

Selskabsskatterelationen for øvrige erhverv

Resumé:

Dette papir kommer i forlængelse af papiret THV27n00 'Reestimation af selskabsskatterelationerne', 27. november 2000. Konklusionen på papiret var, at en reestimation af sdsr-relationen ikke kunne løse problemet med de store residualer sidst i estimationsperioden. I dette papir vil vi undersøge årsagen til de store residualer.

THV14301.WP

Nøgleord: skat, selskabsskat, acontoordning, afskrivninger

Modelgruppepapirer er interne arbejdsrapporter. De konklusioner, der drages i papirerne, er ikke endelige og kan være ændret inden opstillingen af nye modelversioner. Det henstilles derfor, at der kun citeres fra modelgruppepapirerne efter aftale med Danmarks Statistik.

1. Indledning

I papiret "Reestimation af selskabsskatterelationerne" 27. november 2000 fandt vi, at en reestimation af *sdsr*-relationen ikke kunne løse problemet med de store residualer sidst i estimationsperioden. I dette papir går vi et skridt videre og undersøger årsagen til de store residualer.

Indledningsvis vil vi beskrive de gældende selskabsskatteregler. Herefter vil vi give et bud på, hvordan den nuværende relation kan forbedres.

2. Regler for selskabsskatter

Efter indførelsen af acontoordningen er selskabsskatterne blevet et mere indviklet skatteområde. I det følgende vil vi forsøge at afdække de gældende regler for selskabsskatterne.

For det første gælder lidt forskellige regler for henholdsvis "almindelige" selskaber, kulbrinteafgiftspligtige selskaber og fonde/foreninger. Disse forskelle vil vi indtil videre antage er uden betydning. Dermed bliver den vigtigste opdeling om selskaberne bruger acontoordningen eller den "gamle" ordning, som vi i det følgende vil benævne restskatteordningen.

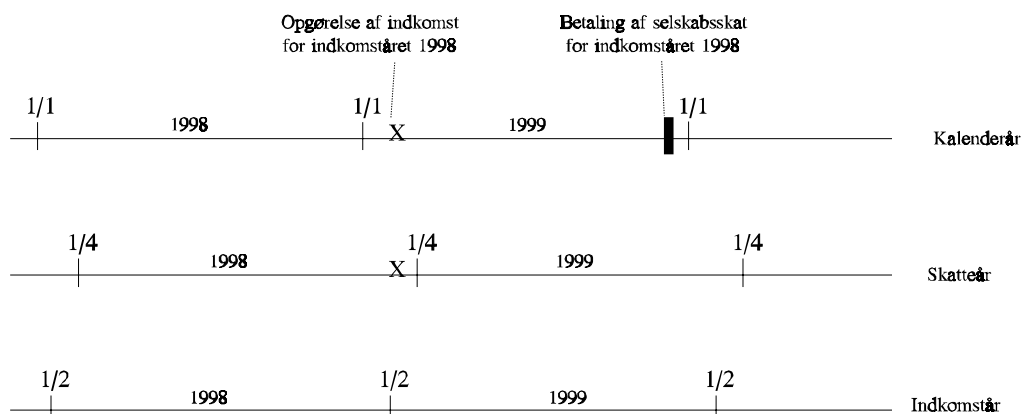
2.1 Restskatteordningen

Restskatteordningen er for så vidt en enkel ordning. I skattesystemet skelnes mellem kalenderår, skatteår og indkomstår.

Indkomståret er i udgangspunktet lig kalenderåret. Men selskaber kan have forskudt indkomstår. Virksomhedens indkomstår kan tidligst begynde 2. april året før kalenderåret og senest begynde 1. april i kalenderåret.

