

Slutbetänkande av 1972 års skatteutredning

Av kammarrättsfiskalerna Gerhard Gammer och Lars Holm

1. Inledning

1972 års skatteutredning¹ — som huvudsakligen haft till uppgift att se över inkomst-, förmögenhets-, mervärde-, arvs- och gåvobeskattningen rörande fysiska personer och därmed jämställda — har den 30 december 1977 avlämnat slutbetänkandet "Översyn av skattesystemet" (SOU 1977:91). I betänkandet redovisas åtskilliga alternativ till förändringar. Direkta *ändringsförslag* framläggs dock bara i följande avseenden.

- Sänkning av marginalskattesatserna i tre steg, med början år 1979
- Införande av indirekt inflationsskydd för grundavdraget genom uppräknings av den särskilda skattereduktionen med hänsyn till prisutvecklingen
- Höjning av det extra avdraget för folkpensionärer i syfte att bibehålla skattefrihet för ålderspensionärernas minimiförmåner år 1979
- Införande av rätt till avdrag för fackföreningsavgift med 50% av avgiften, dock högst 300 kr

¹ Utredningen, som efter regeringsskiftet hösten 1976 fick ny ordförande och delvis ny sammansättning i övrigt (majoritetsförhållandet försköts i borgerlig riktning), har i slutskedet bestått av ledamöterna, direktören Bo Jonas Sjölander, ordförande, departementsrådet Gunnar Björne (budgetdepartementet), riksdagsledamöterna Carl-Henrik Hermansson (vpk), Erik Brandt (f d riksdagsledamot, s), Arne Gadd (s), Gördis Hörnlund (s), Valter Kristenson (s), Holger Bergqvist (fp), Eric Enlund (fp), Alvar Andersson (c), Tage Sundkvist (c) och Bo Lundgren (m), partisekreteraren Lars Tobisson (m), sekreteraren Anna Hedborg (LO), utredningschefen Olof Sundström (TCO), professorn Osborne Bartley (SACO/SR) samt direktören Nils Holgerson (SAF). Utredningen har i detta skede biträttats av experterna, kammarrättsassessorn Per Anclow, direktören Karl Olov Andersson, fil kand Percy Bargholtz, departementsrådet Bertil Edlund, departementssekreteraren Ingmar Fries, kanslisekreteraren Annika Persson, departementsrådet Anders Swartling, planeringschefen Ulf Jakobsson, departementsrådet Gustav Jönsson, kammarrättsassessorn Leif Lindstam, professorn Sven-Olof Lodin och docenten Carl Johan Åberg. Som sekreterare har tjänstgjort hovrättsassessorn Bodil Hulgaard och som biträdande sekreterare kammarrättsfiskalerna Gerhard Gammer, Lars Holm och Kerstin Nyström.

- Höjning av maximalt tillåtet avdrag för underhåll av icke hemmavarande barn från 2 500 till 3 000 kr
- Slopande av rätten till avdrag för s k frivilligt periodiskt understöd och viss ändring av reglerna för s k legalt understöd
- Ändring av det s k kapitalförsäkringsavdraget så att avdrag för avgift till arbetslöshetskassa läggs utanför den gällande beloppsbegränsningen på 250/500 kr
- Höjning av konsumtionsbeskattningen — mervärdeskatten och/eller olika punktskatter — för att täcka skattebortfallet, som netto uppskattas till ca 2 700 milj kr år 1979

Förslagen är avsedda att träda i kraft den 1 januari 1979 och tillämpas första gången vid 1980 års taxering.

Beträffande följande punkter föreslås att *nuvarande regler bibehålls*.

- Sambeskattningen av makars kapitalinkomster och förmögenheter
- Förvärvsavdraget och den s k hemmamerreduktionen på 2 000 respektive 1 800 kr
- Schablonavdraget under inkomst av tjänst och grunderna för avdrag för kostnader för resor till och från arbetet
- Kapitalförsäkringsavdraget, utöver den ovan angivna ändringen beträffande avgift till arbetslöshetskassa
- Kapitalbeskattningen
- Bostadsbidragen
- Mervärdeskatten i vad avser frågan om en eventuell differentiering

Härvid bör anmärkas att utredningen beträffande flera av de punkter där man föreslår att nuvarande regler bibehålls har funnit det vara principiellt riktigast att ändra dessa regler. Av olika anledningar, som redovisas i betänkandet, har dock inte ansetts att sådana förändringar kan eller bör genomföras. Sålunda har utredningen t ex rent principiellt uttalat sig för en övergång till helt individuell beskattning och för slopande av hemmamerreduktionen.

