

Selskabsskat i Danmark

Kandidatafhandling
cand.merc.aud.
Copenhagen Business School

Udarbejdet af Martin Midtgaard Meyer

Eksamensnummer: S132925

Vejleder: Bjørn N. Jørgensen
Afleveringsdato: 15-05-2023

164.975 anslag/79 normalsider

Executive Summary

The purpose of this thesis is to analyze the impact of a reduction of the corporate tax rate in Denmark. The thesis is analyzing the corporate tax income from 1970 to 2021 in both Denmark and Ireland to see if there is any context between the corporate tax rate and the corporate tax income. To analyze the impact of a reduction of the corporate tax rate there is an examination of different scenarios with 12,50 percent tax rate and 0 percent tax rate.

The results of the historical review of the corporate tax income shows that both Denmark and Ireland had the highest amount of paid corporate taxes in 2021 in the history of both countries even though the tax rates are at their lowest point ever. The reason for the Danish corporate tax income to be at the highest level ever is because every reduction of the corporate tax rate has been financed with an expansion of the tax base for corporations. Every time the tax rate has been reduced there has been changes in the tax deductions for the corporations like less favorable depreciations on buildings and other assets, elimination of inventory write-downs and elimination of the investment trust fund which all resulted in the corporation's tax base to increase. Besides this there has been an increase of corporations in Denmark with 12 times more registered corporations in 2021 compared to 1970 which also had an impact on the corporate tax income.

The results of the examinations of the different tax rates shows that the effective tax rate for dividends is reduced from 54 percent to 48 percent when the corporate tax rate is increased to 12,50 percent and with an elimination of the corporate tax the effective tax rate for dividends is reduced to 41,40 percent. When the corporate tax rate is reduced to 12,50 percent the tax paid by the corporation is decreased by 3 to 8 percent in the different scenarios and when the corporation tax is eliminated the tax paid is decreased by 8 to 21 percent. If the corporation manages to hire an employee who can create growth for the company and earn triple of their own pay the examination show that the tax paid by the corporation, the employee and the owner will be increased compared to the present taxation rules for salary, dividends, and corporate taxation.

This thesis finds that the regulation of the corporate tax rate has had very little impact to the corporate tax income in Denmark because it has always been financed by the corporations itself. The thesis also finds that the effective tax rate will decrease if the corporation tax rate is changed but if the corporations manage to hire employees who can create growth for the company, then the reduction or elimination of the corporate tax rate might cause an increased tax income.

Indholdsfortegnelse

Executive Summary	1
1. Indledning.....	4
1.1 Problemformulering	7
1.2 Afgrænsning.....	8
1.3 Metode	9
1.4 Struktur.....	11
1.5 Datagrundlag, dataindsamling og kildekritik.....	12
2. Redegørelse for relevant lovgivning for selskaber.....	13
2.1 Hvad er et selskab?.....	13
2.1.1 Generalforsamling	13
2.1.2 Egenkapital og udlodning af overskud	14
2.1.3 Ulovlige lån	15
2.2 Fuld og begrænset skattepligt i Danmark.....	15
2.3 Opgørelse af den skattepligtige indkomst.....	16
2.4 Fremførsel af skattemæssige underskud	18
2.5 Udskudt skat	18
2.6 Koncerner og sambeskatning	18
2.7 Delkonklusion	19
3. A New Corporate Tax	20
3.1 Delkonklusion	22
4. Udviklingen i selskabsskat i Danmark	23
4.1 Selskabsskatteindtægter i Danmark 1970-1979.....	23
4.2 Selskabsskatteindtægter i Danmark 1980-1989.....	26
4.3 Selskabsskatteindtægter i Danmark 1990-1999.....	28
4.4 Selskabsskatteindtægter i Danmark 2000-2009.....	31
4.5 Selskabsskatteindtægter i Danmark 2010-2021.....	34
4.6 De største betalere af selskabsskat i Danmark.....	38
4.7 Delkonklusion	39
5. Selskabsskat i Irland	41
5.1 Selskabsskattens historie i Irland.....	41
5.2 Selskabsskatteindtægter i Irland 1970-1979	42
5.3 Selskabsskatteindtægter i Irland 1980-1989	43
5.4 Selskabsskatteindtægter i Irland 1990-1999	44

5.5 Selskabsskatteindtægter i Irland 2000-2009	45
5.6 Selskabsskatteindtægter i Irland 2010-2021	47
5.7 De største betalere af selskabsskat i Irland	48
5.8 Delkonklusion	49
6. Befolkningens holdning til selskabsskat.....	51
6.1 Selskabsskattesatsens størrelse	53
6.2 Selskabsskattens andel af skatteindtægterne.....	57
6.3 Delkonklusion	59
7. Analyse af skatteprovenu ved nedsættelse af selskabsskatten	61
7.1 Skattebetalinger efter de nuværende regler.....	62
7.2 Skattebetalinger ved 12,50% i selskabsskat	63
7.2.1 Forhøjelse af ejerens løn	64
7.2.2 Ansættelse af ny medarbejder	65
7.3 Skattebetalinger ved 0% i selskabsskat	67
7.3.1 Forhøjelse af ejerens løn	68
7.3.2 Ansættelse af ny medarbejder	69
7.4 Delkonklusion	70
8. Konklusion	72
9. Perspektivering	78
Litteraturliste	80

1. Indledning

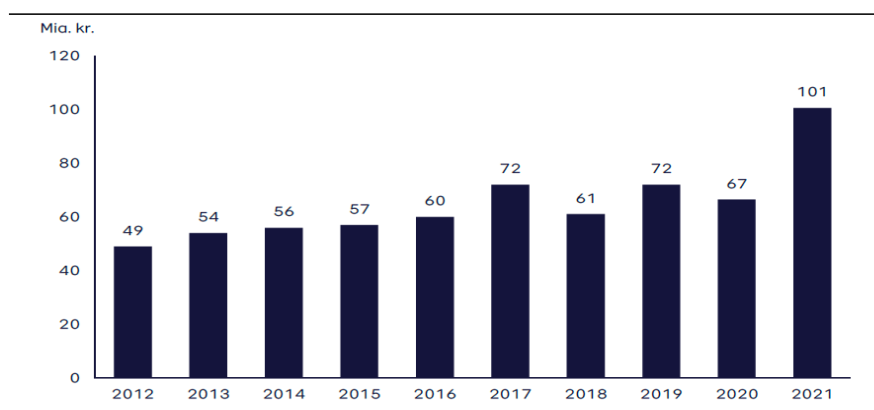
Det første aktieselskab i Danmark så dagens lys i år 1616, da Ostindisk Kompagni blev etableret på bevilling af kong Christian IV, hvis formål var at drive handel med Indien og resten af Asien. (Danmarkshistorien.dk, 2018a) Først 300 år efter etableringen af Ostindisk Kompagni bliver den første Lov om aktieselskaber i 1917 indført, men vi skal helt frem til 1960, før Lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. blev indført.

Selskabsskattesatsen i Danmark har været varierende gennem tiden siden indførelsen af loven i 1960, og den selskabsskattelov, vi kender fra i dag, er blevet formet. Ved indførelsen af Lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber var satsen for beskatning af den skattepligtige indkomst i selskaber på 44% jf. lovens §17.

Selskabsskattesatser i Danmark, 1970-2019										
Årstal	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Sats	36%	36%	36%	37%	37%	37%	37%	37%	37%	40%
Årstal	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Sats	40%	40%	40%	40%	40%	50%	50%	50%	50%	50%
Årstal	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Sats	40%	38%	34%	34%	34%	34%	34%	34%	34%	32%
Årstal	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Sats	32%	30%	30%	30%	30%	28%	28%	25%	25%	25%
Årstal	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Sats	25%	25%	25%	25%	24,5%	23,5%	22%	22%	22%	22%

Tabel 1: Selskabsskattesatser i Danmark 1970-2019, Skattestyrelsen

I 1970'erne var selskabsskatten på 36-40% inden den i slutningen af 1980'erne blev sat op til 50%, hvilket er det hidtil højeste niveau i danmarkshistorien. Siden har selskabsskattesatsen været faldende frem til 2016 til det niveau vi er på i dag, hvor den skattepligtige indkomst bliver beskattet med 22%.



Figur 1: Skatteindtægter 2012-2021, Skattestyrelsen

Ifølge Skatteministeriet var der i 2021 knap 260.000 selskaber, der var skattepligtige til Danmark. Omkring 105.000 af disse selskaber indbetalte i 2021 tilsammen over 100 milliarder danske kroner i selskabsskat,

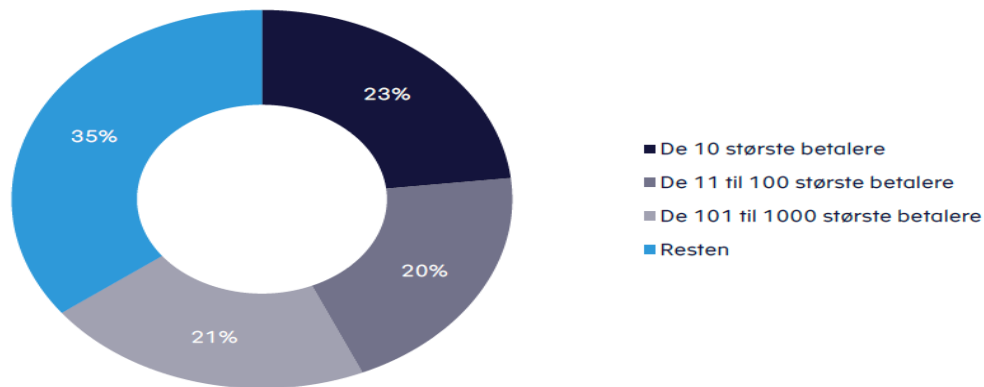
hvilket både er den højeste indbetaling af selskabsskatter, men også det højeste antal af betalende selskaber på ét år. (Skatteministeriet, 2023)



Figur 2: Skatteindtægter, Danmarks Statistik

På trods af at provenuet fra selskabsskatter er det højeste nogensinde, så stod selskaberne for under 10% af de samlede skatteindtægter i 2021. Indtægten fra selskabsskatterne er ca. 15% af hvad personskatterne udgør, og ca. 40% af indtægterne fra moms. (Skatteministeriet, 2022)

Det fremgår af en publikation om selskabsskat fra Skattestyrelsen, at de 10 største betalere af selskabsskat i 2021 stod for 23% af den samlede indbetaling af selskabsskat, mens de 11-1.000 største betalere stod for 41% af den samlede indbetaling. Sammenlagt betyder det altså, at de 1.000 største betalere af selskabsskat i Danmark betalte ca. 65% af den samlede selskabsskat, mens der var ca. 104.000 selskaber, der tilsammen indbetalte de resterende 35%. (Skattestyrelsen, 2023a)



Figur 3: Procentvis indbetaling af selskabsskat, Skattestyrelsen

Selskabsskattesatsen har altså aldrig været lavere i Danmark, men samtidig er der aldrig blevet indbetalt flere skattekrone i selskabsskat. Den samme tendens gør sig gældende i Irland, som har en selskabsskattesats på 12,5%. 2021 resulterede i en samlet indbetaling af selskabsskat på over 15 milliarder euro, svarende til over 114 milliarder danske kroner, hvilket også er den højeste indbetaling i landets historie og knap 14 milliarder kroner mere end i Danmark på trods af den lavere skattesats. (OECD.stat, 2023)

Irland har en lang række af store amerikanske virksomheder, herunder tech-virksomheder som Google, Facebook, Apple og Microsoft, der har valgt at placere sine europæiske hovedsæder i landet. Der er selvfølgelig nogle sproglige fordele i at placere sit europæiske hovedsæde i et engelsktalende land, men med tanke på, at Storbritannien har en selskabsskat på 19%, er det nærliggende at tro, at der også har været skelet til selskabsskattesatsen, da man har valgt placeringen af sit hovedsæde. (OECD, 2022)

1.1 Problemformulering

Formålet med denne afhandling er at belyse, hvilke konsekvenser det har at nedsætte selskabsskattesatsen, i et samfundsøkonomisk aspekt i form af skatteindtægter, men også hvilke konsekvenser det har for virksomhederne. Det fører til følgende overordnede problemstilling:

Hvilke konsekvenser har en nedsættelse af selskabsskattesatsen i Danmark for skatteindtægterne, og hvilken betydning har reguleringer af selskabsskatten haft gennem tiden?

