Stig von Bahr

En företagsbeskattning i utveckling

1 Allmänna synpunkter

1.1 Begreppet företagsbeskattning

Ett jubileumsnummer ger författaren frihet att skriva om sådant som ligger vid sidan av den aktuella debatten. Avsikten med denna artikel är att – ofrånkomligen rapsodiskt och med betydande inslag av förenklingar och generaliseringar – beskriva hur den svenska företagsbeskattningen utvecklats från år 1928 till i dag. Redogörelsen tar främst sikte på hur underlaget för beskattningen, skattebasen, utvecklats under perioden.

Att behandla företagsbeskattningen utan att definiera detta begrepp ter sig föga tilltalande. Någon allmänt accepterad definition finns knappast men enligt min mening bör företagsbeskattningen ses som den beskattning av produktionsfaktorerna, dvs. kapital och arbete, som sker i produktionsledet. Detta innebär närmare bestämt att företagsbeskattning är den beskattning som baseras på ersättningar som näringsidkare betalar för att få tillgång till kapital och arbete. Till företagsbeskattningen hör därför i första hand den på nettovinsten baserade inkomstbeskattning som träffar juridiska och fysiska personer i deras egenskap av näringsidkare (vinsten kan betraktas som en ersättning till dem som tillhandahållit riskkapitalet) men också olika former av löneskatter (f.n. ofta missvisande kallade arbetsgivaravgifter eller socialavgifter). Förmögenhetsskatt, fastighetsskatt och andra kapitalskatter (exempelvis energiskatter) som tas ut hos näringsidkare utgör också, i den mån de grundas på kapital som används i näringsverksamheten, en del av företagsbeskattningen.

Med den valda definitionen omfattas även skatt som tas ut på näringsidkarens betalningar för främmande kapital, dvs. näringsidkarens räntekostnader, av begreppet företagsbeskattningen. Här skall dock omedelbart konstateras att det i dag inte finns någon skatt i produktionsledet som har räntekostnaderna som bas. Jag återkommer till frågan.

För enkelhetens skull kommer jag fortsättningsvis i huvudsak att uppehålla mig vid den företagsbeskattning i form av inkomstskatt och löneskatt som träffar aktiebolag. De särskilda svårigheter som uppkommer exempelvis vid beskattning av enskilda näringsidkare kommer jag att i stort sett förbigå.

Företagsbeskattningen är bara en liten del av det svenska skattesystemet. Innan jag går närmare företagsbeskattningens utveckling finns det anledning att något diskutera hur skattesystemet i stort är uppbyggt och hur de olika delarna förhåller sig till varandra.

1.2 Skattesystemets uppbyggnad[1]

Skattesystemets främsta uppgift är som bekant att minska utrymmet för privat resursförbrukning och därmed öka utrymmet för offentlig konsumtion och offentliga investeringar. I detta sammanhang bör slås fast att skatter ytterst inte kan träffa andra än fysiska

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

personer (hushållen). En juridisk person är en papperskonstruktion. Sådana konstruktioner har ingen egentlig skatteförmåga eller betalningsförmåga utan eventuella mot dem riktade skatter drabbar obönhörligen i sista hand hushållen i egenskap av t.ex. ägare, långivare eller anställda.

Det är likaså viktigt att ha klart för sig att den enda uthålliga basen för beskattning är det resultat (produktionsvärde) som uppstår genom produktionsfaktorernas samverkan. En minskad produktion leder på sikt oundvikligen till ett bortfall av skatteunderlag. Det från politiskt håll ibland framförda kravet på att skatterna skall bäras av produktionen uttrycker (i bästa fall) en självklarhet.

En skatt som baseras på det totala produktionsvärdet kan konstrueras enligt antingen en subtraktionsmetod (mervärdesskattemodell) eller en additionsmetod (inkomstskattemodell). Med utgångspunkt i att ett företags vinst eller förlust utgör skillnaden mellan försäljningsintäkter och summan av kostnader för arbete, insatsvaror, kapitalförslitning (avskrivningar) och räntor kan följande samband ställas upp:

$$V = F \,./.\, (L + I + A + R)$$

där V är vinsten, F försäljningsintäkter, L lönekostnader, I insatsvaror, A avskrivningar och R räntekostnader (netto).