Utredningen föreslår *fortsatt utredningsarbete* i följande avseenden, där man i och för sig funnit det angeläget att ändringar kommer till stånd men där tidsramen inte medgivit ett tillräckligt fördjupat studium.

- Ränteavdrag med beaktande av såväl bostadspolitiska som skattepolitiska synpunkter
- Underskottsavdrag i syfte att få fram konkreta förslag som kan motverka missbruk
- Inflationseffekter i skattesystemet, särskilt samspelet mellan den skattemässiga behandlingen av räntor och realisationsvinster

Därtill föreslås fortsatt utredning angående progressiv utgiftsskatt (se nedan) i syfte att ytterligare belysa för- och nackdelar samt tekniska problem.

Grunden till att utredningen hamnat i tidsnöd är att den under slutet av år 1976 fick tilläggsdirektiv, i vilka bl a föreskrevs en enligt mångas åsikter mycket snäv tidsgräns för slutförande av det återstående arbetet. Detta var då fortfarande mycket omfattande. Det huvudsakliga utredningsarbetet har nämligen flera gånger måst avbrytas för att på olika tilläggsdirektiv lämna förtur för vissa speciella frågor. Utredningen har sålunda under sin verksamhetstid avlämnat delbetänkandena Förslag till skatteomläggning m m (SOU 1974: 20), Skatteomläggning 1976 (SOU 1974:103), Existensminimireglerna (Ds Fi 1975:9), Faktisk sambeskattning (Ds Fi 1975:10) och Inflationsskyddad skatteskala (SOU 1977:18)² Vidare har utredningen avgett rapporten Progressiv utgiftsskatt — ett alternativ? (SOU 1976:62).

När man ser till antalet direkta ändringsförslag som utredningens arbete resulterat i får man hålla i minnet att många av de skatteregler som utredningen haft att ta ställning till berör stora idépolitiska frågor. Ett utslag av detta är också det förhållandet att reservationer i olika avseenden har avgivits av så gott som samtliga ledamöter (samtliga utom representanterna från centerpartiet). Dessutom har några ledamöter och experter avgivit särskilda yttranden.

Nedan går vi något mer utförligt in på de direkta ändringsförslag som framläggs i betänkandet. Vidare redogör vi kortfattat för en del intressanta synpunkter som redovisas beträffande samspelet mellan statsskatt och kommunalskatt. Avslutningsvis tar vi också upp utredningens överväganden beträffande alternativa skattesystem.

2. Direkta ändringsförslag

2.1 Statsskatteskalan

I betänkandet konstateras att progressiviteten i statsskatteskalan var förhållandevis låg fram till början av 1970-talet. Den skatteomläggning som genomfördes för inkomståret 1971 medförde emellertid en avsevärt skärpt progressivitet redan för skattskyldiga i mellaninkomstlägena. Denna skärpning har sedan fortsatt under de följande årens skatteomläggningar.

En av utredningen gjord jämförelse mellan Sverige och övriga OECD-länder visar att progressiviteten i skatteskalan för en genomsnittlig industriarbetarlön år 1974 var mycket kraftigare i Sverige än i något annat av de jämförda länderna.

Enligt utredningens mening är också en dämpning av progressiviteten genom en sänkning av marginalskattesatserna i de inkomstlägen där huvuddelen av de heltidsarbetande befinner sig så angelägen att den bör vidtas oavsett att skattesystemets utjämnande effekt därigenom minskas något. För

² Se Skattenytt 1977 sid 249 ff

att några mera påtagligt positiva effekter skall uppnås anses det dock nödvändigt med tämligen betydande marginalskattesänkningar. Det konstateras samtidigt att det är uppenbart att det samhällsekonomiska utrymmet för sådana åtgärder är starkt begränsat. Utredningen har därför valt att presentera ett förslag till marginalskattesänkningar i tre etapper, steg 1, 2 och 3. Tyngdpunkten i sänkningarna är förlagd till inkomsterna mellan 50 000 och 65 000 kr. Steg 1 föreslås bli genomfört fr o m inkomståret 1979. Beträffande steg 2 och 3 anses det inte vara möjligt att nu avgöra i vilken takt ett genomförande bör ske. Enligt utredningen får den framtida ekonomiska utvecklingen avgöra detta.