For at undersøge, hvilke samfundsøkonomiske og virksomhedsmæssige konsekvenser en nedsættelse af selskabsskattesatsen i Danmark har, vil afhandlingen besvare følgende underspørgsmål:

- Hvad er et selskab, hvad er selskabsskat, og hvad er formålet med selskabsskatten?
- Hvem bærer skattebyrden vedrørende selskabsskat?
- Hvordan har selskabsskattesatsen og den samlede indbetaling af selskabsskat udviklet sig gennem historien i Danmark?
- Hvad er sammenhængen mellem selskabsskattesatsen og det samlede selskabsskatteprovenu?
- Hvad er sammenhængen mellem selskabsskatteprovenuet og antallet af danske selskaber?
- Hvordan har selskabsskatteindbetalingens udvikling været i et land som Irland, der har en væsentlig lavere selskabsskattesats end Danmark?
- Hvad er den danske befolknings holdning til selskabers andel af den samlede skattebetaling, og hvordan vil opbakningen være til en nedsættelse af selskabsskatten?
- Hvilke konsekvenser vil det have for skatteprovenuet for et selskab hvis selskabsskattesatsen nedsættes og hvilke konsekvenser vil det have hvis selskabsskatten fjernes?
- Hvilke konsekvenser vil det have for skatteprovenuet, hvis ejerledede virksomheder udbetaler mere i løn til ejeren, ansætter nye medarbejdere eller udbetaler mere udbytte i forhold til at betale selskabsskat?
- Hvilken betydning har en regulering af selskabsskattesatsen på den effektive skattesats ved udbytteudlodning?

1.2 Afgrænsning

Afhandlingen vil tage udgangspunkt i aktieselskaber og anpartsselskaber. Selskabsskatteloven omfatter en lang række af forskellige virksomheder og foreninger, som fremgår af selskabsskatteloven §1 stk. 1 nr. 2-6, hvor flere områder er omfattet af særlovgivning som eksempelvis fondsbeskatning, foreningsbeskatning og kooperationsbeskatning. Disse beskatningsformer vil ikke blive behandlet i afhandlingen. Shippingbranchen er ligeledes omfattet af særlovgivning i form af tonnagebeskatning, som heller ikke vil blive behandlet.

En nedsættelse eller eliminering af selskabsskatten vil formentlig have en række konsekvenser i forhold til reglerne om virksomhedssammenslutninger, aktieombytning, virksomhedsomdannelser mv., hvor der i flere af disse regler er mulighed for at vælge både skattepligtige og skattefrie løsninger. De eventuelle konsekvenser, en ændring af selskabsskatten vil have for disse regler, vil ikke blive behandlet i afhandlingen.

Igennem den historiske periode som afhandlingen behandler, har der været flere forskellige historiske begivenheder, som også vil have en påvirkning på skatteindtægterne, og som ikke er en effekt af, at skatten er blevet reguleret. Der har bl.a. været økonomiske udfordringer og oliekrise igennem 1970-1980'erne. Der var terrorangrebet på World Trade Center i USA d. 11. september 2001, og så var verden ramt af en stor finanskrisen i 2007-2008, som begge er forhold, der har været med til at påvirke økonomien i Danmark. Disse forhold vil blive taget i betragtning, men øvrige isolerede begivenheder vil der ikke blive taget højde for i afhandlingen.

Det har ikke været muligt at fremskaffe data for antallet af selskaber i perioden 1970-1973, men kun fra 1974 og frem til i dag, hvorfor dele af analysen for selskabsskat i Danmark afviger i forhold til disse to perioder. For Irland har det været muligt at fremskaffe data for antallet af virksomheder fra 2008-2020, det fremgår ikke, hvordan fordelingen af virksomheder er, hvorfor det antages, at der udelukkende er tale om selskaber.

I forhold til det erhvervsmæssige afsnit af afhandlingen vil der tages udgangspunkt i mindre, ejerledede selskaber, hvor aktionærerne og anpartshaverne har bestemmende indflydelse. Der er en naturlig afgrænsning i forhold til børsnoterede selskaber, hvor minoritetsaktionærerne ikke har bestemmende indflydelse i selskaberne, og hvor det ressource- og tidsmæssigt ikke har været muligt at få udtalelser fra personer med bestemmende indflydelse i et børsnoteret selskab.

I afhandlingen vil selskabsskatten i Danmark blive sammenlignet med selskabsskatten i Irland. I denne sammenligning tages der ikke hensyn til eventuelle forskelle i, hvordan den skattepligtige indkomst opgøres i Irland i forhold til reglerne i dansk lovgivning.

1.3 Metode

Afhandlingen tager i høj grad udgangspunkt i gældende lovgivning og den økonomiske metode.

Den første del af afhandlingen tager et kvalitativt udgangspunkt i den gældende lovgivning for selskaber, hvor formålet er at give et billede af, hvad et selskab er, og hvor kompleks opgørelsen af selskabers skattepligtige indkomster er. Der vil først være en mindre gennemgang af centrale regler inden for selskabsloven, som er relevante i forhold til relationen mellem kapitalejer og selskabet, og de gældende regler for udbyttebetalinger. Derefter følger en kort redegørelse for fuld og begrænset skattepligt i Danmark, efterfulgt af en beskrivelse af reglerne for opgørelse af den skattepligtige indkomst og en kort beskrivelse af de overordnede regler for sambeskatning.

I forbindelse med gennemgang af lovgivningen vedrørende opgørelsen af den skattepligtige indkomst vil der også være en mindre gennemgang af noget af den væsentligste skattelovgivning, som selskaber er omfattet af, herunder centrale elementer af statsskatteloven, ligningsloven, afskrivningsloven, kursgevinstbeskatningsloven, aktieavancebeskatningsloven og ejendomsbeskatningsloven.

Formålet med næste del af afhandlingen er at få en forståelse for, hvad selskabsskat er, og hvad formålet med selskabsskatten er. For at forstå, hvad selskabsskat er, og hvad formålet med denne er, er der gjort brug af kvalitativ metode, gennem analyse af artiklen "A New Corporate Tax", som er en artikel fra 2020 af Reuven S. Avi-Yonah, der er professor i jura og med speciale i skat fra University of Michigan Law School. Artiklen omhandler amerikanske forhold, men er grundlæggende relevant i en dansk kontekst, da reglerne for selskabsskat overordnet set er de samme i USA og Danmark.

Den næste del af afhandlingen vil belyse selskabsskattens udvikling i Danmark gennem historien, hvor det også vil blive undersøgt, hvordan udviklingen af selskabsskattesatsen og selskabsskatteprovenuet i Irland har været. Selskabsskattens udvikling i Danmark analyseres gennem kvantitativ metode ved at anvende historisk data fra Skattestyrelsen, OECD.stat og Danmarks Statistik. Ved at analysere på selskabsskattesatsen, den indbetalte selskabsskat og antallet af selskaber gennem tiden, kan effekten af en regulering af selskabsskattesatsen ses. Samme analyseform vil være grundlag for at undersøge, hvorvidt der er en sammenhæng mellem selskabsskattesatsen og den samlede indbetaling af selskabsskat.

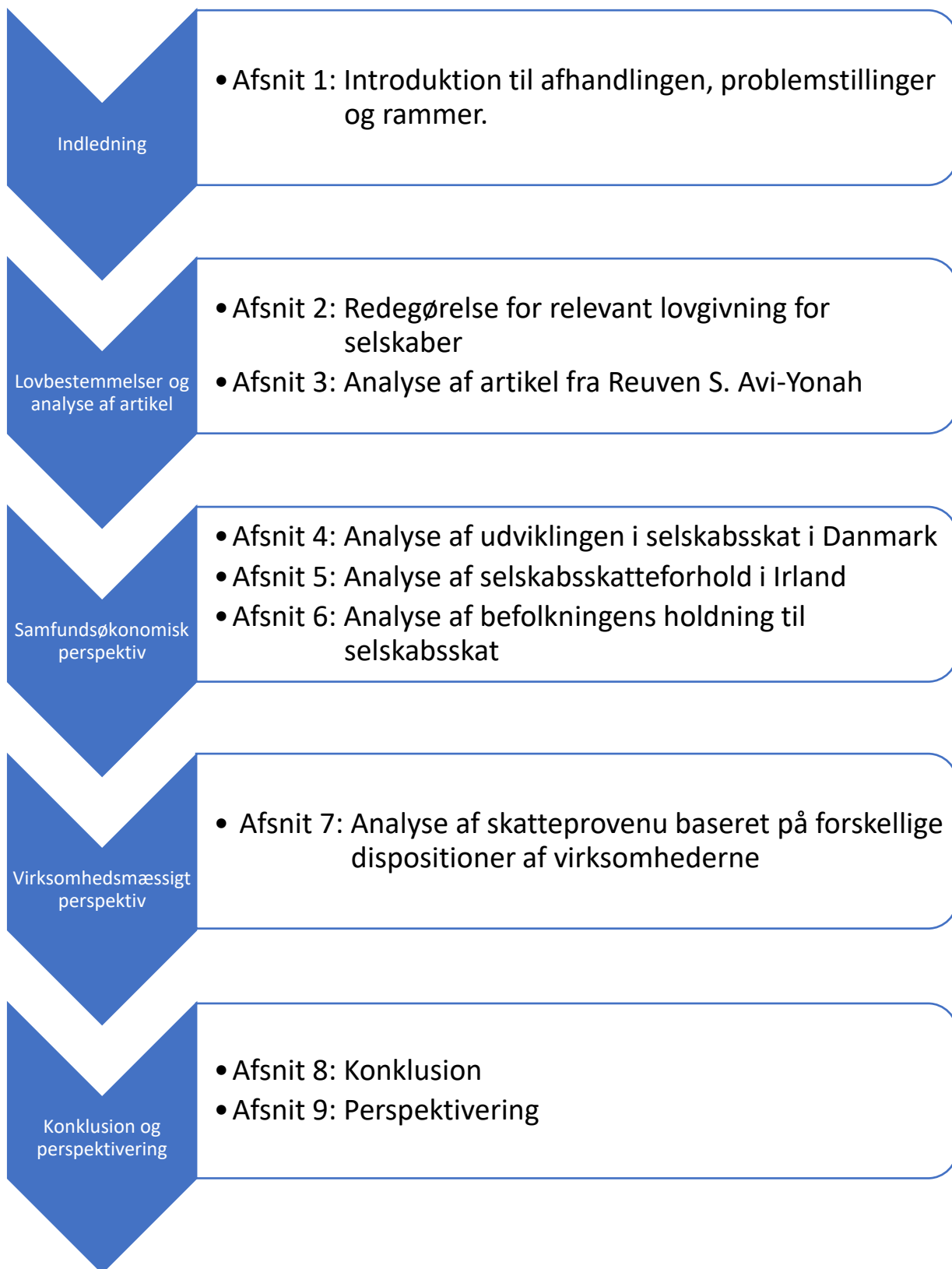
For at undersøge udviklingen i selskabsskattebetalinger i Irland, foretages der en kvantitativ analyse, i lighed med ovenstående, af Irlands skatteindbetalinger og selskabsskattesatser gennem data fra OECD.stat, og disse data vil blive sammenlignet med de danske. Desuden foretages der kvalitativ analyse af diverse artikler om selskabsskat, samt analyse af betydningen af at de store tech-virksomheder har flyttet hovedsæde til Irland.

