fåmansbolagsreglerna nu ändrats ett antal gånger sedan skattereformen 1990/91 och otaliga utredningar har skrivits för att analysera och ta fram lämpliga förändringar tycks den grundläggande kritiken kvarstå.

Grundproblemet är *til syvende og sidst* att lön och utdelning beskattas olika. Vi föreslår att man angriper problemet utifrån detta enkla faktum och försöker undandöja behovet av fåmansbolagsregler istället för att ändra i ett redan krångligt regelverk. Framförallt två alternativ står till buds.⁵⁹ Det första alternativet vore att avskaffa den statliga inkomstskatten och därmed progressiviteten vid beskattning av arbetsinkomster. Det andra alternativet vore att avskaffa de sociala avgifterna för

⁵⁶ Lodin (2008b) menar att fåmansbolagsreglerna endast är bindande och utgör en merkostnad i förhållande till "flermansbolag" för bolag med 2 till 5 anställda i vissa fall. För övriga fåmansbolag utgör fåmansbolagsreglerna inte några problem i praktiken. (Man kan i och för sig fråga sig varför vi ska ha dessa regler om de för de flesta bolag ändå inte är bindande, men tanken torde vara att om de avskaffades skulle antalet individer som ger utdelningar över dagens begränsningar öka markant som en följd av att folk sätter sig på bolag. På senare tid har det också visats att problemen med skattearbitrage kan vara överdrivna (Bjuggren m.fl. 2007)).

⁵⁷ Jämför Noteboom (1993) som menar att ett det är svårare att bära ökade transaktionskostnader i mindre företag som en följd av ett omfattande regelverk.

⁵⁸ En fördjupad diskussion om företagande och skatter ges i Henrekson och Sanandaji (2004), som främst diskuterar utdelningsskatten men även fåmansbolagsreglerna. Fåmansbolagsreglerna diskuteras också explicit i ett replikskifte i Ekonomisk Debatt (Bjuggren m.fl. 2007, Lodin 2008c, Bjuggren och Johansson 2008).

⁵⁹ Att återgå till ett uniformt progressivt skattesystem ser vi som uteslutet.

fåmansbolag och den extra statliga inkomstskatten om 5 procent ("värns-katten").⁶⁰ För båda dessa alternativ skulle nettoersättningen bli ungefär lika stor vid en given vinst oavsett om man tar ut överskottet som lön (vid maximal marginals-katt) eller som utdelning (se Tabell 3). Några specifika fåmansbolagsregler torde därmed inte behövas.

Problemen med dessa förslag är framförallt praktiska och finansiella. De praktiska problemen hänger samman med att socialavgifter inte enbart är en skatt utan även innehåller en del som är förknippade med förmåner, såsom framtida pensioner. Även om man lyckas finansiera ett borttagande av socialavgifterna med sänkta utgifter (eller andra höjda skatter), måste utformningen av bland annat pensionssystemet göras om. För att hantera detta praktiska problem kan man utnyttja att förmånsvärdet ofta är begränsat upp till ett visst belopp, ett tak. En möjlighet vore därför att behålla socialavgifterna upp till detta tak (till exempel 7,5 inkomstbasbelopp) och befria fåmansbolag för socialavgifter över taket. Om den statliga inkomstskatten börjar tas ut först vid detta tak kommer skattenivån att vara ungefär lika stor både under som över taket och i förhållande till om man ger utdelning.⁶¹ Om socialavgifter fortsätter att betalas in upp till förmånstaket behöver kopplingen till förmåner inte utgöra något praktiskt problem.⁶²

De finansiella problemen kommer sig av att reformerna måste finansieras på något vis. Både inkomstskatten och socialavgifterna drar in betydande belopp till statskassan varvid finansiering av förslagen kan vara ett problem. I runda tal drog den statliga inkomstskatten in 48 miljarder kronor under 2008.⁶³ Det direkta skattebortfallet om man väljer att avskaffa den statliga inkomstskatten ligger alltså kring storleksordningen 50 miljarder. Socialavgifterna drar in betydligt större belopp (ca

⁶⁰ En fullständig neutralitet skulle kräva att socialavgifterna avskaffades för alla verksamheter. Att avskaffa dem för fåmansbolag skulle "enbart" göra företagare i princip indifferent mellan valet av lön och utdelning (ur skattehänseende) och fåmansbolagsreglerna onödiga.

⁶¹ Under taket skulle ersättningen bli lika stor som i förslag 1 i tabellen. Om socialavgifterna helt skulle avskaffas skulle en företagare tjäna på att ta ut ersättning som lön upp till brytpunkten där den statliga inkomstskatten börjar tas ut, för att först därefter bli indifferent mellan lön och utdelning.

⁶² Edin m.fl. (2005) nämner både avskaffande av socialavgifter över 7.5 basbelopp och avskaffandet av statlig inkomstskatt som två långtgående alternativ för att lösa ett problem med skattesystemets duala karaktär.

⁶³ Enligt ESV:s budgetprognos i december för 2008, Ekonomistyrningsverket (2008b).

400 miljarder).⁶⁴ Om man begränsar sig till att avskaffa socialavgifterna över 7,5 inkomstbasbelopp (ca 360 000) eller över brytpunkten för statlig inkomstskatt (ca 340 000 år 2008; ca 380 000 år 2009) kommer skattebortfallet att minska betydligt. De sammanlagda förvärvsinkomsterna i Sverige över 360 000 kan uppskattas till ca 150 miljarder kronor. Med socialavgifter på drygt 30 procent, belastas dessa med socialavgifter på ca 50 miljarder.⁶⁵ Båda dessa skattereformer skulle alltså var för sig kosta ungefär 45 till 50 miljarder att genomföra.

Noteras bör att de siffror vi angett ovan endast syftar på det direkta skattebortfallet. Förändringar i skattesystemet ger emellertid upphov till förändringar i konsumtion, inkomst, vinst och sysselsättning vilket kan leda till att skattebortfallet netto blir lägre. Att göra realistiska och trovärdiga bedömningar här fordrar en mängd beräkningar och antaganden som ligger utanför den här rapportens uppdrag. Beloppen ovan (45–50 miljarder) får anses ge ungefärliga ramar inom vilka den verkliga kostnaden kommer att ligga.

Tabell 3. Nettoersättningen för fåmansbolag vid lön respektive utdelning för ett givet överskott

	Lön, idag	Lön, förslag 1	Lön, förslag 2	Utdelning
Vinst/Överskott	100	100	100	100
Bolagsskatt	-	-	-	-26,3
Socialavgifter	-24	-24	-	-
Inkomstskatt (max)	-42	-22,8	-50	-22,1
Nettoersättning	34	53,2	50	51,6

Entreprenörskap

Det finns inte någon klar definition vad som menas med entreprenörskap.

Entreprenörskap i den allmänna debatten tycks idag oftast syfta uteslutande på ny- eller egenföretagande. I den ekonomiska litteraturen är begreppet något annorlunda. Fokus har ofta legat på entreprenörens särart och unika roll i ekonomin och inte på

⁶⁴ Ekonomistyrningsverket (2008b).