Det bör erinras att de föreslagna marginalskattesänkningarna sker med utgångspunkt i en inflationsskyddad skatteskala, varför det här i motsats till tidigare års skatteomläggningar handlar om verkliga skattesänkningar.

Utredningens förslag till förändringar i statsskatteskalen framgår av tabell 1 nedan. I tabell 2 visas effekterna av förslaget.

Tabell 1. Förslag till skatteskaleförändringar vid marginalskattesänkningar i tre steg

Beskattningsbar inkomst		Skatte- skala för år 1978, %	Steg 1		Steg 2		Steg 3		Total för- ändring, procent- enheter c
Basen- heter a	Kr år 1978 b		Skatte- skala, %	Förändring, procenten- heter c	Skatte- skala, %	Förändring, procenten- heter d	Skatte- skala, %	Förändring, procenten- heter e	
— 3	— 15 000	2	2	—	2	—	2	—	—
3— 5	15 000— 25 000	4	4	—	4	—	4	—	—
5— 6	25 000— 30 000	8	8	—	8	—	8	—	—
6— 7	30 000— 35 000	13	11	- 2	9	- 2	8	- 1	- 5
7— 8	35 000— 40 000	16	15	- 1	14	- 1	13	- 1	- 3
8— 9	40 000— 45 000	21	18	- 3	14	- 2	13	- 3	- 8
9—10	45 000— 50 000	27	23	- 4	16	- 5	13	- 5	- 14
10—11	50 000— 55 000	31	27	- 4	23	- 4	18	- 5	- 13
11—12	55 000— 60 000	34	30	- 4	26	- 4	23	- 3	- 11
12—13	60 000— 65 000	35	33	- 2	30	- 3	28	- 2	- 7
13—14	65 000— 70 000	40	38	- 2	36	- 2	33	- 3	- 7
14—15	70 000— 75 000	45	42	- 3	40	- 2	38	- 2	- 7
15—16	75 000— 80 000	45	44	- 1	43	- 1	43	—	- 2
16—20	80 000—100 000	49	49	—	49	—	49	—	—
20—30	100 000—150 000	53	53	—	53	—	53	—	—
30—	150 000—	58	58	—	58	—	58	—	—

a) Se SFS 1977:1071. Se även Skattenytt 1977 sid 482 ff.

b) Basenheten för 1978 = 5 000 kr. Genom att basenheten årligen uppjusteras med hänsyn till inflationen kommer skiktgränserna för år 1979, då steg 1 är avsett att träda i kraft, att höjas i motsvarande grad.

c) Jämfört med 1978 års skala.

d) Jämfört med steg 1.

e) Jämfört med steg 2.

Tabell 2. Förändringar i den totala skatten vid marginalskattesänkningar i tre steg enligt utredningens förslag.

Kommunal utdebitering beräknad till 28:50 kr. Skattskyldiga utan skatte-reduktion (1 800 kr).

Taxerad inkomst		Förändring av den totala skatten					
Basen- heter	Kr år 1978	Total skatt år 1978, kr	Steg 1, kr ^{a)}	Steg 2, kr ^{b)}	Steg 3, kr ^{c)}	Sammanlagt	
						Kr	%
7	35 000	9 457	- 10	- 10	- 5	- 25	- 0,3
8	40 000	11 547	- 105	- 105	- 55	- 265	- 2,3
9	45 000	13 797	- 165	- 160	- 115	- 440	- 3,2
10	50 000	16 302	- 320	- 275	- 275	- 870	- 5,3
11	55 000	19 097	- 520	- 520	- 525	-1 565	- 8,2
12	60 000	22 087	- 720	- 720	- 765	-2 205	-10,0
13	65 000	25 217	- 910	- 915	- 910	-2 735	-10,8
14	70 000	28 417	-1 010	-1 060	-1 015	-3 085	-10,9
15	75 000	31 867	-1 115	-1 160	-1 160	-3 435	-10,8
16	80 000	35 542	-1 255	-1 255	-1 250	-3 760	-10,6
17	85 000	39 237	-1 300	-1 300	-1 250	-3 850	- 9,8
18	90 000	43 112	-1 300	-1 300	-1 250	-3 850	- 8,9
20	100 000	50 862	-1 300	-1 300	-1 250	-3 850	- 7,6
24	120 000	66 982	-1 300	-1 300	-1 250	-3 850	- 5,7
30	150 000	91 432	-1 300	-1 300	-1 250	-3 850	- 4,2
40	200 000	134 457	-1 300	-1 300	-1 250	-3 850	- 2,9

a) Jämfört med år 1978.

b) Jämfört med steg 1.

c) Jämfört med steg 2.