Den sidste del af behandlingen af de samfundsøkonomiske konsekvenser omhandler befolkningens holdning til en ændring af selskabsskatten. Til at undersøge, hvad danskernes holdning er til selskabsskat og selskabernes skattebetaling, indhentes og analyseres kvantitative data gennem spørgeundersøgelser, der indhentes på sociale medier som Facebook og LinkedIn. Deltagerne i spørgeundersøgelsen vil besvare spørgsmål om, hvad de mener om selskabsskattesatserne i både Danmark og Irland, og hvad de mener om selskabernes samlede bidrag til skatteindtægterne i Danmark for 2021.

Spørgeundersøgelsen er struktureret således, at deltagerne bliver spurgt ind til, hvad de tror, selskabsskatten er i Danmark, og hvor stor en del af den samlede indbetalte skat, de tror, at selskaberne stod for i 2021. Efterfølgende bliver deltagerne oplyst om de korrekte svar på spørgsmålene, hvorefter deltagerne bliver spurgt om, hvad de mener om selskabsskattesatser på først 22%, og efterfølgende 12,50% og til sidst 0%. Derefter bliver deltagerne spurgt om, hvorvidt de vil ændre deres tidligere svar efter oplysningen om selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter. Formålet med denne struktur er både at undersøge, hvorvidt deltagerne kender svarene på de to spørgsmål, men også for at undersøge, hvordan de deltagere, som tror, at selskaberne bidrager væsentlig mere til den samlede skatteindtægt, vil reagere på at kende til realiteterne.

Afhandlingen vil afdække, hvilken effekt det vil have på skatteprovenuet, hvis en afskaffelse eller reduktion af selskabsskatten ville betyde, at kapitalejeren enten udbetaler mere i løn til sig selv, ansætter nye medarbejdere eller udbetaler det større overskud i udbytte. Dette vil blive afdækket gennem en kvantitativ analyse baseret på et regneeksempel for både reducere og afskaffelse af selskabsskatten for hver af de tre situationer gennem et fiktivt opsat scenarie. I regneeksemplet, hvor der ansættes en ny medarbejder, tages der udgangspunkt i at tilføjelsen af en ny medarbejder også skaber vækst for virksomheden, svarende til det dobbelte af den nye medarbejders løn.

1.4 Struktur



1.5 Datagrundlag, dataindsamling og kildekritik

Datagrundlaget for afhandlingen består i høj grad af sekundære data, der er indsamlet af andre institutioner og personer. Den første del af afhandlingen består, som beskrevet ovenfor, af en analyse af lovtekster, herunder også ved hjælp af fagbøger og artikler, hvilket er sekundære, kvalitative data. Lovtekster vurderes at være af høj kvalitet og troværdigt, i og med alt data og litteratur vedrørende afhandlingen udspringer fra disse lovtekster.

De anvendte kilder i form af fagbøger er overvejende fagbøger, der er til grund for skatteretlige fag på cand.merc.aud.-studiet på Copenhagen Business School (CBS), hvorfor de må antages at være af både høj kvalitet og troværdighed. Der er gjort brug af en artikel af Reuven S. Avi-Yonah til forståelsen af, hvad selskabsskat er. Avi-Yonah er specialiseret i skatteret, hvorfor han som kilde ligeledes vurderes at være troværdig og af høj kvalitet.

Til analyse af historiske data for antallet af selskaber, selskabsskattesatser og indbetaling af selskabsskatter i Danmark er der gjort brug af data fra Skattestyrelsen, Danmarks Statistik og OECD.stat. Desuden gøres der brug af historiske artikler fra Danmarkshistorien.dk, der er en institution under Aarhus Universitet og derfor vurderes at være af høj kvalitet og troværdighed. Den historiske analyse af selskabsskatter i Irland er i høj grad baseret på data fra OECD.stat, ligesom der er gjort brug af data fra nationale kilder i det omfang, det har været muligt, i form af de irske skattemyndigheder, Revenue. Disse sekundære data fra både danske og internationale myndigheder vurderes at være af høj troværdighed og kvalitet.

Der er i forbindelse med spørgeundersøgelser af personer i afhandlingen gjort brug af primære, kvantitative data. I forbindelse med spørgeundersøgelsen, til brug for analyse af befolkningens holdning til selskabers skatter og betaling heraf, er deltagerne opsøgt på sociale medier som Facebook og LinkedIn. Der er ikke gjort brug af målrettet opsøgning af bestemte personer, ligesom der heller ikke bliver spurgt ind til deltagernes erhverv, alder eller politiske holdning, som alt andet lige kan have en betydning for både deltagernes baggrundsviden for emnet og deres holdning til skattepolitik. Det varierer hvor mange personer der har svaret på spørgsmålene i spørgeskemaet, fra 69 til 133 personer. Antallet af deltagere har ikke været af et omfang, der gør, at undersøgelsen er repræsentativ for hele Danmarks befolkning. Det vurderes dog, at undersøgelsen kan give en indikation af befolkningens holdning til selskabsskat.

2. Redegørelse for relevant lovgivning for selskaber

For at forstå, hvad en regulering af selskabsskatten vil have af konsekvenser, er det nødvendigt at forstå, hvad et selskab er, og hvilken relation, der er imellem kapitalselskaber og aktionærer eller anpartshavere. Dernæst belyses det, hvornår et selskab er omfattet af reglerne i selskabsskatteloven, hvordan den skattepligtige indkomst opgøres og en kort gennemgang af nogle af de regler, selskaberne i et skattemæssigt henseende er omfattet af, for at give en forståelse for kompleksiteten bag opgørelsen af selskabers skattepligtige indkomst. I forlængelse af det vil der være en kort redegørelse for koncerner og tvungen national sambeskatning.

2.1 Hvad er et selskab?

I selskabslovens §5 nr. 1 og nr. 2 fremgår definitionerne på både aktieselskaber og anpartsselskaber, der er de selskabsformer, som nærværende afhandling omhandler. Et aktieselskab er et kapitalselskab, hvor kapitalejernes indskudskapital er fordelt på aktier, som kan udbydes til offentligheden, og hvor kapitalejerne alene hæfter med deres indskud i virksomheden. Et anpartsselskab er et kapitalselskab, hvor kapitalejernes indskudskapital er fordelt på anparter. Anparter kan ikke udbydes til offentligheden og kapitalejerne hæfter, ligesom ved aktieselskaber, alene med deres indskud i virksomheden.

Det fremgår af selskabslovens §1 stk. 2, at kapitalejerne har ret til andel i selskabets overskud i forhold til deres ejerandel. Desuden er udgangspunktet, at kapitalejerne har stemmeret i henhold til deres ejerandel, men der kan dog udstedes forskellige aktieklasser, hvorigennem der kan udstedes aktier uden stemmeret jf. selskabslovens §46.

Aktie- og anpartsselskaber er selvstændige juridiske enheder, hvor det er selskabet, der hæfter for sine forpligtelser, og hvor ejerne er adskilt fra selskabet økonomisk, da kapitalejerne kun hæfter for den indskudte kapital. I praksis ses det ofte i mindre ejerledede selskaber, at selskabernes bankforbindelser og leasingselskaber kræver, at ejerne kautionerer for kassekreditter, banklån og for leasingforpligtelser, men i teorien er det udelukkende den indskudte kapital, som ejerne hæfter for. Selskabslovens §4 foreskriver, at der for aktieselskaber skal være en selskabskapital svarende til minimum 400.000 kr., mens det for anpartsselskaber er 40.000 kr. Der er ingen lovkrav til, hvor mange deltagere, der minimum skal være i et selskab, så det kan sagtens være én enkelt person eller en anden juridisk enhed, i form af et holdingselskab, der ejer alle aktier eller anparter i et selskab.

2.1.1 Generalforsamling

Kapitalejernes beslutningsret i aktie- og anpartsselskaber gør sig gældende på generalforsamlingen jf. selskabslovens §76. Det fremgår af selskabslovens §78, at alle kapitalejere har ret til at møde op til

generalforsamlingen og tage ordet. Det fremgår af selskabsloven, at følgende beslutninger bl.a. skal foretages på generalforsamlingen:

- Valg af bestyrelse i aktieselskaber jf. selskabsloven §120 stk. 1.
- Godkendelse af selskabets årsrapport jf. selskabslovens §88 stk. 1, nr. 1.
- Anvendelse af overskud eller dækning af underskud jf. selskabslovens §88 stk. 1, nr. 2.

Som tidligere nævnt har alle kapitalandele stemmeret, medmindre der, jf. selskabets vedtægter, er udstedt aktier uden stemmeret jf. selskabslovens §46. Der er dog en undtagelse i selskabslovens §85, som siger, at hvis selskabet ejer egne kapitalandele, har disse ikke stemmeret på generalforsamlingen. Der er en masse formalia vedrørende indkaldelse, dagsorden, sprog osv. i selskabsloven, men disse formalia har ikke nogen væsentlig relevans for afhandlingen og vil derfor ikke blive uddybet.

2.1.2 Egenkapital og udlodning af overskud

Egenkapitalen i et selskab skal forstås som forskellen mellem selskabets aktiver og selskabets forpligtelser jf. årsregnskabslovens §25. Det fremgår, som tidligere nævnt, af selskabslovens §4, at der for aktieselskaber skal være en selskabskapital svarende til minimum 400.000 kr., mens det for anpartsselskaber er 40.000 kr. Selskabskapitalen er en del af egenkapitalen, og det er ikke en gæld til selskabets ejere, og kan heller ikke udloddes som udbytte.

Som tidligere nævnt er aktie- og anpartsselskaber selvstændige juridiske enheder, hvorfor ejernes økonomi fuldstændigt skal adskilles fra selskabets. Det betyder også, at det, jf. selskabslovens §179, ikke er tilladt for kapitalejerne at udbetale selskabets midler medmindre:

- Der vedtages en udlodning af udbytte på selskabets ordinære generalforsamling jf. selskabslovens §180 eller på en ekstraordinær generalforsamling jf. selskabslovens §182 og 183.
- Der foretages en kapitalnedsættelse jf. selskabslovens §185-193.
- Det vedtages, at selskabet skal opløses.

For at et selskab kan udlodde udbytte, er det et krav, at selskabet har frie reserver til at gøre dette jf. selskabslovens §180 stk. 2. Frie reserver er den del af selskabets egenkapital, der ikke er bundet som selskabskapital eller andre lovpligtige eller vedtægtspligtige reserver. De frie reserver udgøres som regel af overskud fra det pågældende eller tidligere regnskabsår, eller hvis selskabskapitalen, i forbindelse med stiftelsen af selskabet, er indbetalt til overkurs. Generalforsamlingen må desuden ikke beslutte at udlodde et større udbytte, end ledelsen har foreslået jf. selskabslovens §180 stk. 1. Det er naturligvis også muligt, at der foreligger et medarbejderforhold med en kapitalejer, som f.eks. er ansat som direktør i selskabet, hvor dette arbejde udført for virksomheden må honoreres med almindelig lønudbetaling.

2.1.3 Ulovlige lån

Et selskab kan jf. selskabslovens §210 stille midler til rådighed, yde lån eller stille sikkerhed for kapitalejere, hvis følgende betingelser er overholdt jf. selskabslovens §210 stk. 2:

1. Den økonomiske bistand skal kunne rummes inden for selskabets frie reserver, jf. § 180, stk. 2, og skal ydes på sædvanlige markedsvilkår.
2. Beslutningen om at yde økonomisk bistand skal enten træffes af generalforsamlingen eller af selskabets centrale ledelsesorgan efter bemyndigelse fra generalforsamlingen.
Generalforsamlingens bemyndigelse kan indeholde økonomiske og tidsmæssige begrænsninger.
Den økonomiske bistand må ikke udgøre et større beløb, end det der er foreslået eller tiltrådt af selskabets centrale ledelsesorgan.
3. Beslutningen om at yde økonomisk bistand kan først træffes efter aflæggelsen af selskabets første årsrapport.

