



*Skattesystemet är som ett hönshus.
Täpper man igen ett hål i nätet så hittar
hönsen snart ett annat.*

SKATTENÄMNDsledamot i Smögen

6 Särskilt om företagsbeskattning

Inledning

Inom området företagsbeskattningen, eller inkomst av näringsverksamhet som är den skattemässiga termen, är den statliga inkomstskatt för juridiska personer (bolagsskatten) att hänföra till skatt på kapital och den har därför tagits med översiktligt i kapitel 4. Övriga skatter på inkomster från näringsverksamhet är hänförliga till skatt på arbete och ingår därför huvudsakligen i kapitel 3, exempel på sådana skatter är enskilda näringsidkares inkomstskatter på aktiv och passiv näringsverksamhet.

Tanken med detta kapitel är att ge en mer samlad bild av området företagsbeskattning och därmed ingår både skatter på kapital och skatter på arbete, vidare ges en övergripande beskrivning av den svenska företagsstrukturen.

Allmänt om företagsbeskattning

Under årens lopp har företagsbeskattningen genomgått ett antal förändringar vad gäller företagens möjligheter att själva reglera sitt skattemässiga resultat genom att göra olika typer av reserveringar. I och med skattereformen 1990-1991 renodlades företagsbeskattningen så till vida att ett flertal reserveringsmöjligheterna ändrades eller togs bort samtidigt som skattesatsen för bolag sänktes från dåvarande 52 % till 30%.

Från och med 1995 är skattesatsen 28 %. För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag varierar skattesatsen beroende på den enskilde individens kommunalskatt och övriga inkomster, detta har behandlats närmare i kapitel 3. Se dock nedan beträffande expensionsmedel.

Den ursprungliga reserveringsmöjligheten som fanns efter skattereformen, skatteutjämningsreserven, även kallad surv, togs bort från och med 1995 års taxering och ersattes med periodiseringsfonder.

En grundläggande princip inom företagsbeskattningen är att det skattemässiga resultatet utgår ifrån företagets bokföringsmässiga resultat. Det är detta resultat som utgör utgångspunkten för beskattningen, resultaten påverkas endast av vissa skattemässiga justeringar. Ytterligare en koppling mellan beskattning och redovisning är det krav som finns att vissa skattemässiga reserveringar endast godtas om avsättningen har gjorts i räkenskaperna.

En annan princip som upprätthålles inom företagsbeskattningen är att den i möjligaste mån ska vara neutral i förhållande till den företagsform som verksamheten bedrivs i.

Näringslivsstruktur

För att närmare beskriva svensk företagsstruktur och dess sammansättning görs en indelning av företag efter antalet anställda. I tabell 6.1 finns samtliga aktiva fysiska och juridiska personer med, uppdelade efter antal anställda.

6.1 Tabell.

Antal företag fördelade efter storlek (antalet anställda), 1993-1997.

Number of enterprises according to size (number of employees), 1993-1997.

	1993	1994	1995	1996	1997
Antal anställda					
+ 0	310 315	365 200	366 169	385 634	596 304
+ 1 - 4	127 459	133 211	138 563	139 581	134 221
+ 5 - 9	27 951	27 805	29 590	30 553	30 551
+ 10 - 19	13 985	13 954	14 615	15 282	15 656
+ 20 - 49	8 012	7 886	8 360	8 895	8 899
+ 50 - 99	2 477	2 439	2 584	2 666	2 788
+ 100 - 199	1 236	1 202	1 258	1 306	1 319
+ 200 - 499	831	821	830	849	847
+ 500 -	804	772	796	805	800
Summa	493 070	553 290	562 765	585 571	791 385

Anm: Ökningen mellan 1996 och 1997 beror till stor del på en ändrad definition.

Källa: SCB.

Den svenska företagsstrukturen avviker från det internationella mönstret så till vida att andelen medelstora företaget är mindre i Sverige, istället finns en, relativt sett, ovanligt stor mängd mycket stora företag.