⁶⁵ Uppskattning baserad på data tagna ifrån SCB:s HEK (hushållens ekonomi) databas och avser år 2006.

verksamhetens organisatoriska form. Schumpeter lyfter till exempel fram den individuella entreprenören som *primus motor* i den ekonomiska tillväxt- och utvecklingsprocessen.⁶⁶ Enligt Schumpeters definition är entreprenören i första hand en *innovatör* som identifierar och introducerar *nya* innovativa ”kombinationer” av tillgängliga produktionsfaktorer.⁶⁷

Givet den diskussion om beskattningens problem ur ägar-, småföretagare- och nyföretagareperspektiv, torde det framstå som självklart att dagens skattesystem kan vara ogynnsamt för entreprenörer. Mycket entreprenörskap startas först i liten skala, aktivt ägt av entreprenören själv. Det är därmed inte konstigt att det ofta framhålls att skattesystemet missgynna innovationsverksamhet.⁶⁸ Den diskussion och de förslag för förbättringar som vi föreslagit kommer därmed att kunna förbättra konkurrenssituationen ur skattehänseende för entreprenörskap på marknaden.⁶⁹

4.2 EU-perspektiv

En lämplig skattestruktur för företagande måste också beakta internationella konkurrensfrågor. Den ökade internationalisering kan kräva förändringar inte bara av nivån på skatterna utan även på sammansättningen mellan olika skatter. Ur ett internationellt perspektiv kan ett skattesystem snedvrída konkurrens både genom att (alla) företag i utlandet beskattas mer eller mindre gynnsamt i förhållande till (alla) företag i hemlandet men även genom att olika företag i hemlandet (eller utlandet) beskattas olika beroende på om de är utländska eller inte.

Tabell 4 redogör för kapitalsskatter (skatt på räntor, utdelningar och aktievinster) samt bolagsskatter för de viktigaste EU-länderna för Sveriges räkning i konkurrenshänseende. I många länder varierar skattesatsen på grund av progressivitet eller på grund av specialregler. Skattesatserna anges i sådana fall som ett intervall i tabellen nedan. På grund av olika avdrags-, undantags- och värderingsprinciper kan det vara svårt att ge en helt rättvisande bild av skattebördan mellan länderna. Tabellen

⁶⁶ Schumpeter (1934).

⁶⁷ För en utförligare diskussion om entreprenörskap, se till exempel Henrekson och Stenkula (2007).

⁶⁸ Lodin (2008b).

⁶⁹ Det kan vara värt att poängtera att man också kan föreslå en lagstiftning som gynnar entreprenöriell verksamhet i förhållande till andra verksamheter eftersom man anser att detta har stora positiva externa effekter för ekonomin. Detta skall dock kunna snedvrída konkurrensen och ligger utanför den här rapportens uppdrag att diskutera.

ger ändå en god illustration och indikation på skillnader mellan länder. Som direkt kan ses ur tabellen skiljer sig skattesatserna åt mellan länderna – ibland avsevärt. Det land som avviker mest är Estland som har ett system helt utan skatt på utdelning och där bolagsskatt endast tas ut på vinster som delas ut. Estlands modell är införd på dispens av EU fram till och med 2010.

Tabell 4. Kapitalskatter och bolagsskatt år 2007/08 för ett antal EU-länder (%)

	Skatt räntor	Skatt utdelning	Skatt aktievinster	Bolagsskatt
Sverige	30	20–30	30	28*
Belgien	15	25	0	34
Danmark	30–59	28–43	28–43	25
Estland	22	0	22	0–22
Finland	28	19,60	28	26
Frankrike	16	0–24	0–16	33,33
Irland	20–42	20–42	20	12,5
Italien	us	us	us	33
Lettland	0	25	0	15
Litauen	0–16	15	15	15
Nederländerna**	us	us	us	20–25,5
Slovakien	us	0	us	19
Slovenien	us	us	us	23
Storbritannien	10–40	0–25	10–40	19–30
Tjeckien	us	us	us	24
Tyskland	0–42	0–21	0–42	29
Österrike	25	25	0–50	25

*Sverige har sänkt bolagsskatten till 26,3 från och med 2009.

**Nederländerna har infört ett så kallat box-system som inte låter sig sammanfattas i några enkla kapitalskattesatser.

Källa: Lodin (2008a, 2008b).

Avsaknaden av skatteharmonisering mellan medlemsstaterna i EU kommer i princip att alltid innebära att det råder en viss form av konkurrenssnedvridning mellan medlemsstaterna. Denna form av konkurrenssnedvridning har dock en annan karaktär och kan ha en annan grund än den inom ett land. Olika nationalstater kan ha olika välfärdspolitiska ambitioner och som en följd därav beskatta företag (och individer) olika hårt. Detta kan inte betraktas som ett lika allvarligt problem – om det nu är ett problem – som att företag inom ett land godtyckligt beskattas olika. Givet att någon ”harmonisering” av de olika medlemsländernas ambitionsnivå på välfärdsområdet inte kommer till stånd kommer det alltid att finnas en politisk grund för skatteskillnader mellan medlemsstaterna.

Som en följd av det internationella konkurrenstrycket kan emellertid skatter (behöva) justeras oavsett olikheter i välfärdspolitiska ambitionsnivåer. Även om Sverige har en relativt likartad beskattning av kapitalslag i förhållande till många andra EU-länder tillhör Sverige knappast det land med lägst kapitalskattesatser. I och för sig har bolagsskatten i ett historiskt perspektiv varit relativt låg i Sverige, men som ses ur tabellen ligger Sverige snarare över än under genomsnittet i EU idag. Den relativt sett höga skatten på utdelning och kapitalvinster i Sverige gör att svenskt enskilt ägande missgynnas i förhållande till utländskt ägande i Sverige.⁷⁰ Det svenska skattesystemet gynnar alltså både institutionellt ägande men även utländskt ägande i Sverige och måste därmed ses som konkurrenssnedvridande ur denna synvinkel.⁷¹

För att komma till rätta, eller åtminstone mildra, dessa problem borde både kapitalskatterna och bolagsskatten justeras neråt. Globaliseringsrådet har diskuterat och analyserat det svenska bolags- och kapitalskattesystemet ur ett internationellt perspektiv (Lodin 2008a, 2008b). Även om det svenska skattesystemets förtjänster lyfts fram i rapporterna föreslås en nedjustering av skattenivån till åtminstone 25 procent för både kapital- och bolagsskatterna. Detta är förslag som vi endast kan instämna i. Den svenska sänkningen av bolagsskatten till 26,3 procent från och med 2009 känns också onödigt liten och praktiskt opassande.⁷²

Över tiden kan man internationellt se några tydliga tendenser vad avser skattesystemens utveckling där framförallt kapital- och bolagsskatter har sänkts medan inte samma press neråt har skett på övriga skatter såsom arbetsskatterna.⁷³ På

⁷⁰ Se framförallt Henrekson och Jakobsson (2008) men även Lodin (2008a) för en vidare diskussion. Precis som Sverige har de flesta andra EU-länder inte någon förmögenhetsskatt varför vi inte tar upp denna skatt till diskussion.

⁷¹ Ökat utländskt ägande behöver inte missgynna en ekonomi. Utländskt ägande kan, tvärtom, ofta vara vitaliserande och leda till ökat kunskapsutbyte och möjlighet till större internationell riskdiversifiering som följd. Ett allt för högt utländskt ägande kan dock utarma svensk ägarkompetens och entreprenörsförmåga samtidigt som en stor del av avkastningen går till utlandet.