Hvis ovenstående betingelser ikke er overholdt, er der tale om et ulovligt aktionær-/anpartshaverlån, medmindre selskabet er omfattet af undtagelserne fra selskabslovens §211-214, der bl.a. gælder moderselskaber, hvis det er som led i almindelig forretningsmæssig disposition, eller hvis der er tale om aktionærer og anpartshavere i realkreditinstitutter og banker.

I tilfælde af, at der er opstået et ulovligt aktionær-/anpartshaverlån, fremgår det af selskabslovens §215, at beløbet skal tilbageføres hurtigst muligt med tillæg af en årlig rente. Der er dog også skattemæssige konsekvenser ved ulovlige lån. Det fremgår af ligningslovens §16E, stk. 1, at ulovlige lån skal behandles efter skattelovgivningens almindelige regler om hævning uden tilbagebetalingspligt. Det betyder, at lånet i skattemæssig forstand ikke betragtes som et udlån, men som en overførsel af værdier til kapitalejeren, der skal beskattes som enten løn eller udbytte.

2.2 Fuld og begrænset skattepligt i Danmark

Det fremgår af selskabsskattelovens §1, at skattepligt påhviler selskaber og foreninger mv., som er hjemmehørende i Danmark. Skattepligten afhænger af, hvor selskabet er hjemmehørende, hvilket jf. selskabsskattelovens §1 stk. 1. nr. 1. defineres som aktie- og anpartsselskaber, som er indregistreret i Danmark.

Som udgangspunkt indtræder et selskab som skattepligtig i Danmark på tidspunktet for stiftelsen jf. selskabsskattelovens §4, men der findes undtagelser i selskabsskatteloven §4 stk. 3-5, som omfatter tilflytning til landet, virksomhedsomdannelser og skattepligtige virksomhedsoverdragelser, som ikke vil blive uddybet nærmere. Selskabsretligt er der en masse forskellige krav og formalia vedrørende stiftelse af

selskaber, som skal overholdes jf. selskabsloven, mens skattepligten indtræder ved registreringen, uanset om den selskabsretlige registrering er sket på et forkert grundlag eller i strid med selskabsloven. (Pedersen, J. m.fl., 2021, side 350)

I henhold til selskabsskatteloven §2 påhviler der skattepligt for selskaber, der har hjemsted i udlandet, hvis der udøves erhverv fra et fast driftssted i Danmark jf. selskabsskattelovens §2 stk. 2. Det er også, hvad der kaldes begrænset skattepligt. Det kan eksempelvis være en filial i Danmark, eller et kontor, en fabrik eller et værksted.

2.3 Opgørelse af den skattepligtige indkomst

Den skattepligtige indkomst for selskaber skal jf. selskabsskatteloven §8 opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, og det fremgår af selskabsskatteloven §17, at skatten udgør 22% af den skattepligtige indkomst. Statsskattelovens §4-6 er de grundlæggende bestemmelser i dansk skattelovgivning, hvor lovens §4 foreskriver, at den skattepligtige indkomst består af den skattepligtiges samlede årsindtægter, både fra Danmark og udlandet. Det fremgår af statsskattelovens §5, hvilke indtægter, der ikke regnes som indkomst, som bl.a. udgør formueforøgelser, gaver mv., mens retten til at fradrage driftsomkostninger, der er med til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, findes i statsskattelovens §6. Opgørelsen af den skattepligtige indkomst er altså bygget på et nettoindkomstprincip, hvor den skattepligtiges bruttoindkomst med fradrag af driftsudgifter udgør den skattepligtige indkomst.

Igennem tiden er statsskatteloven blevet suppleret med en stor mængde af yderligere lovgivning, som bl.a. består af ligningsloven, afskrivningsloven, kursgevinstbeskatningsloven, ejendomsbeskatningsloven, aktieavancebeskatningsloven mv. som selskaber også er omfattet af. (Pedersen, J. m.fl., 2021, side 359)

Statsskattelovens §6 er i høj grad blevet suppleret med udvidende, indskrænkende eller præciserende bestemmelser i forhold til fradrag gennem ligningsloven og afskrivningsloven. (Pedersen, J. m.fl., 2021, side 76)

Der findes en lang række af forskellige bestemmelser i ligningsloven, som giver ret til forskellige former for fradrag. Det fremgår f.eks. af ligningslovens §8 stk. 1, at der er fradrag for omkostninger til rejser og reklamer, som er afholdt i forbindelse med den skattepligtiges erhverv, mens skattepligtige kan fradrage 25% af sine udgifter til repræsentation jf. ligningslovens §8 stk. 4.

I årsregnskabslovens §§40-43 findes bestemmelser for indregning og måling af materielle og immaterielle anlægsaktiver, hvor der bl.a. står, at sådanne aktiver med en begrænset levetid skal afskrives systematisk over aktivernes levetid. Det er imidlertid ikke de samme regler, der er gældende, når der er tale om skattemæssige afskrivninger. Afskrivningslovens §5 foreskriver, at driftsmidler skal afskrives på en samlet

saldo for den enkelte virksomhed, og der kan jf. afskrivningslovens §5 stk. 3 afskrives op til 25% af den afskrivningsberettigede saldo årligt. Derimod afskrives bygninger lineært med maksimalt 4% om året jf. afskrivningslovens §§15-17.

Dette er blot eksempler på omfanget og kompleksiteten i opgørelsen af selskabers skattepligtige indkomst og identifikationen af, hvilke omkostninger selskaber kan få fradrag for. Der findes i både ligningsloven og afskrivningsloven en lang række af bestemmelser, som ikke vil blive gennemgået, men ligesom ovenstående eksempler bidrager til kompleksiteten af opgørelsen af den skattepligtige indkomst, som for mange mindre ejerledede virksomheder kan være umuligt at opgøre korrekt uden assistance fra en revisor eller andre regnskabs- og skattekyndige.

Når det kommer til kompleksitet, er det ingen undtagelse, når der tales om kursgevinstbeskatningsloven, aktieavancebeskatningsloven og ejendomsbeskatningsloven, som alle indeholder en række særregler inden for deres respektive områder. Som hovedregel er selskaber skattepligtige af gevinster på fordringer og gæld jf. kursgevinstlovens §§3 og 6, mens der samtidigt er fradrag for tab på disse. Undtagelsesvist er der dog ikke fradrag for tab på koncerninterne fordringer jf. kursgevinstlovens §§ 4 og 8, ligesom der ikke er fradrag for tab på fordringer, hvor renteindtægter ikke beskattes i Danmark jf. kursgevinstlovens §5.

Aktieavancebeskatningsloven har, ligesom kursgevinstloven, en forholdsvis simpel hovedregel, der hedder, at gevinst og tab på aktier er forskellen på anskaffelsessummen og afståelsessummen jf. lovens §26 stk. 2. Dog er der forskellige typer af aktier, og flere af disse har forskellige regler for, hvordan der skal ske beskatning af både avancer og udbytter af de enkelte aktier. F.eks. er avancer på datterselskabsaktier skattefrie jf. aktieavancebeskatningslovens §§4A og 8, ligesom udbytte herfra er skattefrit jf. selskabsskattelovens §13 stk. 1, nr. 2. Hvis der derimod er tale om skattefrie porteføljeaktier, er aktieavancen skattefri jf. aktieavancebeskatningslovens §§4C og 8, men det fremgår af selskabsskattelovens §13 stk. 2, at udbytter fra disse aktier skal medtages i den skattepligtige indkomst med 70% af det udloddede udbytte. Aktieavancebeskatningslovens §9 foreskriver, at avancen på skattepligtige porteføljeaktier er skattepligtig, ligesom udbytte herfra er skattepligtig jf. ligningsloven §16A.

Ejendomsavancebeskatningsloven er også en særdeles omfattende lov. Overordnet set foreskriver ejendomsavancebeskatningslovens §1, at avancen ved salg af ejendomme skal medregnes i den skattepligtige indkomst, og den skal ifølge ejendomsavancebeskatningslovens §4 opgøres som forskellen mellem anskaffelsessummen og afståelsessummen, som også skal opgøres efter ejendomsavancebeskatningslovens §4, ligesom der er en regel i ejendomsavancebeskatningslovens §5, som siger, at den skattepligtige må tillægge 10.000 kr. til anskaffelsessummen, for hvert år ejendommen er ejet. Desuden fremgår det af ejendomsavancebeskatningslovens §6 stk. 3-6, at tab ved salg af ejendomme er

kildeartsbegrænsede, og derfor kan tabet kun modregnes i fremtidige gevinster vedrørende salg af ejendomme.

2.4 Fremførsel af skattemæssige underskud

Som det er nævnt ovenfor, er tab ved salg af ejendomme kildeartsbegrænsede, og disse tab kan kun modregnes i fremtidige gevinster på salg af netop ejendomme. Det er dog langt fra tilfældet for alle tabskilder. Det fremgår af selskabsskattelovens §12, at hvis den skattepligtige indkomst er negativ, så kan underskuddet fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for efterfølgende år. Selskaber kan fradrage deres underskud fra tidligere år fuldt ud op til en bundgrænse på 8.872.500 kr. (2022 niveau), hvorefter det resterende underskud højst kan fradrages med 60% jf. selskabsskattelovens §12 stk. 2.

2.5 Udskudt skat

Ifølge årsregnskabslovens §47 er det et krav, at hensatte forpligtelser indregnes i årsregnskabet, herunder udskudt skat. Udskudt skat kan opstå i tilfælde af, at der er forskelsværdier mellem de regnskabsmæssige værdier og de skattemæssige værdier af eksempelvis ejendomme, driftsmidler eller andre materielle og immaterielle anlægsaktiver, som resultat af forskellene mellem de regnskabsmæssige og de skattemæssige afskrivninger.

En udskudt skatteforpligtelse kan eksempelvis opstå i tilfælde af, at de regnskabsmæssige værdier af ejendomme eller driftsmidler overstiger de skattemæssige værdier. Det kan være, hvis et selskab har en ejendom, som afskrives over 50 år regnskabsmæssigt, men jf. afskrivningslovens §17 afskrives med 4% årligt, hvilket svarer til en afskrivningshorisont på 25 år.

Omvendt opstår et skatteaktiv, hvis de skattemæssige værdier overstiger de regnskabsmæssige værdier. Disse opstår ofte i praksis i forhold til driftsmidler, som regnskabsmæssige bliver afskrevet over f.eks. 5 år, mens de ifølge afskrivningslovens §5 stk. 3 skal afskrives skattemæssigt efter saldometoden med 25% af den resterende saldo. Desuden kan der opstå et udskudt skatteaktiv som følge af, at selskaber har haft underskud i tidligere regnskabsår og har mulighed for at fremføre dette underskud i kommende års overskud. Der er ikke regnskabsmæssige krav til indregning af udskudte skatteaktiver, men hvis det indregnes, er der krav om, at selskabet oplyser de forudsætninger, der ligger til grund for indregningen i årsrapporten jf. årsregnskabslovens §88a.

2.6 Koncerner og sambeskatning

Der er i Danmark krav om national sambeskatning for koncernforbundne selskaber jf. selskabsskattelovens §31. Det fremgår af selskabsskattelovens §31 stk. 2, at der for en sambeskatningskreds skal opgøres én samlet sambeskatningsindkomst, som udgøres af summen af de enkelte selskabers skattepligtige

indkomster. Alle overskudsgivende selskaber i sambeskatningskredsen skal ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten modregne de underskudsgivende selskabers resultater i deres eget underskud for regnskabsåret jf. samme bestemmelse.