Företagsstruktur

Inkomst av näringsverksamhet kan bedrivas av såväl fysiska som juridiska personer.

Inkomstslaget har olika omfattning och beräknas på olika sätt beroende på om den skattskyldige är fysisk person, dödsbo eller juridisk person.

All verksamhet som bedrivs av juridiska personer hänförs till inkomst av näringsverksamhet och den juridiska personen är skattesubjekt och beskattas själv för inkomsten. Beträffande handelsbolag, kommanditbolag och EEIG, som civilrättsligt är juridiska personer, är det dock delägarna i bolaget som beskattas för näringsverksamhetens resultat.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) är en företagsform inom Europeiska unionen (EU). En EEIG kan närmast liknas vid ett handelsbolag över nationsgränserna.

Näringsverksamhet bedrivna av fysisk person, även kallad enskild näringsverksamhet eller enskild firma, innebär att verksamheten bedrivs av fysisk person i eget namn, den fysiska personen är skattesubjekt för den enskilda näringsverksamheten och redovisar dess inkomster tillsammans med sina övriga inkomster.

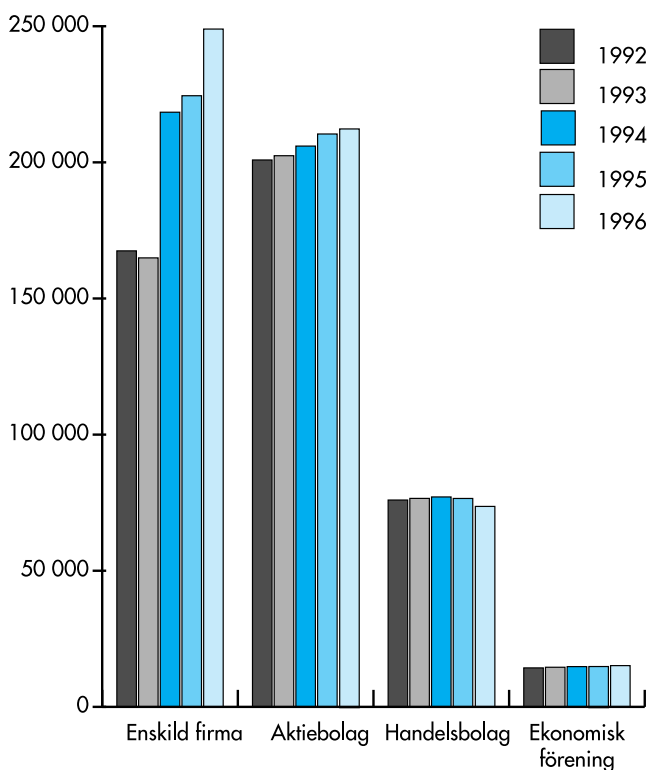
De vanligast förekommande företagsformerna i Sverige är enskild näringsverksamhet, aktiebolag, handelsbolag och ekonomisk förening.

Sett till antalet företag är de enskilda näringsverksamheterna och aktiebolagen de klart dominerande företagsformerna. Såsom framgår av diagram 6.2 har antalet företag varit relativt konstant de senaste åren med undantag för enskild näringsverksamhet som har ökat med nästan 50 % sedan 1992. Den sistnämnda ökningen beror till viss del på regel- och registerförändringar.

6.2 Diagram.

Antal aktiva företag för de vanligaste företagsformerna i Sverige 1992-1996.

Number of enterprises according to legal form (individuals, limited companies, unlimited partnerships, economic associations).



Anm: Som aktivt företag räknas i detta sammanhang företag som är registrerat till mervärdesskatt och/eller som arbetsgivare. Ökningen beror därför till viss del på regel- och registerförändringar.

Källa: SCB.