⁷² Många av de datorprogram för skatter och redovisning som används ute i praktiken tillåter endast hela procenttal av bolagsskatter. Införandet av skatter på tiondelnivå har därmed lett till frustration och onödiga omkostnader och tidsspill för att anpassa programvaran.

⁷³ Ur internationell data kan man dock svårigen se något "race to the bottom", där länder fortlöpande konkurrerar om att hela tiden pressa ner skattenivån under varandra (på framförallt kapital), eller ens någon generell skatteharmonisering mellan länder inom OECD eller i Europa i stort, se Stewart och Webb (2006).

produktionsfaktornivå är det ur ett effektivitetsperspektiv bättre att ha en lägre skatt på lätttrörliga skattebaser för att på detta sätt minimera snedvridningarna i ekonomin.⁷⁴

På branschnivå skulle en låg kapitalskatt emellertid kunna innebära att arbetskraftsintensiv industri missgynnas i förhållande till kapitalintensiv industri. Eftersom arbetskraftsintensiva branscher sannolikt inte konkurrera direkt med kapitalintensiva branscher behöver inte detta ses som något allvarligt problem. Det måste ses som viktigare att anpassa skattesystemet till att kapitalet är mer lätttrörligt. På företagsnivå kommer också egenföretagande i aktiebolag att gynnas mer framför egenföretagande i handelsbolag eller i enskild firma eftersom inkomsterna i de senare företagsformerna beskattas på samma sätt som arbetsinkomster.⁷⁵ Reglerna för räntefördelning och expansionsmedel måste givetvis anpassas efter förändringarna i bolags- och kapitalskatterna för att undvika allt för stora konkurrenssnedvridningar här.

En svensk konkurrensnackdel, som inte syns i Tabell 4 men som snedvrider konkurrensen för svenska stora företag, är att Sverige inte tillåter internationella förlustavdrag.⁷⁶ Svenska bolag som vill etablera sig utomlands kommer därmed rimligen att diskrimineras eftersom ny verksamhet ofta går med förlust initialt. Det ska dock betonas att rättsläget är oklart och att det är möjligt att detta förhållande redan strider mot EG-rätten.⁷⁷ Med denna reservation för rättsläget förslår vi att internationella förlustavdrag bör tillåtas även för svensk räkning.

Även om internationella förlustavdrag inte är tillåtna i Sverige finns det andra möjligheter att ”flytta” skatten inom internationella svenska koncerner genom en kreativ internprissättning. Detta är ytterligare ett argument för att små bolag är skattemässigt missgynnade eftersom samma möjlighet inte finns för dessa. Både på EU- och OECD-nivå försöker man dock stävja allt för kreativ internprissättning även om det kan vara svårt att upptäcka och föra i bevis. På EU-nivå finns en formell

⁷⁴ För en litteraturoversikt över beskattningens betydelse för lokalisering av kapital, företag och vinster, se Devereux (2006).

⁷⁵ Radulescu och Stimmelmayer (2008) och Devereux m.fl. (2002).

⁷⁶ Det vill säga om till exempel ett utländskt dotterbolag går med förlust kan detta inte kvittas mot en eventuell vinst från ett svenskt (moder)bolag.

⁷⁷ Lodin (2008b).

konvention (*Convention on transferpricing arbitration*) som reglerar hur dessa problem ska hanteras.

Orsaken till att internationella koncerner på olika sätt försöker flytta sina vinster inom verksamheten är självklart att beskattningen skiljer sig åt mellan olika länder, både inom EU och gentemot övriga världen. Några allmänna beslut om skatteutjämning inom EU finns inte. Det som däremot finns på EU-nivå är en uppförandekod för företagsbeskattning antagen av ministerrådet 1997 som ska stävja skadlig och snedvridande skattekonkurrens. Några sanktionsmöjligheter mot de länder som bryter mot koden finns inte. EG-domstolen kan, vidare, stoppa införandet av nya nationella regler som är diskriminerande man kan inte ändra redan befintlig lagstiftning.

Helt stillasittande är inte EU inom företagsbeskattningsområdet. Vad avser specifikt bolagskatten håller till exempel EU under EU-kommissionens ledning på att utforma ett gemensamt regelverk för att beräkna skattebasen för bolagsbeskattning, *Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB*.⁷⁸ Detta torde minska snedvridningarna och öka transparensen av skattesystemet inom EU, samtidigt som det lägger restriktioner på hur Sverige kan utforma sin skattelagstiftning.

4.3 Konkreta förslag på åtgärder

- Sänk eller avskaffa dubbelbeskattningen av aktier
- Inför ett tak i socialavgifterna
- Avskaffa den statliga inkomstskatten
- Avskaffa fåmansbolagsreglerna (förutsätter att antingen socialavgifterna eller inkomstskatterna justeras enligt punkt 2 och 3 ovan)
- Sänk kapital- och bolagsskatterna till 25 procent
- Tillåt internationell resultatutjämning inom svenska koncerner

⁷⁸ Se Andersson m.fl. (2008), kapitel 5 för en närmare beskrivning av CCCTB.

5. Arbetsbeskattning

5.1 Allmänt

Inkomsterna från arbetsbeskattningen består i Sverige av inkomstskatt och arbetsgivaravgifter. Arbetsbeskattningen står för 25 procent av statens totala skatteinkomster där lejonparten kommer från arbetsgivaravgifterna.⁷⁹ Vi kommer i detta avsnitt diskutera två problem med konkurrensnedvridningar som är kopplade till arbetsbeskattning: egenproduktion av varor/tjänster och differentierade arbetsgivaravgifter.

Egenproduktion och marknadsproduktion

För att konkurrensen inte ska snedvridas verkar det rimligt att arbete ska beskattas likvärdigt oavsett vilken sektor, bransch eller företag det utförs i. Detta är i princip rätt, men det finns ett stort aber med det här förhållningssättet nämligen att egenarbete – arbete utfört av en själv och åt en själv på fritiden – inte kan beskattas. Att själv utföra en tjänst (såsom att tvätta, städa, reparera) kommer därmed att ha en skattefördel gentemot marknadsproduktion av aktiviteter som är nära substitut till hemarbete. Generellt leder skatt på arbete (och konsumtion) till en överflyttning av arbetsuppgifter från den professionella marknaden till egenproduktion. Följden kan bli att många väljer att utföra vissa arbeten själva trots att det finns hjälp att köpa på marknaden av professionell arbetskraft med mycket högre produktivitet. När någon av skatteskal väljer att till exempel lägga sitt tak själv används samhällets resurser på ett ineffektivt sätt.

Hushållens val mellan egen produktion och köp av tjänster på marknaden kan påverkas kraftigt av skattesystemets utformning.⁸⁰ Man kan enkelt illustrera hur skatter påverkar valet mellan hushållsproduktion och marknadsproduktion. Teoretiskt lönar det sig att köpa en tjänst på marknaden om:⁸¹

⁷⁹ Ekonomistyrningsverket (2008a).

⁸⁰ Se exempelvis Rogerson (2008) eller Freeman och Schettkat (2005), för empiriska undersökningar om de europeiska länderna och USA.