I anslutning till diskussionen om progressiviteten och marginaleffekterna avfärdar utredningen tanken på en marginalskattespärr. Här är att notera att av utredningens 17 ledamöter har 8 (ordföranden och representanterna för fp, m, SACO/SR, SAF och budgetdepartementet) reserverat sig till förmån för en marginalskattespärr på 85 %.

Skattebortfallet för steg 1 har av utredningen beräknats till ca 1 950 milj kr i 1978 års pris- och inkomstläge. Bortfallet för steg 2 och 3 beräknas vara av samma storleksordning. En uppräknig till 1979 års förhållanden för steg 1, dvs det år då steget föreslås genomfört, kan beräknas höja bortfallet med ytterligare 100—200 milj kr. Eftersom tidpunkten för genomförande av de andra två stegen inte bestämts kan motsvarande beräkning för dessa inte ske.

2.2 Inflationsskydd för grundavdraget m m

Som tidigare nämnts har utredningen lagt fram ett förslag om inflationsskydd för skatteskalen. Förslaget har efter vissa justeringar lett till regering-

ens proposition 1977/78:49. Riksdagen har nyligen beslutat om ett inflationsskydd i enlighet med propositionen (SFS 1977:1070).³

Utredningen föreslog att också grundavdraget skulle inflationsskyddas, men regeringen håller ännu denna fråga öppen. Fr o m den 1 januari 1978 skall alla inkomsttagare medges den s k särskilda skattereduktionen, som samtidigt höjs från 250 till 400 kr. Utredningen anser att syftet med ett inflationsskydd av grundavdraget efter denna förändring på ett fördelningsmässigt bättre sätt kan tillgodoses genom att denna skattereduktion uppräknas. Någon utsträckning av inflationsskyddet till ytterligare fasta belopp i skattesystemet föreslås däremot inte.

Utredningen föreslår således, att grundavdraget behålls oförändrat, men att den särskilda skattereduktionen i stället årligen räknas upp med 20 kr för varje procents prisstegring räknat från augusti 1977 enligt reglerna för basenhet. Lagtekniskt har detta föreslagits utformat så att den särskilda skattereduktionen bestäms till 0,4 basenheter — 1 600 kr.

Uppräkningen av den särskilda skattereduktionen ger beloppsmässigt samma kompensation i alla inkomstlagen. Enligt utredningen ger den i de lägsta inkomstskikten i stort sett samma kompensation som ett direkt *inflationsskydd* av grundavdraget och den särskilda skattereduktionen tillsammans skulle ge medan den däremot vid högre inkomster ger ett mindre förmånligt resultat.

Förslaget innebär enligt utredningen inte någon sänkning av det reala skatteuttaget utan endast en utebliven skatteskärpning, varför några direkta kostnader inte anses uppkomma.

2.3 Folkpensionärerna

Folkpensionärer med inkomster motsvarande ålderspension jämte pensionstillägg för ålderspensionärer betalar för närvarande ingen inkomstskatt. Detta beror på att pensionärerna vid taxeringen medges ett *extra avdrag*. Fr o m den 1 januari 1978 beräknas det extra avdraget så att det täcker en inkomst utöver folkpensionen (sidoinkomst) av 3 300 kr. Därtill kommer att även folkpensionärer medges den särskilda skattereduktionen om 400 kr. Sammantaget innebär detta att folkpensionärerna under år 1978 kan ha en sidoinkomst på något över 4 200 kr innan skatt utgår. För att inte det växande pensionstillskottet skall medföra beskattning redan av minimipensionsförmånerna föreslår utredningen att det extra avdraget skall höjas så att det täcker en sidoinkomst av 3 600 kr. Beloppet är avpassat så att det för år 1979 beräknade pensionstillskottet skall förbli skattefritt.

Kostnaderna härför har av utredningen beräknats till ca 150 milj kr för år 1979.

³ Se Skattenytt 1977 sid 482 ff.