Vad gäller ekonomisk aktivitet är aktiebolagen helt dominerande och svarar för cirka 90 % av den totala omsättningen inom området näringsverksamheten. Enskild näringsverksamhet, handelsbolag och ekonomiska föreningar svarar för cirka 3 % vardera

6.3 Tabell.

Total omsättning per företagsform 1996. Miljarder kronor och procent.

Total turnover according to legal form of enterprise 1996, BSEK and per cent.

Företagsform	Omsättning	Andel
Enskild näringsverksamhet	108,5	2,78%
Aktiebolag	3 430,3	87,95%
Handelsbolag	99,6	2,55%
Ekonomisk förening	122,6	3,14%
Övriga	139,4	3,57%
Summa	3 900,4	100,00

Källa: Riksskatteverket.

Aktiebolagens redovisade resultat

I samband med skattereformen 1990-1991 förändrades bolagsbeskattningen en hel del med en sänkt skattesats kombinerad med ändrade reserveringsmöjligheterna. Av diagram 6.4 framgår utvecklingen av den taxerade inkomsten och den debiterade skatten sedan 1984. Av diagrammet framgår även skattesatsen, såväl den formella skattesatsen som den reella. För perioden 1984 till 1990 har även vinstdelningsskattens beaktats med en nettoeffekt på 5 procentenheter.

Vid 1997 års taxering uppgick den totala taxerade inkomsten för aktiebolag till 127,5 miljarder kronor och bolagsskatten till 34,5 miljarder kronor.

Av samtliga aktiebolag redovisar cirka 2/3 överskott vid taxeringen och resterande tredjedel redovisar ett sammanlagda underskott på 194 miljarder.

En stor andel av den redovisade beskattningsbara inkomsten är hänförlig till en mindre mängd mycket stora företag. 96 % av bolagen svarar för endast 14 % av den totala taxerade inkomsten. 240 bolag, 0,2 % av det totala antalet, med de högsta taxerade inkomsterna svarar för 53 % av den totala taxerade inkomsten.

6.5 Tabell. Redovisade över- och underskott i olika intervall, antal bolag, totala summor samt andelar, 1996.

Assessed profits and losses for limited companies, in different intervals (number of companies, total assessed profit/loss BSEK, number of companies in per cent, total profit/loss in per cent).