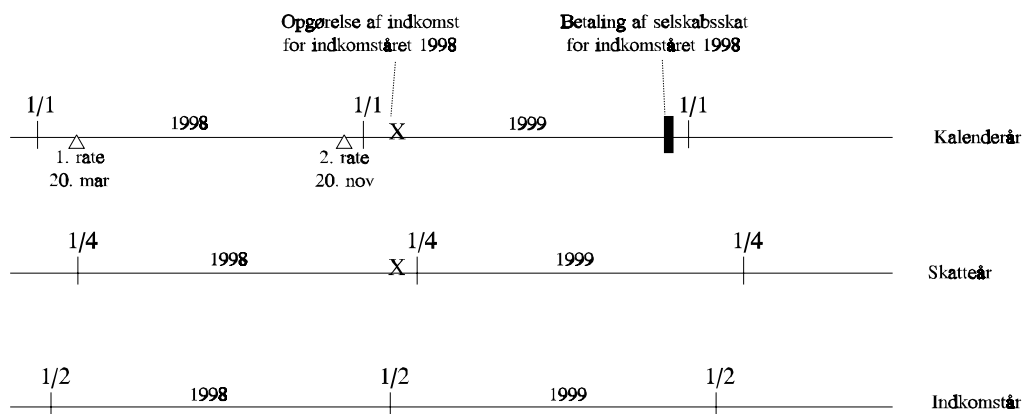
Skatteåret er forskudt i forhold til kalenderåret. Skatteåret løber fra 1. april i kalenderåret til 31. marts året efter.

Skatten ansættes efter skatteårets udløb og forfalder 20. november i det følgende skatteår.

Figur 1. Selskabsskat 1998, restskatteordning

2.2 Acontoskatteordningen

Acontoskatteordningen er fra 1993 obligatorisk for alle nye selskaber. I acontoordningen betales to obligatoriske rater i løbet af kalenderåret. Raterne forfalder 20. marts og 20. november. De to obligatoriske rater udgør tilsammen 50% af gennemsnittet af de seneste tre indkomstårs indkomstskat. Men herudover kan selskaberne foretage frivillige indbetalinger. En eventuel restskat forfalder 20. november i det følgende skatteår.

Figur 2. Selskabsskat 1998, acontoordning

Acontoordningen ligner på mange måder kildeskatteordningen på personskatteområdet. Der er forskudsskatter og frivillige indbetalinger i løbet af indkomståret, og der opgøres en sluskat. Restskat og overskydende skat udlignes i det følgende skatteår. Der er dog ikke mulighed for at indregne restskatten i forskudsskatten for det næstfølgende år.

Frem til 1998 kan man uden videre indfortolke restskatteordningen i acontoordningen. Der vil være tale om et selskab, som betaler 0 kr. i forskudsskat, hvorfor hele skatten betales som restskat (deraf det valgte navn).

2.3 Selskabsskatter i nationalregnskabet

Eksistensen af de to skatteordninger påvirker nationalregnskabet.

I nationalregnskabet indregnes skatten på forfaldstidspunktet. For restskatteordningen betyder det, at skatten for indkomståret først indregnes i det følgende kalenderår. For acontoordningen indregnes obligatoriske rater i kalenderåret, mens frivillige indbetalinger og restskat først indregnes i kalenderåret efter. Det er en anelse kontroversielt, at frivillige indbetalinger henføres til det efterfølgende kalenderår.

Tabel 1. Skatter, selskaber

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
	----- Slutskatter -----								
Selskabsskat, SKM	17.290	18.040	18.500	23.590	26.200	29.730	34.370	29.590	32.450
NR-opgørelse	15.567	17.721	18.628	23.540	26.400	29.489	34.394		
	----- Kildeskatter -----								
Restskatteordning	17.290	9.710	9.910	10.630	10.470	9.360	4.950	3.260	1.150
Acontoordning									
obl. rater		2.680	3.170	4.070	4.570	6.270	8.750	10.640	12.470
frivillige indb		6.400	4.730	4.160	8.640	13.380	22.210	25.180	23.630
restskat		0.430	0.730	0.540	0.420	-1.120	-3.710	-2.820	-5.840
Selskabsskat, SKM	17.290	19.220	18.540	19.400	24.100	27.890	32.200	36.260	31.410
NR-opgørelse	15.567	19.034	19.605	19.812	24.552	28.698	32.689	36.578	

Kilde: Skatteministeriet

2.4 Indkomstgrundlag

Selskabsskatten påhviler aktieselskaber mv. Dvs. skatten påhviler bl.a. aktieselskaber, anpartselskaber, andelsforeninger, brugsforeninger, sparekasser, finans- og kreditinstitutter, Post Danmark og udenlandske selskaber og foreninger mv.

Indkomstopgørelsen afhænger af selskabsformen. Men grundlæggende følges skattelovgivningens almindelige regler. Den skattepligtige indkomst er således indtægten ved driften af virksomheden fradraget de omkostninger, som er forbundet med erhvervelsen af indkomst - herunder også afskrivninger. Kapitalindkomst medregnes også i selskabernes skattepligtige indkomst.