⁸¹ För en utförligare analys se Davis och Henrekson (2005, 2006).

$$\frac{\text{Köparens timlön före skatt}}{\text{Säljarens timlön före skatt}} \times \frac{\text{Säljarens produktivitet}}{\text{Produktivitet vid egenarbete}} > \frac{(1 + \text{momssatsen})(1 + \text{sociala avgifter})}{1 - \text{köparens marginalskatt}}$$

Högerledet i detta samband kan man kalla skattefaktorn. Ju mindre skattefaktor, desto mindre behöver löne- och produktivitetsskillnader vara för att det ska vara lönsamt att köpa en tjänst på marknaden. Vänsterledet kan delas upp i en lönefaktor, vilken fångar löneskillnaderna mellan köparens och säljarens bruttolön, och en produktivitetsfaktor, vilken fångar produktivitetsskillnader, det vill säga relationen mellan den tid det skulle ta för tjänsteköparen att utföra tjänsten själv och den tid det tar för den professionelle tjänstesäljaren att utföra samma tjänst.

Om köparen och säljaren har samma produktivitet kan en skattefaktor på till exempel fem tolkas som att köparens timlön måste vara fem gånger så stor som säljarens för att det ska löna sig för köparen att inte själv utföra tjänsten. Om köparen och säljaren har samma lön, innebär en skattefaktor på fem att säljaren måste ha fem gånger så hög produktivitet som säljarens för att det ska löna sig för köparen att inte själv utföra tjänsten.

Om man utgår ifrån dagens svenska skattesystem och inte tar hänsyn till några avdrag eller reducerade skatteskalor skulle skattefaktorn i Sverige ligga på ungefär mellan 2,5 och 3,75 beroende på hur hög marginalskatten är för köparen i det aktuella fallet. Det är därmed inte svårt att förstå att det svenska skattesystemet i många fall tränger ut marknadsproduktion till förmån för egenproduktion.

Lagstiftaren har på senare år uppmärksammat detta förhållande och olika utredningar har konstaterat att skattesystemet har varit starkt snedvridande mellan valet av hushållsproduktion och marknadsproduktion.⁸² Ett generellt lägre skattetryck skulle göra skattesystemet mer likformigt i praktiken. Alla varor och tjänster på marknaden är däremot inte utsatta för lika omfattande konkurrens från egenarbete. Snarare är det tvärtom så att skillnaderna mellan olika branscher kan vara betydande. Det är till

⁸² SOU 1994:43, SOU 1997:17.

exempel svårt att själv montera ihop en bil. Skattesänkningarna kan därmed riktas mot så kallade hushållsnära tjänster.

Bland annat som en följd av ovanstående problem kom Sverige att från och med den 1 juli 2007 att införa en skattereduktion på motsvarande 50 procent för hushållsnära tjänster (städning, klädtvätt, matlagning, snöskottning och annat enklare trädgårdsarbete samt barnpassning och annan omsorg). Som ett resultat av denna åtgärd kom skattefaktorn att sjunka till mellan 1,5 och 2,0 beroende på marginalskatt. Ytterligare skattesänkningar skulle göra snedvridningarna ännu mindre, men ett skattesystem kommer aldrig att kunna vara helt neutralt mellan hushållsproduktion och marknadsproduktion såvida inte skatten sätts till noll.

Genom att sänka skatten för vissa tjänster som utförs i nära anslutning till hemmet skulle man alltså kunna minska snedvridningarna mellan hushållsproduktion och marknadsproduktion. Problemet är att denna skattedifferentiering kan snedvrida konkurrensen mellan olika former av marknadsproduktion. Detta gäller framförallt och direkt de verksamheter som konkurrerar med de skattegynnade sektorerna. Om till exempel endast tvätteritjänster som utförs i hushållet skattegynnas kommer tvätterinärningen på marknaden att otillbörligt missgynnas. Svenskt Näringsliv har också i sitt inkomna förslag till Konkurrensverket under 2008 understrukt det problematiska i detta förhållande. Skattelättnaderna borde därmed utvidgas även till andra tjänster som inte utförs i hemmet men som är nära substitut till dessa tjänster.

Man skulle kunna hävda att hela övriga ekonomin missgynnas genom att vissa branscher på detta vis har en otillbörlig fördel av skattesystemet. Företag i hårdare beskattade sektorer kommer alltid att fråga sig varför de ska vara förfördelade. Riktade skattelättnader kan i praktiken också innebära välfärdsförluster om de ”missar målet” så att resurser flyttas över från mer produktiva verksamheter (som inte skattegynnas) till skattegynnade och mindre produktiva områden.

I slutändan hamnar vi i en avvägning mellan olika problem och valet mellan en snedvridning mellan marknadsproduktion och hushållsproduktion eller en snedvridning inom olika sektorer av marknadsproduktion. Ur samhällsekonomisk effektivitetssynpunkt är det inte orimligt att branscher och sektorer som är mer

påverkbara av höga skattenivåer också påläggs lägre skatter. Forskning har också teoretiskt indikerat att en optimal skattestruktur bör tillåta en låg skatt på marknadsproducerade tjänster som skulle kunna produceras i hushållssektorn.⁸³ Det tycks råda en relativ enig syn inom forskarvärlden på att en riktad skattesänkning mot hushållsnära branscher ökar effektiviteten av skattesystemet.⁸⁴ Vi menar att det nuvarande skattesystemet med avdrag för hushållsnära tjänster i hemmet bör vara kvar men kompletteras så att andra uppenbara sektorer som direkt konkurrerar med dessa tjänster får en likvärdig beskattning. En allmänt lägre skattenivå på arbete kommer alltid att göra systemet mindre snedvridande, men generella skattesänkningar kommer också att vara finansiellt dyra.

Ytterligare ett problem i detta hänseende som måste nämnas är konkurrensen från den svarta sektorn. Marknadsproducerade tjänster konkurrerar inte enbart med hushållsproduktion utan också med den svarta sektorn. Återigen kan vissa sektorer vara mer utsatta för denna konkurrens än andra, vilket på samma sätt som i diskussionen ovan skulle implicera en lägre skattesats för de mest utsatta sektorerna. Hushållsnära tjänster utgör även här en utsatt sektor, vilket ytterligare skulle understryka att det är effektivt med skattelindring för denna sektor. Det finns emellertid andra sektorer med misstänkt hög andel svartarbete (till exempel vissa hantverksarbeten, taxinäringen och många näringar med stora inslag av kontantförsäljning) varpå skattelindringar för andra sektorer också skulle kunna effektivisera skattesystemet.

Svartarbete är dock komplicerat att analysera ur effektivitetshänseende.⁸⁵ Om svartarbete innebär att personer som annars skulle ha utfört ett arbete själva väljer att köpa det svart av någon som är mer produktiv förbättras resursutnyttjandet. Å andra sidan är det inte säkert att personer med hög produktivitet väljer att arbeta svart. En förklaring till att människor arbetar svart är att deras produktivitet inte når upp till en beskattad avtalsenlig lön. Svartarbetet kan därför innebära ett sämre resursutnyttjande när mer produktiva personer som jobbar vitt inte klarar av den här konkurrensen. En

⁸³ Jacobsen, Richter och Sørensen (2000).

⁸⁴ Lundgren m.fl. (2005), Öberg (2005).

⁸⁵ För att renodla den ekonomiska analysen bortser vi här från moraliska, politiska och juridiska aspekter på svartarbete.

generellt lägre skattenivå skulle mildra detta problem utan att potentiellt snedvrیدا konkurrensen på marknaden och vore ur detta hänseende att föredra.

Arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifter består av två delar, en del som är förmånsanknuten och en del som kan ses som en skatt utan direkt koppling till någon förmån. Hur stor del som ska anses vara skatt varierar, men kan uppskattas till mellan 50 och 67 procent.⁸⁶ Om man sänker arbetsgivaravgifterna med mer än skattedelen kommer de förmåner som är knutna till avgiften att vara underfinansierade.

Som noterats ovan kan det finnas skäl att skattemässigt gynna vissa sektorer (framförallt de delar av tjänstesektorn som konkurrerar med egenproduktion) vilket i praktiken skulle kunna göra ekonomin effektivare och minska snedvrیدningarna mellan valet av produktion inom hushållssektorn och marknadssektorn.

Skattelättnader för hushållsnära tjänster behöver inte ske genom det avdragssystem (skattereduktion för utgifter för hushållsarbete) som nu är infört i Sverige utan även andra åtgärder, såsom sänkt arbetsgivaravgift för vissa branscher, skulle kunna användas.

Det system som införts i Sverige kan kritiseras för att enbart ge skattelättnader för hushållsnära tjänster som utförs i nära anslutning till hemmet medan andra tjänster som också rimligen konkurrerar med egenproduktion inte får motsvarande lättnad, vilket måste anses som konkurrenssnedvrیدande. Regeringen kom också att, bl.a. som ett svar på denna kritik, föreslå en differentierad och lägre arbetsgivaravgift för de branscher och företag som ansågs konkurrera påtagligt med hemproduktion men som inte direkt utfördes i anslutning till hemmet och inte fick ta del av skattereduktionen (exempel inkluderar olika former av reparationer, tvätterier, restauranger, taxiverksamhet).

Regeringens förslag stoppades av EU-kommissionen som ansåg att det skulle vara konkurrenssnedvrیدande. Däremot ansåg EU att förslaget kunde accepteras, även om det var konkurrenssnedvrیدande, givet att skattelättnaden endast skulle gälla små- och

⁸⁶ SACO (2006) bedömer till exempel att andelen är 50 procent medan Herin m.fl. (2006) anser att andelen ligger närmare 67 procent.

medelstora företag (upp till 250 anställda). Detta nya förslag skulle innebära ytterligare en dimension i snedvridningen mellan olika företag som inte bara skulle baseras på branschtillhörighet utan även företagsstorlek.⁸⁷ Regeringen gjorde, bland annat på inrådan av Konkurrensverkets remissvar, bedömningen att ett skattesystem med differentierade arbetsgivaravgifter mellan olika branscher och företagsstorlekar skulle bli allt för snedvridande och för krångligt och drog därför tillbaka förslaget.⁸⁸ Vi kan bara instämma i att det var ett riktigt beslut att fatta.⁸⁹

Forskning har teoretiskt visat att en differentiering av arbetsgivaravgiften, med en lägre skattesats för den mest konkurrensutsatta sektorn, skulle kunna öka effektiviteten, men det är inte självklart eftersom andra snedvridningar kan uppstå.⁹⁰ Om man till exempel sänker skatten för en sektor finns risken att resurser inte bara kommer att gå från den obeskattade sektorn till den lågbeskattade sektorn utan också från den högbeskattade till den lågbeskattade sektorn.⁹¹ Den första effekten är positiv medan den andra effekten är negativ. Återigen står två snedvridningsproblem emot varandra, men det verkar sannolikt att flödet från hög- till lågbeskattad sektor är lägre än flödet mellan hushållsproduktion och lågbeskattad sektor givet att den hög- och lågbeskattade sektorn inte direkt konkurrerar med varandra.

Även om man teoretiskt kan öka effektiviteten och minska snedvridningarna i ekonomin kommer man i praktiken att även ha ett gränsdragningsproblem beträffande vilka branscher som bör skattegynnas eller ej. I teorins värld undandrar man sig ofta dessa praktiska gränsdragningsproblem genom att på förhand definiera sektorer som är mer eller mindre konkurrensutsatta och med klara gränser mellan sektorerna. I praktiken bör man göra en avvägning mellan det tilltagande krångel och minskad förståelse och transparens som dylika förslag ger upphov till.

⁸⁷ EU:s regelverk innebar alltså här i praktiken att ett mer konkurrenssnedvridande förslag accepterades framför ett mindre. Anledningen var att (stöd till) små- och medelstora företag är ett prioriterat område inom EU samtidigt som denna avgränsning begränsade "statsstödet" omfattning.

⁸⁸ Regeringens skrivelse 2007/08:133.

⁸⁹ De flesta remissinstanser var emot förslaget. Samma slutsats dras också av till exempel Finanspolitiska rådet (2008).

⁹⁰ Kolm (1998).

⁹¹ Detta skulle kunna ske utan att de hög- och lågbeskattade sektorerna stod i direkt konkurrensförhållande till varandra. Om restaurangnäringen till exempel får en lägre skatt och om detta leder till att folk äter mer ute måste man också minska inköp av andra varor/tjänster (givet en viss budgetrestriktion och oförändrat sparande), även om dessa varor och tjänster inte direkt konkurrerar med restaurangnäringen.

Arbetsgivaravgifter kan emellertid inte bara sänkas för vissa branscher utan även för vissa kategorier av arbetskraften. Regeringen har här varit kreativ och infört en differentierad och lägre arbetsgivaravgift för en mängd olika grupper (se Tabell 5). Förutom dessa nedsättningar finns direkta lönesubventioner för nyanlända personer från utlandet ("instegsjobb"), för vissa stödområden samt ett särskilt anställningsstöd för personer enligt vissa kriterier.

Tabell 5. Riktade nedsättningar av arbetsgivaravgiften till specifika grupper

Nedsättningstyp	Grupp som omfattas	Nedsättning*
Nystartsjobb	Personer som varit arbetslösa (minst ett år)	32,42/0
Nyfriskjobb	Personer som varit sjukskrivna (minst ett år)	64,84/0
Åldersnedsättning #1	Personer mellan 19 och 24 år	9,71/10,25
Åldersnedsättning #2	Personer mellan 65 och 70 år	14,72/13,01
Åldersnedsättning #3	Personer över 70 år	32,42/30,71

* Siffrorna avser arbetsgivaravgifter/egenavgifter
Källa: von Greiff (2008).

Dessa skattelättnader kommer givetvis att göra att de gynnade grupperna framstår som mer attraktiva på arbetsmarknaden och på så sätt snedvrider konkurrensen mellan olika grupper. Detta är dock en helt avsiktlig effekt av dessa riktade skattereduktioner eftersom en tanke bakom dessa regler är att anställningsbarheten för de gynnade kategorierna ska öka. Huruvida dessa selektiva skattesänkningar också stimulerar sysselsättningen generellt kan vara mer diskutabelt, men ligger utanför denna rapport att analysera.⁹²

Frågan är om dessa differentierade skattesänkningar också snedvrider konkurrensen mellan olika företag eller branscher. Givet att alla företag som konkurrerar med varandra har eller har möjlighet till ungefär samma sammansättning av arbetskraften –

⁹² Sysselsättningseffekter av generella eller selektiva skattesänkningar är på lång sikt ofta små. För en närmare analys se Marx (2001) eller von Greiff (2008). Riksrevisionen (2008) har gjort en utvärdering av olika svenska arbetsgivaravgiftssänkningar och menar att de ofta är för dyra och ineffektiva. För en diskussion om Riksrevisionens analys, se DuRietz (2008).

vilket verkar troligt – anser vi att det svårligen kan betraktas som en speciellt ineffektiv snedvridning av konkurrensen. Även mellan branscher är skillnaderna sannolikt små. Vi anser med andra ord att denna differentiering av arbetsgivaravgifterna är acceptabel från konkurrenssynpunkt. En total analys av om dessa skattelättnader bör vara kvar eller inte kräver dock ytterligare hänsynstaganden och ligger utanför den här rapportens uppdrag.