Det er jf. selskabsskattelovens §31 stk. 2 desuden muligt at udnytte hele koncernens eventuelle underskud fra tidligere år, hvis der er fremførte underskud, som er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet. Underskuddene skal forholdsmæssigt fordeles mellem de øvrige selskaber i sambeskatningskredsen i forhold til deres skattepligtige indkomster. Hvis underskud er opstået, inden et selskab er indgået i sambeskatningskredsen, kan kun selskabet selv udnytte dette underskud i fremtidige overskud.

2.7 Delkonklusion

Et selskab er jf. selskabslovens §5 et kapitalselskab, hvor kapitalejernes indskudskapital er fordelt på aktier eller anparter, og hvor kapitalejerne alene hæfter med deres indskud i virksomheden. Der er altså tale om selvstændige juridiske enheder. Det fremgår af selskabslovens §1 stk. 2, at kapitalejerne har ret til andel i selskabets overskud i forhold til deres ejerandel, ligesom de også har stemmeret til generalforsamlingen i forhold til deres ejerandel, medmindre der er tale om aktier uden stemmeret, jf. selskabslovens §46.

Der er ifølge selskabslovens §§180-193 fire muligheder for en kapitalejer for at få midler ud af et selskab: der er et lønmodtagerforhold, der udloddes ordinært eller ekstraordinært udbytte, der foretages en kapitalnedsættelse eller selskabet opløses. Udbytte kan jf. selskabslovens §180 stk. 2 udelukkende udloddes af selskabets frie reserver, hvorfor f.eks. selskabskapitalen ikke kan udloddes.

Den skattepligtige indkomst for selskaber skal jf. selskabsskatteloven §8 opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, og det fremgår af selskabsskattelovens §17, at skatten udgør 22% af den skattepligtige indkomst. De almindelige regler for opgørelse af den skattepligtige indkomst omfatter bl.a. statsskatteloven, ligningsloven, afskrivningsloven, aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven og ejendomsavancebeskatningsloven.

Det fremgår af selskabsskattelovens §12, at hvis den skattepligtige indkomst er negativ, så kan underskuddet fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for efterfølgende år. Det fremgår af selskabsskattelovens §31 stk. 2, at der for en sambeskatningskreds skal opgøres én samlet sambeskatningsindkomst, som udgøres af summen af de enkelte selskabers skattepligtige indkomster.

Det kan jf. ovenstående konkluderes, at det kræver kendskab til en lang række af forskellige regler, før man er i stand til at opgøre den skattepligtige indkomst, hvorfor det må siges at være en meget kompleks opgave for kapitalejerne at gøre uden assistance fra en revisor eller anden rådgiver.

3. A New Corporate Tax

I sin artikel "A New Corporate Tax" fra 2020 skriver Reuven S. Avi-Yonah, at der blandt akademikere og politiske observatører er en stigende holdning til, at selskabsskatten som beskatningsform bør afskaffes, eller i hvert fald ændres. Han mener, at selskabsskat er en besynderlig skat, som ikke er oppebåret af selskaberne, da disse er juridiske enheder og ikke kan bære den økonomiske byrde som en beskatning er. Artiklen tager sit udgangspunkt i USA, men langt hen ad vejen er det meget sammenligneligt med systemet i Danmark. En af de akademikere, der har sat spørgsmålstegn ved selskabsskatten, er Yariv Brauner fra University of Florida, der har skrevet et kapitel i bogen "International Taxation in a Changing Landscape: Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman", som i grove træk omhandler mange af de samme synspunkter, som Avi-Yonah også har. Og artiklen udstiller mange af de samme problemer ved selskabsskatten, herunder også spørgsmålet om, hvem der rent faktisk bærer skattebyrden.

Avi-Yonah skriver i sin artikel, at i og med selskaberne ikke kan bære skattebyrden, er selskabsskatten i sin nuværende form nærmere at betegne som en indirekte skat, hvor økonomer igennem tiden har haft svært ved at klarlægge, hvem der reelt bærer byrden for denne skat. Det fremgår af artiklen, at fire forskellige interessenter ifølge Avi-Yonah er med til at bære skattebyrden for selskaberne: aktionærerne, kapitaludbyderne, virksomhedernes medarbejdere og forbrugerne.

Aktionærerne bærer ifølge Avi-Yonah skattebyrden, fordi selskabsskatten reducerer det overskud, der kan udloddes som udbytte, men også i form af prisfastsættelsen på selskabets aktier. Dernæst nævner Avi-Yonah kapitaludbyderne som en bærer af skattebyrden, i tilfælde hvor selskabsskatten får kapital til at flyde fra selskaber til eksempelvis enkeltmandsvirksomheder. Avi-Yonah mener, at virksomhedernes medarbejdere er med til at bære skattebyrden i form af, at selskaberne kan reducere lønningerne som tilsvarende for skatten ved f.eks. at true med at flytte selskabet ud af landet. Til sidst mener han, at forbrugerne bærer skattebyrden i tilfælde af, at selskaberne har monopol eller duopol-lignende tilstande, hvor selskaberne kan hæve priserne og derigennem indeholde skatterne i prisen, uden frygt for at miste markedsandele eller blive underbudt af konkurrerende selskaber.

Graden af de enkelte interessenters bidrag til selskabsskatten afhænger af elasticiteten i kapital, arbejdskraft og efterspørgsel. Han mener, at den generelle befolkning er overbevist om, at det er de store selskaber, som bærer skattebyrden, ligesom politikerne også fodrer idéen om, at selskabsskatten bliver betalt af andre end befolkningen. Denne idé kalder Avi-Yonah i sin artikel for en finanspolitisk illusion.

Avi-Yonah taler i sin artikel ikke for en fuldstændig afskaffelse af selskabsskatten, men til gengæld en reformation af den traditionelle selskabsskat. Han mener ikke, at selskabsskatten skal afskaffes, da det giver

rige aktionærer muligheden for at udskyde skatterne, potentielt indtil deres arvinger skal betale skatten, når aktionærene dør. Derimod mener han, at selskabsskatten skal have den samme effekt, som den havde ved indførelsen i sin tid, nemlig at begrænse de store selskabers magt og for at regulere deres adfærd for at undgå monopolister, som dominerer deres felt og presser konkurrenter og mindre virksomheder ud af markedet. Denne effekt mener Avi-Yonah ikke, at selskabsskat i sin nuværende form har. For at kunne begrænse de store selskabers magt, mener Avi-Yonah, at beskatning af det, han kalder normal profit, skal være 0%, mens der skal være en beskatning på op til 80% af det, han kalder overnormal profit, som i artiklen fremgår som værende profit på over 10 milliarder dollars om året.

Det må antages, at alle selskabsledere har ét overordnet mål for deres selskaber; at opnå profit. For at skabe profit er det nødvendigt at holde sine omkostninger nede, inklusive lønninger, og fastsætte sine salgspriser således, at der er en profit på hver enhed, således at alle omkostninger, herunder skatter, også kan indeholdes, samtidig med, at der skabes profit. Indirekte betyder det også, at både forbrugere og medarbejdere bærer en del af skattebyrden, for ellers kan selskaberne ikke leve op til sit formål.

Som det bliver nævnt i artiklen, så mener Avi-Yonah, at befolkningen generelt er af den forståelse, at det er selve selskaberne, der betaler selskabsskatten, hvilket i teorien også er korrekt – det er selskaberne, der har forpligtelsen. Det fremgår af selskabslovens §1 stk. 2, at i aktie- og anpartsselskaber hæfter kapitalejerne ikke personligt for selskabets forpligtelser, men alene med deres indskud. Det fremgår også af samme bestemmelse, at kapitalejerne har ret til andel af selskabets overskud i forhold til deres ejerandel. I Danmark findes der mange aktie- og anpartsselskaber med én ejer af samtlige aktier eller anparter gennem en holdingstruktur, hvor ejeren er indsat som direktør i driftsselskabet, og hvor bestyrelsen, hvis der er tale om aktieselskaber, består af ejeren, ejerens partner og et yderligere familiemedlem. I selskaber som dette er det 100% ejeren, der tager alle beslutninger i selskabet, herunder også beslutter, hvordan overskudsfordelingen i selskabet skal se ud, da ejeren har alle stemmerne på generalforsamlingen.

I sådan et simpelt, men forholdsvis hyppigt tilfælde for mindre aktie- og anpartsselskaber i Danmark, er det i teorien selskabet, der bliver beskattet af overskuddet, men det er selskabets ejer, der har stemmerne til at tage beslutningerne og dermed også dispositionsfriheden til at udlodde hele overskuddet hvis det ønskes, eller lade være med at udlodde noget af overskuddet overhovedet. I disse tilfælde er der ikke så stor en adskillelse mellem kapitalejeren og selskabet, og det stemmer på den måde overens med Avi-Yonahs teori om, at selskabsskatten i virkeligheden mere er at betragte som en indirekte beskatning af kapitalejeren, eller en form for aconto beskatning. I børsnoterede selskaber er det trods alt en større andel af aktionærer, og også nogle mere komplicerede ejerforhold, ligesom der er en større mængde af medarbejdere og kapitaludbydere, men principperne er stadig de samme langt hen ad vejen.

3.1 Delkonklusion

Det kan være meget udfordrende at udpege, hvem der er den faktiske bærer af skattebyrden, når det kommer til selskaber. Der er en tendens i den faglige litteratur til, at selskaber som selvstændige juridiske enheder i hvert fald ikke selv er i stand til at bære byrden af en skattebetaling. Avi-Yonah mener, at der er fire mulige bærere af skattebyrden: aktionærerne, kapitaludbyderne, medarbejderne og forbrugerne. Han mener, at alle fire interessenter i mere eller mindre grad er med til at bære skattebyrden, og deres bidrag afhænger af elasticiteten i kapital, arbejdskraft og efterspørgsel.

I og med at alle selskabers grundlæggende formål er at skabe profit, er selskaberne også nødt til at fastsætte sine salgspriser efter at kunne afholde alle sine omkostninger, inklusive lønninger og skatter, tilsvarende højt til, at der stadig er et afkast til aktionærerne. På den måde vil forbrugerne være med til at betale selskabsskatten, da en del af skatten indirekte udgør en del af salgsprisen. Hvis et selskab ikke holder sine lønninger på et vist niveau, så vil det også betyde et mindre provenu til aktionærerne, hvorfor der også kan argumenteres for, at medarbejderne indirekte er med til at betale for selskabsskatten. Forskellen mellem selskabets omsætning og deres omkostninger er afkastet til aktionærerne, og det er også det, selskaberne betaler skat af. Selskabsskatten bliver fratrasket direkte fra aktionærernes afkast, hvorfor det kan argumenteres for, at selskabsskatten i høj grad er en form for indirekte beskatning eller acontoskat for aktionærerne.

4. Udviklingen i selskabsskat i Danmark

Danmark har, som tidligere nævnt, haft en lov om indkomstbeskatning for aktieselskaber siden 1960. Da denne lov blev indført, var satsen for beskatning af den skattepligtige indkomst i selskaber på 44% jf. lovens §17, og den har siden da været genstand for en række politiske tiltag, hvor satsen er blevet sat både op til 50% i slutningen af 1980'erne og senere er sat ned til de 22%, som satsen er i dag jf. selskabsskattelovens §17. Det har ikke været muligt at finde data for skatteindtægter fra 1960-1969, hvorfor analysen vil behandle årene 1970-2021.

Denne del af afhandlingen vil se på udviklingen i indtægterne fra selskabsskatten gennem tiden samt udviklingen i selskabsskattesatsen for at undersøge, hvorvidt der er en sammenhæng mellem selskabsskattens andel af den samlede skatteindtægt i Danmark og satsen for selskabsskatten.