Der er et par aspekter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, som bør fremhæves i denne sammenhæng.

En række selskaber har haft ret til at fradrage investeringsfondshenlæggelser i den skattepligtige indkomst. Denne ordning gjorde det muligt at afskrive på driftmidler mv. i op til 6 år før det faktiske anskaffelsestidspunkt. Denne ordning blev afskaffet gældende fra skatteåret 1991. Konsekvensen må være, at afskrivningerne i 1992-1998 er ekstraordinært lave.

Der er lempelser/nedslag i skatten af udenlandsk nettoindkomst. Som et led i skatteomlægningen fra 1993 er denne ordning blevet udfaset i perioden 1994-1999. Betydningen af disse lempelser er talmæssigt belyst. I årene 89-91 er selskabernes nettoindkomst fra udlandet opgjort til ca. 4 mia.kr. Dette giver et nedslag i skatten på knap 1 mia. kr, svarende til en fradragsværdi på 20-25%. I mellemtiden er nettoindkomsten fra udlandet vokset til ca. 6 mia. kr.

Selskaber har mulighed for at nedbringe årets skattepligtige indkomst til 0 ved enten at foretage afskrivninger eller fratække negativ skattepligtig indkomst fra tidligere år. Selskaberne kan således opdeles i selskaber med hhv. positiv, negativ og nulindkomst. I perioden 1994-98 er der sket et skift i fordelingen af selskaber på de tre kategorier. Antallet af selskaber med negativ indkomst har været relativt konstant, mens antallet af selskaber med nulindkomst har udvist et årligt fald på ca. 1500. Antallet af virksomheder med positiv indkomst er steget tilsvarende i samme periode. En mulig forklaring er, at selskaberne gennem 90'ernes højkonjunktur har opbrugt deres opsparede underskud (negativ skattepligtig indkomst fra tidligere år), og dermed har skiftet fra nulindkomst til positiv indkomst.

2.5 Skattesatser

Acontoordningen betyder, at en del af skatten bliver fremskudt. Til gengæld bliver skattesatsen også mindre. Den del af skatten, som først betales i det efterfølgende kalenderår, beskattes med 38% (både ved restskatteordningen og acontoordningen ($0,34 \cdot 1.1175 = 0.38$)). Dette var gældende frem til 1998. Efter 1998 er beskatningen under acontoordningen under alle omstændigheder lempeligere, idet restskatteprocenten her kun er 35,76%, 35,2% og 33% i henholdsvis 1999, 2000 og 2001.

Tabel 2. Skattesatser, selskaber

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
	----- acontoordning -----									
Skattesats		34.00	34.00	34.00	34.00	34.00	34.00	32.00	32.00	30.00
Restskattetilæg		11.75	11.75	11.75	11.75	11.75	11.75	11.75	10.00	10.00
Godtg., oversk.skat	6.00	9.00	7.00	7.00	7.00	7.00	6.00	6.00	4.00	4.00
	----- restskatteordning -----									
Skattesats	38.00	38.00	38.00	38.00	38.00	38.00	38.00	38.00	38.00	38.00

Kilde: Skatteministeriet

2.6 Fordeling på ordninger

Acontoordningen er obligatorisk for selskaber og fonde, der er stiftet senere end 29. januar 1992. Desuden er den fra indkomståret 1998 blevet obligatorisk for selskaber med en skattepligtig indkomst på mere end 10 mill. kr. For andre selskaber er indtræden i ordningen frivillig.

En overgangsordning betød, at selskaberne allerede havde mulighed for at

indbetale frivillig acontoskat for indkomståret 1992. I dette indkomstår blev godt 40 pct. af selskabsskatten omfattet af acontoordningen. Det bør bemærkes, at de frivillige indbetalinger først indregnes i det efterfølgende kalenderår, jvf. afsnittet 'Selskabsskatter i nationalregnskabet'.

Overgang til ordningen betød en satsnedsættelse fra 38 til 34 pct., hvilket gav incitamentet til anvende ordningen. Dog er der også et rentetab forbundet med den tidligere indbetaling. Fra 1994-98 er andelen af selskaber omfattet af ordningen steget fra ca. 40 pct. til ca. 90 pct.