Genom att flytta över löne- och ränteposterna till vänstra ekvationsledet erhålls två uttryck för företagets förädlingsvärde, nämligen antingen som summan av vinst, lönekostnader och räntekostnader (additionsmetod) eller som skillnaden mellan försäljningsintäkterna och kostnaderna för insatsvaror och avskrivningar (subtraktionsmetod), dvs.

$$V + L + R = F \,./.\, (I + A)$$

Ett utmärkande drag hos dagens svenska skattesystem är att förädlingsvärdet blir föremål för beskattning i tre skilda led. I produktionsledet beskattas ersättningen till riskkapitalet (vinsten) i form av inkomstskatt och ersättningen för arbete (löner) i form av löneskatter. Förädlingsvärdet beskattas därefter i hushållssektorn i form av inkomstskatt (inkl. egenavgifter) på löner, utdelningar och räntor. Beskattning i ett tredje led, konsumtionsledet, äger slutligen rum i form av mervärdesskatt.

Förädlingsvärdet beskattas inte fullt ut i något av de tre leden. I produktionsledet undantas räntor, dvs. ersättningar för främmande kapital. Inkomstbeskattningen i hushållssektorn är inte heltäckande (grundavdrag m.m.) och mervärdebeskattningen omfattar inte nettoinvesteringar och inte heller produkter som exporteras (men importerade produkter).

Anledningen till att statsmakterna valt att beskatta ett och samma underlag (med vissa undantag) i tre olika led skall inte behandlas här. Det är emellertid tydligt att det finns en ömsesidig påverkan mellan de olika leden och att önskemål om exempelvis en likformig (neutral) beskattning av produktionsfaktorerna förutsätter att alla leden tas med i bilden.

Efter dessa makroekonomiska utvikningar återvänder jag till företagsbeskattning i egentlig mening, dvs. den produktionsfaktorbeskattning som sker i produktionsledet.

---

[1] Frågor rörande skattesystemets uppbyggnad och likformig produktionsfaktorbeskattning har behandlats i bl.a. Företagsskatteberedningens slutbetänkande (SOU 1977:87, särskilt bil. 1), Bruttoskattekommitténs betänkanden Bruttoskatter (DsB 1979:3) och Allmän produktionsfaktorskatt (DsB 1981:15), departementspromemorian Breddat underlag för produktionsfaktorskatter (DsFi 1983:21) samt i min uppsats Likformig beskattning av arbete och kapital (Tax Reform Evaluation Report no. 14, augusti 1995). Jag har (på grund av synnerligen låg efterfrågan) fortfarande kvar ett antal exemplar av nämnda uppsats. Om någon är intresserad skickar jag gärna över ett exemplar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

2 Underlaget för företagsbeskattningen

Som jag anfört inledningsvis tar framställningen i första hand sikte på hur underlaget för företagsbeskattning utvecklats fr.o.m. tillkomsten av kommunalskattelagen (1928:370). Det synes lämpligt att i skilda avsnitt behandla – förutom 1928 års lagstiftning – 1955 års lagstiftning, perioden 1956–1989, 1990 års skattereform och slutligen tiden efter denna reform.

2.1 1928 års kommunalskattelag

I sin ursprungliga lydelse var företagsbeskattningen uppdelad på de tre olika inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. Ett företags inkomst kunde vidare beskattas som inkomst av kapital och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (reavinster). Löneskatter och mervärdesskatter förekom inte.

Beräkningen av inkomst av rörelsen avvek från motsvarande beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och annan fastighet såtillvida att sistnämnda inkomstslag följde kntantprincipen i stället för bokföringsmässiga grunder. I övrigt var skillnaderna inte så stora. För rörelseidkare skulle den i räkenskaperna gjorda varulagervärdering frångås vid inkomstberäkningen ”endast om särskilda skäl därtill föranledde”.