5.2 EU-perspektiv

I allmänhet är skatteskillnader mellan länder snedvridande, speciellt inom EU med dess gemensamma inre marknad med fri rörlighet för produktionsfaktorer. Samtidigt är det förstås oundvikligt att länders olika omfattande sociala ambitioner leder till skatteskillnader. Eftersom arbetskraft ofta betraktas som en mindre rörlig produktionsfaktor än kapital är det emellertid ett mindre problem att avvika från andra EU-länders arbetsskatter än från deras kapitalskatter. Men eftersom det inte finns några formella hinder för arbetskraftens rörlighet inom EU kan skatteskillnader på arbete mellan EU-länder få större konsekvenser än sådana skillnader mellan medlemsländer och icke-medlemsländer. Även om arbetskraftens rörlighet inom EU begränsas av språkliga och kulturella barriärer gäller detta inte för rörelser mellan alla medlemsstater och barriärerna är i vart fall inte oöverstigliga.

På sikt torde en ökad europeisk integration innebära att en politik med höga skatter och ekonomisk omfördelning inom en medlemsstat försvåras.⁹³ Skatteskillnader kan också vara viktiga som förklaringsfaktor till utländska direktinvesteringar. Varken i Europa eller i USA står utländska direktinvesteringar för någon större del av de totala investeringarna, men i vissa branscher som tillverkningsindustrin har de mycket stor betydelse.⁹⁴ Tabell 6 visar de högsta skattesatserna för arbetsinkomster i EU:s medlemsstater. Med undantag för Danmark har Sverige EU:s högsta skattesats för arbete.

⁹³ Se till exempel diskussionen i Wildasin (2000).

⁹⁴ Wildasin (2000, s 349).

Tabell 6. De högsta skattesatserna på arbete i EU

Medlemsstat	Högsta skattesats på arbete, procent
Danmark	59
Sverige	56,5
Nederländerna	52
Finland	50,46
Belgien	50
Österrike	50
Tyskland	47,48
Italien	43
Estland	43
Spanien	43
Portugal	42
Irland	41
Slovenien	41
Polen	40
Ungern	40
Frankrike	40
Grekland	40
Storbritannien	40
Luxemburg	38,95
Malta	35
Tjeckien	32
Cypern	30
Litauen	27
Lettland	25
Bulgarien	24
Slovakien	19
Rumänien	16

Källa: Europeiska kommissionen (2008, s 8).

Genom den expertskatt som Sverige har på utländska forskare och nyckelpersoner kan sådana experter rekryteras till Sverige utan att den höga svenska löneskatten slår igenom helt de första åren experten arbetar i Sverige. Sedan 2001 har utländska experter kunnat ta ut 25 procent av sin lön skattefritt under tre år. Detta är förstås snedvridande gentemot personer som är bofasta i Sverige, men kan vara motiverat om utländska experter är tillräckligt svåra att rekrytera och ger upphov till positiva externa effekter.

Ett konkurrensproblem, som Sveriges måleriföretagare har rapporterat till Konkurrensverket, är att utländska företag många gånger kan betala (lägre) skatt i hemlandet när de utför arbeten i Sverige i konkurrens med svenska företag. Enligt Sveriges måleriföretagare bör destinationsprincipen och inte ursprungslandsprincipen gälla vid gränsöverskridande tjänstehandel med destination Sverige. Inom EU finns sedan 2006 det så kallade Tjänstedirektivet som syftar till att underlätta för tjänsteföretag att etablera sig och att tillfälligt utföra tjänster i andra medlemsländer.⁹⁵ Senast den 28 december 2009 ska EU:s medlemsländer och EES-länderna (Island, Liechtenstein och Norge) ha genomfört direktivet. Tjänstedirektivet går inte att komma runt; Sverige får inte införa nationella regler som strider mot det. Motivet för Tjänstedirektivet är att stärka konkurrensen på EU:s inre marknad genom att göra det lika lätt att handla med tjänster som det är att handla med varor.

De problem som Sveriges måleriföretagare beskriver rör vad som i GATS-avtalets terminologi benämns som gränsöverskridande tjänsteutbud av typ 3 och typ 4. Typ 3 innebär att ett företag som bjuder ut en tjänst har en kommersiell närvaro i ett annat land. Typ 4 innebär att de personer som utför tjänsten tillfälligt befinner sig i ett annat land. Konkurrensen inom EU förstärks när inhemska företag utsätts för konkurrens från företag i andra medlemsstater. Men denna konkurrens snedvrids också om företag från olika länder har väldigt olika skattebördor. Problemet skiljer sig inte principiellt från det som finns vid varuexport och -import; de svenska konsumenterna tjänar på att importera varor från länder med lägre skatter på arbete, men detta sker till priset av att det blir svårare för svenska företag att tillverka och sälja sådana produkter i Sverige.

5.3 Konkreta förslag på åtgärder

Då skattelättnader för tjänster som konkurrerar med egenproduktion men som inte utförs i eller i anslutning till hemmet har visat sig svåra att införa på ett enkelt sätt som accepteras av EU-kommissionen föreslår vi att Sverige verkar för att det inom

⁹⁵ Tjänstedirektivet omfattar alla tjänster som inte uttryckligen är undantagna från det. Bland annat undantas: icke-ekonomiska tjänster av allmänt intresse (bland annat det statliga skolsystemet), finansiella tjänster, transporttjänster, bemanningsföretag, hälso- och sjukvårdstjänster, tv, film, radio och andra audiovisuella tjänster, spel, lotterier och vadslagning, myndighetsutövning, samt sociala tjänster.

EU blir tillåtet att ge skattelättnader för sådana tjänster i form av sänkta löneskatter eller arbetsgivaravgifter.

6. Avslutning

Samhällsekonomin mår bra av konkurrens. När konkurrensen snedvrids till förmån för ett företag eller produktionssätt står både konkurrenterna och konsumenterna som förlorare. Skatter utgör en viktig orsak till konkurrenssnedvridningar, inom Sverige och gentemot andra EU-länder. Om skatteskillnader blir viktigare än produktivitetsskillnader för att avgöra var och av vem en vara eller tjänst produceras används de ekonomiska resurserna på ett ineffektivt sätt. Även om det inte är glasklart teoretiskt verkar det rimligt att en likformig beskattning ger upphov till små (men inte obefintliga) konkurrenssnedvridningar relativt andra beskattningssystem och till ett effektivt resursutnyttjande.

Sverige har idag differentierade mervärdesskattesatser. Eftersom de politiska motiven för detta inte bygger på ekonomisk effektivitet är det mycket som talar för att en ökad likformighet skulle ha en positiv inverkan på konkurrensen och det samhällsekonomiska resursutnyttjandet. Vårt förslag i den här rapporten är att införa en enhetlig momsats och att momsbelägga idag momsbefriade varor och tjänster.