En särskild fråga som utredningen behandlat i det här sammanhanget gäller beskattningen av barnpension. Grundpensionsnivån motsvarar i princip nivån för bidragsförskott. Till skillnad från bidragsförskottet utgör dock barnpensionen skattepliktig intäkt. Utredningen har övervägt att föreslå att barnpensionen inte skall vara skattepliktig upp till nivån för bidragsförskottet. Med hänsyn till att kommittén för översyn av samhällsstödet till ensamstående föräldrar arbetar med hithörande frågor avstår utredningen dock från att lägga något konkret förslag utan begränsar sig till att uttala att det är önskvärt med en likformig behandling av de båda stödformerna.

2.4 Avdrag för fackföreningsavgifter

F n gäller som huvudregel att avdrag inte medges för vare sig fackföreningsavgifter eller andra medlemsavgifter. Ett undantag utgör dock avgiften till vissa arbetsgivarorganisationer, där avgifterna i sin helhet är avdragsgilla. Häremot skall dock ställas att ersättning till fackföreningsmedlemmar vid arbetskonflikter är skattefria medan motsvarande ersättningar på arbetsgivar sidan utgör skattepliktig intäkt för mottagaren.

För att bli utjämnad skillnaden mellan parterna på arbetsmarknaden vad gäller medlemmarnas avgifter föreslår utredningen att avdrag skall medges för avgifter till fackföreningar.

Med uttrycket fackförening åsyftas därvid arbetstagarorganisation enligt definitionen i 6 § lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet (MBL), som lyder: ”Med arbetstagarorganisation avses sådan sammanslutning av arbetstagare som enligt sina stadgar skall tillvarata arbetstagarnas intressen i förhållandet till arbetsgivaren.”

Vid ett införande av avdragsrätt för fackföreningsavgifter borde medlemmarna rätteligen beskattas för uppburna konfliktbidrag. Utredningen har dock funnit att en sådan beskattning bli skulle leda till stora praktiska svårigheter och anser därför en sådan lösning olämplig.

I stort sett samma effekt som vid en beskattning av konfliktbidragen anses dock kunna uppnås genom att den del av medlemsavgifterna som går till konfliktfonder eller betalas ut direkt vid konflikt undantas från avdragsrätt. Ett problem är dock att denna andel varierar från fackförbund till fackförbund. Utredningen anser att man av praktiska skäl bör ha samma andel oberoende av förbundstillhörighet. Denna del måste därför bestämmas schablonmässigt. Enligt förslaget kan 50% utgöra en lämplig nivå. För att förebygga möjligheterna att begränsningen kringgås helt enkelt genom en höjning av avgifterna föreslås dessutom att avdraget får uppgå till högst 300 kr.

Enligt förslaget skall avdraget medges i inkomstlagen tjänst och rörelse. Rörelseanknytningen har tillkommit för att täcka in medlemmar som redo-

visar sin inkomst under detta inkomstslag, t ex vissa revisorer, arkitekter och privatpraktiserande tandläkare.

Skattebortfallet beräknas för år 1979 bli ca 500 milj kr.

2.5 Underhåll av icke hemmavarande barn

Gränsen för avdrag för underhåll av icke hemmavarande barn enligt 46 § 2 mom 4) KL föreslås höjd med 500 kr till 3 000 kr. Utredningen anser visserligen att samhällets stöd till barnfamiljer bör lämnas på det sociala området och inte genom åtgärder vid beskattningen och att avdraget därför principiellt borde avskaffas, men att detta inte kan ske utan en motsvarande lättnad av underhållsskyldigheten. Med hänsyn till den socialt och ekonomiskt svåra situation som många underhållsskyldiga befinner sig i föreslår utredningen i avvaktan på en eventuell reform således i stället en höjning av beloppsgränsen.

Höjningen har för år 1979 beräknats medföra ett skattebortfall med ca 50 milj kr.

2.6 Periodiskt understöd

Fram till år 1974 var avdragsrätten för periodiskt understöd obegränsad. Enligt nu gällande regler erhålls vid beskattningen fortfarande avdrag med utgivet belopp för vissa i punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL särskilt angivna former av periodiskt understöd (s k legala understöd), bl a till make eller förutvarande make. För annat avdragsgillt periodiskt understöd (s k frivilligt understöd) medges däremot numera avdrag med högst 5 000 kr per år och mottagare.

Avdragsrätten för framför allt frivilliga understöd har länge varit omdiskuterad. Ursprungligen motiverades den med att understöden påverkade skatteförmågan. Senare framhölls främst sociala skäl för avdragsrättens bibehållande.