Tabel 3. Skatter, selskaber

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
	----- Mia. kr. -----								
Selskabsskat	17.290	18.040	18.500	23.590	26.200	29.730	34.370	29.590	32.450
Restskatteordning	9.710	9.910	10.630	10.470	9.360	4.950	3.260	1.150	1.650
Acontoordning	7.580	8.130	7.870	13.120	16.840	24.780	31.110	28.440	30.800
	----- procent -----								
Acontoord., andel	43.8	45.1	42.5	55.6	64.3	83.5	90.5	96.1	94.9

Kilde: Skatteministeriet og egne beregninger.

I overgangsperioden, hvor selskaberne tilslutter sig acontoordningen, vil der være ekstraordinært store provenuer af selskabsskatten. Årsagen er, at selskaberne i overgangsåret svarer skat efter både restskatteordningen og acontoordningen. Med andre ord vil en vis del af betalingerne vedrørende restskatteordningen være fra selskaber, som i mellemtiden er overgået til acontoordningen. På baggrund af ovenstående oplysninger er det imidlertid ikke muligt at beregne hvor store de ekstra selskabsskatter egentlig er.

2.7 Fordeling på stat og kommuner

Kommunernes andel af selskabs- og fondsskatten udgjorde 12 pct. for indkomstårene 1989-92. Med indførelsen af acontoordningen i 1993, og den dertil hørende satsnedsættelse, blev andelen øget til 13,41 pct. Forhøjelsen af andelen betød, at kommunernes andel af selskabsskatten fastholdtes på et niveau, der svarede til satsen på 38 pct. Det var således staten, der kom til at bære provenutabet forbundet med satsnedsættelsen. Til gengæld fik staten alene rentefordelen af de fremskudte skattebetalinger.

Fordelingen på stat og kommuner har ingen betydning for bestemmelsen af det samlede provenu. Men hermed er der givet en fordelingsnøgle til en eventuelt senere udspreddning på de offentlige undersektorer.

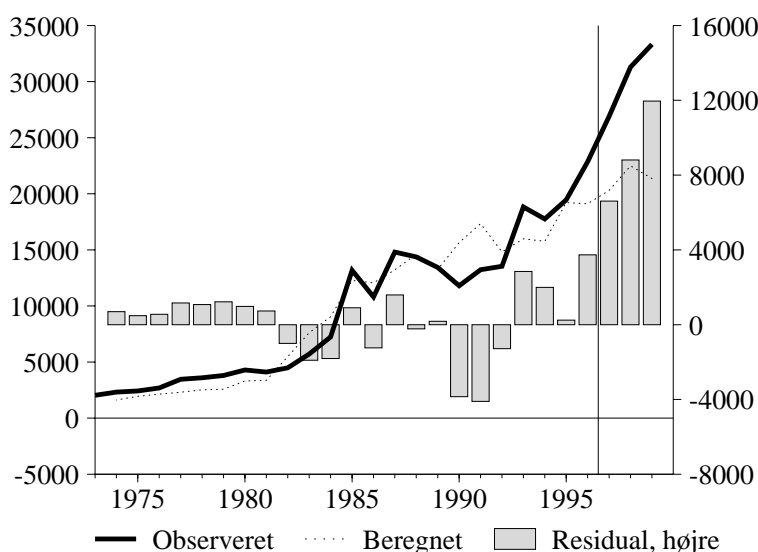
3. ADAMs selskabsskatterelationer

En af forklaringerne på de store residualer fra midten af 90'erne kan være indførelsen af acontoordningen. Overgangen til acontoordningen betyder, at der i en overgangsperiode vil være ekstraordinært store skatteprovenuer. Vi har forsøgt at bygge denne overgang ind i den nuværende relation. Den nuværende relation ser således ud

$$\begin{aligned}
 Sdsr = & 0.43162 \cdot tsds_{-1} \\
 & \cdot (Yrs_{-1} + Tippets_{-1} - \frac{1}{2} \cdot (Ipv4_{-1} - Ipv4bk_{-1} + Ipv4_{-2} - Ipv4bk_{-2})) \\
 & + 1339.27 \cdot d8593
 \end{aligned}
 \tag{1}$$

Figuren nedenfor viser de store residualer sidst i estimationsperioden.

Figur 3. Selskabsskatterelation for øvrige erhverv



For at få et bedre overblik over acontoordningens virkning på skatteprovenuet, har vi valgt at opdele selskabsskatten i de enkelte år i skatter der stammer fra hhv. restskatteordningen og acontoordningen.