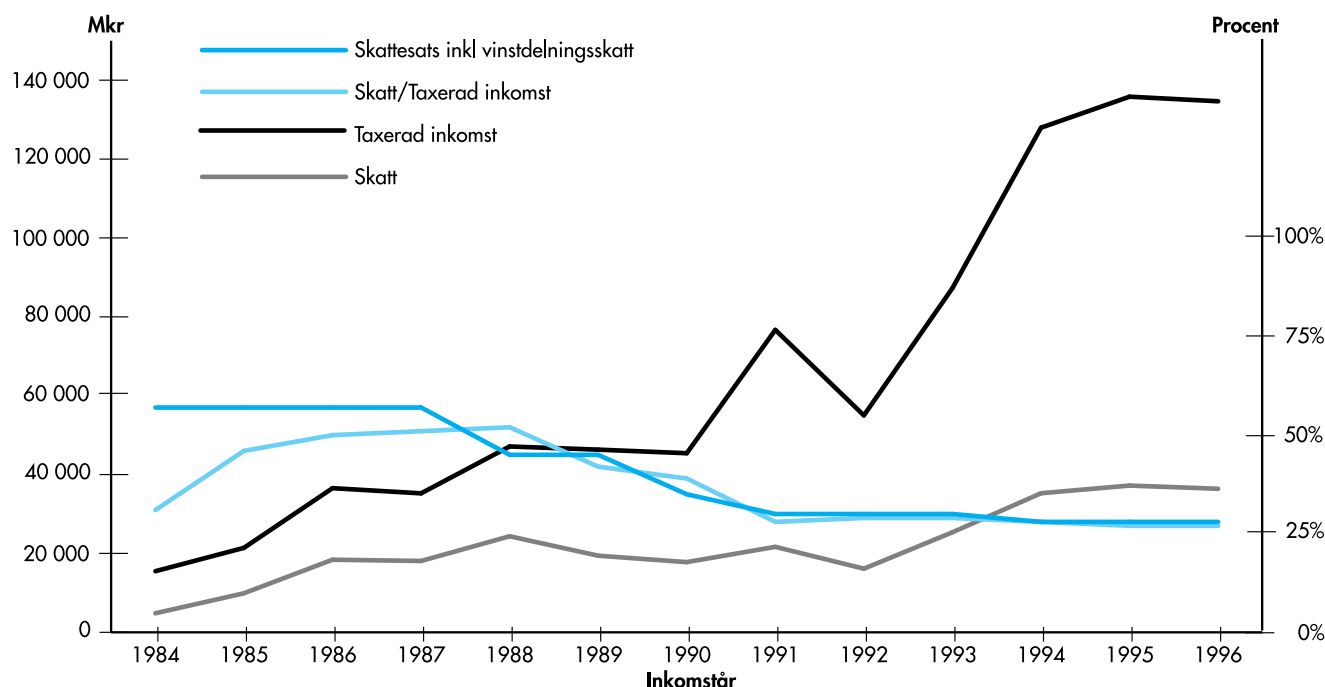
	Antal bolag	Summa taxerad inkomst mdr	Andel av total	
			bolag	taxerad inkomst
Taxerat överskott milj kr				
0 - 0,1	102 866	3,2	64,4%	2,6%
0,1 - 1	46 704	14,5	29,2%	11,4%
1 - 5	8 005	16,6	5,0%	13,1%
5 - 10	1 106	7,6	0,7%	6,0%
10 - 50	860	17,3	0,5%	13,7%
50 - 100	114	7,9	0,1%	6,2%
100 -	128	59,4	0,1%	46,9%
Totalt	159 783	126,5	100 %	100 %
Taxerat underskott milj kr				
0 - 0,1	51 018	1,4	58,6%	0,7%
0,1 - 1	28 045	9,0	32,2%	4,6%
1 - 5	5 394	11,5	6,2%	5,9%
5 - 10	1 021	7,1	1,2%	3,7%
10 - 50	1 150	24,7	1,3%	12,7%
50 - 100	213	14,8	0,2%	7,6%
100 -	260	125,5	0,3%	64,6%
Totalt	87 101	194,1	100 %	100 %

Källa: Riksskatteverket.

6.4 Diagram.

Taxerad inkomst och debiterad inkomstskatt för aktiebolag samt formell och reell skattesats.

Assessed income and income tax for limited companies. Formal and actual tax rate.



Anm: Vid beräkning av formell skattesats för 1985-1990 har vinstdelningsskattens nettoeffekt beräknats till 5 %. Reell skattesats har beräknats som debiterad skatt dividerat med taxerad inkomst.

Källa: Riksskatteverket.

Reserveringar m.m.

Efter skattereformen finns egentligen bara två reserveringsmöjligheter av betydelse kvar, periodiseringsfonder och överavskrivningar.

Avsättning till periodiseringsfonder kan göras med upp till 20 % av bolagets vinst, reserveringen kan sparas i upp till 5 år innan den behöver återföras. Beträffande avskrivningar medges skattemässigt en snabbare avskrivningstakt än vad som är företagsekonomiskt motiverat varigenom en reservering uppkommer.

Koncernbidrag utgör ytterligare en möjlighet för företag ingående i koncerner att påverka sitt resultat, koncernbidrag är dock inte en reservering. Koncernen utgör inte skattesubjekt i Sverige utan varje enskilt bolag utgör ett självständigt skattesubjekt. För att valet av organisationsform – ett företag eller flera företag i en koncern – inte skall styras av skattereglerna finns särskilda regler som medger att inkomster förs över från ett företag till ett annat genom koncernbidrag. Syftet med reglerna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten hade bedrivits i ett enda bolag.