Utredningen anser att de sociala skälen för att via skattepolitiken understödja denna form av inkomstöverföring alltmer har försvagats genom den socialpolitiska utvecklingen. Utredningen föreslår därför att avdragsrätten för *frivilligt* periodiskt understöd upphävs.

I fråga om *legala* understöd har utredningen funnit skäl att göra den begränsningen, att avdrag till make eller förutvarande make endast skall medges för understöd som utgår enligt bindande förpliktelse. Härmed avses skriftlig överenskommelse eller dom.

Utredningen anser det vara önskvärt att olika samlevnadsformer behandlas lika i skattehänseende och finner det därför också naturligt att de som levat i s k samvetsäktenskap i möjligaste mån likställs med förutvarande makar när det gäller avdrag för periodiskt understöd. Man föreslår därför att avdragsrätten utökas till att även avse understöd efter upplöst samvetsäktenskap.

Som särskild förutsättning skall dock gälla att parterna tidigare har samtaxerats enligt 65 § KL, d v s tidigare varit gifta eller gemensamt har eller har haft barn. Vidare uppställs kravet att underhållet börjat utgå enligt bindande förpliktelse inom två år från sammanlevnadens upphörande.

Förslagen i denna del har sammantaget beräknats medföra ett minskat skattebortfall år 1979 med ca 100 milj kr.

2.7 Kapitalförsäkringsavdraget

Vid beskattning av försäkringar gäller som huvudregel antingen att avdrag medges för premierna varvid utfallande ersättningar beskattas eller att avdrag vägras för premierna varvid i gengäld de utfallande beloppen är skattefria. För vissa försäkringar av sistnämnda slag medges dock, genom det s k kapitalförsäkringsavdraget, avdrag för premie med högst 250 kr för ensamstående och högst 500 kr för sammanlevande makar gemensamt.

För arbetslöshetsförsäkring gällde tidigare att utfallande ersättning var skattefri samtidigt som avgift till försäkringen var avdragsgill, dock endast till den del den rymdes inom kapitalförsäkringsavdraget. Fr o m år 1974 utgör utbetald ersättning skattepliktig inkomst. Någon ändring beträffande avdragsrätten gjordes däremot inte. Enligt ovan nämnda huvudregel borde oinskränkt avdragsrätt föreligga för erlagda avgifter. Förutsättningarna för införande av obligatorisk arbetslöshetsförsäkring utreds f n av 1974 års utredning om en allmän arbetslöshetsförsäkring. Skulle en sådan försäkring i framtiden komma att finansieras kollektivt av företagen genom avgifter, bortfaller de individuella avgifterna. Om och i så fall när detta blir fallet ligger emellertid utanför skatteutredningens förmåga att bedöma. Utredningen föreslår därför att oinskränkt avdragsrätt införs för avgift till arbetslöshetskassa genom att avgiften inte inräknas i kapitalförsäkringsavdragets beloppsbegränsning. Härigenom skapas även ett ökat utrymme för avdrag för andra kapitalförsäkringspremier. Någon annan ändring av avdraget föreslås inte.

Den föreslagna ändringen anses inte medföra något nämnvärt skattebortfall.

2.8 Finansieringen

Det sammanlagda skattebortfallet p g a förslagen uppgår år 1979 enligt utredningens beräkningar till ca 2 700 milj kr. Enligt sina direktiv skall utredningen utgå från ett oförändrat totalt skatteuttag och måste därför anvisa hur skattebortfallet bör täckas.

Mot bakgrund av bl a rådande samhällsekonomiska läge avvisas en höjning av arbetsgivaravgifterna som lämplig finansieringskälla. Utredningen föreslår i stället en höjning av konsumtionsbeskattningen, dvs mervärdeskatt och punktskatter. Om hela skattebortfallet skulle täckas genom en ökning

av mervärdeskatten skulle det enligt utredningens beräkningar krävas en höjning av skattesatsen med 1,2 procentenheter. Utredningen anser dock att skäl kan anföras mot en finansiering enbart genom mervärdeskatten eftersom denna i viss utsträckning kan ha ogynnsamma fördelningspolitiska verkningar. Gynnsamma effekter i detta avseende anses däremot många punktskatter kunna ha. Utredningen anser därför att skattebortfallet bör kompenseras genom en höjning av mervärdeskatten och/eller olika punktskatter. Som exempel på lämpliga punktskatter nämns energiskatten på hushållens förbrukning av elström och bränslen, bensinskatten, kilometerskatten, omsättningsskatten på motorfordon och skatterna på alkohol och tobak. Enligt utredningen skall strävan vara att uppnå en gynnsam fördelningspolitisk verkan.