Selskabsskatten fra selskaber omfattet af den "gamle" ordning/restskatteordningen bliver følgende

$$S_{gl} = t_{gl} \cdot Y_{-1/2} \cdot b_{gl,-1}
 \tag{2}$$

hvor Y er indkomsten

t_{gl} er satsen

b_{gl} er andelen af selskaber på restskatteordningen, $b_{gl} = (1 - b_{ny})$

Selskaber i acontoordningen vil udover betalingen af de to obligatoriske acontorater også betale en eventuel restskat i det efterfølgende år. Vi antager, at de to obligatoriske acontoskattebeløb tilsammen udgør 50 % af selskabets samlede selskabsskat, mens de resterende 50 % betales som restskat i det efterfølgende år. Dette synes at være en rimelig antagelse, da størrelsen af de

ordinære rater svarer til 50 % af gennemsnittet af selskabets indkomstskat de forudgående tre år. Dog har der siden indførelsen været en tendens til, at acontoselskaberne har indbetalt mere end de ordinære rater i form af frivillige indbetalinger. Men udviklingen ser ud til at trække i retning af ovenstående antagelse. Selskabsskatten fra acontoselskaberne bliver derfor følgende

$$S_{ny} = t_{ny} \cdot \frac{1}{2} \cdot Y_{-\frac{1}{2}} \cdot b_{ny} + t_{gl} \cdot \frac{1}{2} \cdot Y_{-1\frac{1}{2}} \cdot b_{ny,-1} \quad (3)$$

hvor Y er indkomsten
 t_{ny} er (aconto)satsen
 b_{ny} er andelen af selskaber i acontoordningen

Skattesatsen for selskaberne tilknyttet restskatteordningen, t_{gl} , er lig satsen fra forudgående kalenderår plus et restskattetillæg. Vi får derfor

$$t_{gl} = kt_{-1} \cdot t_{ny,-1} \quad (4)$$

hvor $kt = 1 + \text{restskattetillægget}$

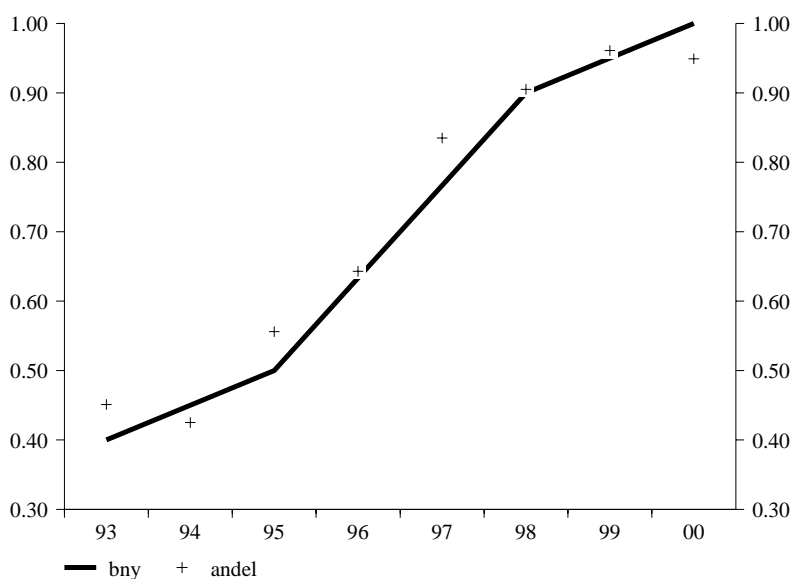
I nedenstående tabel er værdierne for hhv. t_{ny} , kt og b_{ny} gengivet.

Tabel 4. Sats, restskattetillæg og andel i acontoordning

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
t_{ny}	0.38	0.34	0.34	0.34	0.34	0.34	0.34	0.32	0.32	0.30
kt	1.0000	1.1175	1.1175	1.1175	1.1175	1.1175	1.1175	1.1175	1.1000	1.1000
b_{ny}	0.0000	0.4000	0.4500	0.5000	0.6333	0.7666	0.9000	0.9500	1.000	1.000

b_{ny} -værdierne er lavet vha. en indtrængningskurve med startværdi i 0.40 og slutværdi 1.00, og med størst stigning i midten. I figur 4 sammenlignes b_{ny} -værdierne med de observerede andele, jvf. tabel 2. Der er pæn overensstemmelse.