Den uppgift som vanligtvis representerar ”bolagsvinsten” är rörelseresultatet efter finansnetto. Från denna post sker, huvudsakligen skattemässigt betingade, justeringar för att räkna fram den taxerade inkomsten. Sett till totalbelopp var resultatet efter finansnetto 210 miljarder kronor, efter justeringar redovisade 160 000 bolag en taxerad inkomst på 107 miljarder och 100 000 bolag ett totalt underskott på 165 miljarder¹.

6.6 Tabell.

De största justeringsposterna mellan rörelseresultat efter finansnetto och taxerad inkomst vid 1997 års taxering, miljarder kronor.

Resultatminskning	
Överavskrivningar	25 958
Periodiseringsfond	31 765
Lämnade koncernbidrag	104 847
Ej skattepliktiga intäkter, aktieägartillskott	33 837
Ej skattepliktiga intäkter, övrigt	102 230
Underskottsavdrag från tidigare år	134 739
Resultatökning	
Mottagna koncernbidrag	101 683
Ej avdragsgilla kostnader	73 753

Källa: Finansdepartementet och Riksskatteverket.

De totala obeskattade reserverna enligt balansräkningen uppgick i 1996 års bokslut till 370 miljarder kronor varav 231 miljarder utgjorde överavskrivningar och 97 miljarder ackumulerade avsättningar till periodiseringsfond.

Dubbelbeskattning

Med ekonomisk dubbelbeskattning menar man att ett bolag (eller en ekonomisk förening) först skall betala skatt för sin vinst. Därefter skall aktie- eller andelsägarna betala skatt på den vinstutdelning som företaget lämnar. Eftersom företag i princip inte får göra avdrag för vinstutdelningen uppkommer dubbelbeskattning.

Vid 1995 års taxering var dubbelbeskattningen av svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar i princip avskaffad. Dubbelbeskattningen infördes åter fr.o.m. den 1 januari 1995.

Olika invändningar har under årens lopp riktats mot systemet med dubbelbeskattning, och i vissa delar har dessa lett till att regler införts för att lindra effekten av dubbelbeskattningen. Till följd härav medgavs aktiebolag fram t.o.m. utgången av år 1993 avdrag för utdelad vinst genom s.k. Annullavdrag vid utdelning på nyemitterade aktier eller på aktiekapital som tillskjutits vid bolagets bildande.

Praktiskt sett innebär dubbelbeskattningen att en bolagsvinst beskattas med 50 % skatt. Först beskattas hela vinsten med 28 % bolagsskatt hos bolaget, resterande 72 % kan delas ut och beskattas då med 30 % kapitalskatt hos mottagaren (om denne är en fysisk person). Den totala skatten på 100 blir därmed 49,6 (28 + 0,3*72).

Fysiska personers inkomst av näringsverksamhet

Fysiska personer kan bedriva näringsverksamhet direkt, som enskild näringsverksamhet, eller indirekt via handelsbolag.

Antalet fysiska personer som bedriver näringsverksamhet kan beräknas på olika sätt.

I tabell 6.2 har endast medräknats enskilda näringsidkare som är ekonomiskt aktiva i viss utsträckning, antalet har därvid beräknats till knappt 250 000. Beaktar man istället hur många fysiska personer som redovisat någon typ av enskild näringsverksamhet, oavsett omfattning blir antalet nästan 550 000. Vidare så finns det drygt 120 000 fysiska personer som redovisar inkomst av näringsverksamhet i sin egenskap av delägare i handelsbolag, vissa av dessa ingår även i gruppen som redovisar inkomst av enskild näringsverksamhet.

Inkomst av näringsverksamhet delas för fysiska personer in i aktiv respektive passiv verksamhet. Till aktiv näringsverksamhet hänförs inkomst där den fysiska personen själv är verksam i viss omfattning. På inkomst av aktiv näringsverksamhet betalas egenavgifter med 31,25 % (1996) och på inkomst av passiv näringsverksamhet betala särskild löneskatt med 21,29 % (1996). Näringsidkare som fyllt 65 år betalar särskild löneskatt istället för egenavgifter oavsett typ av verksamhet.

