

Bolagsbeskattning i vissa andra länder

Av Jur kand Stephan Tolstoy

Den 23 juli förra året antog EK-Kommissionen det sedan länge aviserade förslaget till en harmoniserad beskattning av vinst-utdelningar från aktiebolag. Till grund för förslaget ligger en utredning rörande två olika system för företagsbeskattning dels *det klassiska systemet* med beskattning av utdelad vinst såväl hos företagen som hos aktieägaren dels det s. k. *avräkningssystemet*, där ekonomisk dubbelbeskattning undvikes genom att den skatt som tas ut hos företaget på utdelad vinst kan avräknas mot aktieägarens skatt på den mottagna utdelningen. Kommissionen fastnade slutligen för det s. k. avräkningssystemet, vilket antas ge bl. a. följande fördelar; neutralitet mellan olika former av bolagsfinansiering och mellan olika företagsformer, utveckling av aktiemarknaden samt försvårande av skatteflykt.

Nedanstående exempel visar *hur avräkningssystemet* fungerar i princip:

Bolaget

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt (50 %)	(500)
Vinst efter bolagsskatt	500
Utdelning före kupongskatt	500
Kupongskatt 20 %	100
Utdelning efter kupongskatt	400

Aktieägaren

Erhållen utdelning	400
Skatteavräkning, säg 50 % av nettoutdelningen	200
Kupongskatt	100
Att beskatta i aktieägarens hand	700
Personlig inkomstskatt 50 %	350
Minus avräkningsbar skatt (200 + 100)	(300)
Skatt att erlägga	50
Nettoutdelning efter inkomstskatt	350

Med tanke på den stora betydelse bolagsskatten i olika länder har för den ekonomiska utvecklingen och för internationell skatteplanering lämnas här nedan en kortfattad redogörelse för bolagsskattesystemen i vissa länder. Dessa

länder är Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Holland, Irland, Italien, Norge, Storbritannien, Tyskland och USA.

Uppgifterna avser tidpunkten 1 januari 1976 om ej annat sägs. Det bör understrykas att de lämnade uppgifterna är av allmän karaktär och inte utan vidare kan ligga till grund för bedömningar i det enskilda fallet. De exempel som visas är schematiska och bygger på att aktieägaren är en i bolagsstaten bosatt fysisk person.

Belgien	
Bolagsskattesystem	Avräkningssystem
Bolagsskattesats	48 %
Skatteavräkning	57,5 % av nettoutdelning
Källskatt på utdelning	20 % om ej annat sägs i resp. dubbelbeskattningsavtal
Lagervärdering	Lager skall som regel värderas till det lägsta av anskaffnings- resp. återanskaffningsvärde. LIFO accepteras f.n. inte för skatteändamål <i>från 1977</i>
Koncernbeskattning	Särskilda regler finns ej
Förlustutjämning	Förlustutjämning framåt - 5 år. Förluster under de fem första åren - ingen tidsbegränsning. Förlustutjämning bakåt - ingen
Förmögenhetsskatt på bolag	Ingen

Exempel

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt 48 %	(480)
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	520
Kupongskatt 20 %	(104)
Utdelning netto	416
Skatteavräkning 57,5 % av nettoutdelning	239
Kupongskatt	104
Att beskatta i aktieägarens hand	759
Personlig inkomstskatt, 50 %	379
Avgår: Skatteavräkning	239
Kupongskatt	104 (343)
Aktieägarens skatt	36
Nettoutdelning efter inkomstskatt	380

totalt 620
537

Danmark	
Bolagsskattesystem	Avräkningssystem från den 1 januari 1977
Bolagsskattesats	37 %
Skatteavräkning	15 % av nettoutdelning
Källskatt på utdelning	Ingen, annat än för i Danmark ej skattskyldiga personer
Kompensationsskatt	13 % på den del av utdelningen som inte motsvaras av beskattade vinstmedel. (Exempel 2)
Lagervärdering	Lager skall som regel värderas till det lägsta av anskaffnings- resp. återanskaffningsvärdet. Nedskrivning medges med upp till 30 %. LIFO accepteras ej för skatteändamål
Koncernbeskattning	Särskilda regler finns, gällande såväl inhemska som utländska dotterbolag, för samtaxering av koncernföretag
Förlustutjämning	Förlustutjämning framåt - 2 år Förlustutjämning bakåt - ingen
Förmögenhetsskatt på bolag	Ingen

Exempel 1

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt 37 %	(370)
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	630
Skatteavräkning 15 %	95
Att beskatta i aktieägarens hand	725
Personlig inkomstskatt 50 %	363
Avgår skatteavräkning	(95)
Aktieägarens skatt	268
Nettoutdelning efter inkomstskatt	362