Figur 4. Andel af selskaber i acontoordningen



Det samlede skatteprovenu bliver med en k-faktor

$$S = ks \cdot (S_{gl} + S_{ny}) \quad (5)$$

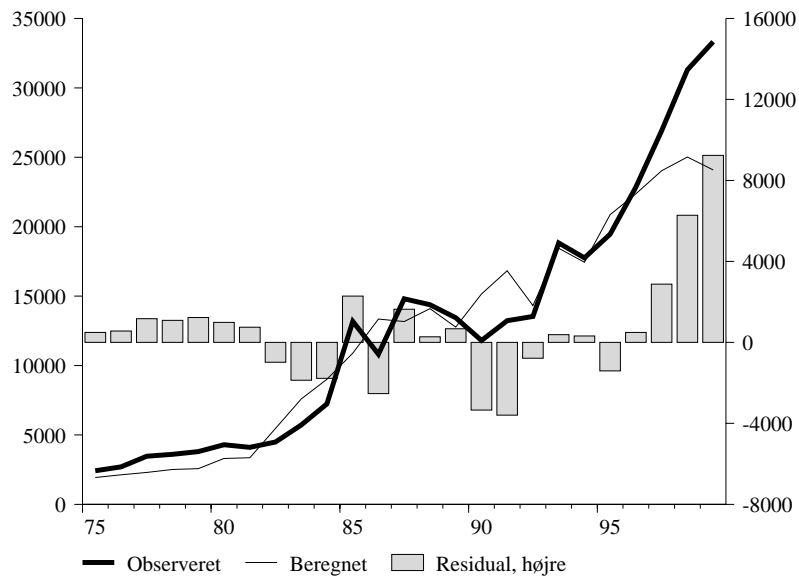
Indsættes udtrykkene for S_{gl} og S_{ny} fås

$$S = ks \cdot (b_{ny} \cdot t_{ny} \cdot \frac{1}{2} \cdot Y_{-1/2} + (1 - \frac{1}{2} \cdot b_{ny-1}) \cdot kt_{-1} \cdot t_{ny-1} \cdot Y_{-1/2}) \quad (6)$$

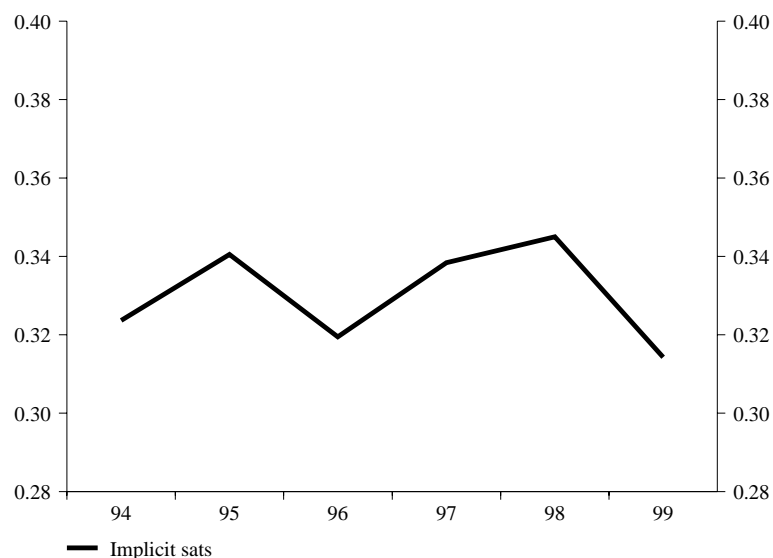
Indsættes indkomstudtrykket i denne ligning fås et alternativ til den nuværende ligning

$$\begin{aligned} Sdsr2 = ksdsr2 & \\ & \cdot (b_{ny} \cdot \frac{1}{2} \cdot t_{ny} \\ & \cdot (Yrs + TippS - \frac{1}{2} \cdot (Ipv4 - Ipv4bk + Ipv4_{-1} - Ipv4bk_{-1}))) \\ & + (1 - \frac{1}{2} \cdot b_{ny-1}) \cdot kt_{-1} \cdot t_{ny-1} \\ & \cdot (Yrs_{-1} + TippS_{-1} - \frac{1}{2} \cdot (Ipv4_{-1} - Ipv4bk_{-1} + Ipv4_{-2} - Ipv4bk_{-2}))) \end{aligned} \quad (7)$$

Vi har ikke estimeret denne relation, men det er alligevel muligt at sammenligne den med den nuværende relation. Figur 5 viser relationen med en k-faktor på 0.43. Sammenlignet med den nuværende relation, figur 3, ses, at residualerne er blevet mindre. Vi kan altså forbedre den nuværende relation væsentligt ved at tage højde for indførelsen af acontoordningen og de ekstraordinære store skatteprovenu den medfører.