¹) Anm: Beloppen utgör omräknade totalbelopp baserade på ett urval av bolagens redovisning. I urvalet ingår endast aktiebolag. Dessa värden, samt uppgifterna i tabell 6.6 är ej direkt jämförbara med tabell 6.5. Den senare tabellen är inte baserad på ett urval utan utgör totalbelopp. Dock är populationen annorlunda definierad jämfört med tabell 6.6.

6.7 Tabell.**Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag (fysiska personer) indelade efter verksamhetens art och redovisat resultat, antal och andel, 1996.**

Individuals with business activity according to type of business activity (active or passive) and income (profit and loss), total number and per cent, 1996 (individual business and partner in unlimited partnership).

	Enskilda näringsidkare		Delägare i handelsbolag	
	Antal personer	andel av total	Antal personer	andel av total
Överskott	312 811	57%	74 970	62%
varav aktiv	219 698	40%	61 792	51%
varav passiv	93 113	17%	13 178	11%
Underskott	233 637	43%	45 334	38%
varav aktiv	101 062	18%	27 081	23%
varav passiv	132 575	24%	18 253	15%
Summa	546 448	100%	120 304	100%

Källa: Riksskatteverket.

Såsom framgår ovan är det 43 % av de enskilda näringsidkarna som redovisar underskott av sin verksamhet. Beträffande fysiska personer som är delägare i handelsbolag så är bilden ungefär densamma, 38 % redovisar underskott.

Om man ser till de totala taxerade beloppen (tabell 6.8) så är fördelningen mellan överskott och underskott de samma som fördelningen av antalet näringsidkare med över- respektive underskott, däremot är en större andel av beloppen redovisade som aktiv näringsverksamhet.

6.9 Tabell.**Redovisad inkomst av näringsverksamhet för fysiska personer 1996. Antal personer i intervallet samt totalsumma miljoner kronor.**

Assessed income for individuals with business activity. Number of individuals in intervals of income and total income for the interval (according to type of business activity (active or passive) and income (profit and loss), MSEK 1996).

Intervall inkomst av näringsverksamhet	Aktiv näringsverksamhet		Passiv näringsverksamhet	
	Antal skattskyldiga i intervallet	Summa inkomst i intervallet, milj kr	Antal skattskyldiga i intervallet	Summa inkomst i intervallet, milj kr
Överskott				
0 - 100	205 659	6 945	102 396	1 336
100 - 200	58 168	8 112	2 729	369
200 - 500	17 035	4 412	966	280
500 -	628	468	200	191
Summa	281 490	19 936	106 291	2 175
Underskott				
0 - 100	107 050	2 754	138 434	2 575
100 - 200	12 789	1 786	7 680	1 064
200 - 500	6 604	1 938	3 420	1 019
500 -	1 700	2 159	1 294	2 125
Summa	128 143	8 637	150 828	6 783

Källa: Riksskatteverket.

6.8 Tabell.**Totalsummor redovisade belopp för enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag (fysiska personer) indelade efter verksamhetens art och redovisat resultat. Miljoner kronor.**

Total assessed income for individuals with business activity according to type of business activity (active or passive) and income (profit and loss), MSEK 1996 (individual business and partner in unlimited partnership).

	Enskilda näringsidkare		Delägare i handelsbolag	
	Totalt belopp	andel av total	Totalt belopp	andel av total
Överskott	17 420	58%	4 691	64%
varav aktiv	15 543	51%	4 393	60%
varav passiv	1 877	6%	298	4%
Underskott	12 804	42%	2 617	36%
varav aktiv	7 137	24%	1 500	21%
varav passiv	5 667	19%	1 117	15%
Summa	30 224	100%	7 308	100%

Källa: Riksskatteverket.