Utredningen finner det däremot inte meningsfullt att nu diskutera frågan om finansieringen av de ytterligare marginalsattesänkningar, som föreslås i steg 2 och 3, eftersom tidpunkten för genomförandet av dessa inte är fastställd.

2 Samspelet mellan statsskatt och kommunalskatt

I den allmänna debatten framförs ofta den åsikten att eftersom kommunalskatten är proportionell så belastar en kommunalskattehöjning främst låginkomsttagare. I betänkandet påvisar utredningen att det i stället förhåller sig så att en höjning av kommunalskatten innebär, utöver en höjning av marginalsattesatsen, en skärpning av den samlade inkomstskattens progressivitet d v s en ökning av den inkomstutjämnande effekten. Detta förhållande belyses i betänkandet av tabell 3 nedan, som illustrerar vad som sker med den disponibla inkomsten för den som flyttar från en kommun med en utdebitering på 25 kr till en annan där den är 29 kr, vilket alltså motsvarar en utdebiteringshöjning på 4 kr.

Tabell 3. Utdebiteringsskillnaders inverkan på den disponibla inkomsten.

1977 års skatteskala. Skattskyldig utan skattereduktion (1 800 kr). K = Kommunal utdebitering.

Taxerad inkomst	Disponibel inkomst		Minskningen	
	K = 25	K = 29	Kr	%
12 500	10 590	10 270	320	3,0
25 000	19 595	18 775	820	4,2
50 000	34 050	32 230	1 820	5,3
100 000	49 880	46 060	3 820	7,7
200 000	69 785	61 965	7 820	11,2

Som framgår av tabellen blir, vid en ökning av kommunalskatten, den procentuella minskningen av den disponibla inkomsten större ju högre den taxerade inkomsten är. Skillnaden i disponibel inkomst blir relativt sett

mindre vid en högre utdebitering. Enligt utredningen ligger förklaringen till detta i att en kommunalskattehöjning visserligen *beräknas* som en given procentandel av *bruttoinkomsten*, men att den *tas från* den tidigare *efter skatt disponibla inkomsten*. På grund av statsskattens progressivitet utgör denna inkomst emellertid en sjunkande andel av bruttoinkomsten.

Med nuvarande regler för stats- och kommunalskattens samspel får man alltså den effekten att inkomstutjämnningen blir olika kraftig i kommuner med olika hög utdebitering. Samtidigt leder en fortgående höjning av de kommunala utdebiteringarna till en allt starkare progressivitet i den samlade inkomstskatteskalans alla delar. Utredningen har något undersökt möjligheten att renodla den omfördelande funktionen i den statliga inkomstskatten medan kommunalskatten däremot skulle få mer strikt neutrala verkningar.

Ett sätt att åstadkomma detta är enligt utredningen att inte längre beräkna stats- och kommunalskatterna oberoende av varandra utan göra statskatten avdragsgill vid kommunalbeskattningen.⁴ För att inte stora skattelättnader därvid skall uppstå måste statskatten räknas upp. Man skulle då kunna åstadkomma samma totala skatt för varje inkomstagare vid en ex genomsnittlig kommunal utdebitering. I betänkandet anges och illustreras att vid en högre utdebitering, liksom vid en höjning därav, skulle effekten i princip bli en helt proportionell reduktion av den disponibla inkomsten.

Metoden att göra statskatten avdragsgill vid den kommunala beskattningen skulle innebära en inte avsedd ökning av statens skatteintäkter och en motsvarande minskning av kommunernas. Någon form av återföring måste därför ske. Utredningen anser att en möjlighet skulle vara att ersätta det *kommunala grundavdraget* med en av *staten finansierad* skattereduktion.

Enligt utredningen skulle en positiv bieffekt av hela omläggningen bli en avsevärd utjämning av kommunernas skattekraft. I kommuner där många invånare har stora inkomster skulle nämligen underlaget för kommunalskatten minska mer än i kommuner där höginkomsttagarna är relativt sett färre. Vidare skulle ett ersättande av det kommunala grundavdraget med en statlig skattereduktion på motsvarande sätt innebära en förhållandevis större ökning i kommuner med många låginkomsttagare än i sådana där invånarnas skattekraft är större.