Exempel 2

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt (ingen - ej beskattningsbar inkomst)	-
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	1 000
Kompensationsskatt 13 %	(130)
Utdelning netto	870

Skatteavräkning 15 %	130
Att beskatta i aktieägarens hand	1 000
Personlig inkomstskatt 50 %	500
Avgår skatteavräkning	(130)
Aktieägarens skatt	<u>370</u>
Nettoutdelning efter inkomstskatt	<u><u>500</u></u>

✓ Finland

Bolagsskattesystem	Det klassiska systemet
Bolagsskattesats	43 % + kommunalt 12 %-19 %
Källskatt på utdelningar	Varierande mellan 0 och 30 % beroende på mottagare
Lagervärdering	Lager kan nedskrivas till 50 % av det lägsta av anskaffningsvärdet FIFO, återanskaffningsvärdet minus inkurans eller marknadsvärde
Koncernbeskattning	Inga särregler
Förlustutjämning	Förlustutjämning framåt - 5 år. Förluster under de fem första åren - 10 år. Förlustutjämning bakåt - ingen
Förmögenhetsskatt på bolag	Ingen

Exempel

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt 58 %	(580)
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	420
Personlig inkomstskatt 50 %	(210)
Nettoutdelning efter inkomstskatt	<u><u>210</u></u>

✗ Frankrike

Bolagsskattesystem	Avräkningsystem
Bolagsskattesats	50 %
Skatteavräkning	50 % av nettoutdelning
Kompensationsskatt	33⅓ % av utdelning plus ev. skatteavräkning. (Exempel 2)
Källskatt	Ingen, annat än för i Frankrike ej skattskyldiga personer

Lagervärdering	Lager skall värderas till det lägsta av anskaffnings- resp. återanskaffningsvärdet. LIFO accepteras inte skattemässigt
Koncernbeskattning	I vissa starkt begränsade fall kan särskilt tillstånd erhållas för samtaxering
Förlustutjämning	Förlustutjämning framåt - 5 år. Förlustutjämning bakåt - ingen
Förmögenhetsskatt på bolag	Ingen

Exempel 1

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt 50 %	(500)
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	500
Skatteavräkning 50 %	250
Att beskatta i aktieägarens hand	750
Personlig inkomstskatt 50 %	375
Avgår: Skatteavräkning	(250)
Aktieägarens skatt	125
Nettoutdelning efter inkomstskatt	375

Exempel 2

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt (ingen - ej beskattningsbar inkomst)	-
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	1 000
Kompensationskatt 33 $\frac{1}{3}$ %	(333)
Utdelning netto	667
Skatteavräkning 50 %	333
Att beskatta i aktieägarens hand	1 000
Personlig inkomstskatt 50 %	500
Avgår: Skatteavräkning	(333)
Aktieägarens skatt	167
Nettoutdelning efter inkomstskatt	500



Holland

Bolagsskattesystem	Det klassiska systemet
Bolagsskattesats	48 %
Källskatt på utdelningar	25 % om ej annat sägs i dubbelbeskattningsavtal

Lagervärdering	Lager skall som regel värderas till det lägsta av anskaffnings- resp. återanskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet kan baseras på FIFO, LIFO, baslager eller genomsnittskostnad. Det behöver inte råda överensstämmelse mellan bok- och skattevärdering
Koncernbeskattning	Särskilda regler finns för samtaxering av moderbolag och helägt dotterbolag
Förlustutjämning	Förlustutjämning framåt - 6 år. Förluster under de sex första åren - ingen tidsbegränsning. Förlustutjämning bakåt - 2 år.
Förmögenhetsskatt på bolag	Ingen

Exempel

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt 48 %	(480)
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	520
Källskatt på utdelning 25 %	(130)
Utdelning netto	390
Att beskatta i aktieägarens hand (390 + 130)	520
Personlig inkomstskatt 50 %	260
Avgår: Källskatt	(130)
Aktieägarens skatt	130
Nettoutdelning efter inkomstskatt	260

Irland

Bolagsskattesystem	Avräkningssystem
Bolagsskattesats	50% → 40% - 50 från utdelning
Skatteavräkning	7/13 av nettoutdelning alt 35% av utdelningen inkl. skatteavräkning (exempel 2) 35% på utdelningar till personer ej bosatta i Irland
Källskatt på utdelning	
Lagervärdering	Lager värderas till det lägsta av anskaffnings- resp. återanskaffningsvärde. Särskilda regler gäller för avdrag för ökning av lagervärde p. g. a. inflation. LIFO accepteras ej för skatteändamål

Koncernbeskattning	Vissa regler finns för bl. a. förlustutjämn- ning inom koncern
Förlustutjämnning	Förlustutjämnning framåt – ingen tidsbe- gränsning för utjämnning inom samma för- värvskälla. Förlustutjämnning bakåt – 1 år eller vid upphörande av verksamhet 3 år
Förmögenhetsskatt på bolag	Endast på privata investmentbolag