De redovisade resultaten är oftast ganska blygsamma. Av tabell 6.9 framgår bland annat att 80 % av de enskilda näringsidkarna som redovisar överskott redovisar ett resultat på mindre än 100 000 kronor. Motsvarande siffra för redovisade underskott under 100 000 kronor är 88 %.

För handelsbolagsdelägarna är andelen som redovisade under 100 000 kronor 76 % för överskotten och 88 % för underskotten.

Expansionsmedel

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag har fr.o.m. inkomståret 1994 samma möjligheter till expansion med lågbeskattade medel som aktiebolag.

Principen är att man i enskild näringsverksamhet eller som delägare i handelsbolag kan göra en avsättning till expansionsmedel som är avdragsgill från inkomsten av näringsverksamhet. I stället betalar man en skatt, expansionsmedelsskatt, motsvarande bolags-skatten på 28 % på beloppet. När avsättningen sedan återförs till beskattning återfår man expansionsmedelsskatten men måste i gengäld betala vanlig inkomstskatt på beloppet.

Expansionsmedel kan också användas till förlustutjämning bakåt genom att man ett förlustår återför tidigare avsatta expansionsmedel till beskattning. På så sätt kan ett 0-resultat uppnås. Dessutom får man en likviditetsförstärkning genom att expansionsmedelsskatten på det återförda beloppet återfås.

Under de 3 år som möjligheterna till avsättning till expansionsmedel har funnits har 8,5 miljarder satts av till expansionsmedel, av dessa har 1,5 miljarder återförts så den ackumulerade nettoavsättningen uppgår till 7,0 miljarder kronor (tabell 6.10).

6.10 Tabell.

Expansionsmedel, antal näringsidkare samt totala belopp i milj kr, 1994-1996.

Means allocated for expansion, number of individuals and total amount MSEK, 1994-1996.

	1994	1995	1996
Avsättning			
Antal näringsidkare	52 930	46 311	40 648
Belopp	3 507	2 660	2 359
Återföring			
Antal näringsidkare	0	16 319	22 339
Belopp		16 319	22 339
Årsnetto	3 507	2 027	1 444
Akkumulerad avsättning	3 507	5 534	6 978

Källa: Riksskatteverket.

Räntefördelning

Genom 1990 års skattereform uppkom en skillnad i skattebelastningen mellan inkomst av kapital, där skattesatsen är 30 %, och inkomst av näringsverksamhet där skatten är progressiv och kan vara väsentligt högre. Dessutom utgår egenavgifter eller särskild löneskatt på näringsinkomster. För enskilda näringsidkare beskattas avkastningen på i näringsverksamheten satsat kapital som arbetsinkomst.

För att i någon mån jämställa enskilda näringsidkare med ägare till enmansaktiebolag infördes, i sin nuvarande form, från och med 1995 års taxering regler om positiv respektive negativ räntefördelning.

Positiv räntefördelning ger näringsidkaren en möjlighet att få en del av inkomsten av näringsverksamhet motsvarande avkastning på i näringsverksamheten satsat kapital beskattad i inkomstslaget kapital. Positiv räntefördelning är frivillig.

Negativ räntefördelning är avsedd att förhindra att näringsidkaren drar av sina privata utgiftsräntor i näringsverksamheten och på så sätt får en större skatteeffekt av dem.

Negativ räntefördelning är obligatorisk. Utvecklingen av räntefördelningen sedan den infördes framgår av tabell 6.11.

6.11 Tabell.

Räntefördelning, antal näringsidkare samt totala belopp i miljoner kr, 1994-1996.

Adjustment for interest distribution between capital income and business income, number of individuals and total amount MSEK, 1994-1996.

	1994	1995	1996
Positiv räntefördelning			
Antal näringsidkare	104 006	134 197	144 327
Belopp, milj kr	2 241	4 122	4 407
Negativ räntefördelning			
Antal näringsidkare	7 665	24 174	35 028
Belopp, milj kr	127	465	549

Källa: Riksskatteverket.

