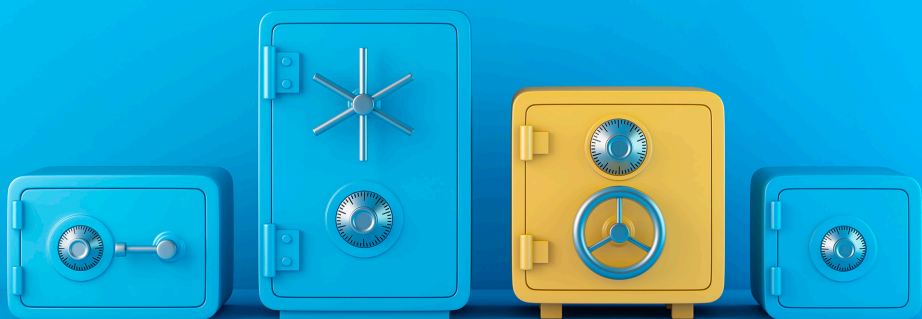


Digitaliseringens konsekvenser för skattesystemet

Åsa Hansson



Digitaliseringens konsekvenser för skattesystemet

Åsa Hansson

Nationalekonomiska institutionen, Teknik och Samhälle, LTH

SoeTech, Lunds universitet

Entreprenörskapsforum
Örebro universitet, 701 82 Örebro
E-post: info@entreprenorskapsforum.se

Författare: Åsa Hansson
Form: Entreprenörskapsforum
ISBN: 978-91-89752-10-8
Tryck: Örebro universitet

Förord

Att det svenska skattesystemet behöver förnyas är ingen överraskning. Sedan den senaste skattereformen åren 1990–91 har mycket hänt i Sverige såväl som i vår omvärld. Snabbrörlig teknisk utveckling och pågående digitalisering i kombination med en alltmer globaliserad ekonomi sätter ytterligare press på att komma till skott med reformer för att modernisera det svenska skattesystemet. Att ha ett skattesystem i takt med tiden är viktigt både för svensk konkurrenskraft och det svenska välståndet.

Vårt befintliga skattesystem bygger på att ekonomisk aktivitet kan kopplas till en viss plats för att beskattas. Digitaliseringen försvagar den kopplingen, vilket får betydande konsekvenser för ett lands förmåga att ta in skatteintäkter. Utvecklingen gör det än svårare än tidigare för ett enskilt land att sätta upp skattesatser som avviker starkt från de som används omvärlden. Därmed väcks nya behov av att se över skattesystemets förmåga att generera tillräckliga intäkter.

I denna rapport, skriven av Åsa Hansson, docent Lunds universitet, lyfts aspekter av hur den digitala strukturomvandlingen påverkar skattesystemet och hur denna process förstärker reformbehovet av svenska skatter. Rapporten mynnar ut i ett antal reformförslag för att förbättra det svenska skattesystemet och göra det mer förenligt med en digital och global värld.

Rapportförfattaren ansvarar själv för analys och de slutsatser och förslag som presenteras i rapporten. Dessa delas inte nödvändigtvis av Entreprenörskapsforum.

Med önskan om trevlig läsning!

Stockholm i november 2023

Anders Broström, vd Entreprenörskapsforum, gästprofessor
Göteborgs universitet samt docent KTH

Innehåll

Sammanfattning	7
1. Inledning: Skattesystemets gamla och nya reformbehov	8
2. Digitaliseringen förändrar villkoren i ekonomin och skattesystemets villkor	10
2.1 Digitalisering och omorganisering av arbete	11
2.2 Digitala och datadrivna tjänster och värdekedjor	18
3. Utmaningar för dagens skattesystem	21
3.1 Skattesystemet kräver svar på: Var, vem och hur stor?	22
3.2 Beskattning en nationell angelägenhet	23
3.3 Internationella samarbeten på skatteområdet	27
4. Reformförslag för ett modernt skattesystem i en digitaliserad världsekonomi	31
4.1 Ett bra skattesystem	31
4.2 Digitaliseringen ökar behovet av att reformera skattesystemet	35
4.3 Andra reformförslag kopplade till digitaliseringen	42
4.4 Anpassningar på utgiftssidan	51
5. Slutsatser	56
Referenser	59

Sammanfattning

Att det svenska skattesystemet behöver reformeras är ingen nyhet. Det har diskuterats länge och den senaste omfattande skattereformen genomfördes under åren 1990-91. Mycket har hänt sedan dess och den strukturomvandling vi nu står inför, med enorm teknisk utveckling i kombination med globalisering, förstärker behovet av att reformera det svenska skattesystemet; för att öka svensk konkurrenskraft och göra det koherent med den tid vi lever i.

Den tekniska utvecklingen bidrar till omfattande strukturomvandling av hur arbete, konsumtion, näringsliv och ekonomiska värdekedjor organiseras. Digitaliseringen påverkar relationen mellan ekonomisk aktivitet och fysisk närvaro i den ekonomiska geografin, men det blir också allt svårare att avgöra var i en global värdekedja som ett specifikt värde skapas. Till exempel kan allt fler företag verka och göra vinster i många länder utan någon fysisk närvaro där. Allt fler individer kan arbeta för företag i andra delar av landet eller andra länder utan att lämna sin bostad. Möjligheten att automatisera delar av värdeskapandet i ekonomin ökar med utvecklingen av artificiell intelligens (AI). Allt detta påverkar skattesystemets förmåga att generera skatteintäkter enligt de principer som skattesystemet bygger på vilket kan få betydande konsekvenser för det svenska skattesystemet och i förlängningen för finansiering och existensen av det svenska välfärdssystemet.

Denna rapport syftar till att lyfta fram aspekter av hur den digitala strukturomvandlingen påverkar skattesystemet och hur denna process förstärker reformbehovet av det svenska skattesystemet. Exempelvis innebär digitaliseringen att det blir än mer angeläget att skifta beskattning från arbetsinkomster till konsumtion.

Inledning: Skattesystemets gamla och nya reformbehov

1

Behovet av att se över och reformera det svenska skattesystemet är inte nytt. Ett flertal rapporter och utredningar har påpekat behovet och lagt fram förslag på hur skattesystemet bör förändras för att minska dess skadliga inverkan på ekonomin, öka svensk konkurrenskraft samt göra skattesystemet enklare och rättvisare (Eklund, 2020; Hansson, 2020; Hansson, 2022; Finanspolitiska rådet, 2020 m.fl.). Att det svenska skattesystemet behöver ses över är inte konstigt med tanke på att den senaste stora övergripande reformen gjordes 1990-91. Det var innan Sverige var med i EU, innan globaliseringen tog fart, och i en värld med en helt annan teknik än den vi använder idag. Det har dock skett många förändringar i skattesystemet sedan 1990-91, men dessa har fokuserat på specifika områden såsom bolagsskatt, fastighetsbeskattning och beskattning av förvärvsinkomster i stället för på hela systemet. För att kunna göra större omläggningar och skifta beskattning från en skattebas, till exempel arbetsinkomster till konsumtion, krävs en övergripande reform av hela skattesystemet.

Denna rapport syftar till att lyfta fram och beskriva hur den tekniska utvecklingen och medföljande strukturomvandling kan påverka förstågan för enskilda nationer att bedriva självständig skattepolitik och i förlängningen finansiera offentlig välfärd. Den tekniska utvecklingen påverkar hur arbete och näringsliv organiseras men även konsumtionsmönster och utmanar de principer som dagens skattesystem bygger på. Utvecklingen förstärker därmed det behov som redan finns av att

reformera det svenska skattesystemet. I rapporten ligger fokus på Sverige och hur digitaliseringen kan förväntas påverka möjligheterna att beskatta och finansiera den offentliga sektorn.

Rapporten inleds med en diskussion kring hur digitaliseringen påverkar hur ekonomin organiseras och på vilket sätt det i förlängningen kan påverka ett lands förmåga att generera skatteintäkter. Digitaliseringen påverkar hur ekonomisk aktivitet bedrivs och organiseras och försvagar kopplingen mellan fysisk närvaro och ekonomisk aktivitet. Skattesystemet bygger dock på principen att ekonomisk aktivitet kan kopplas till en geografisk plats och beskattas där. Digitaliseringen kommer sannolikt även påverka hur vi arbetar och hur arbetet organiseras. Eftersom arbetsinkomster utgör en betydelsefull skattebas och därmed intäktskälla till den offentliga sektorn kan även förhållandevis små förändringar påverka de totala skatteintäkterna. Därefter diskuteras vilka principer dagens skattesystem bygger på och svårigheterna med att tillämpa dessa i en digital och global värld. Rapporten avslutas med en diskussion kring olika reformförslag som kan förbättra det svenska skattesystemet och göra det mer förenligt med den tid vi lever i.

Viktiga slutsatser är att det svenska skattesystemet bör skifta skatteuttaget från mer flyktiga skattebaser till mer geografiskt förankrade skattebaser såsom konsumtion och fastigheter. Idag utnyttjas dessa skattebaser i förhållandevis låg grad i Sverige, mindre än i andra länder, trots att vi har en relativt stor offentlig sektor. Skatt på arbetsinkomster beskattas hårt i Sverige och bör sänkas och skatteuttaget skiftas mot konsumtion och fastigheter. Andra viktiga slutsatser är behovet av konkurrenskraftig företagsbeskattning. Dock bör man vara försiktig med att introducera nya skatter som beskattar annat än vinst, till exempel omsättning, data och robotar, vilka utgör smala skattebaser. Dessa skatter är snedvridande och genererar blygsamma intäkter.

Digitaliseringen förändrar villkoren i ekonomin och skattesystemets villkor

2

Samspelet mellan digitalisering och globalisering har öppnat upp världen på ett sätt som närmast kan beskrivas som ett paradigmskifte. Det har blivit möjligt för allt fler företag att sälja sina produkter och tjänster i stora delar av världen, samtidigt som konsumenter enklare kan ta del av ett internationellt eller globalt utbud i stället för att vara begränsade till sin lokala eller nationella marknad. Digitaliseringen har även ökat möjligheterna till distans- och hemarbete och därmed möjligheten att bo på ett ställe och arbeta på ett annat. Utvecklingen har inte bara expanderat marknaden för befintliga ekonomiska aktiviteter utan också bidragit till betydande förändringar i hur näringsliv och värdeskapande organiseras samt hur vi arbetar och konsumerar vilket medför nya villkor för ekonomin och därmed även för skattesystemet.

I det här avsnittet presenteras en överblick av hur digitalisering påverkar och fortsatt kan komma att påverka skatteintäkter utifrån två breda kategorier: 1) omorganisering av arbete och således beskattning av arbete samt 2) den ökade betydelsen av digitala och datadrivna tjänster och värdekedjor och dess konsekvenser framför allt för företagsbeskattning.

Begreppet digitalisering används brett och på delvis olika sätt inom flera områden. I den här rapporten kan digitalisering betraktas som ett paraplybegrepp för digital teknik som integreras brett i hela ekonomin på ett sätt som närmast kan jämföras med ångkraft eller elektricitet (Bresnahan och Trajtenberg, 1995). Därmed omfattas även utvecklingen

inom artificiell intelligens och maskininlärning som en del av digitalisering så som begreppet används här.

Varken internationell handel, distansarbete eller nya tekniska verktyg är någonting nytt, men med dagens utveckling sänks trösklarna för att dra nytta av den nya tekniken. En växande andel av företag och individer kan nu ta del av det som tidigare var förbehållet ett fåtal. Detta medför att fler företag, anställda och konsumenter kan delta och deltar i ekonomiska aktiviteter som i väsentligt mindre utsträckning än tidigare kräver att de involverade parterna är samlokaliserade. Värdet av dessa aktiviteter blir därför svårare att förankra geografiskt. Nya arbetsformer, jobb, affärsmodeller, utbyten och värdekedjor blir lönsamma under dessa förändrade villkor och erbjuds på marknaden.

Digitaliseringens påverkan på skattesystemet kan se olika ut, men två övergripande mönster sticker ut. För det första påverkar digitalisering, tillsammans med globalisering, den ekonomiska geografin och bidrar till att försvaga kopplingen mellan ekonomisk aktivitet och en fysisk plats. Det utmanar inte bara skattesystemets förmåga att generera skatteintäkter utan också principerna för hur skatte- och välfärdsystem är uppbyggda. Digitaliseringen kommer sannolikt påverka individer och företag i olika grad, vissa kommer få nya möjligheter och gynnas medan andra missgynnas. Detta kan även påverka skattesystemets omfördelande roll och ställa krav på andra fördelningsspolitiska åtgärder. För det andra bidrar digitaliseringen till en strukturomvandling som skiftar distributionen av ekonomiska aktiviteter från skattebaser som beskattas relativt hårt till skattebaser som beskattas i lägre utsträckning, vilket kan medföra att det befintliga skattesystemet får svårt att finansiera offentlig välfärd.

I detta kapitel diskuteras inledningsvis hur digitaliseringen påverkar och omorganiserar arbete och medföljande konsekvenser för skattesystemet. Därefter behandlas hur digitaliseringen med datadrivna tjänster och förändrade värdekedjor påverkat framför allt företagsbeskattning.

2.1 Digitalisering och omorganisering av arbete

Beskattningen av inkomst från arbete utgör en betydande del av den svenska skattebasen, väsentligt större än till exempel företagsvinster.

57 procent av de totala skatteintäkterna kommer från arbetsinkomster att jämföra med sju procent från bolagsinkomster och fem procent från hushållens kapitalinkomster (ESV, 2023). Därför är det relevant att fundera på hur digitalisering påverkar omorganisering av arbete i ekonomin och i sin tur hur detta påverkar skatteintäkter och skattesystemets funktionalitet.

Distansarbete, giggande och delningsekonomi

För att digitala verktyg ska generera några större produktivitetsvinster krävs det ofta att arbetsformer anpassas för att inte fastna i den gamla teknikens begränsningar och tillvarata den nya teknikens möjligheter (Brynjolfsson och Hitt, 2000). En tydlig skillnad för arbetet som digitala verktyg har fört med sig, särskilt med tilltagande bandbredd och mobila uppkopplingar, är att arbetet kan göras på distans och inte längre är lika beroende av ett fysiskt kontor. Det blev särskilt tydligt under Covid-19-pandemin då många företag snabbt möjliggjorde för anställda att arbeta hemifrån. Även efter pandemin tycks det finnas stor efterfrågan på mer permanenta reformer för att möjliggöra distansarbete, vilket förstås åtföljs av en diskussion om hur produktiviteten påverkas (Allstrin m.fl., 2021; Wernberg, 2022). Möjligheten att arbeta hemifrån skiljer sig åt mellan yrkesgrupper men många verkar kunna arbeta hemifrån, delvis eller helt. Till exempel uppskattar Bloom (2020) att en tredjedel av arbetskraften i USA kommer att kunna distansarbeta helt och hållet, ytterligare 40 procent kommer att kunna göra det delvis, medan 30 procent helt kommer att sakna denna möjlighet. Det rör sig med andra ord om betydande delar av arbetskraften.

Distansarbetet försvagar den geografiska kopplingen mellan arbetsgivare och arbetstagare och det handlar inte bara om att fler kan arbeta hemifrån en eller ett par dagar i veckan. Möjligheten att arbeta på distans ökar individens möjlighet att välja var de bosätter eller befinner sig oberoende av sin arbetsgivares geografiska läge. Till exempel valde flera att bo längre perioder i sina sommarstugor under pandemin. Detta medför att fler hushåll kan bosätta sig utifrån sina egna preferenser, men också att de kan optimera för att till exempel betala låga skatter men samtidigt få tillgång till välfärdstjänster av hög kvalitet. Det finns redan sådana förhållanden mellan kommuner där folk huvudsakligen bor (nattbefolkningen är större än dagbefolkningen) och kommuner

där folk huvudsakligen arbetar på dagen (dagbefolkningen är större än nattbefolkningen). Även om många hushålls preferenser alltjämt tycks sammanfalla med tillgången till arbetstillfällen i eller nära urbana regioner, kan detta på sikt sätta press på det decentraliserade kommunala självbestämmandet.

Samma teknik som gör det möjligt att arbeta på distans inom Sverige ökar emellertid också möjligheten för individer att arbeta för arbetsgivare i Sverige men vara folkbokförda i andra länder, liksom för svenska arbetsgivare att anställa individer som bor utanför Sverige utan att flytta dem eller att de etablerar sig här (Baldwin, 2019). Till exempel blir det allt lättare för individer med teknisk expertis, som är tillräckligt eftertraktade, att arbeta som programmerare för ett eller flera företag som inte finns i Sverige, eller att bosätta sig utomlands men arbeta i Sverige. Exempelvis har Portugal blivit en populär destination för digitala nomader och erbjuder attraktiva skatteregler för att attrahera dessa individer. Detta har resulterat i att många som arbetar i Silicon Valley bor i Portugal (Portugal News, 2023). Höga skatter på arbetsinkomster i Sverige ökar incitamenten att vara folkbokförd någon annanstans och stora skillnader i kommunalskatter ökar incitamenten att välja bostadsort utifrån ett skatteperspektiv.