Det har inte varit möjligt för utredningen att utföra de närmare undersökningar som skulle behövas för att till fullo överblicka konsekvenserna av den skisserade omläggningen. Utredningen har emellertid funnit, att en sådan omläggning har så många intressanta aspekter, att den redovisas i betänkandet för att utgöra ett underlag för fortsatt debatt.

⁴ Detta är således den omvända metoden mot vad som gällde till om 1971 års taxering då kommunalskatten i princip var avdragsgill vid den statliga beskattningen.

4. Alternativa skattesystem

Under senare år har det talats mycket om behovet av ett helt nytt skattesystem. I den allmänna debatten har åtskilliga förslag i den riktningen framförts. Ett sådant som utredningen närmare studerat går ut på att löneskatten, dvs den produktionsfaktorskatt som tas ut hos företagen på grundval av utbetalda löner (arbetsgivaravgifter), skall göras progressiv och helt eller delvis ersätta inkomstskatten på löner. Förespråkare för en sådan *progressiv löneskatt* har hävdats att man härigenom skulle kunna uppnå fördelaktiga fördelningspolitiska och statsfinansiella effekter.

På grundval av en närmare undersökning av några olika tekniska modeller drar utredningen dock den slutsatsen att ett system med progressiv löneskatt skulle medföra så många nackdelar, att det inte är möjligt att låta ett sådant system vare sig ersätta eller komplettera den progressiva inkomstskatten. Utredningen påvisar bl a att löneskatten skulle leda till osäkra och i vissa avseenden oönskade effekter beträffande lönebildning och inkomstutjämning samt vid skattekontroll fordra betydande ingrepp i löntagarnas personliga integritet. Vidare skulle svårbemästrade tekniska och administrativa problem uppkomma.

Ett stort steg mot ett radikalt nytt skattesystem skulle kunna vara införande av en *progressiv utgiftsskatt*. En modell till teknisk utformning av en sådan utgiftsskatt har inom utredningen arbetats fram av professorn Sven-Olof Lodin. Avsikten med detta arbete har inte varit att presentera ett förslag till lagstiftning utan att få fram material för en bedömning av om ett sådant skattesystem överhuvud kan antas vara tekniskt och praktiskt genomförbart och om det i så fall skulle kunna vara att föredra framför nuvarande system.

Den skisserade modellen har, som ovan nämnts, presenterats i en särskild rapport *Progressiv utgiftsskatt — ett alternativ?* (SOU 1976:62)⁵. Ett antal myndigheter och organisationer har beretts tillfälle att yttra sig över rapporten. I bilagor till betänkandet lämnas en kortfattad sammanställning över remissinstansernas synpunkter samt redovisas ytterligare undersökningar om utgiftsskatten.

Huvudtanken i den progressiva utgiftsskatten är att inkomsten, i stället för att som nu beskattas vid intjänandet, skall beskattas när den konsumeras. I utgiftsskatten utgörs inkomsten under ett år av alla likviditetstillskott. Därifrån medges i princip avdrag för investeringar i förvärvskällor och för olika former av sparande. Det netto som härefter återstår utgör den konsumerade inkomsten, vilken beskattas.

Utredningen anser det vara osäkert om de personliga utgifterna principiellt kan anses utgöra en lämpligare bas för beskattning än inkomsten.

⁵ Se Skattenytt sid 513 ff. Jfr Skattenytt 1977 sid 46 ff och 181 ff.

Enligt utredningen förefaller dock utgiftsskattens egenskaper vara överlägsna den nuvarande inkomstskattens i tre avseenden. Utgiftsskatten stimulerar sparandet och underlättar därigenom den nödvändiga kapitalförsörjningen i samhället. Den förmår vidare behandla alla inkomster lika och ger mindre möjligheter till skatteflykt. Slutligen beaktar den automatiskt inflationens värdeförändringar, så att inga oskäligen skattevinster eller skatteförluster behöver uppstå på grund av inflationen.

Utredningen anser dock att utgiftsskatten även innehåller många — kanske avgörande — svårigheter och problem, särskilt med hänsyn till övergången och internationella förhållanden. Utredningen vill emellertid inte avfärda utgiftsskatten som ett framkomligt alternativ till vårt nuvarande inkomstskattesystem utan tillstyrker fortsatt utredningsarbete. Därvid bör bli de fördelningspolitiska effekterna närmare belysas.