Ett genomgående drag hos KL i ursprungsversionen var att bara löpande (normala) inkomster ingick i beskattningsunderlaget. Detta innebar för det första att vinster vid försäljning av anläggningstillgångar i form av aktier och fastigheter var skattefria (och förluster ej avdragsgilla) efter viss innehavstid (fem respektive tio år). Mer överraskande är att samma synsätt gällde fartyg, maskiner och andra inventarier som användes i verksamheten. En försäljning med vinst av t.ex. ett fartyg som innehafts mer än fem år föranledde således inte några skattemässiga konsekvenser. I förlustfallen medgavs utrangeringsavdrag vilket beräknades med beaktande av medgivna värdeminskningsavdrag och eventuellt vederlag för den utrangerade tillgången.

Utdelning på aktier som var anläggningstillgångar var generellt skattefri. Den skattepliktiga inkomsten träffades av såväl statlig som kommunal inkomstskatt, låt vara att skattesatserna med nutida mått var låga.

Sett i ett produktionsfaktorperspektiv omfattade företagsbeskattningen bara det egna kapitalet (vinsten). Övriga delar av förädlingsvärdet beskattades alltså inte. Inkomstbeskattningen var till en del utformad som en kommunal garantibeskattning av fastigheter och vidare gällde kommunalt kvittningsförbud mellan ”vinstkommuner” och ”förlustkommuner”. Detta kunde i vissa fall leda till att mer än den verkliga vinsten beskattades. Frånvaron av förlustutjämning mellan olika beskattningsår verkade i samma riktning. Reglerna för värdering av omsättningstillgångar och reavinstsystemet gav å andra sidan betydande möjlighet till uppskov med respektive frihet från beskattning.

2.2 1955 års lagstiftning

År 1955 beslutades om en omläggning av företagsbeskattningen (prop. 1955:100, SFS 1955:255 f.). Omläggningen innehöll inslag av såväl basbreddning som basminskning.

Genom lagstiftning år 1938 hade de större företagen fått rätt till fri avskrivning. Den fria avskrivningen innebar att i räkenskaperna gjorda avskrivningar på inventarier generellt godtogs vid taxeringen. Denna koppling mellan redovisning och beskattning kombinerat med en synnerligen liberal praxis i fråga om avskrivningstakt i räkenskaperna (många av de större företagen lär ständigt ha redovisat inventariebeståndet till 1 kr.) ledde naturligt nog till betydande skattekrediter. Genom 1955 års lagstiftning ersattes den fria avskrivningen av de alltjämt gällande reglerna om s.k. räkenskapsenlig avskrivning.

Ändrade regler för varulagervärdering stod för en liknande basbreddning. 1928 års regler upphävdes och i stället infördes som huvudregel att lagertillgångar skattemässigt skulle värderas till lägst 40 procent av anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

Genom 1955 års lagstiftning förvandlades 1947 års primitiva investeringsfonder (SFS 1947:174) till de internationellt uppmärksammade investeringsfonderna för konjunkturutjämning (SFS 1955:256). Det nya fondsystemet gav företagen skattefördelar av olika slag (både skattekrediter och definitiva skattelättnader) samtidigt som statsmakterna i viss utsträckning kunde styra investeringarnas ändamål och deras förläggning i tid och rum. Systemet hade, åtminstone vad gällde näringspolitiskt inflytande, sin glansperiod under epoken Gunnar Sträng i Finansdepartementet, dvs. fram till regimskiftet hösten 1976.

Fonderna för konjunkturutjämning kompletterades senare med bl.a. arbetsmiljöfonder (SFS 1974:325) för att år 1979 förvandlas till allmänna investeringsfonder (SFS 1979:609). Dessa blev i sin tur förebild för ytterligare fondsystem, t.ex. vinstfonder (SFS 1980:456) och särskilda investeringsfonder (SFS 1982:1185) ävensom en liknande anordning för enskilda näringsidkare (allmänna investeringsreserver, SFS 1979:610).

Det synes uppenbart att 1955 års ändringar i företagsbeskattningen syftade till att begränsa företagens vinstreglerande dispositioner och därmed bredda basen för inkomstbeskattningen. I vad mån detta mål uppnåddes undandrar sig min bedömning.