Det är för tidigt att dra slutsatser om hur digitaliseringen kommer att påverka individers mobilitet nationellt och internationellt med avseende på val av arbetsplats och bostadsort. Även en relativt liten ökning av antalet individer som utnyttjar sådana möjligheter skulle kunna få betydande konsekvenser för de offentliga finanserna, både lokalt och nationellt, eftersom beskattning av arbetsinkomster utgör en betydande intäktskälla.

Möjligheten att arbeta på distans tillsammans med kommunikationsteknik och digitala plattformar, som kan matcha ihop utbud och efterfrågan, gör det också möjligt att organisera arbete i uppdragsform snarare än anställningsform. Det kanske tydligaste exemplet på det idag är den så kallade gigeekonomin som oftast förknippas med personalintensiva arbetsuppgifter såsom taxitransporter, matbud eller hushållstjänster (Evans och Schmalensee, 2016; Wernberg, 2019; Weidenstedt m.fl., 2020; Bergh och Wernberg, 2022). Samma principer gäller dock även

för kunskapsintensivt arbete, vilket förenklar för frilansare och egenföretagare. Egenföretagare beskattas annorlunda än anställda och har möjlighet att ta ut en del av sin ersättning som lägre beskattad kapitalinkomst och kan därmed sänka sin skatt, vilket kan minska mängden totala skatteintäkter i ekonomin.¹ I Sverige är skillnaden mellan beskattning av företagsinkomst och arbetsinkomst bland de största i OECD vilket ger starka incitament att omvandla arbetsinkomst till företagsinkomst (Waldenström m.fl., 2018).

Matchning av utbud och efterfrågan via digitala plattformar har också gjort det möjligt för privatpersoner att kapitalisera på sina tillgångar genom att till exempel hyra ut sin sommarstuga eller sälja kläder eller andra ägodelar på en andrahandsmarknad. Både uppdragsbaserat arbete och privat uthyrningsverksamhet har uppmärksammats men inte lett till några större reformer av nationell lagstiftning. Men i takt med att fenomenen växer i omfattning kommer systemet att utmanas i högre grad. Uppdragsbaserat arbete, i synnerhet kunskapsintensivt arbete, kan dessutom utföras på distans både inhemskt och mellan länder. Eftersom det rör sig om en relativt hårt beskattad skattebas finns det incitament att organisera arbetet så att skatten minskar för den enskilde och att detta kan få konsekvenser för skatteintäkterna även vid relativt liten omfattning, till exempel om fem till tio procent av befolkningen ändrar sitt beteende.

Även om digitaliseringen på sikt bör kunna öka transparensen har det ökade användandet av plattformar och gigarbeten initialt bidragit till att göra affärskedjor mindre transparenta än traditionella affärsmodeller och försvårat för Skatteverket att beskatta dessa tjänster på samma sätt som traditionella transaktioner. På grund av kontrollproblem har det inte varit lika lätt att beskatta till exempel övernattningsstjänster som tillhandahålls av Airbnb som hotellövernattningar. Förutom att det snedvrider konkurrensen mellan traditionella och nya affärsmodeller kan det även påverka mängden skatteintäkter som genereras. Av denna anledning har ett nytt regelverk, DAC7, tagits fram inom EU med syfte att öka informationsutbytet mellan EU-länderna och skärpa rapporteringsskyldigheten

1. Skattereglerna för företag, de så kallade 3:12-reglerna för fåmansbolag, är betydligt gynnsammare än skattereglerna för anställda.

för plattformar. Lagstiftningen som trädde i kraft den första januari 2023 innebär att plattformsoperatörer, oavsett var i EU de är lokaliserade, är skyldiga att lämna uppgifter om vilka säljare och uthyrare som använt plattformen och vilka inkomster de fått.

Digitaliseringen har även inneburit att alternativet till att arbeta, nämligen att ha fritid, har blivit både mer attraktivt och billigare. Det är möjligt att sysselsätta sig på Facebook, Youtube och internet till ingen eller låg kostnad. Detta påverkar incitamenten att arbeta och anstränga sig och får konsekvenser för mängden skatteintäkter som genereras. Dessutom utgår inga konsumtionsskatter på gratistjänster och därför erhålls inga intäkter från moms.

Digitala verktyg bidrar sammantaget till att individer inte enbart kan frikoppla sin konsumtion utan också i tilltagande grad sitt arbete från fysisk närvaro. Det som multinationella företag länge kunnat göra blir nu också tillgängligt för individer: att jobba i flera olika länder samtidigt, att bo i ett land och studera i ett annat, eller att jobba och utnyttja offentlig konsumtion i ett land men betala skatt i ett annat. Även om långt ifrån alla kommer att leva som digitala nomader så kan betydligt fler än tidigare göra det. Stora skillnader i kommunalbeskattning (sex procentenheter mellan den kommunen med högst kommunalskattesats, Dorotea, och den kommunen med lägst skattesats, Österåker) ökar incitamenten att välja folkbokföringsort med omsorg. Även stora skillnader i beskattning länder emellan, och att vissa länder (exempelvis Portugal) använder attraktiva skatteregler för att locka till sig digitala nomader, kommer att pressa det svenska skattesystemets funktionssätt och förmåga att generera skatteintäkter. Omvänt ökar det också företagets möjlighet att utlokalisera sin verksamhet. Allt detta ökar trycket på länder att konkurrera om att attrahera skattebetalare och företag.

AI, automatisering och jobbpolarisering

Digitaliseringen påverkar inte bara organiseringen av människors arbete utan också hur arbete fördelas mellan människor och maskiner. Utvecklingen inom artificiell intelligens (AI), i synnerhet tillämpningar av maskininlärning, bidrar till att automatisera både manuella och analytiska arbetsuppgifter på nya vis. Detta, liksom tidigare framsteg inom automatisering, har bidragit till växande oro för att jobb ska försvinna

genom att arbetet tas över av maskiner (Shiller, 2019). Hittills har den historiska teknikutvecklingen, och den kreativa förstörelse den innebär, inte lett till massiv arbetslöshet och stort bortfall av arbetstillfällen såsom ofta befarats. I stället har teknikutvecklingen snarare gett upphov till att fler jobb totalt skapats (Mastrostefano och Pianta, 2009; Kogan m.fl., 2017).

Även om vissa jobb säkerligen kommer att försvinna precis som i tidigare tekniksiften, pekar allt fler indikatorer nu på att merparten av alla jobb kommer att förändras och påverkas av den nya tekniken, vilket leder till en ny arbetsdelning mellan människor och maskiner (Arntz m.fl., 2017; Autor, 2015; Dengler och Matthes, 2015; Agemoglu och Restrepo, 2018; Wernberg, 2019; Goldman Sachs, 2023). Detta kommer få stor påverkan på arbetsmarknaden och ekonomin.

Flera studier visar att teknikutvecklingen ger upphov till ett empiriskt mönster som kallas jobbpolarisering, vilket innebär att andelen jobb i mitten av lönedistributionen minskar medan andelen låg- och högavlönande jobb ökar (Autor m.fl., 2003; Goos och Manning, 2007; Goos m.fl., 2009; Michaels m.fl., 2014; Autor, 2015). En viktig och bidragande förklaring till detta är att det i mitten av lönedistributionen finns en större mängd arbeten som innehåller rutinbaserade analytiska arbetsuppgifter vilka inte tidigare har exponerats för automatisering. Med andra ord tycks förändringstrycket vara som störst i mitten av lönedistributionen.

Till skillnad från tidigare automatiseringsteknik tycks detta tekniksifte alltså inte utan vidare gynna alla med högre utbildning, utan framför allt gynna de som har och behärskar icke rutinbaserade uppgifter, både manuella och analytiska, även om det senare är förknippat med högre lön (Autor m.fl., 2003; Goldin och Katz, 2009). Studier som tittar närmare på Sverige talar för att den svenska arbetsmarknaden uppvisar jobbpolarisering som kan förknippas med datoriseringen men också att en stor del av mönstret förklaras av så kallad jobbupptradering, det vill säga att individer i mitten av lönedistributionen har fått mer välbetalda jobb (Adermon och Gustavsson, 2015; Oesch m.fl., 2019). Tåhlin (2019) påvisar även en struktumvandling där lågkvalificerade industriarbeten tycks ha ersatts av mer kvalificerade servicearbeten. Dock har det inte lett till en uppgradering av lönen eftersom

lågkvalificerade industriarbetare tenderar att ha en högre lön än mer kvalificerade servicearbetare.

Även om sista ordet inte är sagt och vi i dagsläget inte vet vilken effekt digitaliseringen kommer att få på arbetsmarknaden är det, givet vad vi vet så här långt, osannolikt att digitaliseringen kommer att leda till massiv arbetslöshet. Långtidsutredningen från 2019 finner heller ingen anledning att befara att efterfrågan på arbetskraft kommer minska framöver (Gustavsson, 2019). Däremot pekar många studier på att digitaliseringen har heterogena effekter och i synnerhet påverkar hög- och låginkomsttagare olika. Långtidsutredningen håller också det för troligt att den fortsatta tekniska utvecklingen kommer att leda till ökade inkomstskillnader. Det finns ingenting i den digitala tekniken eller digitaliseringen i sig som bidrar till att upprätthålla en polarisering mellan låg- och höglöneyrken på arbetsmarknaden. Givet dock att förändringstrycket är som störst i mitten av lönedistributionen kan institutionella och sociala faktorer bidra till att skiftet till en ny mitt i lönedistributionen tar förhållandevis lång tid (Frey, 2019).

Även om AI inte ser ut att leda till massarbetslöshet och jobbpolarisering inte är statisk utan en del av en dynamisk process, kan utvecklingen ha märkbara effekter på skattesystemet på åtminstone två olika sätt. För det första kan förändringar i arbetsfördelningen mellan människor och maskiner leda till en ojämn förskjutning från arbete (människor) till kapital (maskiner) inom olika branscher och företag beroende på hur man organiserar arbetet för att dra nytta av den nya tekniken. Det skulle i sin tur medföra motsvarande ojämna förändringar av arbetsinkomster som utgör en betydande skattebas. Det handlar inte bara eller ens främst om att skattebasen potentiellt skulle kunna krympa om mängden arbete som utförs av människor minskar, utan också om att ojämnheter i beskattningen av arbete kan medföra incitament att omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst med oavsiktliga och negativa konsekvenser för både skatteintäkterna och legitimiteten för skattesystemet. Därför är det av stort offentligt finansiellt intresse att försöka predicera hur teknikutvecklingen kommer att påverka arbetsmarknaden.

För det andra kan en långvarig polarisering på arbetsmarknaden bidra till ökade inkomstskillnader som biter sig fast i ekonomin. Det påverkar

möjligheterna till beskattning, men också förutsättningarna för social rörlighet. Att skillnaden i beskattning mellan arbetsinkomst och kapital är betydande i Sverige förstärker problemet. Dessutom innebär den sammanpressade lönestrukturen att lågavlönade jobb är relativt dyra i förhållande till högavlönade vilket skapar ytterligare tryck att ersätta framför allt lågavlönade arbeten med teknik. Om lågavlönade arbeten försvinner och ersätts med jobb med högre inkomst behöver inte konsekvenserna för skatteintäkterna bli så allvarliga, på samma sätt som det är fullt möjligt att digitaliseringen ökar arbetskraftens produktivitet och lön och därmed skattebas. Dock kan denna strukturomvandling kräva politiska åtgärder och förändringar i skattesystemet för att skydda individer som påverkas negativt på kort och medellång sikt.

2.2 Digitala och datadrivna tjänster och värdekedjor

Digitalisering och globalisering har tillsammans möjliggjort framväxten av globala värdekedjor, i vilka även kunskapsintensiva uppgifter kan utföras av människor som samarbetar mellan olika länder (Baldwin, 2017). Med möjligheten att sprida ut arbete geografiskt över flera länder har allt fler företag valt att inrikta sig mot delar av värdekedjor som sträcker sig över flera branscher i stället för att specialisera sig inom enskilda branscher. Länder konkurrerar om att placera sig högre upp i värdekedjan där de mest kunskapsintensiva inslagen finns (Andersson, 2018; Tillväxtanalys, 2016; Andersson och Deiaco, 2020). Att företagens värdeskapande sprids ut i alltmer immateriella, lätttrörliga och komplexa nätverk påverkar förmågan att beskatta företagsinkomster och enskilda länders möjlighet att utforma och driva självständig skattepolitik.

För det första har mycket av värdeskapandet i den digitaliserade ekonomin förskjutits till immateriella snarare än fysiska tillgångar och produkter (Haskel och Westlake, 2018; Andersson m.fl., 2023). Studier på svenska företag bekräftar internationell forskning som visar att mjukvaruutveckling och mjukvara spelar en allt viktigare roll i företagens innovationsarbete (Andersson m.fl., 2021). Detta behöver förstås inte på egen hand utgöra ett problem för beskattning, men att mjukvara och dataflöden kan skapas, spridas och användas i flera länder samtidigt utmanar etablerade antaganden om var värde skapas och konsumeras. Lägg till detta att immateriella tillgångar som kod och

data kan skapas i ett land och användas för att skriva ut en produkt från en 3D-skrivare i ett annat.

För det andra blir företagets verksamhet allt mer lätttrölig. Immateriella tillgångar är mer lätttröliga än fysiska tillgångar. Politik för att locka utländska investeringar har historiskt handlat om att få företag att göra en engångsinvestering för att till exempel etablera en fabrik i Sverige. Idag handlar motsvarande utmaning i större utsträckning om att bygga och förvalta en pågående relation. Attraktiva kunskapsintensiva funktioner kan förhållandevis lätt flyttas till andra platser och konkurrensen mellan platser handlar ofta mer om humankapital än om naturresurser (Andersson m.fl., 2019). Det betyder att konkurrensen mellan olika skattesystem ökar, samtidigt som det blir svårare att avgöra – särskilt i större multinationella företag – var värdet i deras produktion faktiskt uppstår.

För det tredje har ökad beräkningskapacitet och bandbredd i kombination bidragit till framväxten av mjukvara eller datorkapacitet som en tjänst. Mjukvarubaserade och datadrivna tjänster som exempelvis förmedlas som molntjänster eller via digitala plattformar, har intagit en central roll i den digitaliserade ekonomin. Till exempel skapar stora amerikanska teknikbolag som Google, Amazon, Meta, Microsoft och Apple stora värden även i länder där de inte har en fysisk närvaro och därför inte heller beskattas där.

Wernberg (2023) visar att en betydande andel av de svenska företag som använder digitala plattformar eller molntjänster uppger att dessa tjänster är affärskritiska. De värdekedjor som dessa tjänster ger upphov till är till skillnad från vanliga leverantörskedjor inte uppdelade i diskreta steg där produkten från en part fungerar som insatsvara i nästa produktionssteg. I stället används de mjukvarubaserade tjänsterna kontinuerligt i produktionen som produktionsverktyg. Tillgången till mjukvarubaserade och datadrivna tjänster skapar enorma möjligheter för företag. De kan få tillgång till teknisk infrastruktur och tjänster utan att investera i fysiskt kapital eller humankapital. De kan skala upp sin tekniska infrastruktur löpande i takt med efterfrågeökningar och de kan dra nytta av datadriven innovation som aggregeras från en stor population av användare. Samtidigt skapar de mjukvarubaserade tjänsterna nya

typer av ömsesidiga beroenden mellan företag och dessa band sträcker sig inte sällan över landsgränser.

Det är vidare rimligt att anta att även tillämpningar av artificiell intelligens i stor utsträckning kommer att förmedlas som mjukvarubaserade och datadrivna tjänster, i likhet med dagens så kallade stora språkmodeller (LLMs), till exempel den omskrivna Chat-GPT. Det innebär att åtminstone i teorin kan arbete omorganiseras så att arbete substitueras eller kompletteras av kapital som förmedlas som en tjänst från ett annat land.

Den här utvecklingen utmanar skattesystemet dels därför att leverantörer av mjukvarubaserade och datadrivna tjänster bidrar till värdeskapande i näringslivet och konsumtion bland privatpersoner vilket genererar betydande intäkter utan att ha en fysisk närvaro i den nationella ekonomin och därför inte beskattas där. Dels för att en stor andel av de tjänster som förmedlas till privatpersoner via digitala plattformar är avgiftsfria, vilket innebär ett mervärde som inte syns eller ger skatteintäkter.

Utmaningar för dagens skattesystem

3

Digitaliseringens effekter påverkar således enskilda länders förmåga att bedriva ändamålsenlig, effektiv och självständig skattepolitik. Dagens skattesystem bygger på att ekonomisk aktivitet, som genererar värden eller inkomster, kan knytas till en geografisk plats, eller till en individ och hans geografiska position (Hansson, 2019). Det gäller såväl nationella som internationella regelverk för beskattning. Sveriges befintliga skattesystem konstruerades för en ekonomi som huvudsakligen präglades av handel med produkter tillverkade på en specifik plats. Dels för att säljas vidare lokalt (en s.k. tegel- och murbruksekonomi, eller bricks and mortar på engelska) dels för tjänster som utförs och konsumeras lokalt, där människor bor och arbetar men också betalar skatt och konsumerar offentligt finansierade tjänster på samma plats. Ett sådant skattesystem fungerar betydligt sämre i en värld där företags och individers ekonomiska aktivitet inte längre är lika entydigt knuten till en bestämd geografisk plats.