För företags- och arbetsbeskattning är det svårare att presentera enkla förslag som tydligt minskar snedvridningen av konkurrensen. Inom företagsbeskattningen behövs relativt komplicerade analyser för att avgöra hur finansieringskälla, ägarformer, företagsstorlekar, företagsformer och entreprenörskap gynnas eller missgynnas av olika typer av beskattning. Bland de konkreta förslag som ändå presenteras ingår sänkt eller avskaffad dubbelbeskattning av aktier, införande av ett tak i socialavgifterna, och ett avskaffande av den statliga inkomstskatten.

Inom arbetsbeskattningen finns en utveckling i Sverige och andra länder mot skattelättnader för tjänster som konkurrerar med egenproduktion och svartarbete. I en sådan konkurrenssituation kan differentierade skattesatser leda till ett förbättrat resursutnyttjande. Konkreta nationella förslag som skulle ge högre ekonomisk effektivitet än den nuvarande avdragsrätten för hushållsnära tjänster är emellertid svåra att ge eftersom EU-kommissionen inte accepterar differentierade löneskatter eller arbetsgivaravgifter som en åtgärd i syfte att minska det här konkurrensproblemet.

Rapportens förslag är därför att Sverige verkar för att det inom EU blir tillåtet att ge skattelättnader för tjänster som konkurrerar med egenproduktion i form av sänkta löneskatter eller arbetsgivaravgifter.

Sammanfattningsvis visar rapporten att skatternas konkurrenssnedvridande effekter kan vara betydande, utan att enkla lösningar behöver finnas till hands. I flera konkreta fall skulle dock skattesystemet kunna reformeras så att konkurrenssnedvridningarna minskade till nytta för konsumenterna. Det är viktigt att sådana konkreta förslag uppmärksammas vid politiska avvägningar och beslut.

Referenser

- Aghion, P., N. Bloom, R. Blundell, R. Griffith och P. Howitt. 2005. Competition and Innovation: An Inverted-U Relationship. *Quarterly Journal of Economics* 120(2), 701–28
- Aghion, P. och P. Howitt. 1998. *Endogenous Growth Theory*. Cambridge and London: MIT Press.
- Ahn, S. 2002. Competition, Innovation and Productivity Growth: A Review of Theory and Evidence. *OECD Economics Department Working Papers No. 317*.
- Alesina, A., S. Ardagna, G. Nicoletti och F. Schiantarelli. 2005. Regulation and Investment. *Journal of the European Economic Association* 3(4), 791–825.
- Andersson, K., E. Eberhartinger och L. Oxelheim (red). 2008. *National Tax Policy in Europe. To Be or Not to Be?* Berlin: Springer.
- Auerbach, A. J. och K. A. Hasset. 2002. On the Marginal Source of Investment Funds. *Journal of Public Economics* 87(1), 205–232.
- Bjuggren, P-O., G. DuRietz och D. Johansson. 2007. 3:12-reglerna en ekonomisk analys. *Ekonomisk Debatt* 35(7), 18–30.
- Bjuggren, P-O. och D. Johansson. 2008. Svar till Edin och Lodin angående 3.12-reglerna. *Ekonomisk Debatt* 36(5), 57–59.
- Braunerhjelm, P. och J. Wiklund (red). 2006. *Entreprenörskap och tillväxt. Kunskap, kommersialisering och ekonomisk politik*. Stockholm: SFS.
- Davis, S. J. och M. Henrekson. 2005. Tax Effects on Work Activity, Industry Mix and Shadow Economy Size: Evidence from Rich-Country Comparisons, i R. Gómez-Salvador m.fl. (red), *Labour Supply and the Incentives to Work in Europe*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Davis, S. J. och M. Henrekson. 2006. Tillväxten och sysselsättningen i 90-talskrisens kölvatten, i R. B. Freeman, B. Swedenborg och R. Topel (red), *Att reformera välfärdsstaten – Amerikanskt perspektiv på den svenska modellen*, NBER Rapporten II. Stockholm: SNS Förlag.
- Devereux, M. P., R. Griffith och A. Klemm. 2002. Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition. *Economic Policy* 17(35), 451–495.
- Devereux, M. P. 2006. The Impact of Taxation on the Location of Capital, Firms and Profit: A Survey of Empirical Evidence. *Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 07/02*.
- Dietz, D. 2003. Dividend and Capital Gains Taxation in a Cross-Section of Firms. *IFF Working Paper 0306*.

- Ds 2001:30. Finansiering av kommunkontosystemet. Departementsserien, Finansdepartementet.
- DuRietz, G. 2008. Selektiva sänkningar av arbetsgivaravgifterna. Underlag till Globaliseringsrådets skattegrupp, oktober 2008.
- Edin, P-O., I. Hansson och S-O. Lodin. 2005. Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet. Stockholm: Finansdepartementet.
- Ekonomistyrningsverket. 2008a. Statens finanser – Vart tar pengarna vägen? ESV 2008:18.
- Ekonomistyrningsverket. 2008b. Budgetprognos 2008:4. Analys. ESV 2008:32.
- Emran, S. M. och J. Stiglitz. 2005. On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries. *Journal of Public Economics* 89(4), 599–623.
- Engström, P. och B. Holmlund. 2006. Tax Evasion and Self-Employment in a High-Tax Country: Evidence from Sweden. *Uppsala University Department of Economics Working Paper Series No. 2006:12*.
- Europeiska kommissionen. 2008. Taxation Trends in the European Union – Main Results.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2008_main_results.pdf (2009-01-17).
- Europeiska kommissionen. 2009. VAT Rates Applied in the Member States of the European Community: Situation at 1st January 2009. DOC/2401/2009 – EN.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (2009-01-17).
- Finanspolitiska rådet. 2008. Svensk finanspolitik. Finanspolitiska rådets rapport 2008.
- Freeman, R. B. och R. Schettkat. 2005. Marketization of Household Production and the EU–US Gap in Work. *Economic Policy* 20(41), 6–50.
- Företagarna. 2008. De små betalar mest. Utredningsrapport från Företagarna, december 2008.
- Gordon, R. H. och J. MacKie-Mason. 1994. Tax Distortion to the Choice of Organizational Form. *Journal of Political Economy* 94(4), 691–719.
- von Greiff, C. 2008. Sysselsättningseffekter av sänkta socialavgifter. Underlagsrapport till Globaliseringsrådets skattegrupp.
- Hansson, I. 2004. Comment on Herbert J. Schuetze and Donald Bruce: Tax Policy and Entrepreneurship. *Swedish Economic Policy Review* 11(2), 267–268.
- Hayek, F. A. von. 1948. The Meaning of Competition, i F. A. Hayek (red), *Individualism and Economic Order*. London: Routledge.