2.3 Perioden 1956–1989

Under tiden fram till 1990 års skattereform genomfördes ett stort antal ändringar på företagsbeskattningens område. De enligt min mening viktigaste redovisas i detta avsnitt i kronologisk ordning (beträffande fondlagstiftningen, se dock avsnitt 2.2)

2.3.1 Förlustutjämning (1960)

Med förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst infördes för första gången uttryckliga regler om utnyttjande av tidigare års skattemässiga underskott. Dessförinnan hade beskattningsåret i princip varit slutet. Avdragsrätten enligt de nya reglerna var dock begränsad i tiden och även i övrigt försedd med spärrar av olika slag.

En rätt till skattemässig resultatutjämning innebär – allt annat lika – givetvis basminskning. Minskningen framstår dock som fullt berättigad eftersom varje underskott som inte kan utnyttjas totalt sett leder till att skattebasen kommer att överstiga den verkliga vinsten. Avsaknaden av förlustavdrag eller förbud mot sådana avdrag efter exempelvis ägarförändringar medför alltså att skatteunderlaget blir större än vad som från teoretisk synpunkt framstår som motiverat. På politiskt håll har det dock tett sig omöjligt att medge fri förlustutjämning med därav följande risk för köp av underskottsavdrag (handel med förlustbolag). Även dagens regler innehåller därför en mängd – ofta svårtillämpade – villkor för att ett underskott skall få kvittas mot senare vinster.

2.3.2 Evig reavinstbeskattning (1966, 1967 och 1976)

Beskattningen av reavinst oavsett innehavstidens längd infördes genom lagstiftning år 1966 (aktier) och 1967 (fastigheter). Reglerna skärptes genom lagstiftning år 1976 (SFS 1976:343–347). Även efter denna tidpunkt var dock reglerna klart förmånligare än i dag. Sålunda fick fastigheters anskaffningsvärde räknas upp med inflationen trots att avdrag medgavs för hela den nominella räntan. Vinster (nominella) på aktier som innehafts mer än två år behövde vidare bara tas upp till 40 procent.

Reavinstbeskattningen torde i första hand ha riktat sig mot värdestegringsvinster i hushållssektorn. Det är emellertid uppenbart att skärpningen på detta område också innebar en breddning av basen för företagens inkomstskatt.

2.3.3 Annell-lagstiftningen (1967)

Som nämnts tidigare träffas ersättningar till främmande kapital, dvs. räntor, inte av någon produktionsfaktorbeskattning. Främmande kapital favoriseras därigenom jämfört med det egna kapitalet. Annell-lagstiftningen (SFS 1967:94) minskade denna skillnad

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

såtillvida att ett utdelande företag under vissa förutsättningar medgavs avdrag för utdelning på nyemitterat kapital (aktier). Lagstiftningen innebar alltså en basminskning men samtidigt att eget och främmande kapital behandlades mer likformigt.

2.3.4 Omläggning av skogsbeskattningen (1979)

Huruvida 1979 års omläggning av skogsbeskattningen (SFS 1979:500 f.) skall betecknas som en basbreddning eller basminskning kan diskuteras. Klart är dock att det nya systemet innebar en betydande förenkling av regelsystemet och en ännu större förenkling av det praktiska taxeringsarbetet. Trots skilda meningar vid riksdagsbehandlingen och krav/löften om nya förutsättningslösa utredningar finns för dagen, såvitt jag känner till, från politiskt håll inga yrkanden om att man skall överge 1979 års regelsystem.

2.3.5 Vinstdelningsskatten (1983)

Efter åtskilligt utredande och starka politiska motsättningar beslutade riksdagen år 1983 att införa s.k. löntagarfonder. Att jag skriver "s.k." beror på att det aldrig har funnits några löntagarfonder. Vad lagstiftningen gick ut på var att allmänna pensionsfonden, ett statsorgan, tillfördes medel vilka skulle förvaltas av särskilda löntagarfondstyrelser. De tillförda medlen bestod av dels en särskild pensionsavgift (löneskatt), dels vad som tillföll staten i form av skatt enligt lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt. För berörda företag – främst aktiebolag och ekonomiska föreningar – innebar detta att de fr.o.m. 1985 års taxering drabbades av tre inkomstskatter, statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt och vinstdelningsskatt.