Kombinationen av digitalisering och globalisering påverkar inte bara det svenska skattesystemets funktion utan bidrar också till att i högre grad konkurrensutsätta det. Om individer och företag i större utsträckning kan flytta på sig och välja var de ska bo eller verka ökar behovet av att vara konkurrenskraftig för att attrahera både företag och skattebetalare. Det är därför viktigt att utforma skattereglerna så att de inte snedvrider konkurrensen eller på ett skadligt sätt stör ekonomin. Samtidigt ska skatteintäkterna användas för att tillhandahålla offentlig välfärd av god kvalitet som kan antas bidra till Sveriges attraktivitet. Hur väl passar Sveriges skattesystem in i den alltmer digitaliserade världsekonomin?

I detta avsnitt analyseras hur väl den nationella beskattningen möter upp till de utmaningar digitaliseringen ställer på skattesystemet, och de internationella samarbeten som till stor del har haft för avsikt att mildra de problem som kan uppstå. Men innan dess beskrivs dagens skattesystems uppbyggnad och principer. Kapitlet avslutas med en summering av problem som uppstår eller förstärks av de digitaliseringstrender som beskrevs i kapitel 2.

3.1 Skattesystemet kräver svar på: Var, vem och hur stor?

Skatter i sig har inget självändamål utan huvudsyftet är att finansiera offentlig verksamhet. Skatter används även för att bedriva fördelningspolitik samt för att korrigera felprissättningar.² Givet syftet bör skatter utformas på bästa sätt. Är syftet med skatten att finansiera offentlig verksamhet bör det göras på ett så effektivt och legitimt sätt som möjligt (Hansson, 2022).

Dagens skattesystem bygger på att man kan avgöra tre saker entydigt: *var* en inkomst uppstår (dvs en geografisk plats), *vem* inkomsten tillhör (dvs vem som har rätt att beskattas) samt *hur stor* inkomsten är (dvs hur mycket skatt som ska betalas). Digitaliseringen utmanar detta system eftersom kopplingen mellan ekonomisk aktivitet och geografisk plats försvagas, vilket gör det svårare att avgöra var värden uppstår, vad värdet av en aktivitet är och huruvida den ska tillskrivas arbetskraft eller kapital.

Att svara på *vem* som är rätt att beskatta i en global värld är inte uppenbart, i synnerhet inte när värdeskapande och inkomster inte följer nationsgränser. Det finns idag två principiella beskattningsprinciper att följa, antingen beskattas inkomster eller värden där de uppstår, enligt källprincipen, eller där individen som erhåller inkomsterna bor, enligt residensprincipen (OECD, 2014).

Även om det pågår, och under lång tid har pågått, internationella samarbeten på skatteområdet är skatt fortfarande en nationell angelägenhet som bygger på principer från en tid när världen var mer sluten och

2. En mindre del av skatterna är s.k. korrigerande skatter och syftar till att förändra vårt beteende, till exempel alkohol- och tobaksskatter samt skatter på miljöfarliga aktiviteter.

produktionstekniken såg annorlunda ut. De internationella samarbeten som finns på plats berör i huvudsak bolagsbeskattning vilket utgör en relativt liten del av de totala skatteintäkterna. Konkreta resultat av dessa samarbeten är dock blygsamma eftersom de bygger på enighet och inget land frivilligt vill ge upp sin skattebas till ett annat land. För beskattning på individnivå existerar i princip inga internationella samarbeten utan det betraktas som en uteslutande nationell angelägenhet. Beskattning av individers arbetsinkomster utgör lejonparten av skatteintäkterna i de flesta länder, vilket innebär att relativt små förändringar i förmågan och möjligheterna att beskatta arbetsinkomster kan få betydande effekter på skatteintäkterna.

3.2 Beskattning en nationell angelägenhet

Beskattning är en nationell angelägenhet och varje enskilt land har veto-rätt. Internationella regler måste därför beslutas om i enighet och kan inte påtvingas nationer. Sveriges riksdag beslutar om skattesystemet i Sverige.

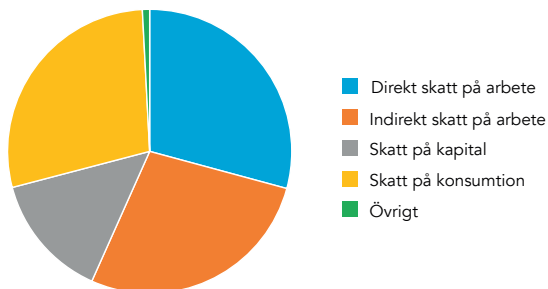
Innan man svarar på frågorna var, vem och hur stor skatten ska vara behöver man besluta vad det är som ska beskattas, det vill säga vad som utgör skattebasen. Dagens system utgår från att det är värdeökningar eller inkomster som beskattas, exempelvis privata individers arbets- och kapitalinkomster eller bolagsinkomster. Dessa utgör så kallade direkta skatter och är skatt på produktionsfaktorerna arbete, kapital och i viss mån mark.

Utöver direkta skatter finns även indirekta skatter, såsom konsumtions- och punktskatter men även arbetsgivaravgifter brukar räknas hit. Skillnaden mellan direkta och indirekta skatter är vem som betalar skatten. Direkta skatter betalas direkt av skattebetalaren, till exempel på en inkomst som skattebetalaren erhåller. Indirekta skatter skiftas till någon annan än den som är tänkt att betala skatten. Men även konsumtionskatten är en skatt på värdeökning, mervärdesskatt (moms), där mervärdet i varje produktionsled beskattas. Dock är det konsumenten som formellt står för skattebetalningen när varan eller tjänsten köps, vilket gör det till en indirekt skatt. Punktskatter skiljer sig från andra skatter genom att inte beskatta ett mervärde utan i stället är utformade som skatt på enheter eller priset och är tänkta att korrigera för felprissättningar och

motverka exempelvis miljöförstörande aktiviteter eller för hög konsumtion av alkohol eller tobak. Arbetsgivaravgifterna utgör en betydande skatteintäkt och betalas formellt av arbetsgivaren men belastar även löntagaren genom att lönen reduceras.

Figur 3.1 visar de olika skattebasernas betydelse för de totala skatteintäkterna (ESV, 2023). Den absolut största andelen kommer från skatt på arbete, 57 procent. De direkta skatterna på arbetsinkomster utgör drygt 29 procent och de indirekta cirka 27 procent. Den näst viktigaste skattebasen är konsumtion (som beskattas med både moms och punktskatter) och ger ungefär 28 procent av de totala skatteintäkterna. Skatt på kapital utgör de resterande 14 procenten av skatteintäkterna och fördelar sig jämnt mellan skatt på bolagsvinster (cirka sju procent) och skatt på privata individers kapitalinkomster (cirka sju procent).

Figur 3.1. Olika skattebasers betydelse för de totala skatteintäkterna, 2022



Källa: ESV (2023)

Bolagsskatten är, än så länge, baserad på källprincipen och bolagsinkomster beskattas i de länder där produktion sker. I en värld där fysiska varor, såsom bilar och grävmaskiner, produceras är det inget större problem att avgöra var produktion eller värde uppstår. Digitaliseringen har dock gjort det betydligt svårare att avgöra den geografiska platsen där värde uppstår. Till exempel, var uppstår värde/produktion när en privatperson i Sverige använder Amazons plattform för att köpa en svensk eller fransk bok? Vilket värde skapas när ett svenskt bageri använder Instagram för att sälja dagens bakverk till rabatterat pris till personer i samma kvarter på väg hem från jobbet vid dagens slut? Denna debatt och "bråk över

beskattningsrättigheter” är en av orsakerna till det omfattande internationella skattesamarbete som pågår just nu. Dessutom måste värdet kunna mätas i monetära termer. Vad är värdet av en digital tjänst, en algoritm eller en bearbetad datamängd som en AI-tjänst bygger på?

Personliga inkomster, det vill säga individers inkomster från arbete och kapital, beskattas vanligen enligt residensprincipen och det fungerar bra så länge som den geografiska platsen där individer arbetar och bor är densamma. I normalfallet betalar man skatt där man bor. Undantag från detta gäller om det finns avtal mellan Sverige och annat land.³ I vissa gränsområden där det är vanligt att individer jobbar och bor i olika länder finns bilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning (till exempel mellan Danmark och Sverige eller Norge och Sverige). Residensprincipen gäller både arbetsinkomster i Sverige, som till största delen beskattas i den kommun man bor (kommunalinkomstskatt), arbetsinkomster över brytpunkten för statlig skatt och samtliga personliga kapitalinkomster som betalas till staten. Varje kommun beslutar om den kommunala inkomstskatten och det är stora skillnader mellan olika kommuner. Idag är det sexprocentenheters skillnad mellan den kommun med lägst respektive högst kommunalinkomstskattesats, vilket skapar incitament att välja kommun med omsorg.⁴

För individer som inte bor hela året i Sverige finns speciella skatteregler, exempelvis 183-dagarsregeln (eller montörregeln som den också kallas), och regler om särskild inkomstskatt (SINK) för utlandsboende. 183-dagarsregeln/montörregeln innebär att en individ är befriad från inkomstbeskattning om hen inte arbetar för en svensk arbetsgivare eller för en annan arbetsgivare där lönen belastar ett fast driftställe (t.ex. kontor, verkstad eller liknande) i Sverige och tiden som hen vistas i Sverige inte överstiger 183 dagar. SINK gäller för utländsk arbetskraft som arbetar

-
3. I det svenska skattesystemet kan en individ antingen vara obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige. Om man är obegränsat skattskyldig beskattas samtliga inkomster oavsett var de kommer ifrån i Sverige. Detta gäller för individer folkbokförda i Sverige och de som har sitt verkliga hem i Sverige eller bor i Sverige i minst sex månader i följd, eller har kvar en bostad, familj eller andra viktiga tillgångar i Sverige. Alla andra är begränsat skattskyldiga i Sverige och beskattas bara för inkomster uppkomna i Sverige.
 4. Det finns stora skillnader mellan kommuner i både förmågan att generera skatteintäkter och behovet av offentliga utgifter. För att minska dessa skillnader finns omfattande utjämningssystem både på intäcks- och utgiftssidan.

och bor kortare tid än sex månader i Sverige. Då utgår 25 procent källskatt på inkomsten.

Förutom att digitaliseringen gör det svårare att knyta inkomster till en geografisk plats innebär även digitaliseringen att det blir svårare att separera inkomster som genereras av själva "arbetet" och tekniken (kapital). Det är inte bara svårare att avgöra till vilken produktionsfaktor en inkomst härrör det är även svårt att uppskatta olika aktiviteters värdeskapande. Immateriella tillgångar har ökat och dessa är inte bara mer flyttbara de är också betydligt svårare att tillskriva ett värde än materiella tillgångar. Vad är värdet av en digital tjänst eller en algoritm? Detta innebär att det blir svårare att beskatta ekonomiska aktiviteter. Eftersom arbete utgör den stora skattebasen, kan svårighet med att beskatta arbete få betydande konsekvenser för finansieringen av den offentliga sektorn. Som redan påpekats är skillnaderna stora mellan hur arbetsinkomster och kapitalinkomster beskattas i Sverige, faktiskt bland de största i OECD (Waldenström m.fl., 2018). Detta tillsammans med större möjligheter att arbeta på uppdragsbasis som egenföretagare, tack vare digitaliseringen, uppmuntrar till att det som idag utgörs av arbetsinkomster i framtiden kommer att utgöra kapitalinkomster, vilket riskerar att leda till lägre skatteintäkter totalt sett.

Det finns också stora skillnader i skattenivåer mellan länder vilket gör det lönsamt för individer att skatteplanera och se sig om för att dra nytta av andra länders skattesystem, med olika skattesatser och avdrag, men också offentligt finansierade tjänster och eventuella bidrag som erbjuds. Det benämns ofta som en fragmentisering, där man kan välja ut delar av det offentliga systemet som från en *à la cartemeny* i stället för att alla konsumerar en bestämd meny (Dagan, 2022). Individens och företags aktiviteter fragmentiseras för att dra nytta av olika skatteregelverk och offentligt tillhandahållna tjänster. Globaliseringen tillsammans med digitaliseringen gör det möjligt att skraddarsy både inbetalningarna till det offentliga och offentlig konsumtion på ett helt annat sätt än tidigare. Det är möjligt att bo i ett land, arbeta på distans i ett annat, läsa en kurs på distans i ett tredje, göra en investering i ett fjärde men se till att avkastningen beskattas i ett femte. Detta har tidigare varit möjligt för stora multinationella företag och förmögna individer. Dagens teknik gör det möjligt för fler, både mindre företag och individer att utnyttja dessa möjligheter. Det är inte orimligt att detta kan leda till skattekonkurrens länder emellan eller kommuner i

Sverige, i en tävling om att attrahera attraktiva skattebetalare. Portugal erbjuder en attraktiv skattesats på 20 procent för digitala nomader och flera länder erbjuder så kallade Golden Visas som ger medborgarskap mot en kostnad, vanligtvis en investering.

Digitaliseringen påverkar även hur vi konsumerar och möjligheterna att konsumera tjänster som är kostnadsfria. Det innebär att det är möjligt att ha en meningsfull fritid utan att spendera stora summor pengar. Det är såklart bra för konsumenterna men kan minska incitamenten att arbeta och därmed minska skatteintäkter från arbetsinkomster. Dessutom innebär kostnadsfri konsumtion på YouTube, internet, Chat-GPT etcetera, att vi går miste om skatteintäkter från moms eftersom tjänsterna är kostnadsfria.

Den senaste uppdateringen av det svenska skattesystemet gjordes i början av 1990-talet, det vill säga innan Sverige var med i EU och långt innan digitaliseringen. Dagens skattesystem är anpassat för en tid när individer i hög grad arbetade och bodde på samma plats och där mestadels fysiska varor och tjänster konsumerades. Få företag verkade internationellt och det var hanterbart att identifiera var inkomster uppstod, vem som ägde vilken inkomst och hur stor inkomsten var. Ekonomisk utveckling, globalisering, och nu i tilltagande grad digitalisering har bidragit och bidrar till att förändra dessa villkor i grunden. Utvecklingen resulterar inte bara i att skattesystemet fungerar sämre på grund av att det bygger på villkor som inte längre stämmer överens med verkligheten, utan riskerar också att ge upphov till oavsiktliga konsekvenser som står i strid med de principer och värden som systemet byggdes för att värna, inte minst den universella välfärdsmodellen där alla är med och betalar men också får något tillbaka från systemet.

Frågan är hur ett hållbart svenskt skattesystem i en digital värld bör se ut? Vi återkommer till det efter diskussionen kring hur väl de internationella samarbetena på skatteområdet lyckats adressera och lösa problemen.

3.3 Internationella samarbeten på skatteområdet

Det är inget nytt att principerna för beskattning utmanats av omvärlden och utvecklingen. Principerna för dagens internationella bolagsskatte regler togs fram för över 100 år sedan, och i en helt annan tid än den

vi lever i idag, men de består ännu (Ault, 1992).⁵ Globaliseringen och digitaliseringen innebär att nationella skattesystem inte lever isolerat och att många av utmaningarna är av global natur. Detta har lett till ett ökat internationellt samarbete på skatteområdet inom både EU, OECD och FN. Det som framför allt uppmärksammas är svårigheten att beskatta multinationella företag och digital verksamhet. 2013 initierades ett samarbete av G20 som numera inkluderar ett stort antal länder, och benämns OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, OECD, 2013). Detta samarbete har resulterat i ett antal handlingsplaner för att motverka multinationella företags möjligheter att skatteplanera och erodera skattebaser, och att skapa ett mer rättvist skatteklimat. Exempelvis har ett förslag på en global minimiskatt på 15 procent på stora multinationella företags bolagsvinster, det så kallade Pelare-2 förslaget (gäller stora koncerner med intäkter på minst 750 miljoner euro) lagts fram och skrivits under av 138 nationer. Förslaget implementeras nu, efter många turer, i EU. Regelverket ska implementeras i nationell lagstiftning inom EU innan utgången av 2023 och förslag på en lag om tilläggs skatt finns i Sverige. Länder utanför EU ligger efter i implementeringen och det är fortfarande osäkert om minimiskatten blir verklighet i alla 138 länder som skrivit under. Även förslaget om en digital skatt, Pelare-1, kommer ur detta samarbete. Förslaget om en digital skatt har inte kommit lika långt som Pelare-2. Tanken är att skatten ska fördela skattebasen mer rättvist mellan länder och ge beskattningsrätt till länder där stora digitala företag skapar värde men inte har fysisk närvaro, till exempel när Amazon, Meta och Google används i länder utanför USA. Det är varken enkelt att definiera vad som är ett digitalt företag och vad som ska utgöra skattebasen. Förslaget från OECD inkluderar alla företag med en intäkt över 750 miljoner euro, och att skatten baseras på en komplicerad uträkning baserad på omsättning och vinst. Detaljerna kring förslaget har inte spikats och det är inte heller en enkel sak att komma överens om hur skatten ska utformas eftersom inget land vill ge upp sin skattebas till ett annat land. Därför råder det osäkerhet om Pelare-1 kommer bli verklighet. EU har dock meddelat att de oavsett kommer att införa en digital serviceskatt eftersom en gemensam skatt är att föredra framför att enskilda länder inför digitala skatter (något som flera länder redan gjort).