4.1 Selskabsskatteindtægter i Danmark 1970-1979

Den første periode, der belyses, er 1970'erne. Selskabsskatten var på 36% i starten af 1970'erne og frem til 1972, hvorefter den blev sat op til 37%. Denne stigning var ifølge Skatteministeriet "som led i regeringens finansielle foranstaltninger". Med virkning fra 1979 blev selskabsskattesatsen sat op til 40% som en del af en samlet finanspolitisk stramning, der også blev kaldt "Julepakken". (Skatteministeriet, 2003)

Danmark havde igennem 1970'erne store økonomiske balanceproblemer og blev ramt af den første oliekrise i 1973-74, som fik oliepriserne til at stige kraftigt. (Danmarkshistorien.dk, 2018b)

Mio kroner	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Samlet skatteindtægt	47.213	56.400	63.599	72.229	84.782	86.277	102.638	115.179	132.250	150.981
Selskabsskat, sats	36%	36%	36%	37%	37%	37%	37%	37%	37%	40%
Selskabsskat	1.266	1.347	1.447	2.315	2.780	2.791	4.010	3.626	4.241	4.725
Selskabsskat, andel i %	2,68%	2,39%	2,28%	3,20%	3,28%	3,24%	3,91%	3,15%	3,21%	3,13%

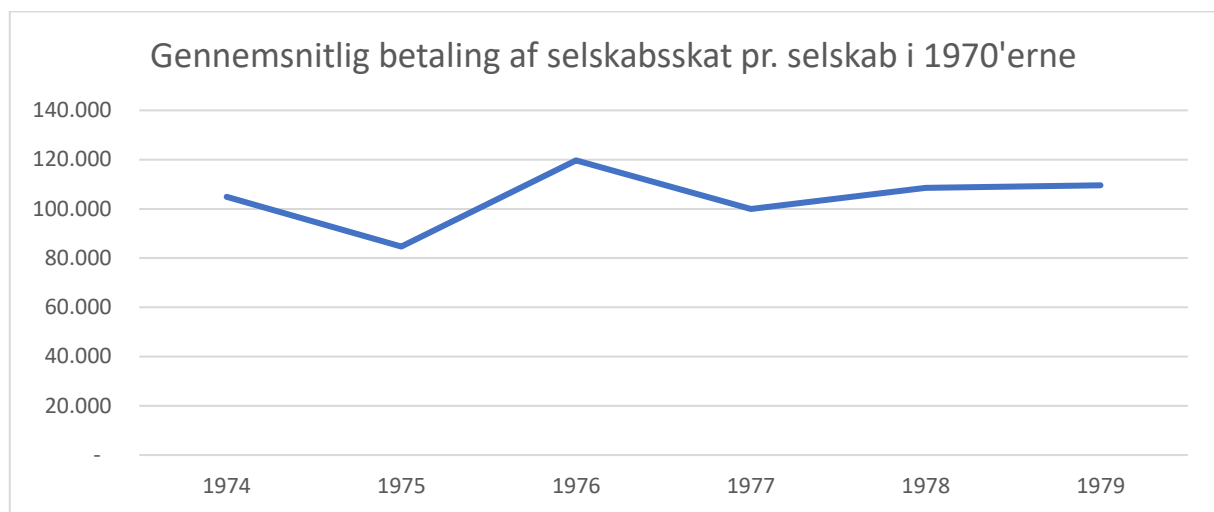
Tabel 2: Selskabsskatteindtægter i Danmark 1970-1979, Skattestyrelsen og OECD

Som det ses af ovenstående tabel, var der en markant stigning i både de samlede skatteindtægter og i indtægterne fra selskabsskatter, der nærmest blev fordoblet fra 1970 til 1974, og igen i nærheden af en fordobling fra 1974-1979. Disse voldsomme stigninger er et produkt af flere ting. Først og fremmest var der en massiv inflation gennem 1970'erne, som formentlig var en stor del af forklaringen på de enorme stigninger. Derudover var der en stor stigning af udbuddet af arbejdskraft, som steg med omkring 300.000 personer, heraf en stor mængde af kvinder, der trådte ind på arbejdsmarkedet, hvilket alt andet lige har bidraget til en større effektivitet i Danmark og dermed også flere skatteindtægter. (Danmarkshistorien.dk, 2018b)

Med ovenstående in mente er stigningen i indtægterne fra selskabsskatten gennem 1970'erne formentlig påvirket af andre ting end stigningen i selskabsskatten på 1 procentpoint. Det fremgår af den nederste linje i

tabellen, hvor stor en del af det samlede skatteprovenu, der udgøres af selskabsskat. Her ses det, at selskabsskatten udgjorde 2,68% af den samlede skatteindtægt i 1970, mens den i 1973, hvor satsen blev sat op til 37%, udgjorde 3,20%. Denne stigning må alt andet lige være uden betydning for inflationen, i og med at alle skatteindtægter har været genstand for inflation.

Det gør sig gældende, at selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter i årene 1970-1972 udgjorde under 3%, mens andelen, efter stigningen af selskabsskattesatsen, udgjorde over 3%. Der er altså igennem 1970'erne en tendens til, at stigningen på 1 procentpoint i selskabsskattesatsen også havde en betydning for, hvor meget selskabsskat der blev indbetalt.



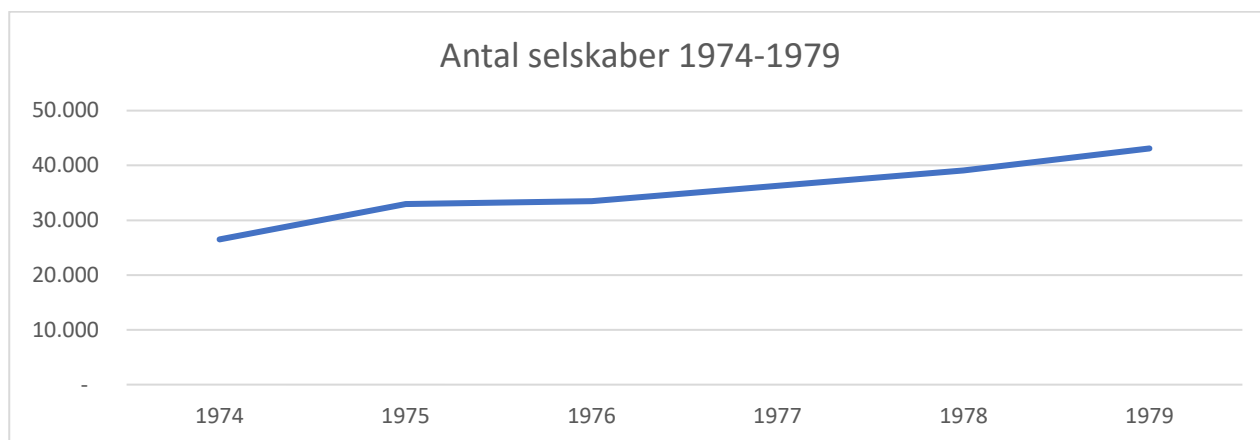
Figur 4: Selskabers gennemsnitlige betaling af skat i 1970'erne, OECD og Danmarks Statistik

Ovenstående figur viser den gennemsnitlige indbetaling af selskabsskat per aktive selskab for de enkelte år. Grafens formål er at give et billede af sammenhængen mellem antallet af selskaber og det samlede selskabsskatteprovenu i perioden. Jo fladere grafen er, des større er sammenhængen mellem skatteprovenuet og antallet af selskaber.

Det fremgår, at selskaberne i gennemsnit betalte ca. 80.000-120.000 kr. i selskabsskat om året fra 1974 til 1979. Som det ses af grafen, er den gennemsnitlige skattebetaling per selskab faldende fra 1974 til 1975, og igen fra 1976 til 1977. Dette på trods af, at mængden af selskaber stiger i begge perioder, og fra 1974 til 1975 er der endda også en mindre stigning i selskabsskatteprovenuet. Når man kigger på udviklingen i skatteprovenuet for sig selv, har det meget de samme tendenser som udviklingen i gennemsnitlig betaling af selskabsskat per selskab, hvilket fremgår af nedenstående graf.

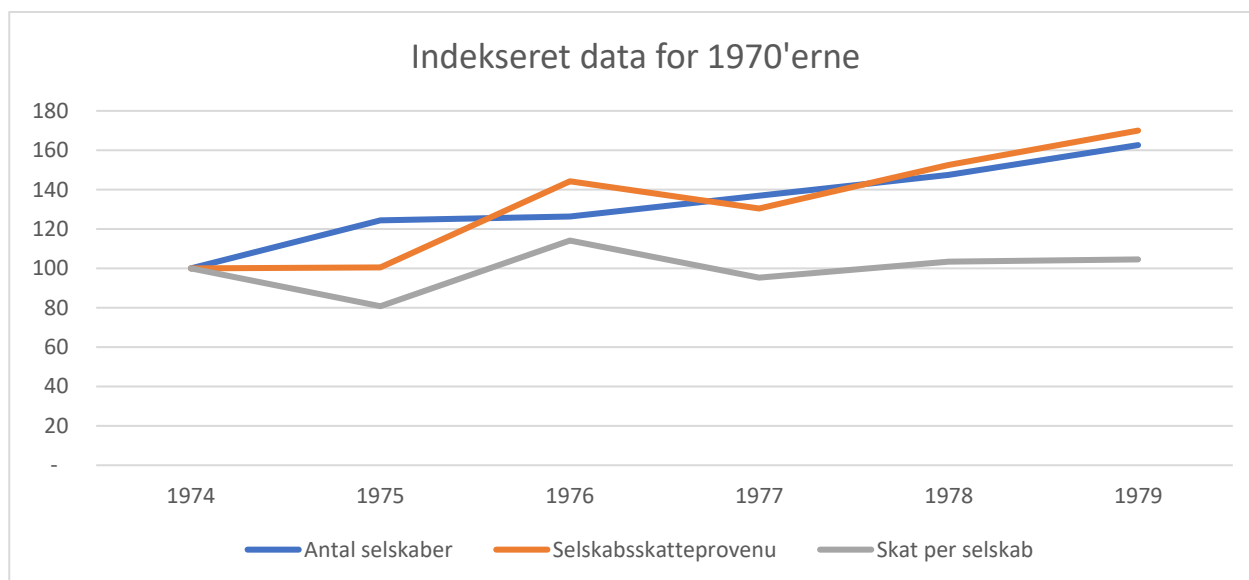
Fra 1974 til 1975 er der en mindre stigning i skatteprovenuet, men et fald i gennemsnitlig selskabsskattebetaling per selskab. Der er en større stigning i skatteprovenu fra 1978 til 1979 end stigning i

gennemsnitlig selskabsskat per selskab. På nedenstående graf ses, at der både fra 1974 til 1975 og dels også fra 1978 til 1979 har været en større tilgang af selskaber i Danmark, end der er fra 1975 til 1978.



Figur 5: Antal selskaber 1974-1979, Danmarks Statistik

Der har altså i de to ovennævnte perioder været en forholdsmeæssigt større tilgang af selskaber end, der har været stigning i skatteprovenuet. Det kan udledes af ovenstående, at der er en tendens til, at selskabsskatteprovenuet stiger i takt med, at der kommer flere selskaber i Danmark. Det kan også udledes, at der igennem 1970'ernes stigning af selskabsskatten fra 36% til 37% var en tendens at spore i forhold til selskabsskattens andel af det samlede skatteprovenu for perioden, hvor andelen er gået fra at være omkring 2,5% til at være over 3% efter stigningen.



Figur 6: Indekseret data 1974-1979, egen tilvirkning

For at kunne sætte graferne op mod hinanden er alle tallene fra de foregående grafer indekseret i denne graf. Her ses det, at der fra 1974-1979 godt kunne være en tendens til, at stigningen i selskabsskatteprovenuet kunne have en sammenhæng med stigningen i antallet af selskaber.

Selskabsskattesatsen er den samme fra 1974 til 1978, men stiger til 40% i 1979, hvilket også kan være af betydning for, at selskabsskatteprovenuet var stigende.