Vinstdelningsskatten var från teoretisk synpunkt intressant genom att den beräknades på ett inflationskorrigerat underlag (se om real beskattning SOU 1989:36 med vidare hänvisningar). Med inflationskorrigeringen kunde reala vinster som annars undgått beskattning träffas av skatt medan inflationsvinster blev skattefria. Till en del innebar vinstdelningsskatten därför en breddning av skatteunderlaget. I den mån underlaget överensstämde med vad som gällde vid den statliga och kommunal taxeringen fick vinstdelningsskatten däremot enbart samma effekt som en höjning av skattesatsen.

2.3.6 Slopad kommunal taxering av juridiska personer (1984)

Av de tre inkomstskatter som skulle tillämpas fr.o.m. 1985 års taxering torde den kommunala inkomstskatten ha gett upphov till de största praktiska problemen. Vid den kommunala taxeringen skulle nämligen inkomsten av varje förvärvskälla fördelas på samtliga kommuner och församlingar där verksamheten bedrivits. Var och en som haft anledning att taxera exempelvis AB Svenska Pressbyrån vet att varje taxeringsändring förde med sig timmar av till synes meningslöst fördelningsarbete (under den kommunal taxeringens sista år torde dock t.o.m. Regeringsrätten ha satt sig över det föreskrivna fördelningskravet och i förekommande fall hänfört hela ändringen till en enda kommun och församling).

Endast den för vilken enkla administrativa rutiner är något totalt likgiltigt torde ha något att invända mot att den kommunala företagsbeskattningen avskaffats. Skrämmande nog framförs emellertid då och då krav på ett återförande av det gamla systemet.

2.4 1990 års skattereform

Ett uttalat mål för skattereformen var att få en likvärdig eller, som man ofta uttryckte sig, neutral beskattning av arbetsinkomster och inkomster av kapital (prop. 1989/90 del I s. 294). Det framhölls att ett neutralt skattesystem bara kunde uppnås om reformen fick omfatta också uttaget av löneskatter/socialavgifter (a. prop. s. 371).

Önskemålet om en mer likformig beskattning av produktionsfaktorer tillgodosågs för det första genom en sänkning av skattesatsen för aktiebolag till 30 procent. En skattesats på denna nivå ansågs ge en rimlig balans mellan skatten på vinster och skatten på arbete

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

i företagsledet (socialavgifterna utgjorde omkring 27 procent av lönen inkl. avgifter, a. prop. s. 519). Likformigheten skulle för det andra främjas genom att underlaget för inkomstskatten skulle beräknas på hela vinsten och inte – som tidigare – vinsten efter avdrag för exempelvis ökning av lagerreserv och avsättning till investeringsfond.

Ambitionen att beskatta hela vinsten uppnåddes inte. Annell-avdraget behölls och dessutom infördes ett nytt periodiseringssystem baserat på storleken av den egna (beskattade) kapitalet, det s.k. SURV-systemet.

Det kan med fog hävdas att en riktig vinstbeskattning förutsätter att skatten beräknas på ett inflationskorrigerat underlag. Inflationsvinster bör undantas från beskattning och avdrag bör inte medges för den del av räntan som kan ses som en kompensation för inflationen. Tanken på inflationskorrigering av inkomstbeskattningen avvisades dock. Närmast som en konsekvens av detta upphävdes vinstdelningsskatten. Vad gällde hushållens ränteinkomster framhölls att den föreslagna 30-procentiga skatten på nominella kapitalinkomster medförde ett skatteuttag som var likformigt med skatteuttaget på arbetsinkomster i form av inkomstskatt och skattedelen av sociala avgifter (a. prop. s. 296). Resonemanget torde ha grundats på att skatteuttaget motsvarar 50 procent av den reala avkastningen såvida den nominella räntesatsen är 5 procent, inflationen 2 procent och skattesatsen 30 procent (real avkastning 3, skatt 1,5).