5. I takt med att världshandeln ökade i början av 1900-talet uppstod problemet med dubbelbeskattning. Som ett resultat av detta tillsattes en grupp ekonomer för att ta fram principer för internationell beskattning (Bruins m.fl., 1923).

Inom momsområdet har skattesamarbetet kommit längre än på företagsnivå inom EU. Det är vanligt att moms betalas i leveranslandet (dvs enligt residensprincipen) till där gällande momsskattesats. Detta gör att det av skatteskäl blir mindre attraktivt att konsumera i andra länder. Det ökar administrationsbördan och leder även till omfattande fusk (EU, 2023).

Däremot finns det inget omfattande internationellt samarbete när det gäller gemensamma skatteregler för individinkomstbeskattning, annat än bilaterala skatteavtal. För kapitalinkomster finns det informationsutbyte vilket gör det svårare för individer att gömma kapitalinkomster i skatteparadis. Individinkomstbeskattning utgör fortfarande i hög grad en nationell angelägenhet och det är svårt att se att enskilda nationer i närtid skulle vara villiga att ge ifrån sig beskattningsmakt till andra nationer. Resultatet från internationella samarbeten har så här långt varit magert och det är svårt att se att det skulle vara mer framgångsrikt för individbeskattning som utgör en viktig nationell skattebas.

Frågan är hur långt det internationella samarbetet på skatteområdet kan nå och om det ens löser problemen? Än så länge har framgångarna som sagt varit relativt få och arbetet gått trögt eftersom det bygger på enighet och inget land verkar frivilligt vilja ge upp beskattningsrätt. På senare tid har dock många förslag lagts fram och lett till faktisk lagstiftning, men dessa har i hög grad ökat komplexiteten i skattesystemet och frågan är om regelverket löser några problem. Att förvänta sig att det blir lättare att samarbeta kring internationella regelverk som rör individinkomstbeskattning är orealistiskt. Dessutom kvarstår problemen att avgöra var inkomster uppstår och svårigheterna att definiera vad som utgör arbetsinkomst respektive inkomst genererad av teknik.

Det finns också en risk att den internationella konkurrensen gällande att attrahera attraktiva investeringar, företag, men även skattebetalare, flyttar från en typ av konkurrens till en annan. Tidigare konkurrerade länder om att sätta låga skattesatser för att attrahera investeringar och aktivitet (OECD, 2013), till att senare bli konkurrenter om att erhålla skattebasen. I takt med att det blir svårare att skattekonkurrera (pga internationella regelverk) verkar konkurrensen ha flyttats till utgiftssidan och länder konkurrerar nu i högre grad genom att erbjuda industristöd. Det är helt enkelt svårt att stävja konkurrensen om att vinna konkurrensfördelar.

För att sammanfatta, hur kan ett skattesystem utformas när de principer som vårt system bygger på, både käll- och residensprincipen, tappar lite av sin funktion i en digital värld? Utmaningarna för skattesystemet är inte nya men i takt med att globaliseringen och digitaliseringen fortskrider blir det alltmer uppenbart att dagens skattesystem inte är förenligt med den värld vi lever i och därför behöver förändras. Nedan listas några av utmaningarna.

- Det har länge varit problematiskt att beskatta multinationella företagsvinster. Lösningar till detta har diskuterats flitigt internationellt. Skatteintäkterna från bolagsbeskattning utgör dock en mindre del av de totala skatteintäkterna i Sverige (sju procent) och är därmed inte avgörande ur ett finansieringsperspektiv. Digitaliseringen förstärker dock problemet eftersom möjligheterna ökar även för mindre företag att vara geografiskt spridda.
- Digitaliseringen och globaliseringen gör att det dessutom blir svårare att beskatta arbetsinkomster, som utgör den stora skatteintäktskällan (57 procent). Detta riskerar att underminera skatte- och välfärdsystemet i sin helhet. Även om de trender som beskrevs i kapitel 2 inte ritar om hela det ekonomiska systemet kan även relativt små förändringar, eller en uppskalning av vad som tidigare betraktats som marginalfenomen, få betydande konsekvenser för skattesystemet. Vad som talar för att fenomenet kan öka i betydelse är att individer och företag ofta strukturerar sin verksamhet i enlighet med vad som i ett skattehänseende är det mest gynnsamma (Dagan, 2022), det vill säga skatter påverkar beteende.
- Konsumtionsmönster förändras också av digitaliseringen. Det är inte längre nödvändigt att konsumera på plats och en stor del av konsumtionen är kostnadsfri och därför utan skatteintäkter.

Reformförslag för ett modernt skattesystem i en digitaliserad världsekonomi 4

4.1 Ett bra skattesystem

Oavsett vem som har beskattningsrätten bör skatter utformas på bästa möjliga sätt, det vill säga inte störa ekonomisk aktivitet mer än nödvändigt samt upplevas som legitima och rättvisa. Det finns sedan länge vedertagna principer som skattesystemet bör uppfylla (se t.ex. Adam m.fl., 2011; OECD, 2014). Redan Adam Smith (1776) ställde upp dessa riktlinjer och de gäller än idag. Enligt dessa riktlinjer bör skatter:

- vara effektivt utformade, det vill säga inte påverka beslut och val,
- upplevas som rättvisa och legitima,
- vara enkla, transparenta, förutsägbara och ha låga administrationskostnader.

Effektivitet

Skatter har inget självändamål utan syftar i huvudsak till att finansiera den offentliga sektorn, undantagsfallet är när skatter korrigerar felprissättningar, det vill säga vid negativa eller positiva externa effekter. Alla skatter, utom de som korrigerar felprissättningar, har negativ inverkan på ekonomin eftersom skatter snedvrider beteenden och beslut. Skatter bör därför utformas så att de stör eller påverkar individers och företags beteenden och beslut i så liten utsträckning som möjligt (Musgrave och Musgrave, 1989; Bartlett, 2014; Saladine, 2002). Det är också viktigt att den effektivitetskostnaden som skatter ger upphov till sätts i relation

till de värden som offentliga utgifter skapar. Skatter används också för att omfördela och då bör omfördelningseffekterna balanseras mot effektivitetskostnaderna.

Ett skattesystem som inte snedvrider beteende sägs vara neutralt vilket också brukar betyda att det är effektivt. I ett land med höga ambitioner för offentlig välfärd och därmed relativt höga skatter, är det extra viktigt att skattesystemet utformas så att effektivitetsförlusterna hålls nere. Skatterna ska inte avgöra vilka val vi gör och hur vi agerar. Ett skattesystem som i stor utsträckning påverkar hur hårt vi anstränger oss, hur mycket vi arbetar eller hur mycket och på vilket sätt vi sparar och investerar, är inte ett effektivt skattesystem. Inte heller skattesystem där individer och företag lägger ner stora resurser på att skatteplanera kan betraktas som effektiva. Digitaliseringen som möjliggör för fler att skraddarsy både skatteinbetalningar och vad de erhåller tillbaka riskerar att göra skattesystemet mer ineffektivt och därmed fördyra vad det kostar att driva in skatteintäkter.

Ett sätt att utforma ett skattesystem som inte påverkar vårt beteende är att i så stor utsträckning som möjligt beskatta allt likformigt, då spelar nämligen inte valen vi gör någon roll för hur mycket skatt vi betalar (Adam m.fl., 2011). Denna princip om likformig beskattning låg bakom skattereformen åren 1990-91 i Sverige (Agell m.fl., 1994) och är i mångt och mycket fortfarande vägledande för hur ett skattesystem bör utformas. Problemet i en global värld är att enskilda länders skattesystem inte kan avvika i likformighet från andra länders. Från ett effektivitetsperspektiv är det också bättre att generera samma skatteintäkt genom att beskatta en bred skattebas med en lägre skattesats än att beskatta en smal skattebas med en högre skattesats. Små specialskatter på enskilda områden, som digitalisering, är därför inte lämpliga kandidater för att generera skatteintäkter.

Om det finns stora skillnader i hur känsliga olika skattebaser är för nivå på skattesats, det vill säga hur lättroliga och föränderliga de är, kan det ur effektivitetssynpunkt vara motiverat att differentiera skatterna beroende på hur lätt olika skattebaser förändras. En skattebas kan minska antingen genom att den flyttar på sig eller genom att de beteenden som ger skattebasen förändras. En hög skatt på arbetsinkomster kan innebära att arbetskraft flyttar utomlands eller att färre arbetar. Båda effekterna leder till att arbetsinkomster (skattebasen) minskar. Enligt teorin om optimal

beskattning bör lätttrörliga skattebaser beskattas lägre än mer stabila skattebaser, eftersom snedvridningarna – alltså i vilken utsträckning skatter påverkar oss – då blir mindre (Musgrave och Musgrave, 1989; Auerbach m.fl., 2013; Saladine, 2002). Kapitalinkomster anses vara mer lätttrörliga än arbetsinkomster vilket motiverar lägre skattesatser på kapitalinkomster än på arbetsinkomster och finansiella kapitalinkomster som är mer föränderliga än inkomster från fastigheter som inte går att flytta. En ökning av skatten på finansiellt kapital leder därför till större beteendeförändringar, till exempel genom att investeringar och redovisningen av deras avkastning flyttas till andra länder, än en ökning av skatten på fastigheter. Digitaliseringen innebär att många skattebaser blir mer lätttrörliga, exempelvis företagsinkomster men även vissa arbetsinkomster och viss konsumtion. Det innebär att dessa skattebaser blir svårare att beskatta. Skattebaser som inte är lika lätttrörliga, som mer platsbunden konsumtion (t.ex. livsmedel) och fastigheter, blir då viktigare att utnyttja.

Legitimitet

Det andra kravet ett skattesystem måste uppfylla är att det ska uppfattas som legitimt och rättvist av skattebetalarna (Musgrave och Musgrave, 1989; Slemrod och Bakija, 2017; Auerbach m.fl., 2013). Vad detta i praktiken betyder är svårare att avgöra och skiljer sig mellan individer. Dock brukar de flesta vara överens om att skattesystemet ska vara horisontellt och vertikalt rättvist.

Horisontell rättvisa innebär att individer i samma ekonomiska position bör betala samma skatt, medan vertikal rättvisa avser att de som har större möjlighet att betala skatt bör betala mer än någon som har sämre möjlighet. Vertikal rättvisa är nära sammanlänkat med förmågeprincipen, det vill säga att den skatt en individ eller aktör betalar ska vara proportionerlig till dennes betalningsförmåga. Förmågeprincipen behöver balanseras mot intresseprincipen, det vill säga att det finns en koppling mellan den skatt en aktör betalar och vad hen får tillbaka i form av skattefinansierad verksamhet (Auerbach m.fl., 2013).

Hur dessa två principer i praktiken översätts i faktisk skatteutformning är inte entydigt bestämt. De flesta håller med om att ett skattesystem som uppmuntrar till fusk inte är legitimt och rättvist. Inte heller ett skattesystem där de med lägre inkomster eller saknar förmögenhet, betalar mer i

skatt än de som har högre inkomster eller förmögenheter. Men att komma mycket längre än så i riktlinjer för hur skattesystemet ska utformas för att vara legitimt och rättvist är svårt eftersom individer har olika uppfattning om vad som är rättvist och legitimt.

Digitaliseringen riskerar även att utmana skattesystemets legitimitet om det är så att vissa har större möjlighet än andra att dra nytta av de möjligheter digitaliseringen medför. Jobbpolariseringen, men även möjligheterna att skräddarsy skatter och utnyttjandet av det offentliga, kommer inte fördela sig jämnt över inkomstfördelningen. Samtidigt som digitaliseringen kan öka behovet av att omfördela kan digitaliseringen göra det svårare att ha ett progressivt skattesystem, eftersom höginkomsttagarna sannolikt kommer bli mer mobila.

En annan komplikation med rättvisebegreppet är att man först måste etablera vem som faktiskt i slutändan drabbas av skatten (Musgrave och Musgrave, 1989; Adam m.fl., 2011; Slemrod och Bakija, 2017). Vem är det som i slutändan betalar bolagsskatten? Först och främst måste det vara en människa av kött och blod, såsom ägarna, arbetstagarna eller konsumenterna som konsumerar det bolaget producerar. Vem som i slutändan betalar skatten beror på hur lätt det genom ett förändrat beteende går att undvika skatten för de olika inblandade aktörerna, det vill säga vilka andra alternativ som står till buds. Om ägarna kan ändra sitt innehav och inte behöver äga svenska företag kan de undgå svensk bolagsskatt. Om konsumenterna lika gärna kan konsumera produkter producerade i ett annat land än i Sverige kan de också undgå svensk bolagsskatt. Slutligen om arbetstagarna kan arbeta i ett annat land än Sverige kan även de undgå svensk bolagsskatt. Bolagsskatten drabbar därför i hög grad arbetstagarna som har svårare att kringgå skatten, och med den vetskapen kan bolagsskatten framstå som mindre rättvis än en skatt som man tror drabbar "rika ägare".

Transparens, förutsägbarhet och låga administrationskostnader

Det tredje kravet på ett bra skattesystem hänger ihop med de tidigare två och handlar om att systemet måste vara tillräckligt enkelt för att vara transparent, förutsägbart och administrativt hanterbart för de som omfattas av det (Adam m.fl., 2011; Auerbach m.fl., 2013).

Skatter är viktiga spelregler för ekonomin och påverkar beslut både på kort och lång sikt. Dessa regler måste vara transparenta och förutsägbara för att såväl individer som företag ska kunna planera och fatta välgrundade beslut. Skattereglerna måste vara anpassade efter den verklighet vi lever och behöver uppdateras utan att regelverket blir för ryckigt och förändras godtyckligt. Det är därför viktigt att förändringar av skattesystemet är välförankrade över blockgränser och inte förändras vid regeringskifte. Lägg till detta att systemet måste vara enkelt så till vida att ett komplicerat skattesystem inte är transparent och medför höga administrationskostnader både för skattebetalarna och för skattemyndigheterna. Regelbördan bör helt enkelt inte bli för betungande. Dessa aspekter är även viktiga för effektiviteten och legitimiteten av ett skattesystem.

Ett skattesystem som upplevs som rättvist kan vara ineffektivt och ett effektivt skattesystem kan brista i att det är komplext och administrativt kostsamt. Mycket talar dock för att ett skattesystem bör utformas utifrån likformighetsprincipen, men avvikelser kan i vissa fall vara motiverade, i synnerhet med anledning av ökad mobilitet och internationell konkurrens.

Det är därför inte en lätt uppgift att få till ett skattesystem som uppfyller alla dessa krav. Möjligtvis är det ännu svårare att reformera ett skattesystem för att värna dessa principer över tid och i en föränderlig omgivning utan att skattesystemet blir alltför komplicerat och brister i dessa krav. Det är ofta lättare att göra mindre ändringar i skattesystemet i ett försök att lappa och laga systemet än att göra mer övergripande och omfattande förändringar. En sak är emellertid säker, om man inte reformerar skattesystemet i relation till den strukturomvandlingen i ekonomin, som digitalisering och globalisering medför, kommer skattesystemet inte längre leva upp till de krav vi ställer.

4.2 Digitaliseringen ökar behovet av att reformera skattesystemet

Det är inget nytt att det svenska skattesystemet har brister och att det finns utrymme att förbättra det och därmed öka kakan i ekonomin och svensk konkurrenskraft. En rad rapporter och utredningar har lagt fram förslag till hur det svenska skattesystemet kan förbättras (t.ex. Eklund, 2020; Hansson, 2020; Hansson, 2022; Finanspolitiska rådet, 2020). Det råder

stor enighet i inriktningen på dessa förslag. Nedan listas en rad välkända reformer som i bästa fall redan borde ha införts men som digitaliseringen gör än mer angelägna att genomföra (se Hansson, 2022 för detaljer).⁶

Skifta skatteuttaget till mer stabila skattebaser

För att öka svensk konkurrenskraft, men också för att göra skattesystemet mer stabilt i en digital värld, är det önskvärt att skifta skatteuttaget från arbete till konsumtion och fastigheter. Beskattning av fastigheter är geografiskt bundet, men även konsumtion går att knyta till en individ och en plats och är därför lättare att beskatta i en digital värld, samtidigt som arbetsinkomster kommer bli svårare att beskatta i en digital värld av skäl som diskuterades i kapitel 2.