4.2 Selskabsskatteindtægter i Danmark 1980-1989

I 1979 blev Danmark ramt af den anden oliekrise, hvilket endnu engang betød en stigning i energipriserne, og i et forsøg på at styrke den danske konkurrenceevne blev kronen i to omgange devalueret med 7% i løbet af 1979. Inflationen bragede stadig derudaf, og arbejdsløsheden var også stigende, hvor det i 1982 nåede op over 250.000 arbejdsløse i Danmark. (Danmarkshistorien.dk, 2018c)

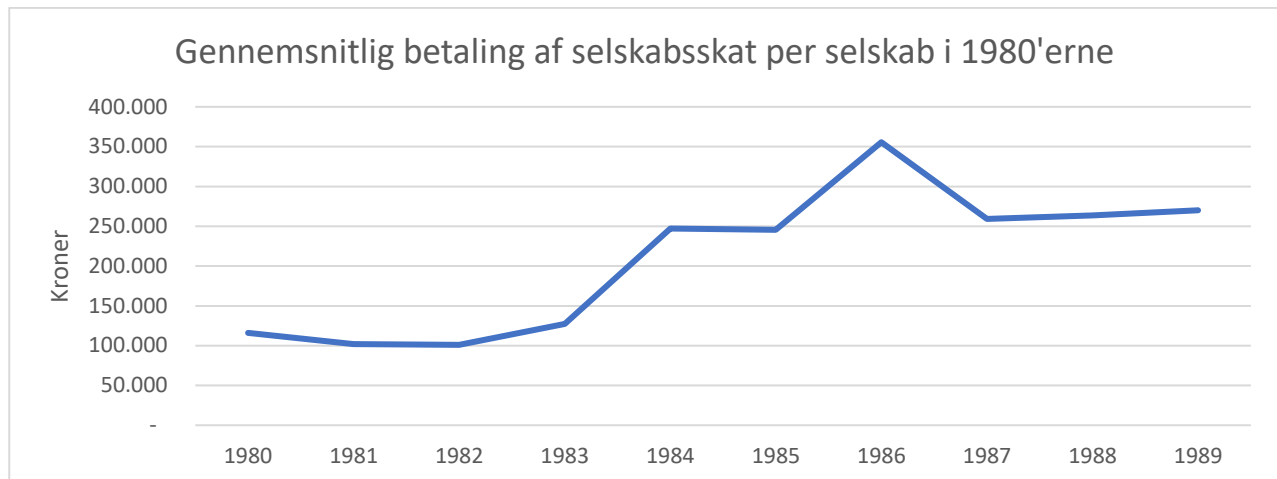
Den fortsatte økonomiske krise i Danmark resulterede i, at der blev foretaget en række finans- og skattepolitiske tiltag igennem 1980'erne. Fra og med indkomståret 1985 blev selskabsskattesatsen sat op til 50%, da man forsøgte at lave en neutral kapitalafkastbeskatning, så selskabsbeskatningen skulle være på samme niveau som skatten på renteindtægter. Tiltaget blev dog droppet igen efter fem år grundet den stigende internationalisering. (Skatteministeriet, 2003)

Mio kroner	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Samlet skatteindtægt	166.358	180.875	200.588	230.038	260.867	291.512	328.726	349.975	367.325	378.315
Selskabsskat, sats	40%	40%	40%	40%	40%	50%	50%	50%	50%	50%
Selskabsskat	5.446	5.095	5.347	6.994	14.224	14.478	20.523	15.387	15.604	16.138
Selskabsskat, andel i %	3,27%	2,82%	2,67%	3,04%	5,45%	4,97%	6,24%	4,40%	4,25%	4,27%

Tabel 3: Selskabsskatteindtægter i Danmark 1980-1989, Skattestyrelsen og OCED

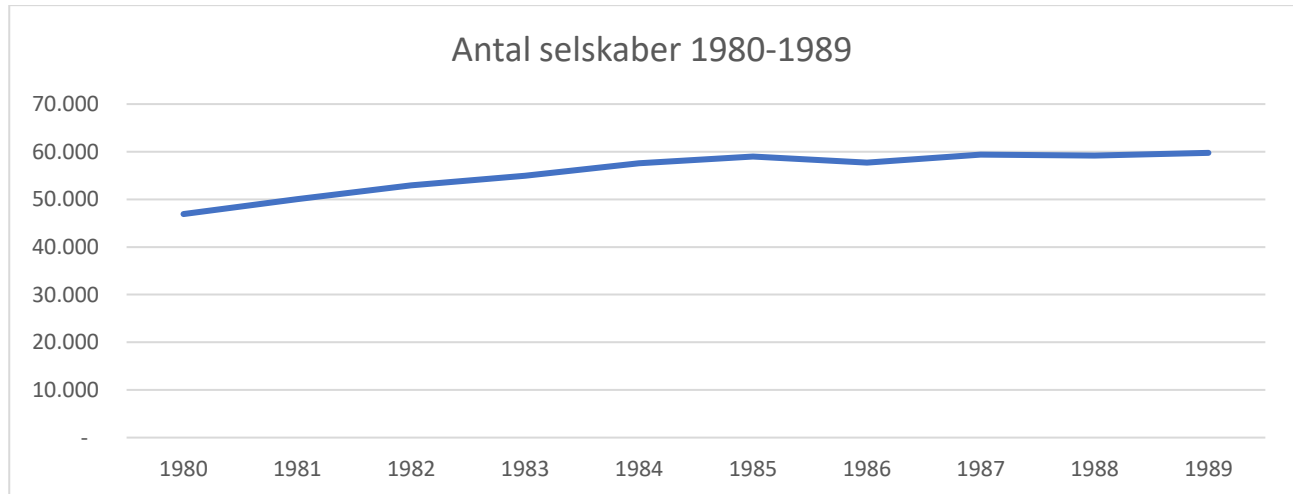
Som det ses af ovenstående tabel, var der også i 1980'erne en markant stigning i de samlede skatteindtægter, hvor inflationen, som i lighed med 1970'erne, må antages at være en væsentlig del af forklaringen herpå. I starten af 1980'erne lå selskabsskattens andel af den samlede skatteindtægt omkring 3%, hvilket var det samme niveau som i slutningen af 1970'erne. Andelen var dog faldende i 1981 og 1982, og den var under 3% for første gang, siden selskabsskattesatsen blev sat op fra 36% til 37% i starten af 1970'erne.

Der var en stor udvikling fra 1983 til 1984, hvor indtægten fra selskabsskat blev mere end fordoblet fra 6.994 mio. kroner til 14.224 mio. kroner, og selskabsskattens samlede andel af skatteindtægterne steg fra 3,04% til 5,45%. Det fremgår af "Skatter og afgifter – oversigt 1985" fra Danmarks Statistik, at banker, sparekasser, investeringsvirksomheder og forsikringsselskaber blev udelukket fra at foretage såkaldte investeringsfondshenlæggelser jf. investeringsfondsloven, som fandtes på daværende tidspunkt. Det fremgår af samme publikation, at indbetaling af selskabsskatter fra bank- og forsikringsvirksomheder steg med over 6.000 mio. kroner. Selskaber havde fradrag for investeringsfondshenlæggelser, hvorfor denne ændring antages at være en af de væsentlige årsager til den store stigning mellem 1983 og 1984.



Figur 7: Selskabers gennemsnitlige betaling af skat i 1980'erne, OECD og Danmarks Statistik

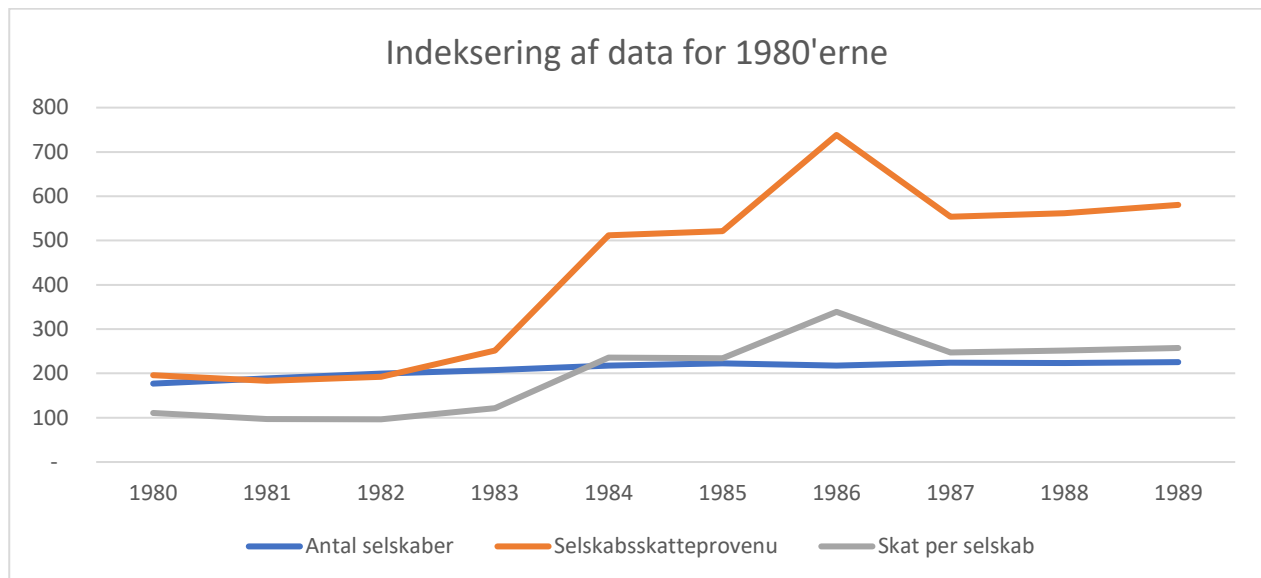
Det fremgår af ovenstående graf, at den gennemsnitlige betaling af selskabsskat per selskab var faldende fra 1980 til 1982, efterfulgt af en mindre stigning i 1983. Den store stigning, der var i skatteprovenu fra 1983 til 1984, ses også af grafen, hvor den gennemsnitlige betaling gik fra under 150.000 kr. per selskab til 250.000 på et enkelt år. Der ses generelt en stor stigning i slutningen af 1980'erne i den gennemsnitlige betaling, hvilket alt andet lige indikerer, at det havde en betydning, at selskabsskattesatsen blev sat op til 50%. Det fremgår af grafen, at der er et større udsving i 1986. Det er uvist, hvad årsagen til dette udsving er.



Figur 8: Antal selskaber 1980-1989, Danmarks Statistik

Det fremgår af ovenstående graf, at antallet af selskaber var stigende frem til 1985. I slutningen af 1980'erne er der en væsentligt mere beskeden stigning i antallet af selskaber, og der var endda en periode fra 1985 til 1986, hvor antallet af selskaber var faldende, ligesom der var et mindre fald fra 1987 til 1988. Det er værd at bemærke, at faldene i antallet af selskaber lå i præcis de år, hvor selskabsskattesatsen var 50%. Dette kan være en indikation på, at selskabsskattesatsen har haft en betydning for danskernes mod på at starte

selskaber i slutningen af 1980'erne. Det bemærkes desuden, at antallet af selskaber i Danmark var mere end fordoblet fra 1974 og frem til 1989 på trods af ovenstående.



Figur 9: Indekseret data 1980-1989, egen tilvirkning

Når man kigger på de indekserede data, kan det udledes, at der i slutningen af 1980'erne ikke var nogen synderlig udvikling i antallet af selskaber. Det kan ikke udelukkes, at denne stilstand i udviklingen var påvirket af at selskabsskatten var på 50% i perioden, men det kan også være de generelle økonomiske udfordringer i Danmark der var årsagen. Alt andet lige har aktionærerne fået et væsentligt mindre afkast på deres investeringer, fordi halvdelen af overskuddet går til skat. Det kan dog ses, at der har været en væsentlig stigning i selskabsskatteprovenuet fra 1984 og frem, som den forøgede selskabsskattesats alt andet lige har været med til at skabe.