I ett nominellt skattesystem gynnas finansiering med främmande kapital (hela räntan avdragsgill) medan det egna kapitalet missgynnas (rena inflationsvinster träffas av skatt). Det bör mot denna bakgrund understrykas att ett uttalat syfte med såväl bibehållande av Annell-avdraget som det nya SURV-systemet var att minska den skattemässiga skillnaden mellan eget och främmande kapital. Som konstaterats i det föregående innebär Annell-avdragets konstruktion dock att en klyfta uppstår inom produktionsfaktorn eget kapital, nämligen mellan finansiering med nyemitterat kapital och finansiering med egna vinster.

Sammantaget innebär 1990 års skattereform utan tvivel ett steg mot en mer likformig beskattning av arbete och kapital. Avkastningen på eget kapital beskattas med 30 procent i både företagssektorn och hushållssektorn. Ungefär samma skatteuttag gäller för hushållens arbetsinkomster utom då inkomsten överstiger viss nivå (brytpunkt) och därmed utlöser en 20-procentig statlig inkomstskatt (beskattningen ovanför brytpunkten har i sin tur framtvingat de s.k. 3:12-reglerna). Fortfarande gäller dock att det främmande kapitalet favoriseras genom avsaknaden av produktionsfaktorbeskattning.

2.5 Tiden efter skattereformen

Underlaget för företagsbeskattningen har ändrats många gånger sedan år 1990. Av intresse är i första hand 1993 års lagstiftning om slopad dubbelbeskattning av aktieutdelning m.m. (prop. 1993/94:50, SFS 1993:1536 ff.) och den året därpå beslutade återgången till det gamla systemet (prop. 1994/95:25, SFS 1994:1850 ff.).

Lättnaden i dubbelbeskattningen av företagens vinster kom till stånd genom att aktieutdelning i hushållsledet i blev skattefri. Som en konsekvens av skattefriheten avskaffades Annell-avdraget. Vidare halverades skatten på reavinster på aktier. Lagstiftningen år 1993 avsåg dessutom slopande av SURV-systemet och införande av periodiseringsfonder (SFS 1993:1538).

Återställningen år 1994 innebar i huvudsak en återgång till situationen före 1993 års lagstiftning. Att märka är dock att Annell-avdraget inte kom tillbaka. Utdelning på nyemitterat kapital träffas därmed numera av samma skattebelastning som annan utdelning. Utdelningar utsätts alltså genomgående för hårdare beskattning än räntor. I den mån de år 1997 införda s.k. lättnadsreglerna (3 § 1 a–l g SIL) är tillämpliga är dock skattebelastningen på räntor och utdelningar ungefär densamma.

Genom 1994 års lagstiftning skärptes vidare skatten på arbete genom ökad statlig skatt (värnskatten) och genom nya egenavgifter. Kombinationen av arbetsgivaravgifter, inkomstskatt och egenavgifter ger vid en genomsnittlig kommunal utdebitering ett

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

marginellt skatte- och avgiftsuttag på nästan 70 procent i högre inkomstskikt. Detta uttag kan jämföras med den totala skattebelastningen på utdelningsinkomster som tillfaller hushållen, omkring 50 procent, och på hushållens ränteinkomster, 30 procent.

Sammanfattningsvis har utvecklingen efter år 1990 lett till ökade skillnader vad gäller beskattningen av de olika produktionsfaktorerna. Huruvida denna varit önskvärd och/eller nödvändig är närmast en politisk fråga. Uppenbart är emellertid att förekommande skillnader utsätter skattesystemet för stora påfrestningar. Ett åskådligt exempel på detta är de olika regelsystem som ansetts nödvändiga för att förhindra att arbetsinkomster transformeras till lindrigare beskattade kapitalinkomster.