Exempel 1

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt 50 %	(500)
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	500
Skatteavräkning 7/13 av 500	269
Att beskatta i aktieägarens hand	769
$(269 \times \frac{100}{35})$	
Personlig inkomstskatt 50 %	385
Avgår skatteavräkning	(269)
Aktieägarens skatt	116
Nettoutdelning efter inkomstskatt	<u>384</u>

Exempel 2

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt (reducerad p. g. a. skattelättnad)	300
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	700
Skatteavräkning ¹	186
Att beskatta i aktieägarens hand	531
$(186 \times \frac{100}{35})$	
Personlig inkomstskatt 50 %	265
Avgår skatteavräkning	(186)
Aktieägarens skatt	79
Nettoutdelning efter inkomstskatt	<u>621</u>

$$^1 \text{ I detta exempel } 700 \times \frac{35 \times \frac{300}{500}}{100 - 35 \times \frac{300}{500}}$$

✕ Italien

Bolagsskattesystem	Det klassiska systemet
Bolagsskattesats	25 % (för finansieringsbolag 7,5 % alt. 6,25 %) plus lokal inkomstskatt max 14,17 %
Källskatt på utdelningar	Varierande mellan 5 och 30 % beroende på mottagare
Lagervärdering	Huvudsakligen LIFO. Annan godtagbar metod kan dock användas
Koncernbeskattning	Särskilda regler finns ej
Förlustutjämning	Förlustutjämning framåt - 5 år; endast för statsskatt 25 %. Förlustutjämning bakåt - ingen
Förmögenhetsskatt på bolag	Ingen

Exempel 1

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt 25 % + 14,17 %	(391)
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	609
Kupongskatt 10 %	(61)
Utdelning netto	548
Personlig inkomstskatt 50 %	274
Avgår kupongskatt	(61)
Aktieägarens skatt	213
Nettoutdelning efter inkomstskatt	<u>335</u>

Exempel 2

Vinst efter bolagsskatt, utdelning	609
Kupongskatt definitiv ¹ 30 %	(183)
Nettoutdelning efter inkomstskatt	<u>426</u>

¹ Aktieägaren kan välja mellan en definitiv källskatt på 30 % eller en avräkningsbar källskatt på 10 %.

✕ Norge

Bolagsskattesystem	Det klassiska systemet, modifierat
Bolagsskattesats	27,8 % kommunal skatt max 21,3 % plus utjämningskatt 1,7 %

Källskatt på utdelning	Ingen för mottagare bosatta i Norge. För övriga 25 % eller enligt dubbelbeskattningsavtal
Lagervärdering	Lagret skall värderas till det lägsta av anskaffnings- resp. återanskaffningsvärde. LIFO är ej tillåtet för skatteändamål
Koncernbeskattning	Särskilda regler finns ej
Förlustutjämning	Förlustutjämning framåt - 10 år. Förlustutjämning bakåt - vid upphörande av verksamhet 2 år
Förmögenhetsskatt på bolag	Finns och uppgår till 0,7 % av nettoförmögenhet

Exempel

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Kommunal skatt + utjämningskatt 21,3 % + 1,7 % =	230
Statlig inkomstskatt $27,8 \times (1\,000 - 681)^1 =$	89
	<u>319</u>
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	681
Kupongskatt	-
Att beskatta i aktieägarens hand	681
Personlig inkomstskatt, staten (40 %)	(272)
Nettoutdelning efter inkomstskatt	<u><u>409</u></u>

¹ Beslutad utdelning undantagen från statsbeskattning hos bolaget.

X Storbritannien

Bolagsskattesystem	Avräkningssystemet
Bolagsskattesats	52 %
Skatteavräkning	7/13 av utdelningen
Kompensationsskatt, ACT	35/65 av under året betald utdelning
Källskatt på utdelningar	Ingen för mottagare bosatta i Storbritannien. För övriga se resp. dubbelbeskattningsavtal
Lagervärdering	Lager skall i allmänhet värderas till det lägsta av anskaffnings- resp. återanskaffningsvärdet. LIFO är ej tillåtet för skatteändamål. Särskilda regler gäller för avdrag för ökning av lagervärde p. g. a. inflation

Koncernbeskattning	Vissa regler finns för bl. a. förlustutjämn- ning inom koncern
Förlustutjämnning	Förlustutjämnning framåt – ingen tidsbe- gränsning inom samma förvärvskälla. För- lustutjämnning bakåt – normalt 1 år
Förmögenhetsskatt på bolag	Ingen