Figur 5. Alternativ selskabsskatterelation for øvrige erhverv

Dette forklarer imidlertid langt fra hele residualen. En stor del af problemet skal formentlig findes i ADAM's indkomstbegreb. Argumentet for dette er, at både ADAM's skattesats og den implicite sats, som kan beregnes ud fra skatteprovenu og nationalregnskabets opgørelse af indkomsten, begge har været relativt konstante over de seneste år. Årsagen til de store residualer må derfor findes i ADAM's opgørelse af indkomsten. Figur 6 nedenfor viser den beregnede implicite sats.

Figur 6. Implicit sats

Problemet med indkomstbegrebet ligger bl.a. i opgørelsen af de skattemæssige afskrivninger. Faktisk er de skattemæssige afskrivninger ikke blevet revideret

siden 80'erne på trods af adskillige ændringer i reglerne siden hen - en problemstilling som vi netop har taget fat på i papiret 'Skattemæssige afskrivninger på maskinkapital'. Afskrivningsprocenterne i ADAM medtager på nuværende tidspunkt kun en brøkdel af de faktiske afskrivninger. For *sdsr*-relationen betyder det, at niveauet for selskabsskatterne generelt er for højt, hvilket afspejles i den estimerede k-faktor på 0.43.

Som tidligere beskrevet havde selskaberne mulighed for at forhåndsafskrive på driftsmidler mv i op til 6 år før det faktiske anskaffelsestidspunkt, jvf. afsnit 2. Denne ordning blev imidlertid afskaffet i 1991. Dette kan være en medvirkende årsag til relationens ringe forklaringskraft sidst i 90'erne.

Hvorvidt en ændring af afskrivningsprocenterne i ADAM har betydning for *sdsr*-relationens forklaringskraft kan først afgøres, når de skattemæssige afskrivninger i ADAM er blevet revideret og relationen reestimeret.

En del af forklaringen på de stigende skatteprovenuier i begyndelsen af 90'erne kan være afskaffelsen af selskabernes adgang til nedslag for udenlandsk indkomst (1993), jvf. afsnit 2. Ligeledes vil effekten af, at selskabernes opsparede underskud dør ud, jvf. afsnit 2, også påvirke skatteprovenuet positivt. Disse to faktorer er imidlertid meget svære at håndtere i relationen, men hensyntagen til disse vil uden tvivl være med til at forbedre relationens forklaringskraft.

Det kan være nærliggende at tro, at selskabernes mulighed for at foretage frivillige indbetalinger (acontoordningen) også påvirker skatteprovenuet. Specielt fordi de frivillige indbetalinger i en periode har været ekstraordinært store. Faktisk har de i en årrække været så store, at de sammen med de ordinære rater har overskredet indkomstskatten, jvf. tabel 3. Det må imidlertid afvises, at de frivillige indbetalinger skulle have nogen effekt på skatteprovenuet, idet de frivillige indbetalinger først indregnes i nationalregnskabet i det følgende kalenderår. Med andre ord vil de frivillige indbetalinger blive indregnet i nationalregnskabet i samme år, som den overskydende skat tilbagebetales, hvorved de frivillige indbetalinger ikke får nogen betydning for skatteprovenuet.

4. Opsamling

Ovenfor er det undersøgt, om overgangen til acontoordningen kan forklare den store stigning i selskabsskatteprovenuet i 90'erne, som den nuværende relation ikke fanger. Undersøgelsen tyder på, at mere reelt behandling af denne overgang kan forklare en del af residualerne i den nuværende relation. Men undersøgelsen viser også, at der er problemer med at beskrive udviklingen i indkomstgrundlaget.

Det anbefales derfor, at der videre tages udgangspunkt i den ovenfor foreslåede relation, og at der fremover fokuseres på, at få en bedre beskrivelse af udviklingen i indkomstgrundlaget.