Beskattning av fastigheter är den minst snedvridna formen av beskattning och en beskattning som är förenlig i en global och digital värld eftersom fastigheter är geografiskt bundna. Andra länder har ökat sitt skatteuttag av fastigheter, medan Sverige gått emot den internationella trenden och minskat beroendet av fastigheter för beskattning (Waldenström m.fl., 2018). Värdet på fastigheter är även korrelerat till inkomst och förmögenhet och en skatt som därför kan ha en omfördelande effekt. Det är rimligt att anta att beskattning av höginkomsttagare kommer försvåras i en digital värld, eftersom höginkomsttagare tenderar att vara mer mobila än låginkomsttagare. Fastighetsskatten utgör därför inte bara en relativt effektiv skatt utan är även en omfördelande skatt som bör få större betydelse i en digital värld. Att beskatta fastigheter lägre än andra kapitalslag leder till överinvesteringar i fastigheter och stigande fastighetspriser, något som vi sett i Sverige.

Den bredaste skattebasen är konsumtion, vilket gör den till en bra skattebas att beskatta (Bastani, 2021). Konsumtionsbeskattningen i Sverige är idag differentierad med en rad olika skattesatser och undantag. Detta gör den komplicerad och ineffektiv och medför dessutom att vi inte utnyttjar en relativt bra skattebas. En mer likformig konsumtionsbeskattning, moms, är eftersträvarvärd för att inte snedvrیدا konsumtionsbeslut och skulle kunna leda till betydande skatteintäkter.

6. Reformförslagen är framtagna av väletablerade svenska forskare och tänkta att sammanlagt vara budgetneutrala.

Även kapitalinkomstbeskattningen på individnivå är differentierad med en rad olika skattesatser beroende på investeringsform som snedvrider investeringsval. Dagens skattesystem uppmuntrar exempelvis till investeringar i bostäder och andra passiva investeringar (på ISK) på bekostnad av mer aktiva investeringar i företagande och innovation. Lägre skatt på fastigheter trissas upp priserna och skuldsättningen i ekonomin. Om skattesystemet ska ha till uppgift att uppmuntra investeringar borde det i så fall gälla investeringar i entreprenörskap, innovationer samt forskning och utveckling, och inte i fastigheter.

Nedan diskuteras förslagen i mer detaljerat.

Lägre skatt på arbete och generösare grundavdrag

Sverige har generellt sett höga skatter på arbetsinkomster över hela inkomstfördelningen, men sticker framför allt ut i den övre och nedre delen av inkomstfördelningen. Skatten på arbete bör sänkas i både den nedre och den övre delen av inkomstfördelningen (Hansson, 2022).

Förutom inkomstskatter beskattas arbetsinkomster med arbetsgivaravgifter. Dessa utgår med 31,42 procent från första till sista kronan, med undantag för vissa grupper och regioner, och betalas av arbetsgivaren innan lönen betalas ut till inkomsttagarna. Arbetsgivaravgifterna utgör en kostnad och gör det dyrare att anställa och kan förhindra att framför allt låginkomstarbetstillfällen skapas.

I en digital värld där arbetskraften blir mer mobil och lättare omvandlas till kapitalinkomster är det problematiskt att beskatta arbetsinkomster hårt, det riskerar att leda till en urholkning av svensk skattebas men också svårigheter att attrahera utländsk kompetens. Den höga skatten tillsammans med den svenska solidariska lönesättningen, där lågkvalificerade arbetstillfällen tenderar att vara överbetalda och högkvalificerade arbetstillfällen underbetalda, medför en risk att lågkvalificerade arbetstillfällen ersätts av teknik i högre utsträckning än i andra länder (Tåhlin, 2019). Att sänka skatten i den nedre delen av inkomstfördelningen minskar arbetskraftskostnaden men ökar också incitamenten att arbeta och få en inkomst att leva på.

De problem med inkomstomvandling som stora skillnader i hur arbetsinkomster beskattas relativt kapitalinkomster, förstärks av digitaliseringen eftersom gig- och uppdragsarbeten förenklas. Digitaliseringen gör det därför mer kostsamt att beskatta arbetsinkomster och talar för sänkta skatter på höga arbetsinkomster.

Arbetsinkomstskatten är också komplex med en rad olika skattesatser, nedsättningar och avdrag som gör systemet oöverskådligt och icke-transparent. Arbetsgivaravgiften är inte synlig för inkomsttagarna och kan upplevas som en skatt som belastar arbetsgivaren. Det är önskvärt med ett enklare och mer transparent system. Ett kraftigt grundavdrag som ersätter dagens grundavdrag, jobbskatteavdraget, en rad andra avdrag samt nedsättningarna av arbetsgivaravgifter skulle göra systemet enklare och mer transparent. Det skulle också sänka marginal- och genomsnittsskatten i de nedre delarna och därmed öka incitamenten att ta ett arbete. För toppen av inkomstfördelningen bör den statliga inkomstskatten sänkas, och/eller brytpunkten för när den betalas, höjas.

Enhetlig moms

En mer enhetlig momsbeskattning är önskvärd för att utnyttja konsumtionsskattebasen bättre och för att inte snedvrída konsumtionsval. Konsumtion utgör en bred skattebas, vilket gör beskattningen av den relativt effektiv. I en digital värld där nationsgränser suddas ut är det viktigt att de skattebasen som är knutna till en geografisk plats utnyttjas. Detta talar för att skattesatsen inte bör sänkas utan ligga på 25 procent. Samtidigt bör de undantag och nedsättningar som kan tas bort med hänsyn till EU:s momsdirektiv slopas.

Många av momssatsnedsättningarna eller undantagen gäller inhemsk konsumtion som är geografiskt bunden till Sverige och skulle därför ge skatteintäkter i det existerande skattesystemet. Livsmedel samt restaurang- och cateringverksamhet beskattas till nedsatt sats (12 procent), liksom hotellverksamhet. Det är svårmotiverat i en digital värld eftersom den typen av konsumtion är geografiskt knuten till Sverige. Persontransporter och museibesök beskattas till sex procent, och de flesta välfärdstjänster, som vård och omsorg, som konsumeras på en fysisk plats är helt undantagna moms. Många av nedsättningarna påstås vara motiverade av fördelningspolitiska skäl, till exempel den lägre livsmedelsmomsen. Att

bedriva fördelningspolitik genom nedsatta momssatser är dock trubbig fördelningspolitik och bör undvikas (Bastani, 2021). Att ge direkta inkomststöd i form av inkomst- eller barnbidrag är exempel på effektivare fördelningspolitik.

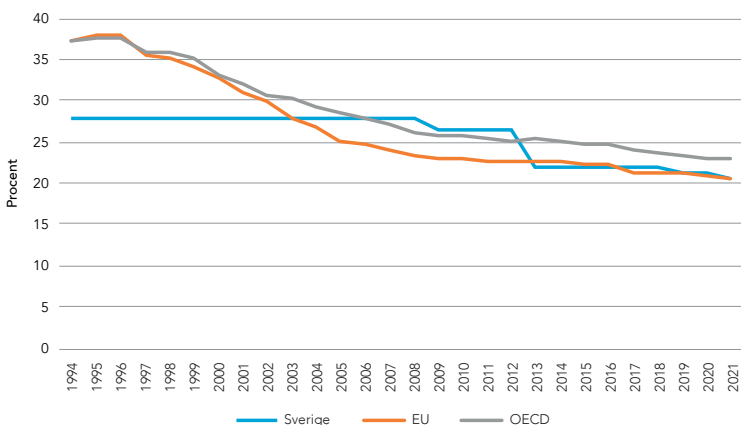
En bredare momsskattebas kan ge betydande skatteintäkter. Stora delar av den potentiella skattebasen beskattas inte alls. EU:s momsdirektiv begränsar vad som är möjligt att beskatta men Sverige är sämre än andra länder på att utnyttja bredden som finns i denna skattebas. Sverige utnyttjar 51,8 procent av den potentiella skattebasen mot 56,2 för övriga EU (Blomquist m.fl., 2019).⁷ Konsumtionskatterna utgör 28,2 procent av de totala skatteintäkterna i Sverige, att jämföra med 32,6 procent inom OECD (OECD, 2023a). Sverige är således sämre än genomsnittet för OECD på att utnyttja en relativt bra skattebas. En enhetlig moms som är i överensstämmande med EU:s momsdirektiv skulle generera 65 miljarder vid oförändrad konsumtionsnivå (Hansson, 2022).

Konkurrenskraftig företagsbeskattning

Bolagsskatten ger relativt blygsamma skatteintäkter, men är viktig för var företagsaktiviteter hamnar (Feld och Heckemeyer, 2011; Vartia, 2008; Schwellnus och Arnold, 2008). En hög bolagsskattesats leder till lägre företagande, mindre investeringar och påverkar var vinster beskattas. Eftersom företagande är basen för arbetstillfällen och i sin tur konsumtion, det vill säga de stora skattebaserna, är det viktigt att bolagsskatten inte hämmar företagsaktivitet. Figur 1 visar hur den formella bolagsskattesatsen i Sverige och genomsnittet för EU och OECD utvecklats sedan 1994. Som framgår av figuren hade Sverige en bolagsskatt som låg en bra bit under genomsnittet för EU och OECD under 1990-talet. Därefter har många länder i EU och OECD sänkt sin bolagsskatt mer än vad Sverige gjort och idag ligger Sveriges bolagsskattesats kring snittet för EU och OECD. Som kompensation för vår lilla hemmamarknad och vårt geografiska läge räcker det inte att vår bolagsbeskattning ligger kring genomsnittet, den behöver den vara lägre i Sverige än i stora länder (se t.ex. Huizinga och Laeven, 2008).

7. Att jämföra med Nya Zeeland som utnyttjar 96 procent av sin potentiella momsskattebas.

Figur 4.1. Den formella bolagsskattesatsen i Sverige, genomsnitt för OECD och EU, 1994–2021



Källa: Ekonomifakta (2022)

Många länder har infört attraktiva skatteregler för forskning och utveckling (FoU). Även Sverige har ett FoU-avdrag sedan 2014. Detta är dock inte lika generöst som andra länders och har kritiserats för att vara krångligt och godtyckligt i vem som erhåller avdraget. Den svenska industrin är forskningsintensiv, därför är det viktigt att den inte hamnar i en mindre gynnsam skattesituation än industrin i andra länder. Även Sverige bör ge skattelättnader för FoU samt uppmuntra produktivt entreprenörskap för att inte tappa konkurrenskraft (Hansson, 2021; Hansson, 2022).

Skatteverket avgör vad som ska anses utgöra forskning och utveckling men har kritiserats för att vara för strikt i sin tolkning och även sakna den kompetens som krävs för att avgöra vad som är FoU (SN, 2023). Snarare än att tillämpa en strikt definition kan det finnas anledning att bredda definitionen och även inkludera mindre företags digitaliseringsomställning för att dessa inte ska tappa konkurrenskraft.

Det finns forskningsstöd för att skatteavdrag och lättnader i skattebas har större betydelse för incitamenten att investera än sänkningar av bolagsskattesatsen, speciellt för företag som inte går med vinst (Hanappi m.fl., 2023), vilket talat för att den svenska utformningen av FoU-avdraget

är välavvägt. FoU-avdragets utformning som medger nedsättning av arbetsgivaravgifter är en bra utformning eftersom det ger lättnad även till företag som inte går med vinst och i det kritiska uppstartsstadiet.

Dessutom finns det belägg för att det är i framför allt nya och små företag som de mer produktiva innovationerna sker, men att dessa har svårare att finansiera sin verksamhet (Veugelers, 2016; Haegeland och Moen, 2007). Stora och etablerade företag tenderar att göra mer av samma sak, medan nya företag är mer innovativa. Detta talar för att stödet bör premiera nya och små företag, vilket också var syftet med stödet när det utformades (SOU, 2012:66) och att det inte bör vara alltför administrativt mödosamt att erhålla. Kostnaderna av avdraget, i form av förlorade skatteintäkter, uppgår till knappt tre miljarder (Regeringen, 2023).

Likformig kapitalinkomstbeskattning

En mer likformig kapitalinkomstbeskattning på individnivå skulle minska skattesystemets snedvridna effekt på investeringsval. Dagens utformning uppmuntrar till passiva investeringar i fastigheter och på ISK på bekostnad av mer aktiva investeringar i entreprenörskap. I Sverige beskattas fastigheter lägre än andra kapitalinvesteringar och lägre än i andra länder (Waldenström m.fl., 2018; Hansson, 2022). Om någon typ av investering ska uppmuntras borde det snarare vara i entreprenörskap än i fastigheter. Fastigheter är dessutom geografiskt bundna och en skattebas som går att beskatta i en digital värld.

Mycket talar för en mer enhetlig kapitalinkomstbeskattning med samma skattesats på alla former av investeringar. Vilken sats som är lämplig är delvis en politisk fråga. Den bör dock inte avvika alltför mycket från andra länders. Kapitalinkomster är viktiga för investeringar och rörliga vilket talar för en relativt låg skattesats.

Det finns samtidigt starka argument som talar för att ersätta bolagsskatten med skatt på individnivå, vilket kan tala för en viss höjning om omläggningen ska vara budgetneutral. I en digital värld är det lättare att knyta inkomster till ägarna, som är geografiskt hemmahörande i ett visst land, än till bolagen.

En likformig kapitalinkomstskatt, som inbegriper en fastighetsskatt på 25 procent, det vill säga en sänkning från dagens 30 procent, skulle ge

ytterligare 36 miljarder i ökade skatteintäkter. En skatt på 30 procent skulle ge ytterligare cirka 52 miljarder jämfört med idag. Denna ökning kan finansiera en sänkning av andra skatter, exempelvis skatt på arbetsinkomster.

Mer offensiva skatteutgifter

Sverige har betydande skatteutgifter, det vill säga särregler som avviker från normen om hur skattesystemet är utformat och som ges som skattelättnader och därför ger lägre skatteintäkter (det kan även vara tvärtom, dvs att en skatt avviker uppåt och ger mer i skatteintäkter än normen). Exempel på skatteutgifter är expertskatten, som innebär att utländska experter betalar lägre skatt än svenska experter, rot- och rutavdragen, nedsättningar av energiskatter för industrin, och nedsättning av arbetsgivaravgifter för vissa grupper. Skatteutgifterna utgjorde 2020 ungefär 16 procent av de totala skatteintäkterna och kan till största del motiveras av att de mildrar de negativa konsekvenserna av generellt höga skattesatser (Hansson, 2021). Exempelvis utgör våra generellt sett höga skatter på arbete ett hinder för att attrahera utländsk kompetens, därav en lägre skatt på utländska experter. Grova beräkningar (se Hansson, 2021) visar att cirka 53 procent av skatteutgifterna i Sverige motiveras av att mildra de negativa konsekvenserna av höga skatter, 39 procent är svåra att motivera utifrån ekonomisk rationalitet (exempelvis lägre fastighetsbeskattning och differentierad moms). Bara tre procent av de totala skatteutgifterna kan allokeras till aktiviteter som uppmuntrar och attraherar aktivitet med spridningseffekter, såsom FoU och entreprenörskap.

Andra länder använder också skatteutgifter, men gör det i större utsträckning för att locka till sig aktivitet och investeringar, såsom nedsättningar för FoU eller småföretag, än för att kompensera för generellt sett höga skatter. Om Sverige sänkte skatterna på framför allt arbete och införde en likformig moms skulle skatteutgifterna kunna sänkas eller användas för att göra Sverige mer konkurrens- och innovationskraftigt. Till exempel skulle FoU-avdraget kunna utvecklas och göras mer generöst.

4.3 Andra reformförslag kopplade till digitaliseringen

Hur mobila inkomster som bolagsinkomster ska beskattas nationellt i en global och digitaliserad värld blir allt svårare att fastställa. Det internationella samarbetet har inte resulterat i åtgärder som hanterar utmaningarna

på ett tillfredsställande sätt. Som vi tidigare diskuterat kan digitaliseringen försvåra beskattning av arbetsinkomster vilket får större konsekvenser för finansieringen av offentlig välfärd. Som komplement till att justera det befintliga systemet kan nya lösningar och skattebaser behövas. Som Marian (2022 s. 555 min översättning) uttrycker "Det internationella samarbetet är fortfarande ett försök att göra en kvadrat av en cirkel – att forcera ett 100-årigt skatteregelverk skapat för en ekonomi med fysiska varor på en datadriven ekonomi".⁸

Dagan (2022) diskuterar hur samhällskontraktet mellan skattebetalare/medborgare och stat kan behöva uppdateras när allt fler kan skraddarsy inte bara skattebetalningar utan även offentlig konsumtion på global basis. I det här avsnittet presenteras och diskuteras reformförslag med direkt koppling till den pågående digitaliseringen och globaliseringen. Många av förslagen är förslag som lagts fram och diskuterats och vissa av dem har även införts i några länder. De är inte nödvändigtvis förslag som bör genomföras men de är väl värda att diskuteras.

Ersätt bolagsskatten med kapitalinkomstskatt på ägarnivå

Bolagsskattens existens kan ifrågasättas i en global och digitaliserad värld. Bolagsskatten ger förhållandevis blygsamma skatteintäkter (som sagt, cirka sju procent av de totala skatteintäkterna, ESV 2023). Det blir alltmer uppenbart att det är ohållbart att försöka anpassa bolagsskatten till den värld vi lever i. Graden av komplexitet när internationella regelverk läggs till de nationella för att undvika skatteplanering och skatteundandragande för att få en mer "rättvis" beskattning är enorm. Dessutom betalar arbetstagarna uppskattningsvis 50 procent av bolagsskatten genom lägre lön (Fuest m.fl., 2018), och därför kan det ifrågasättas om det verkligen är ägarna som primärt betalar bolagsskatten.