Exempel

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt 52 %	520
Vinst efter bolagsskatt	480
Utdelning betald under året	480
Slutlig bolagsskatt för året	520
ACT betald under året $(35/6 \times 480)$	(258)
Återstående skatteskuld	262
Källskatt	-
Skatteavräkning 7/13	258
Att beskatta i aktieägarens hand	738
Personlig inkomstskatt 50 %	369
Avgår skatteavräkning	(258)
Aktieägarens skatt	111
Nettoutdelning efter inkomstskatt	369

~~X~~ Västtyskland

Bolagsskattesystem	Avräkningssystemet från 1 januari 1977
Bolagsskattesats	Utdelad vinst 36 %. Behållen vinst 56 %
Skatteavräkning	På utdelningen erlagd bolagsskatt
Källskatt på utdelning	25 % eller lägre beroende på aktuellt dub- belbeskattningsavtal
Lagervärdering	Lager värderas till det lägsta av anskaff- nings-, återanskaffnings- eller marknads- värde. I princip är varken FIFO eller LIFO tillåtna för skatteändamål såvida inte den använda metoden överensstäm- mer med verkligheten. Vissa begränsade nedskrivningsmöjligheter finns
Koncernbeskattning	Särskilda regler finns för samtaxering av koncernföretag

Förlustutjämning	Förlustutjämning framåt – 5 år. Förlustutjämning bakåt – begränsad, 1 år
Förmögenhetsskatt på bolag	Finns både statligt och kommunalt (1 % resp. maximalt 2 %)
Särskild kommunal skatt (Gewerbeertrag steuer)	Effektiv skattesats 11,1 %–16,7 %. (Efter Gewerbeertrag steuer)

Exempel

Bolagsskattepliktig inkomst (efter Gewerbeertrag steuer)	1 000
Bolagsskatt 56 %	(560)
Lättnad p. g. a. vinstutdelning (56 %–36 %)	200
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	640
Källskatt 25 %	(160)
Utdelning, netto	480
Skatteavräkning	360
Källskatt	160
Att beskatta i aktieägarens hand	1 000
Personlig inkomstskatt 50 %	500
Avgår skatteavräkning	360
„ källskatt	160
Aterbetalning av skatt	20
Nettoutdelning efter inkomstskatt	500

X USA

Bolagsskattesystem	Det klassiska systemet
Bolagsskattesats	48 %
Källskatt på utdelning	Ingen för mottagare bosatta i USA. För övriga 30 % eller enligt dubbelbeskattningsavtal
Lagervärdering	Lager värderas i allmänhet till det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. LIFO kan användas för skatteändamål om det råder överensstämmelse mellan bok- och skattevärdering
Koncernbeskattning	Särskilda regler finns för samtaxering av koncernföretag
Förlustutjämning	Förlustutjämning framåt – 7 år. Förlustutjämning bakåt – 3 år
Förmögenhetsskatt på bolag	Ingen

Exempel

Bolagsskattepliktig inkomst	1 000
Bolagsskatt (48 %)	480
Vinst efter bolagsskatt, utdelning	520
Källskatt	-
Att beskatta i aktieägarens hand	520
Personlig inkomstskatt 50 %	260
Nettoutdelning efter inkomstskatt	260

Kommentar

Översikten visar att en övervägande del av de undersökta länderna redan har gått över eller nyligen beslutat att gå över till ett avräkningssystem. Ett land har inom ramen för det klassiska systemet lindrat den ekonomiska dubbelbeskattningen nämligen Norge. Av de kvarvarande länderna Finland, Holland, Italien och USA har USA långt framskridna planer på en successiv övergång till ett avräkningssystem.

Exemplen under varje land visar, med reservation för de förenklingar som gjorts, att avräkningssystemen, med utgångspunkt ifrån en viss bestämd till beskattning framtagen vinst och fullt i enlighet med ett av deras syftemål, ger aktieägaren mer i handen jämfört med de klassiska systemen. Denna fördel kan genom förändringar i existerande dubbelbeskattningsavtal även utsträckas till aktieägare bosatta utanför det utdelande bolagets hemland. I Sverige bosatta ägare till franska aktier kan således genom det nuvarande dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike åtnjuta viss skatteavräkning från sin svenska inkomstskatt på den från Frankrike mottagna utdelningen. Någon sådan avräkning är dock inte tillgänglig för ägare av t. ex. svenska aktier då vi i Sverige inte tillämpar avräkningssystemet utan det klassiska systemet. Förenklat kan detta uttryckas så att svenska aktier noterade utomlands i detta avseende är mindre intressanta för utländska investerare än vad t. ex. franska, tyska, danska och brittiska aktier är och kan bli. Med tanke på svensk industris redan tidigare pressade konkurrensläge bör åtgärder vidtas för att helt eller delvis eliminera denna relativa svaghet i det svenska bolagsskattesystemet.