- Henrekson, M. 1996. *Företagandets villkor*. Stockholm: SNS Förlag.
- Henrekson, M. 2001. Institutionella förutsättningar för entreprenörskap och företagstillväxt, i P. Davidsson, F. Delmar och J. Wiklund (red), *Tillväxtföretagare. Sverige*. Stockholm: SNS Förlag.
- Henrekson, M. 2007. Företagande och tillväxt i Sverige, i L. Hultkrantz och H. Tson Söderström (red), *Marknad och Politik*, 7 upplagan. Stockholm: SNS Förlag.
- Henrekson, M. och U. Jakobsson. 2008. Globaliseringen och den svenska ägarmodellen. Globaliseringsrådets underlagsrapport nr 19.
- Henrekson, M. och T. Sanandaji. 2004. *Ägarbeskattningen och företaget*. Stockholm: SNS Förlag.
- Henrekson, M. och M. Stenkula. 2007. *Entreprenörskap*. Stockholm: SNS Förlag.
- Herin, J., U. Jakobsson och A. Rydeman. 2006. Ge de arbetslösa en chans. *Den nya välfärden*.
- Høj, J., M. Jimenez, M. Maher, G. Nicoletti och M. Wise. 2007. Product Market Competition in the OECD Countries: Taking Stock and Moving Forward. *OECD Economics Department Working Papers No. 575*, OECD Publishing.
- Jacobsen, K. H., W. F. Richter och P. B. Sørensen. 2000. Optimal Taxation with Household Production. *Oxford Economic Papers* 52(3), 584–594.
- Jagannathan, R. och S. Srinivasan. 1999. Does Product Market Competition Reduce Agency Costs? *North American Journal of Economics and Finance* 10(2), 387–399.
- Jordahl, H. 2008. Privat produktion av offentligt finansierade tjänster. *Ekonomisk Debatt* 36(3), 46–58.
- Karlsson, P. 2005. Det svenska kommunkontosystemet. Magisteruppsats, Uppsala universitet, Institutionen för handelsrätt.
- Keen, M. 1987. Welfare Effects of Commodity Tax Harmonization. *Journal of Public Economics* 33(1), 107–114.
- Keen, M. 2007. VAT Attacks! *International Tax and Public Finance* 14(4), 365–381.
- Keen, M. 2008. VAT, Tariffs, and Withholding: Border Taxes and Informality in Developing Countries. *Journal of Public Economics* 92(10–11), 1892–1906.
- Keen, M. och B. Lockwood. 2006. Is the VAT a Money Machine? *National Tax Journal* 59(4), 905–928.
- Keen, M. och B. Lockwood. 2007. The Value Added Tax: Its Causes and Consequences. *IMF Working Paper 07/183*.

- King, M. A. och D. Fullerton. 1984. *The Taxation of Income from Capital*. Chicago: University of Chicago Press.
- Kirzner, I. 1973. *Competition and Entrepreneurship*. Chicago: University of Chicago Press.
- Kolm, A-S. 1998. Differentiated Payroll Taxes, Unemployment, and Welfare. *Journal of Public Economics* 70(2), 255–271.
- Konkurrensverket. 1997. Småföretag. Förslag för ökad tillväxt. *Konkurrensverkets rapportserie 1997:3*.
- Konkurrensverket. 1999. Konkurrensnedvridande skatteregler. *Konkurrensverkets rapportserie 1999:5*.
- Konkurrensverket. 2000. Konkurrensen i Sverige under 90-talet – problem och förslag. *Konkurrensverkets rapportserie 2000:1*.
- Konkurrensverket. 2008. Åtgärder för bättre konkurrens. *Konkurrensverkets rapportserie 2008:5*.
- Lodin, S-O. 2008a. Kapital- och fastighetsbeskattningen – i dag och i morgon. Underlag till Globaliseringsrådets skattegrupp, november 2008.
- Lodin, S-O. 2008b. Den svenska bolagsbeskattningen i internationellt perspektiv – fördelar, nackdelar och behov av förbättringar. Underlag till Globaliseringsrådets skattegrupp, september 2008.
- Lodin, S-O. 2008c. En analys av en felaktig analys av 3:12-reglerna. *Ekonomisk Debatt* 36(5), 54–56.
- Lundgren, S., P. B. Sørensen, A-S. Kolm, E. Norrman (red). 2005. *Tid för en ny skattereform!* SNS Konjunkturrådets rapport 2005. Stockholm: SFS.
- Marx, I. 2001. Job Subsidies and Cuts in Employers' Social Security Contributions: The Verdict of Empirical Evaluation Studies. *International Labour Review* 140(1), 69–83
- Nickell, S. 1996. Competition and Corporate Performance. *Journal of Political Economy* 104(4), 724–746.
- Nicoletti, G. och S. Scarpetta. 2003. Regulation, Productivity and Growth: OECD Evidence. *Economic Policy* 18(36), 9–72.
- Nooteboom, B. 1993. Firm Size Effects on Transaction Costs. *Small Business Economics* 5(3), 283–295
- Norrman, E. 2000. Ägarbeskattningens perversa drivkrafter. *Ekonomisk Debatt* 28(7), 681–690.

- Radulescu, D. M. och M. Stimmelmayr. 2008. The Welfare Loss from Differential Taxation of Sectors in Germany. *CESifo Working Paper Series No. 2423*.
- Ramsey F. 1927. A Contribution to the Theory of Taxation. *Economic Journal* 37(145), 47–61.
- Regeringens skrivelse 2007/08:133 Återkallelse av propositionen Sänkta socialavgifter för vissa delar av tjänstesektorn (prop. 2007/08:29), Finansdepartementet.
- Riksrevisionen. 2008. Sänkta socialavgifter – för vem och till vilket pris? *RiR* 2008:16.
- Rogerson, R. 2008. Market Work, Home Work and Taxes: A Cross Country Analysis, *NBER Working Paper No. 14400*.
- SACO. 2006. Mellan golv och tak – avgifterna på arbete. Skatterapport från SACO.
- Schumpeter, J. A. 1942. *Capitalism, Socialism and Democracy*. New York: Harper & Bros.
- Shleifer, A. och R. Vishny. 1997. A Survey of Corporate Governance. *Journal of Finance* 52(2), 737–783.
- SOU 1989:33. *Reformerad inkomstbeskattning*. Stockholm: Allmänna förlaget.
- SOU 1994:43. *Uppskattad sysselsättning - om skatternas betydelse för den privata tjänstesektorn*, betänkande av Tjänsteutredningen. Stockholm: Fritzes.
- SOU 1996:119. *Lättnad i dubbelbeskattningen av mindre företags inkomster*. Stockholm: Fritzes.
- SOU 1997:17. *Skatter, tjänster och sysselsättning*, betänkande av Tjänstebeskattningsutredningen. Stockholm: Fritzes.
- SOU 1999:133. *Kommunkontosystemet och rättvisan - momsens, kommunerna och konkurrensen*. Stockholm: Fakta Infodirekt.
- SOU 2001:50. *Kontroll i kommunkontosystemet*. Stockholm: Fritzes.
- SOU 2002:52. *Beskattning av småföretagare*. Stockholm: Fritzes.
- SOU 2002:74. *Mervärdesskatt i ett EU-rättsligt perspektiv* Stockholm: Fritzes
- SOU 2005:57. *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?* Stockholm: Fritzes
- SOU 2006:90. *På väg mot en enhetlig mervärdesskatt*. Stockholm: Fritzes.
- Stewart, K. och M. Webb. 2006. International Competition in Corporate Taxation: Evidence from the OECD Time Series. *Economic Policy* 21(45), 153–201.

- Södersten, J. 1993. Sweden, i D. W. Jorgenson och R. Landau (red), *Tax Reform and the Cost of Capital. An International Comparison*. Washington, DC: Brookings.
- Wildasin, D. 2000. Factor Mobility and Fiscal Policy in the EU: Policy Issues and Analytical Approaches. *Economic Policy* 15(31), 337–378.
- Öberg, A. 2005. Samhällsekonomiska effekter av skattelättnader för hushållsnära tjänster. *Konjunkturinstitutets specialstudie Nr 7*.