Om det ändå är arbetskraften som betalar bolagsskatten i slutändan är det bättre att beskatta arbetsinkomster direkt än att göra det indirekt via bolagsskatten. Förslag om bolagsskattens avskaffande är inget nytt. Redan 2007 föreslog Norrman och Virin (2007) att bolagsskatten bör avskaffas på

8. "The two-pillar framework may indeed improve income tax collection and compliance. But it does not transcend the challenge of the current data economy. It is still an attempt to square the circle—to force a century-old framework of taxation designed for a tangible economy into the reality of the data economy" (Marian, 2022, s 555)

grund av dess juridiska och praktiska problem, dessutom påverkas kapitaluppbyggnaden negativt av bolagsskatten. Digitaliseringen minskar inte de juridiska och praktiska problemen med bolagsskatten utan snarare förstärker dem.

Idag dubbelbeskattas bolagsvinster, först i bolaget när vinsterna beskattas med bolagsskatt och sen i form av kapitalinkomstskatter på individnivå när vinsterna delas ut. Bolagsskatten skulle kunna ersättas av en högre kapitalskatt på ägarnivå som tas ut när bolagsvinster delas ut till ägarna, antingen i form av utdelning eller som realisationsvinst på innehavet. Ingen skatt skulle utgå på bolagsnivå, utan betalas först när vinster delas ut eller när andelar i företag säljs. Det är betydligt lättare att avgöra var ägarna till företag är lokaliserade geografiskt än var värden i produktionskedjan uppstår. Det blir därför betydligt lättare att avgöra vem som har beskattningsrätten och vad det monetära värdet som ska beskattas är. Dessutom finns det avtal om automatiskt informationsutbyte och penningtvätsregler som underlättar beskattning av privata kapitalinkomster. Ett antal länder, så kallade skatteparadis, har ingen bolagsskatt (t.ex. Bahamas, Bermuda, Cayman Islands). Förslaget om en global minimiskatt på 15 procent är tänkt att minska incitamenten att lokalisera vinster dit, och är ett steg i motsatt riktning.

Kapitalinkomstskatt på individnivå påverkar ägandet och avkastningskravet på en investering. Investerare i länder som har högre kapitalinkomstskatt än andra kräver ett högre avkastningskrav än investerare från länder med lägre kapitalinkomstskatt, det blir mindre lönsamt att investera för investerare från högskatteländer. Det kan därför vara svårt att avvika från andra länders kapitalinkomstskatter om man bryr sig om vem som äger tillgångar. Även om det skulle finnas fördelar med beskattning på ägarnivå är det inte möjligt på grund av det internationella regelverket att ersätta bolagsskatten med kapitalskatt på individnivå.

Nya produktionsfaktorer kan innebära nya skattebaser

Ett annat alternativ är att se sig om efter nya skattebaser som kan utgöra komplement och delvis ersätter gamla skattebaser. Direkta skatter beskattar avkastning till produktionsfaktorer på ägarnivå och traditionellt har dessa utgjorts av arbete, kapital och land. Dagens produktion baseras fortfarande på dessa produktionsfaktorer men andra har tillkommit eller

fått ökad betydelse. Energi har blivit en viktigare produktionsfaktor och information/data är en relativt ny produktionsfaktor som bland annat AI och maskininlärning bygger på. Huruvida dessa ska ses som insatsvaror och därför helst inte beskattas (enligt Diamond och Mirrlees, 1971) eller som produktionsfaktorer som skapar ett mervärde där mervärdet beskattas, kan diskuteras. Men i takt med att det blir svårare att beskatta kan nya skattebaser utgöra ett komplement till existerande och dessutom bör olika produktionsfaktorer beskattas så likformigt som möjligt för att inte snedvrider valet av produktionsfaktor.

Skatt på energi

Idag beskattas energi i Sverige och denna skatt ger betydande intäkter. Trots flera nedsättningar för industrin gav energiskatterna totalt 54 miljarder 2022 (ESV, 2023). Energiskatterna motiveras dock inte av att vara en direkt skatt på en produktionsfaktor utan som en indirekt skatt eller punktskatt som ska reducera de externa effekter som energikonsumtion ger upphov till och därmed minska energiförbrukningens negativa klimatpåverkan. Men som Brännlund och Kriström (2020) påpekar är detta feltänkt. Det är inte energiförbrukning i sig som orsakar miljöförstöring utan utsläppen från energianvändning, och dessa skiljer sig mellan olika energisorter och bör beskattas utifrån sin miljöpåverkan. Det är därför mer effektivt att beskatta utsläpp än energi. Brännlund och Kriström föreslår därför att energiskatten tas bort och ersätts av utsläppsskatter där det är motiverat, det vill säga att skatten motsvarar den externa effekten.

Ett annat synsätt är att se energi som en egen produktionsfaktor såsom arbetskraft eller kapital och att den ersättning som energitillverkaren får (värdeökning som energin tillför) beskattas som en inkomst från energi (på liknande sätt som en inkomst från arbetskraft eller kapital). En energiskatt kan utformas på olika sätt men skulle kunna beskattas hårdare än kapital. Eftersom energi är en stor skattebas skulle det kunna utgöra en bra skattebas utifrån ett effektivitetsperspektiv. Många energikällor är geografiskt bundna och går därför att beskatta i en digital värld. Dessutom, om man beskattar energi kommer man även indirekt att beskatta användning och förädling av data eftersom datadriven innovation alltjämt är energiintensiv, särskilt större projekt som ChatGPT (Govtech, 2023). Som alltid är det en människa av kött och blod som i slutändan betalar skatten och i detta fall kan det vara ägaren till energikällan, konsumenten eller arbetstagarna.

Vem som i slutändan drabbas av en skatt beror på marknaden för energi men sannolikt skulle ägarna till viss del betala skatten eftersom många energikällor är geografiskt bundna. Utsläppen från energiförbrukning bör beskattas för sin miljö- och klimatpåverkan, energiskatter ska inte ersätta dessa punktskatter.

Skatt på ny teknik och data/information

Andra skattebaser som har diskuterats som potentiella nya skattebaser är ny teknik (t.ex. att beskatta robotar) eller data/information. Några länder har implementerat så kallade digitalskatter och OECD och EU arbetar sedan länge på att införa en digital serviceskatt. Nedan diskuteras några olika förslag på skatter som beskattar antingen ny teknik eller data/information.

Robotskatt

Robotskatter diskuterades tidigare och flera, däribland Bill Gates och New Yorks före detta borgmästare Bill De Blasio, har föreslagit en robotskatt för att motverka att robotar och automatisering ersätter arbetstillfällen. Tanken är att en skatt ska utgå på företag om de ersätter arbetstillfällen med robotar. Detta för att dels minska incitamenten att ersätta arbetstillfällen med robotar, dels för att generera skatteintäkter som ersätter de som förloras när teknik tar över. Intäkterna kan dessutom öronmärkas för att gå till omskolning för de som förlorat jobbet på grund av ny teknik. Det är dock, som tidigare påpekats, inte uppenbart att robotar och automatisering ersätter arbetstillfällen. Även om det är troligt att många arbeten kommer att påverkas på något sätt av digitaliseringen vet vi ännu inte konsekvenserna av digitaliseringen på arbetsmarknaden. Frågan är hur framgångsrikt en skatt på robotar skulle förhindra en strukturomställning och om det ens är önskvärt eftersom teknikutvecklingen innebär en effektivitetsförbättring och med det ökat välstånd som inte bör hämmas av skatter.

En robotskatt har även motiverats utifrån fördelningsmotiv. Costinot och Werning (2022) motiverar en robotskatt av fördelnings skull, men att skatten skulle vara låg, mellan 1,0 och 3,7 procent av robotens värde.

Förutom att man kan ifrågasätta motiven till att beskatta robotar finns det även stora praktiska problem med robotskatter. Hur definieras en robot?

Bör även mjukvara ingå, och i så fall vilken typ? Ska bara mjukvara som ersätter arbetstillfällen beskattas eller all typ av mjukvara? Ska bokföringsprogram som länge använts definieras som robot och beskattas? Dessa gränsdragningsproblem gör det svårt att se en robotskatt som ett realistiskt alternativ. Dessutom bör inte strukturomvandlingar motarbetas av skatter. Sammantaget är därför en robotskatt inte en bra skatt och realistiskt alternativ.

Digital serviceskatt

Det pågår just nu ett arbete inom OECD att införa en global digital serviceskatt, Pelare-1, i det internationella Inclusive Framework-samarbetet (OECD, 2021). Flera länder har redan lagt fram förslag eller infört någon typ av digitalskatt på egen hand, utan att invänta OECD:s förslag. Tanken med dessa skatter är att beskatta digitala tjänster i länder där digitala tjänster används, till exempel när Facebook, Google eller Amazon används i Europa. Eftersom det är svårt att mäta och beskatta värdet av dessa tjänster beskattas ofta någon typ av omsättning, exempelvis omsättning från digital reklam. Storbritannien har en digitalskatt på två procent av intäkterna från sociala plattformar, internetsökningar och digitala handelsplatser. Österrike har en digitalskatt på tre procent på online-vinster, och Frankrike var på väg att införa en skatt men sköt det på framtiden. Även EU lade 2018 fram ett förslag om en digital serviceskatt i väntan på den globala digitalskatten. EU:s förslag gick ut på att införa en treprocentig skatt på intäkter från digital reklam, digitala plattformar och försäljning av data. Förslaget blev aldrig verklighet men EU har för avsikt att återuppta arbetet med en EU-specifik digitalskatt om OECD:s förslag inte införs.

Motivet bakom att vilja införa någon form av digital skatt på digitala giganter som Google, Facebook (Meta), Apple och Amazon är att dessa skapar värden i länder utan att vara fysiskt närvarande, och därmed inte beskattas i dessa länder. Därutöver anses dessa företag ha möjlighet att utnyttja skatteregler i lågskatteländer och på så sätt kunna undvika eller reducera sin skatt (OECD, 2023b). OECD:s förslag om en digitalskatt syftar till att motverka detta och fördela skatteintäkter mer rättvist.⁹ Tanken är

9. Förslaget syftar till att beskatta multinationella företag som går med vinst och har en omsättning på minst 750 miljoner euro.

att en del av vinsten ska överföras till marknadsländerna, det vill säga till de länder där de digitala giganterna används, enligt en formel.

Det är i skrivande stund svårt att avgöra när eller om OECD:s digitala skatt kommer att bli verklighet och det återstår att se hur EU kommer att agera. Värt att notera är att det rör sig om förhållandevis blygsamma skatter som inte ger stora skatteintäkter och som beskattar smala skattebaser vilket inte utgör effektiva skattebaser. Dessutom är skatter som inte använder vinst som skattebas utan någon typ av omsättning mer snedvridna än vinstskatter och bör undvikas (Martin och Trannoy, 2019; Hanappi m.fl., 2023). Det är ännu oklart hur en EU-digitala skatt skulle utformas. Det kan därför ifrågasättas om det är rätt väg att gå om målsättningen är att generera skatteintäkter. Det finns också en farhåga att EU förlorar konkurrens fördelar om man ensamt inför digitala serviceskatter.

Skatt på data/information

Posner och Weyl (2018) har lagt fram ett förslag om att beskatta de värden information eller data tillför när en individ använder en plattform som Facebook eller Google. Tanken är att individen tillför värde och ska ersättas med motsvarande och att detta värde (en typ av inkomst) ska beskattas som annan inkomst. Att tillföra data/information genom att till exempel lägga ut information på Facebook eller kommentera andras inlägg kan användas i andra sammanhang och av AI och har därför ett värde. Posner och Weyl föreslår att detta värde ska generera en inkomst till den person som tillhandahåller informationen.

Att i praktiken utforma en sådan skatt är en utmaning och den skatten skulle sannolikt inte generera betydande intäkter, utan endast utgöra en smal skattebas. För det första måste ett monetärt värde tillskrivas den informationen som erhålls och ges i ersättning till tillhandahållaren som befinner sig på en viss geografisk plats. Dessutom är värdet av en enskild kommentar på exempelvis Facebook i det närmaste att betrakta som värdelös, det är i kombination med stora mängder annan data och när denna manipuleras som värde uppstår. Det senare är svårare att koppla till en individ och geografisk plats. Att se tillhandahållande av data som arbete och att beskatta detta är komplicerat och administrativt kostsamt och i praktiken varken möjligt eller önskvärt.

Flera forskare, däribland Marian (2022), Lucas-Mas och Junquera-Varel (2021), och Avi-Yonah med flera (2022), har föreslagit andra typer av digitala skatter som inte använder omsättning eller inkomst som databas och som de därför anser vara lättare att implementera. Exempelvis föreslår Marian (2022) en skatt på gigabytes. Denna skatt skulle, enligt Marian, utgå på all användning av data mätt i gigabytes, det vill säga oavsett om den samlas in eller laddas ner, och att dessa aktiviteter går att knyta till en geografisk plats. Dataanvändaren är tänkt att vara skatteobjektet och skattskyldig när hen använder data antingen genom uppladdning eller nedladdning av data på den plats där hen befinner sig. Denna skatt skulle kunna identifiera källan till intäkterna (datavolym), koppla det till skatteobjektet (användarna) och en geografisk plats. Dessutom utgår skatten på gigabytes och inte ett värde som behöver värderas. Eventuellt kan ett grundavdrag ges så att småbrukare av data inte behöver betala skatten. Detta skulle minska administrationskostnaderna och göra skatten progressiv.

Avi-Yonahs med fleras (2022) förslag påminner om Marians på så sätt att skattebasen utgör gigabytes, men skulle bara gälla vinstdrivna företag som samlar in data och inte beskatta individer eller små företag. Lucas-Mas och Junquera-Varel (2021) föreslår en infrastruktukskatt; en digital dataskatt utformad som en licens för att få tillgång till ett internationellt utbud av internetbandbredd för att nå digitala marknader. Skatten kan antingen utformas globalt (att föredra) eller unilateralt och anses enligt författarna ge betydande intäkter till marknadsländer.

Sammanfattning

Huruvida det överhuvudtaget är rimligt att beskatta data/information beror på syftet med att göra det. Om syftet är att generera skatteintäkter bör det göras på det minst skadliga sättet, det vill säga en låg skatt på en bred skattebas som genererar betydande skatteintäkter. Att data/information eller värdet av robotar eller infrastruktur skulle utgöra en bred och stabil skattebas är osannolikt. Dessutom frångås principen att det är nettovärden som beskattas, det vill säga värdeökningen. Volymbaserade mått, som gigabyte, eller omsättning ger inte avdrag för kostnader och missgynnar således företag med höga kostnader eller som gör stora investeringar. Detta i sin tur leder till snedvridningar och att investeringar missgynnas. En stor nackdel med skatter som inte beskattar vinst utan omsättning, data eller något annat är att de är mer snedvridna och minskar

investeringsvolymen jämfört med vinstskatter (Martin och Trannoy, 2019; Hanappi m.fl., 2023).

Om data skulle utgöra en bred skattebas med potential att generera betydande skatteintäkter kan det vara ett alternativt väl värt att utreda. I andra fall är konsumtionsskatter som moms eller skatt på energi sannolikt ett bättre alternativ. Eftersom konsumtion i allt större utsträckning är datadriven och förbrukar energi, så beskattas dessutom digitala tjänster (data) indirekt via moms och energiskatt.

Är syftet för skatten att åtgärda en ineffektivitet, till exempel att information och data (eller digitalisering) skulle leda till negativa externa effekter eller andra felprijsättningar, bör skatten utformas därefter. Data har snarare positiva externa effekter eftersom dess nytta växer ju mer data som finns tillgänglig. Det kan därför finnas en risk för att digitala plattformar får monopolmakt. Problem med monopolmakt löses dock bättre med andra ingrepp än skatter. Att motivera en skatt på data/teknik utifrån att teknikutvecklingen skulle ersätta arbetstillfällen är också tveksamt. Det är inte önskvärt att hindra teknikutvecklingen. Dock bör skatter inte styra val av produktionsteknik och vilka produktionsfaktorer som används. Om skatten på arbetskraft är betydligt högre än skatterna på andra produktionsfaktorer snedvrids valet av teknik och produktionsfaktor till nackdel för arbetskraft. I Sverige beskattas arbetskraft hårt vilket kan uppmuntra till ökat användande av teknik. Idealiskt bör alla produktionsfaktorer beskattas på samma sätt, vilket kan motivera en skatt på data/teknik om det ses som en produktionsfaktor.