3 Inkomstskattelagen

Det vore fel att beskriva företagsbeskattningens utveckling från KL:s tillkomst utan att nämna den nya inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Införandet av IL medför visserligen inte i sig några egentliga förändringar vad gäller skattebaser och skatteuttag. Som lagrådet utförligt utvecklat i sitt yttrande över förslaget till IL (prop. 1999/2000:2, del III s. 363 ff.) innebär detta att de komplicerade reglerna om t.ex. omstrukturering, underskottsavdrag, räntefördelning och expansionsmedel för att inte tala om 3:12-reglerna och lättnadsreglerna utan materiella ändringar förts över till IL. Samtidigt skall dock sägas att IL i formellt hänseende innebär en oerhörd förbättring jämfört med dagens splittrade och oenhetliga regelverk. IL utgör därmed en god avstamp för såväl en allmän översyn av företagsbeskattningen som mer punktvisa insatser.

4 Avslutande reflektioner

Skattesystemet år 1928 bestod i huvudsak av inkomstbeskattning av företagens vinster och hushållens inkomster. Löneskatter fanns inte och inte heller mervärdesskatt eller någon annan skatt med hushållens totala konsumtion av varor och tjänster som bas.

Utvecklingen sedan KL:s tillkomst kan beskrivas med orden basbreddningar och skattesatshöjningar. Breddningen har ägt rum på flera nivåer. Utvidgningen av företagsbeskattningen till att omfatta arbete (löneskatter) och införandet av mervärdesskatt torde samhällsekonomiskt sett ha haft störst betydelse. Av vikt har emellertid också varit att underlaget för de ursprungliga skatteformerna breddats. Tidigare skattefria reavinster behandlas i dag (med smärre undantag) på samma sätt som löpande inkomster. Utrymmet för skattekrediter genom lagernedskrivning, fondavsättningar m.m. har inte helt försvunnit men är väsentligt mindre än förut.

Rätten till underskottsavdrag och slopandet av den kommunala företagsbeskattningen har visserligen inneburit en minskning av skattebasen. Några befogade invändningar kan dock inte riktas mot dessa reformer vilka ju påtagligt minskat risken för att skatteunderlaget överstiger den verkliga vinsten.

En slutsats som kan dras är att utvecklingen under KL:s livstid på det hela taget lett till en mer likformig beskattning av kapital och arbete. En intressant fråga är om denna utveckling kan antas fortsätta. Frågan har både tekniska och politiska aspekter.

Vad gäller produktionsfaktorn kapital kan nuvarande skillnad mellan egenfinansiering och lånefinansieringen reduceras på olika sätt. En lösning är att företagen vägras avdrag för räntor. Andra alternativ är att företagen generellt medges avdrag för lämnande utdelningar eller att utdelningar i hushållssektorn blir skattefria.

Förekomsten av progressiv beskattning i hushållens arbetsinkomster försvårar en likformig beskattning av arbete och kapital. Neutralitet i detta hänseende torde förutsätta en proportionell inkomstbeskattning i hushållssektorn eventuellt kombinerad med (proportionella) löneskatter i företagssektorn.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

Ett totalt sett likformigt system kan mot bakgrund av det anförda bestå av exempelvis en bolagsskatt på 20 procent som tas ut på ett underlag utan avdragsrätt för räntor, löneskatter på 20 procent samt en beskattning av inkomster i hushållssektorn (löner, räntor, utdelningar) med 30 procent.

I praktiken ter sig så långtgående förändringar av skattesystemet som föga sannolika. En markant skärpning av skatteuttaget på främmande kapital kan förväntas leda till en minst lika markant kapitalflykt. Därtill ger ett avdragsförbud för räntor i företagssektorn sannolikt upphov till olika tekniska problem, bl.a. i den finansiella sektorn och på det internationella planet. Till saken hör också att den progressiva beskattningen av arbetsinkomster torde vara det viktigaste instrumentet för statsmakternas fördelningspolitiska ambitioner.

Med detta är inte sagt att vi nått vägs ände vad gäller färden mot en mer likformig beskattning av produktionsfaktorerna. Något systemskifte liknande det som skedde i samband med 1990 års skattereform är dock knappast att vänta. Utvecklingen mot ökad likformighet kommer nog att fortsätta men stegen kommer gissningsvis att vara små och osäkra.

Stig von Bahr är sedan oktober 2000 domare vid EG-domstolen i Luxemburg.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20