Om syftet med skatten däremot är att motverka ojämlikhet och ökade inkomst- och förmögenhetsskillnader bör de bästa åtgärderna för att uppnå en jämnare fördelning användas. Det kan teoretiskt vara en skatt på digitala tjänster men behöver inte vara det. Incidensen av en digitalskatt behöver utredas och jämföras med andra åtgärder. Direkta inkomststöd till de som behöver stöd, finansierade av en bred skattebas (t.ex. moms), är sannolikt ett betydligt effektivare sätt att bedriva fördelningspolitik än att göra det via en smal skatt som genererar lite skatteintäkter och som snedvrider beslut.

4.4 Anpassningar på utgiftssidan

Skatter kan inte ses isolerat utan hänger ihop med vad skatterna används till, det vill säga den offentliga sektorns utgiftssida. Det är sannolikt att digitaliseringen kommer att påverka och effektivisera den offentliga sektorn och därmed eventuellt minska behovet av skatteintäkter. Digitaliseringen kan även förenkla viss typ av beskattning eftersom det blir lättare att följa transaktioner. Samtidigt är det troligt att digitaliseringen kommer att påverka individer i olika inkomstlägen på olika sätt, vissa kommer att vinna och andra att förlora på digitaliseringen. Eftersom det är den offentliga sektorns uppgift att bedriva fördelningspolitik kommer det ligga på den offentliga sektorn att mildra negativa fördelningseffekter av digitaliseringen, samtidigt som den också bör hjälpa till med teknik- och struktumställningen. Digitaliseringen kommer således inte bara påverka förmågan att ta in skatt utan även utgiftssidan. På vilket exakt sätt och i vilken utsträckning är ännu för tidigt att fastslå och kräver att mer kunskap tas fram.

Exempelvis innebär fragmenteringen av samhällskontraktet och möjligheten för allt fler, men långt ifrån alla, att skraddarsy sin skatt och konsumtion av offentlig service en ökad press på den offentliga sektorn. Det gäller i synnerhet i länder med höga skatter och omfattande offentlig välfärd med hög ambition att omfördela.

Viljan att betala skatt är större om man anser sig erhålla offentlig service av god kvalitet (utbildning, sjukvård, infrastruktur, försvar etc), ett skyddsnet med försäkringar mot olika risker i livet (t.ex sjukdom och arbetslöshet) och transfereringar som underlättar i faser av livet när man inte själv kan försörja sig (studieåren, småbarnsåren eller när man är pensionär). För att upprätthålla den så kallade intresseprincipen är det viktigt att den offentliga servicen håller god kvalitet och att alla anser sig få del av den och betala i proportion till det man erhåller. Den svenska välfärdsstaten anses vara universell (Bergh, 2004), där alla betalar och alla är med och får del av välfärdstjänsterna och välfärdsstaten och kan därför anses uppfylla intresseprincipen. Detta gör välfärdssystemet mer stabilt eftersom alla har intresse av att det bibehålls.

Det finns dock tecken på att den svenska välfärdsstaten har blivit mindre universell och mer omfördelande från hög- till låginkomsttagare (Hansson,

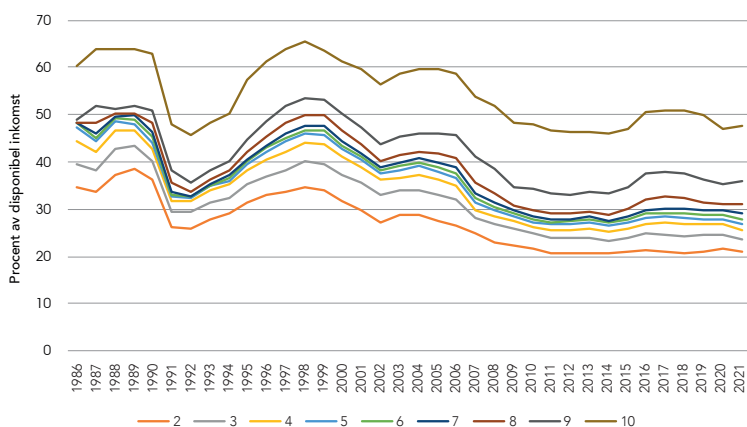
2023). Samtidigt möjliggör digitaliseringen och det minskade behovet av fysisk närvaro att kanske framför allt höginkomsttagare har större möjligheter att planera både sin skatt och den offentliga konsumtionen utifrån det som gynnar individen över livscykel. Denna trend skulle göra att stora konsekvenser för det svenska välfärdssystemet. Digitaliseringen och globaliseringen innebär möjligheter att optimera över livscykel. När behovet av offentlig service är lågt kan det vara att man inte är fysiskt närvarande i Sverige, men under perioder i livet när välfärdstjänsterna efterfrågas, till exempel under studietiden, som småbarnsförälder, och sen igen i ålderdomen, är man fysiskt närvarande i Sverige. Ett klyfta mot ett välfärdssystem som bygger mer på intresse- och mindre på förmågeprincipen kan då vara nödvändigt, samtidigt som behovet av omfördelning kan öka om effekterna av digitaliseringen slår ojämnt över inkomstfördelningen. Det är inte en helt lätt ekvation att lösa.

Nedan, i figur 4.2, illustreras hur genomsnittliga inkomstskatter (på arbets- och kapitalinkomster), mätt som andel av disponibel inkomst, utvecklats för olika deciler sedan 1986. Decil 1 är exkluderad från figuren eftersom det är en väldigt heterogen grupp som är svårtolkad.¹⁰ Skattereformen 1990/91 sänkte inkomstskatterna kraftigt för alla deciler och minskade också skillnaderna i skatteuttag mellan decilerna. Kort efter skattereformen steg inkomstskatterna för alla, men i synnerhet för de högre decilerna (värnskatten infördes 1994). Jobbskatteavdragen, där det första infördes 2007, har sedan successivt sänkt skattekvoten medan avtrappningen av jobbskatteavdraget 2016 höjde skatten för höginkomsttagare. Värnskattens avskaffande 2020 sänkte skatten något för decilerna 9 och 10.

Skattereformen 1990/91 gjorde inkomstskatterna mer proportionella, det vill säga andelen av inkomsterna som betalades i skatt var ungefär densamma som för olika inkomstgrupper. Därefter har skillnaderna i inkomstskatter som andel av disponibel inkomst ökat mellan decilerna, och systemet åter blivit mer progressivt.

10. Till exempel finns det individer i decil 1 som har väldigt låg rapporterad inkomst men ändå betalar hög skatt. Detta kan vara egenföretagare som har låga rapporterade inkomster.

Figur 4.2. Inkomstskatter som andel av disponibel inkomst för olika deciler, 1986 till 2021

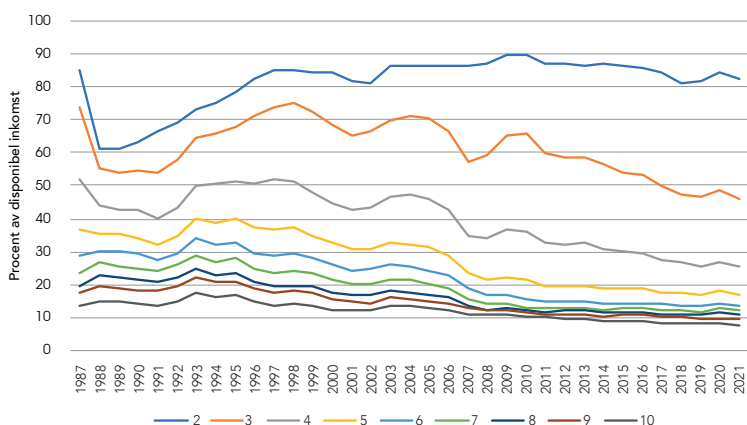


Notera: Decil 1 är borttagen eftersom det är en heterogen grupp som är svår att illustrera i en figur. Källa: IoT databasen, SCB.

Samtidigt som inkomstskatterna har blivit mer progressiva sedan skattereformen 1990/91 har transfereringarnas betydelse i de lägre decilerna ökat. Figur 4.3 visar hur transfereringar som andel av disponibel inkomst förändrats över tiden för olika deciler. Notera att decil 1 inte är med i grafen då den är svårtolkad, men generellt har även den första decilen ett stort beroende av transfereringar. Trenden har varit att transfereringarnas betydelse i de nedre inkomsterna ökat. Decil 1 och 2 erhåller mer av sin disponibla inkomst från transfereringar 2021 än vad de gjorde 1991, medan övriga deciler erhåller mindre.

Sammantaget innebär utvecklingen att välfärdsstaten blivit mer omfördelande och mer i linje med förmågeprincipen än intresseprincipen. Om det blir mer än ett marginalfenomen att individer blir mer mobila och väger in skattebetalningar samt vad de erhåller tillbaka i sina lokaliseringsbeslut kan ett förmågeprincipbaserat system urholkas. Det kan kräva förändringar på utgiftssidan i kombination med förändring i skattessystemet för att bibehålla välfärdssystemet i en digital och global värld.

Figur 4.3. Transfereringar som andel av disponibel inkomst för olika deciler, 1987–2021



Notera: Decil 1 är borttagen eftersom det är en heterogen grupp som är svårt att illustrera i en figur. Källa: IoT databasen, SCB.

Sverige har omfattande offentliga transfereringar. Dessa kan delas upp i livscykeltransfereringar och risktransfereringar.¹¹ Figur 4 visar hur dessa transfereringar som andel av disponibel inkomst ser ut över livscykeln. Livscykeltransfereringar består av omfördelningar över livet; studiebidrag under studierna, barnbidrag och föräldrapenning under barnåren och pension som pensionär. Livscykeltransfereringar finansieras av skatter eller avgifter under yrkesverksamma år. Risktransfereringar består däremot av försäkringar mot risk såsom arbetslöshet, sjukdom eller annan oförmåga att arbeta. Livscykeltransfereringar är i hög grad transfereringar under olika faser i livet medan risktransfereringarna i högre grad är transfereringar till de som har oturen att bli sjuka eller arbetslösa.

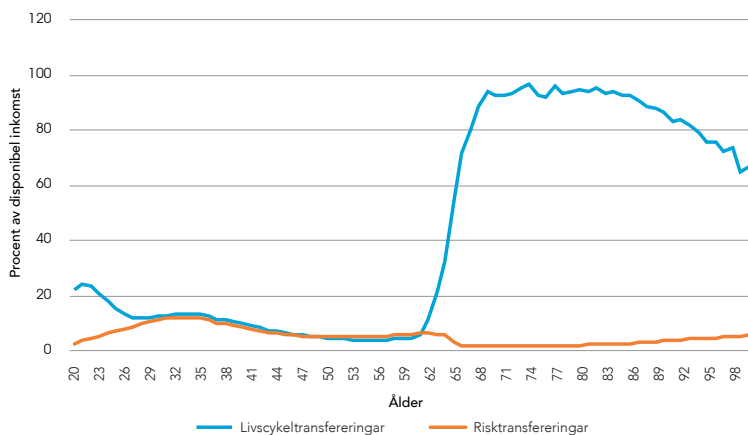
Livscykeltransfereringarna utgör en betydande del av den disponibla inkomsten från och med 67-års ålder. Även under tidiga 20-årsåldern är livscykeltransfereringarna relativt stora men minskar sen i betydelse och är som lägst under 43- till början av 60-årsåldern. Riskförsäkringarna är

11. Till livscykeltransfereringar räknas barnbidrag, studiebidrag, föräldrapenning och pension. Till risktransfereringar räknas ekonomiskt bistånd, arbetslöshetsersättning, sjukpenning och bostadsbidrag.

av mindre betydelse än livscykeltransfereringarna och pikar under åldersspannet 29–40 år då de i genomsnitt utgör ungefär tio procent av disponibel inkomst, och består till största delen av sjukpenning.

Det finns många fördelar med att ha offentliga obligatoriska försäkringar eftersom dessa minskar urvalsproblem, sprider riskerna över många individer, minskar gratisårproblemet och har lägre administrationskostnader då de tillhandahålls inom ett system. Det är dock möjligt att livscykeltransfereringarna successivt knyts till individuella skatte- eller medborgarkonton som är geografiskt obundna och flyttbara över nationsgränser och som kan användas under individens livscykel som inkomststöd eller till andra ändamål som utbildning eller privata omsorgsalternativ. Detta skulle stärka kopplingen mellan skatt och nytta och öka transparensen i systemet. Risktransfereringarna skulle ligga kvar i den offentliga budgeten och inte vara knutna till en individ. Det kan vara svårt för ett enskilt land att införa individknutna konton som är flyttbara över nationsgränser, men eventuellt kan det vara något för EU att överväga.

Figur 4.4. Livscykel- och risktransfereringar som andel av disponibel inkomst, över livscykeln 2021



Källa: IoT databasen, SCB

Slutsatser

5

Digitaliseringen kan få betydande konsekvenser för Sveriges möjlighet att ta in skatteintäkter och i förlängningen finansiera den offentliga sektorn. Digitaliseringen innebär att kopplingen mellan ekonomisk aktivitet och geografisk plats försvagas, dock bygger dagens skattesystem på att ekonomisk aktivitet kan kopplas till en viss plats för att beskattas där. Det har länge varit möjligt att konsumera utan att själv vara närvarande i en butik. Multinationella företag har länge haft verksamhet i många länder och därmed möjlighet att dra nytta av andra länders skattesystem och deras tjänster och produkter kan konsumeras över hela världen utan att företag är fysiskt närvarande. Tack vare digitaliseringen har det också blivit möjligt för många individer att i olika grad arbeta hemifrån. När man inte längre behöver vara på plats ökar möjligheterna att separera platsen man bor på från arbetsplatsen. Man behöver inte längre nödvändigtvis bo och betala skatt i Sverige (eller i samma kommun), utan man kan bo i ett land (i en kommun) med lägre skatt men arbeta i Sverige (i en annan kommun). Eftersom Sverige har relativt hög beskattning av arbetsinkomst och stora skillnader i skattesats mellan kommuner kan det finnas ekonomiska incitament att planera var man är skriven utifrån ett skatteperspektiv. Exempelvis har Portugal haft attraktiva skatteregler för digitala nomader och lockat till sig många individer; många som arbetar i Silicon Valley bor i Portugal. Om detta fenomen blir mer än ett marginalfenomen kan det få betydande konsekvenser för det svenska skattesystemet och finansieringen av offentlig välfärd.

En annan konsekvens av digitaliseringen är att arbetstillfällena kan ersättas av teknik. Hur stor denna effekt blir är omtvistad. Sannolikt kommer många arbetsuppgifter att förändras av den strukturomvandling digitaliseringen innebär men det skapas också nya jobb. Det är rimligt att

fövänta sig att giggarbeten och kontraktbaserade uppdrag kommer att öka. Digitaliseringen minskar transaktionskostnaderna av att matcha arbetssökande med de som söker arbetskraft, vilket minskar behoven både för företag att anställa och för individer att vara anställda. Eftersom det är stora skillnader i Sverige mellan hur hårt arbetsinkomst respektive inkomst från kapital (teknik eller företagande) beskattas finns det ekonomiska incitament att omvandla hårt beskattad arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst. Det finns därför anledning att förvänta sig att teknik ersätter arbetstillfällena men också att giggarbeten och konsultuppdrag ökar i Sverige med följden att de totala skatteintäkterna minskar.

Hur stora effekterna blir beror på hur mobila företag är och men framför allt hur föränderliga skattebetalare är i valet var de arbetar respektive bor och konsumerar offentlig service och i vilken organisationsform de utför arbete – som anställd eller på kontraktbasis. Det är ännu för tidigt att förutspå effekterna men även relativt små förändringar i hur individer förändrar sitt beteende kan ge stora effekter eftersom beskattning av arbetsinkomster utgör en betydande del av de totala skatteintäkterna i Sverige.

Även om det behövs mer forskning för att ta fram kunskap om hur individens och företags beteende påverkas av teknikutvecklingen är det viktigt att arbetet med att se över skattesystemet inte skjuts upp. Digitaliseringen har av flera anledningar, beskrivna i denna rapport, förstärkt det redan befintliga behovet av att se över skattesystemet och innebär att vissa reformförändringar blir än mer akuta att genomföra. För det första är det angeläget att skifta skatteuttaget från arbetsinkomst till konsumtion och fastigheter. För det andra kan Sveriges starkt decentraliserade system utmanas av digitaliseringen och därför behöva ses över i ljuset av digitaliseringens effekter på kommuners förmåga att självständigt beskatta och finansiera offentlig service. För det tredje kommer digitaliseringen och globaliseringen med all säkerhet öka den internationella konkurrensen vilket gör det än viktigare för Sverige att ha ett skattesystem och välfärdssystem som inte hämmar konkurrenskraften. Det ska vara attraktivt att bedriva ekonomisk aktivitet och bo i Sverige. För det fjärde kommer det internationella samarbetet på skattemrådet sannolikt att behöva öka och det är viktigt att Sverige aktivt

arbetar för att ta fram transparenta, förutsägbara och effektiva regelverk som inte hämmar ekonomisk utveckling.

Nedan presenteras en rad reformförslag som skulle förbättra det svenska skattesystemet och göra det mer förenligt med en digital och global värld.

- Skifta skatteuttaget från hårt beskattade arbetsinkomster till konsumtion och fastigheter. Trots att Sverige är ett land med relativt högt skattetryck använder vi de mindre skadliga skatterna på konsumtion och fastigheter i lägre utsträckning än andra länder. I en digital värld är det förhållandevis enklare att beskatta konsumtion och fastigheter än rörliga skattebaser som arbets- och kapitalinkomster.
- Beskatta all konsumtion till samma skattesats, förslagsvis 25 procent. En konsumtionsskatt kan generera betydande skatteintäkter. Att motivera lägre konsumtionsskatter på viss konsumtion (som livsmedel) av fördelningsskäl är inte hållbart. Det är ett trubbigt och kostsamt sätt att fördela på. Det är bättre att omfördela med mer riktade inkomststöd till behövande.
- Sverige behöver en konkurrenskraftig företagsbeskattning och bör ha en bolagsskattesats som är lägre än i länder med stora hemmamarknader. För att uppmuntra och behålla innovationskraft i Sverige bör FoU-avdrag ses över och göras mer förutsägbart men även hjälpa mindre företags omställning till digital teknik för att dessa inte ska hamna på efterkälke.
- Smala skattebaser och skattebaser som inte är baserade på värdeökning eller inkomst bör undvikas eftersom de är mer snedvridna än skatter baserade på breda skattebaser och där inkomst utgör skattebas. Därför bör förslag på digitala skatter som baseras på omställning, datavolymer eller robotar undvikas.
- Förändringar kan behöva göras på utgiftssidan om digitaliseringen innebär att individer i större utsträckning planerar utifrån skillnader i skatt och erbjudna offentliga tjänster mellan länder och kommuner. Exempelvis kan livscykeltransfereringar behöva knytas till individen.

Referenser

- Acemoglu, D. och D. Autor. (2011). "Skills, tasks and technologies: Implications for employment and earnings, i Ashenfelter, O. och D. Card (red)", *Handbook of Labor Economics*, vol 48.
- Acemoglu, D. och P. Restrepo. (2018). "The race between man and machine: implications of technology for growth, factor shares, and employment", *American Economic Review*, 108(6), 1488-1542.
- Adam, S. fl. et al. (2011). *Tax By Design*. Oxford: Oxford University Press.
- Adermon, A. och Gustavsson, M. (2015). "Job polarization and task-biased technological change- evidence from Sweden, 1975–2005 ", *Scandinavian Journal of Economics*.
- Agell, J., Englund P., och Södersten, J. (1994). " Tax Reform of the Century – The Swedish Experiment", *National Tax Journal*, Volume 49, No 4.
- Allstrin, S., Grafström, J., Stern, C. och Weidenstedt, L. (2021). "12 punkter om distansarbete efter Covid-19 ". Ratio..
- Andersson, M. (2018). "Globala värdekedjor, konkurrenskraft och löner". Svenskt näringsliv.
- Andersson, M. och Deiaco, E. (2020). "Konkurrenskraft och globala värdekedjor – översikt, framtidsspaning och policy för Sverige". I Johan Eklund och Per Thulin (red.), *Swedish Economic Forum Report 2020: Svensk konkurrenskraft – Hur kan Sverige säkerställa ett långsiktigt välstånd?* (111–134). Stockholm: Entreprenörskapsforum.
- Andersson, M., Kusetogullari, A. och Wernberg, J. (2021). " Software development and innovation: Exploring the software shift in innovation in Swedish firms". *Technological Forecasting and Social Change*, 167, 120695.
- Andersson, M., Kusetogullari, A. och Wernberg, J. (2023). " Coding for intangible competitive advantage-mapping the distribution and characteristics of software-developing firms in the Swedish economy". *Industry and Innovation*, 30(1), 17-41.

- Andersson, M., Larsson, J. och Wernberg, J. (2019). "Stora kunskapsintensiva investeringar: Orsaker, verkan och den offentliga sektorns roll". Tillväxtnalys PM 2019:13
- Arntz, M., Gregory, T. och Zierahn, U. (2017). "Revisiting the risk of automation", *Economic Letters*, 159, 157-160.
- Auerbach, A., Chetty, R., Feldstein, M. och Saez, E. (2013). *Handbook of Public Economics*, Vol 5, Elsevier B.V.
- Ault, H.J. (1992). "Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practice", *Tax Law Review*, 47, p. 567.
- Autor, D. (2015). "Why are there still so many jobs? The history and future of workplace automation", *Journal of Economic Perspectives*, 29(3), 3-30.
- Autor, D. (2014). "Polanyi's paradox and the shape of employment growth". Manuskript. Federal Reserve Bank of Kansas, Jackson Hole Conference.
- Autor, D., Levy, F. och Murnane, R.J. (2003). "The skill content of recent technological change: an empirical exploration", *Quarterly Journal of Economics*, 118, 1279-1333.
- Balsmeier, B. och M. Woerter. (2019). "Is this time different? How digitalization influences job creation and destruction", *Research Policy*, 48, 103765.
- Baldwin, R. (2017). *The great convergence: Information technology and the new globalization*. Harvard University Press.
- Baldwin, R. (2019). *The globotics upheaval: Globalization, robotics, and the future of work*. Oxford University Press.
- Bartlett, B. (2014). *The Benefit and The Burden: Tax Reform – Why We Need It and What It Will Take*. New York: Simon och Schuster.
- Bastani, S. (2021). *Hur bör konsumtion beskattas?*. Stockholm: SNS Förlag.
- Bergh, A. (2004). "The Universal Welfare State: Theory and the Case of Sweden". *Political Studies*, 52(4), 745–766.
- Bergh, A., och Wernberg, J. (2022). *Till gigekonomin försvar*. Stockholm: Timbro förlag.
- Blomquist, E., Brissle, O. och Sandberg Nilsson, A. (2019). "Reformera den svenska momsbasen - Dags att ifrågasätta undantagen", *Svenskt Näringsliv*.
- Bloom, N. (2020). "How working from home works out". Policy brief, Stanford Institute for Economic Policy Research.
- Bresnahan, T. F. och Trajtenberg, M. (1995). "General purpose technologies 'Engines of growth?'," *Journal of Econometrics*, 65(1), 83-108.
- Bruins., Einaudi., Seligman., och Stamp, J. (1923). "Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee", No. E.F.S. 73.F.19, League of Nations, Geneva.

- Brynjolfsson, E., och Hitt, L.M. (2000). "Beyond computation: Information technology, organizational transformation and business performance". *Journal of Economic Perspectives*, 14(4), 23-48.
- Brännlund, R. och Kriström, B. (2020). *Svensk energi- och miljöbeskattning – ett reformförslag*. Stockholm: SNS Förlag.
- Coase, R. (1937). "The Nature of the Firm", *Economica*. 4 (16): 386–405.
- Costinot, A. och Werning, I. (2022). "Robots, Trade, and Luddism: A Sufficient Statistic Approach to Optimal Technology Regulation", *The Review of Economic Studies*, forthcoming
- Dagan, T. (2022). "Klaus Vogel Lecture 2021: Unbundled Tax Sovereignty, refining the Challenges, IBFD", *Bulletin for International Taxation*, 318-328.
- Dengler, K. och Matthes, B. (2015). "Folgen der Digitalisierung für die Arbeitswelt. Substituierbarkeitspotenziale von Berufen in Deutschland". IAB- Forschungsbericht, 11-2015, Nürnberg, Tyskland.
- Diamond, P. och Mirrlees, J. (1971). "Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency". *American Economic Review*, Vol. 61, No. 1. 8-27.
- Eklund, K. (2020). *Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform*. 2020:7. Stockholm: Finansdepartementet.
- Ekonomifakta. (2022). "Bolagsskatt - Internationellt". <https://www.ekonomifakta.se/fakta/skatter/skatt-pa-foretagande-och-kapital/bolagsskatt/#:~:text=Bolagsskatt%202023ochtext=Bolagsskatt%20%C3%A4r%20en%20skatt%20p%C3%A5,ett%20andra%20led%20med%20kapitalinkomstskatt>.
- Ekonomistyrningsverket. (2023). Statens budget, <https://www.esv.se/press-och-publicerat/publikationer/2022/utfallet-for-statens-budget-2021/>
- Europa Kommissionen. (2023). "The Annual Report for the activities of the European Public Prosecutor's Office".
- Evans, D. S., och Schmalensee, R. (2016). "Matchmakers: The new economics of multisided platforms". *Harvard Business Review Press*.
- Feld, L. och Heckemeyer, J. (2011). "FDI and taxation: A meta-study", *Journal of Economic Surveys*, Vol. 25/2, 233-272.
- Finanspolitiska rådet. (2020). "Ett enklare och effektivare skattesystem", Finanspolitiska rådet.
- Ford, M. (2015). *The Rise of the Robots*, New York: Basic Books.
- Frey C.B. och Osborne, M.A. (2017). "The future of employment: how susceptible are jobs to computerization?", *Technology Forecast and Social Change*, 114, 254-280.

- Frey, C. B. (2019). *The technology trap: Capital, labor, and power in the age of automation*. Princeton University Press.
- Fuest, C., Peichl, A. och Siegloch, S. (2018). "Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany", *American Economic Review*, 108(2), 393-418.
- Goldin, C. och Katz, L.F. (2009). *The race between education and technology*. Harvard University Press.
- Goos, M. och A. Manning. (2007). "Lousy and lovely jobs: the rising polarization of work in Britain", *Review of Economic Statistics*, 89(1), 118-133.
- Goos, M., Manning, A. och Salomons, A. (2009). "Job polarization in Europe", *American Economic Review, Papers and Proceedings*, 99(2), 58-63.
- Govtech. (2023). "How much does it cost to run ChatGPT per day?". <https://www.govtech.com/question-of-the-day/how-much-does-it-cost-to-run-chatgpt-per-day#:~:text=Answer%3A%20%24700%2C000.&text=A%20new%20report%20has%20the,36%20cents%20for%20each>
- Gustavsson, M. (2019). "Jobbpolarisering på svensk arbetsmarknad", Bilaga 6, Långtidsutredningen.
- Haegeland, T. och Moen, J. (2007). "Input additionality in the Norwegian RochD tax credit scheme", *Statistics Norway report 2007/47*.
- Hanappi, T., Millot, V. och Turban, S. (2023). "How does corporate taxation affect business investment? Evidence from aggregate and firm-level data", *OECD Economics Department Working Papers*, no 1765. OECD Publishing.
- Hansson, Å. (2019). *Skattepolitik på EU-nivå – samordna eller konkurrera?*. Svenska institutet för europapolitiska studie.
- Hansson, Å. (2021). "Industrial Tax Subsidies: Effectiveness and Magnitude", i M. Andersson, E. Deiaco, J. Eklund (eds), *Swedish Perspectives on Industrial Policy: The Washington Consensus and Beyond*, Entreprenörskapsforum
- Hansson, Å. (2020). "Ett skattesystem för ett starkare Sverige". I K. Eklund (red), *Idéer för ett starkare Sverige: Omstartskommissionen*. Stockholm: Ekerlids Förlag.
- Hansson, Å. (2022). *Ett skattesystem för Sverige i en global värld*, Stockholm: SNS Förlag.
- Haskel, J., och Westlake, S. (2018). *Capitalism without capital: The rise of the intangible economy*. Princeton University Press.
- Huizinga, H. och Laeven, L. (2008). "International Profit Shifting within Multinationals: A Multi-county Perspective", *Journal of Public Economics*, 92, 1164-1182.

- Kogan, L., Papanikolaou, A., Seru A., och Stoffman, N. (2017). "Technological innovation, resource allocation and growth", *Quarterly Journal of Economics*, 132(2), 665-712.
- Leontief, W. (1952). *Machines and Man*. Scientific American.
- Lucas-Mas, C., Junquera-Varela, O. och Felix, R. (2021). "Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency". World Bank.
- Marian, O. (2022). "Taxing Data", 47 *BYU L. Rev.* 511
- Mastrostefano, V. och Pianta, M. (2009). "Technology and jobs". *Econ. Innov. New Technol.*, 18(8), 729-741.
- Martin, P. och Trannoy, A. (2019). "Les impôts pour ou contre la production", *Les notes du conseil d'analyse économique*, No. 53.
- Michaels, G., Natraj, A., och Van Reenen, J. (2014). "Has ICT polarized skill demand? Evidence from eleven countries over twenty-five years", *Review of Economics and Statistics*, 96(1), 60-77.
- Musgrave, R. och Musgrave, P. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*, Fifth edition, New York: McGraw-Hill Book Company.
- Norrman E. och Virin, N. (2007). *Slopåd bolagsskatt, analys och konsekvenser*. Stockholm: Norstedts Juridik.
- OECD. (2013). "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", OECD Publishing.
- OECD. (2014). "Fundamental principles of taxation", OECD Publishing.
- OECD. (2021). "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy".
- OECD. (2023). "Revenue Statistics, Comparative Table". <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- Oesch, D. och Piccitto, G. (2019). "The polarization myth: Occupational upgrading in Germany, Spain, Sweden, and the UK, 1992–2015". *Work and Occupations*, 46(4), 441-469.
- Portugal News, (2023), "Portugal mest eftertraktat av digitala nomader". 27 juli 2023. Portugal mest eftertraktat av digitala nomader - The Portugal News.
- Posner, E. och Weyl, G. (2018). *Radical Markets: Uprooting Capitalism and Democracy for a Just Society*. Princeton Press.
- Regeringen. (2013). Skatteutgifter, Regeringens skrivelse 2022/23:98.
- Saladine, B. (2002). *The Economics of taxation*. London: The MIT Press.
- SCB. (2023). "Nationalskatterna". <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finansier-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/tabell-och-diagram/hogsta-och-lagsta-kommunalskatten-2023/>

- Schwellnus, C. och Arnold, J. (2008). "Do corporate tax reduce productivity and investment at firm levels? Cross-country evidence from the Amadeus Dataset", OECD Economic Department Working papers, no 641, OECD Publishing.
- Shiller, R. J. (2019). "Narratives about technology-induced job degradation then and now", *Journal of Policy Modeling*.
- Slemrod, J. och Bakija, J. (2017). *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes, 5th edition*. London: The MIT Press.
- SOU (2016). Skatteincitament för forskning och utveckling, SOU 2012:66, Regeringen.
- Smith, A. (1776). *Wealth of Nations*.
- Svenskt Näringsliv. (2023). "Reglerna för FoU-avdrag behöver ses över", [Reglerna för FoU-avdrag behöver ses över \(svensktnaringsliv.se\)](https://www.svensktnaringsliv.se)
- Tåhlin, M. (2019). "Polariseringsmyten Försvinner verkligen de medelkvalificerade jobben?", Arena idé.
- Tillväxtanalys. (2016). "Sverige i en sammanlänkad värld". Rapport 2015/020.
- Vartia, L. (2008). "How do taxes affect investment and productivity? An industry-level analysis of OECD counties", OECD Economic Department Working papers, no 656, OECD Publishing.
- Veugelers, R. (2016). "From public R and D spending in times of austerity: Some insights from SIMPATIC analysis", Bruegel Working Paper 2016/01
- Waldenström, D., Bastani, S. och Hansson, Å. (2018). "Kapitalbeskattningens framtid", SNS Konjunkturrådsrapport.
- Weidenstedt, L., Geissinger, A., och Lougui, M. (2020). "Varför gigga som matkurir? Förutsättningar och förväntningar bakom okvalificerat gig-arbete". Ratio.
- Wernberg, J. (2019). "I den svarta lådan: Plattformsekonomier och digitalisering. In Plattformssamhället: Den digitala utvecklingens politik, innovation och reglering", 22-60. Fores.
- Wernberg, J. (2022). "Framtiden efter det nya normala: 5000 chefer om nuläge och utveckling i arbetsliv, organisation och ledarskap i pandemins kölvatten". Ledarna.
- Wernberg, J. (2019). *Människor, maskiner och framtidens arbete*. Entreprenörskapsforum.
- Wernberg, J. (2023). *Bland moln och plattformar: En kartläggning av hur datadrivna tjänster förändrar ekonomin*. Entreprenörskapsforum.

I *Digitaliseringens konsekvenser för skattesystemet* lyfts hur den digitala strukturomvandlingen påverkar skattesystemet och vilka reformer som behövs för att göra det svenska skattesystemet mer förenligt med en digital och global värld.

Digitaliseringen påverkar relationen mellan ekonomisk aktivitet och fysisk närvaro i den ekonomiska geografin och gör det svårare att avgöra var i en global värdekedja som värde skapas. Fler företag kan göra vinster i andra länder utan fysisk närvaro och fler individer kan arbeta för företag i andra länder. Dessutom automatiseras delar av värdeskapandet i ekonomin med artificiell intelligens (AI). Detta påverkar skattesystemets förmåga att generera skatteintäkter vilket kan få betydande konsekvenser för det svenska skattesystemet och i förlängningen för finansiering och existensen av det svenska välfärdssystemet.

Digitaliseringen förstärker det redan befintliga behovet av att se över skattesystemet där vissa reformförändringar blir än mer akuta att genomföra. Till exempel pekar författaren på att det är angeläget att skifta skatteuttaget från arbetsinkomst till konsumtion och fastigheter.