4.3 Selskabsskatteindtægter i Danmark 1990-1999

I 1990 kom der for første gang i mange år overskud på betalingsbalancen igen, og det var slut med selskabsskattesatsen på 50%, da satsen i lov nr. 889 af 29. december 1989 blev sat ned til 40%, og var tilbage på samme niveau som i starten af 1980'erne. Generelt var økonomien styrket i Danmark efter mange års krise i 1970-1989, og der kom gang i væksten igen. (Danmarkshistorien.dk, 2018c)

Igenem 1990'erne blev selskabsskattesatsen gradvist nedsat, for første gang i den historiske periode, der belyses, og det kan ses af nedenstående tabel, at satsen bliver sat ned med 2 procentpoint i 1991 ved lov nr. 217 af 10. april 1991.

Fra 1992 blev skatteopgørelsen for selskaber lavet om, så selskaberne skulle betale skatten i optjeningsåret i stedet for året efter, som man hidtil havde gjort. For at få selskaberne til at benytte den nye ordning, fik de muligheden for at nøjes med at betale 34% i selskabsskat, såfremt skatten var betalt senest 31. december

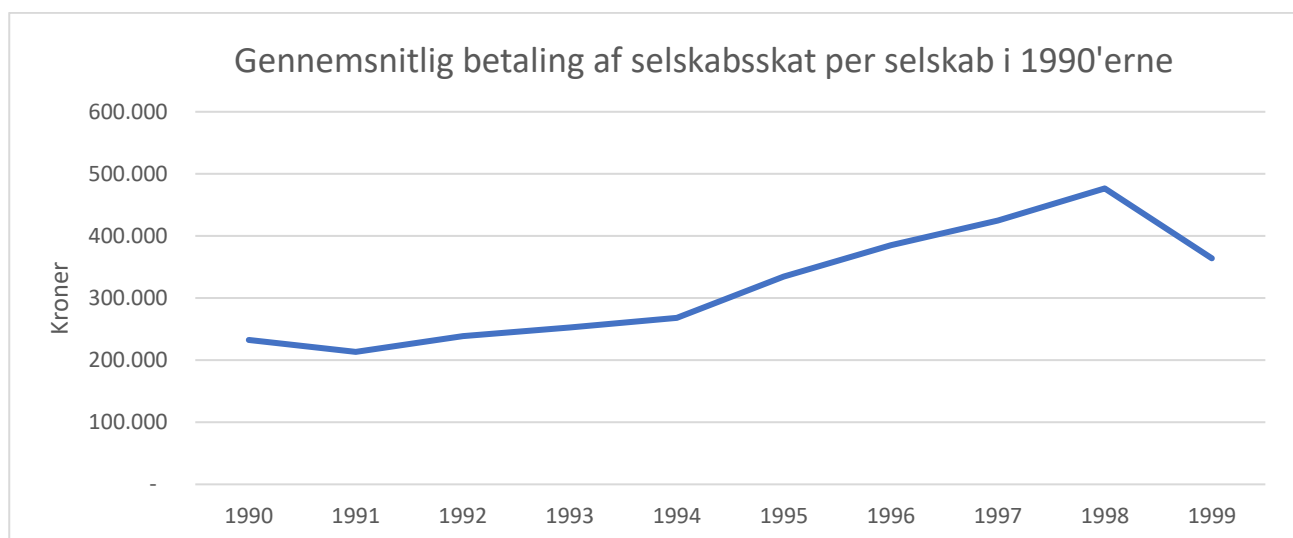
1992. Fra 1993 blev samtidighedsafregning af selskabsskat i form acontoskat indført, og selskabsskatten blev sat ned til 34% jf. lov nr. 291 af 29. april 1992. I 1999 bliver selskabsskattesatsen yderligere sat ned til 32%. (Danmarks Statistik, 1993)

Det fremgår af "Socialdemokratiets bud på en samlet indsats 1990-1995", at årsagerne til, at det i 1990'erne var nødvendigt at nedsætte satsen på bl.a. selskabsskat ifølge Socialdemokratiet, var for at have en større ensartethed i forhold til resten af Europa som følge af udviklingen i det indre marked og liberaliseringen af kapitalbevægelsens frihed. (Socialdemokratiet, 1989)

Mio kroner	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Samlet skatteindtægt	382.232	392.271	409.964	424.682	464.777	484.690	510.783	537.821	562.962	596.408
Selskabsskat, sats	40%	38%	34%	34%	34%	34%	34%	34%	34%	32%
Selskabsskat	14.660	14.020	16.202	18.498	19.154	23.808	26.880	30.089	35.078	28.916
Selskabsskat, andel i %	3,84%	3,57%	3,95%	4,36%	4,12%	4,91%	5,26%	5,59%	6,23%	4,85%

Tabel 4: Selskabsskatteindtægter i Danmark 1990-1999, Skattestyrelsen og OECD

Det fremgår af ovenstående tabel, at selskabsskatteindtægterne igennem 1990'erne generelt var stigende, og det toppede med et provenu på 35.078 mio. kroner i 1998 i forhold til 14.660 mio. kroner i 1990, hvilket er over en fordobling. Det ses desuden, at andelen af selskabsskat i forhold til den samlede skatteindtægt også var stigende, og den udgjorde i 1998 hele 6,23%, som er den suverænt største andel hidtil siden 1970.



Figur 10: Selskabers gennemsnitlige betaling af skat i 1990'erne, OECD og Danmarks Statistik

I 1998 var den gennemsnitlige betaling af selskabsskat per selskab også oppe på næsten 500.000 kr., mens den i 1991 lå lige over 200.000 kr., hvilket må siges at være en ret ekstrem stigning i gennemsnittet for en periode på kun otte år. Dette er også en indikation på, at selskaberne i Danmark i gennemsnit tjente

væsentligt flere penge igennem 1990'erne, end de havde gjort hidtil, hvor der især i perioden 1994-1998 var en meget stejl udvikling med en stigning i underkanten af 80%.

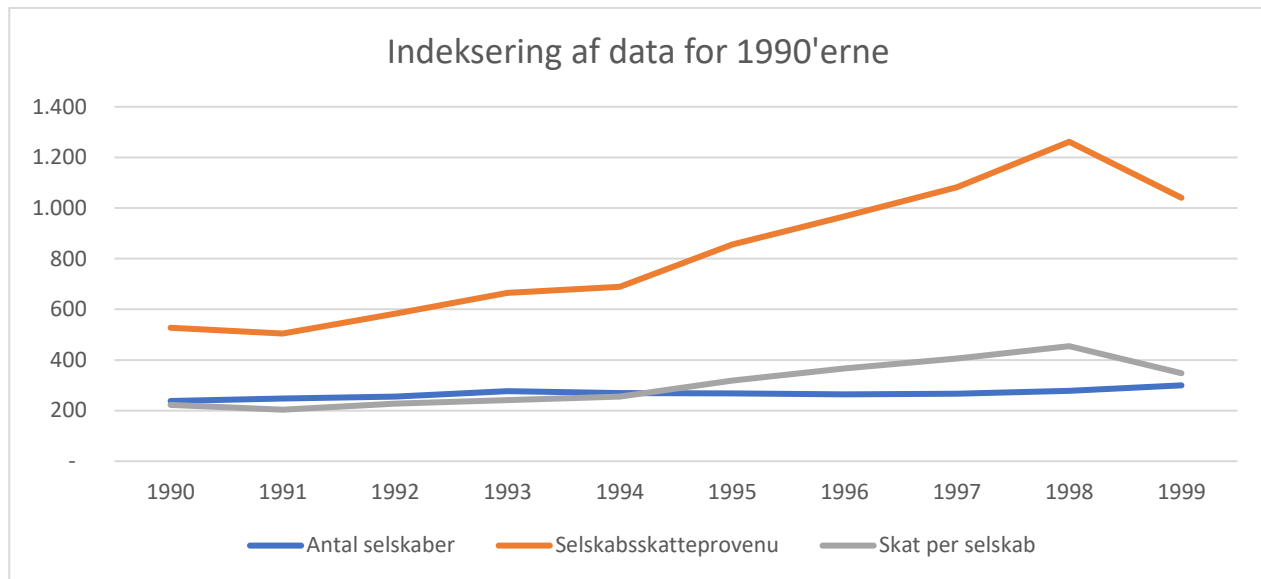
Det bemærkes, at der var et mindre fald i den gennemsnitlige indbetaling af selskabsskat per selskab i 1991, hvor satsen blev sat ned fra 40% til 38%, ligesom der var et mindre fald i det samlede selskabsskatteprovenu. Nedsættelsen af selskabsskattesatsen til 34% i 1992 kan umiddelbart ikke ses af hverken det samlede skatteprovenu eller af ovenstående graf. Der var igen i 1999 et fald, hvor satsen blev sat ned til 32%. Her faldt den gennemsnitlige indbetaling af selskabsskat forholdsvist drastisk med over 100.000 kr. i gennemsnit per selskab, ligesom det samlede selskabsskatteprovenu også faldt med ca. 7.000 mio. kroner.



Figur 11: Antal selskaber 1990-1999, Danmarks Statistik

Antallet af selskaber i Danmark var, ligesom i de foregående to årtier, stigende i 1990'erne jf. ovenstående graf, men det var ikke en lineær stigning igennem hele årtiet. I 1993 var der i alt 73.242 aktie- og anpartsselskaber i Danmark, mens der i 1996 var registreret 69.835 jf. Danmarks Statistik. Det ses også af grafen, at der var en stor stigning af selskaber i Danmark i slutningen af 1990'erne, og i 1999 var der ifølge Danmark Statistik 79.439 aktie- og anpartsselskaber i Danmark. Den store stigning i selskabsskatteprovenuet fra 1994 til 1998 havde altså umiddelbart ikke nogen relation til antallet af selskaber i Danmark.

Nedenstående graf viser, at udviklingen i selskabsskatteprovenuet var steget markant i forhold til antallet af selskaber. Som nævnt var der mere end en fordobling af selskabsskatteprovenuet fra 1991 til 1998, ligesom der også var mere end en fordobling af det gennemsnitlige selskabsskatteprovenu per selskab.



Figur 12: Indekseret data 1990-1999, egen tilvirkning

Skatteministeriet skrev i deres publikation "Den danske selskabsskat - satsreduktion og baseudvidelse" fra 2003, at afviklingen af investeringsfondsordningen finansierede nedsætningen af selskabsskat. Først blev selskaber ekskluderet fra ordningen i 1991, og sidenhen blev den afviklet helt i 1994. Selskaberne kunne ved denne ordning henlægge op til 25% af det samlede overskud, som de kunne få fradrag for i den skattepligtige indkomst. Det fremgår desuden af denne publikation, at der også i 1990'erne blev ændret på reglerne for varelager nedskrivninger, således at der ikke var skattemæssige fradrag for nedskrivningerne. Så ifølge Skattestyrelsens egen publikation var den største del af årsagen til det stigende selskabsskatteprovenu, at man havde lavet en større udvidelse af skattebasen i 1990'erne, som reelt set gjorde det muligt at nedsætte selskabsskatten så drastisk, som man må sige, en nedsættelse på 18 procentpoint er.

4.4 Selskabsskatteindtægter i Danmark 2000-2009

Selskabsskattesatsen blev nedsat yderligere fra 2001 til 30%. Årsagen til, at man reducerede selskabsskattesatsen fra 2001, var hovedsageligt, at man ville følge niveauet for de andre nordiske lande. En af finansieringskilderne var en nedsættelse af afskrivningssatsen for driftsmidler fra 30% til 25%. (Skatteministeriet, 2003)

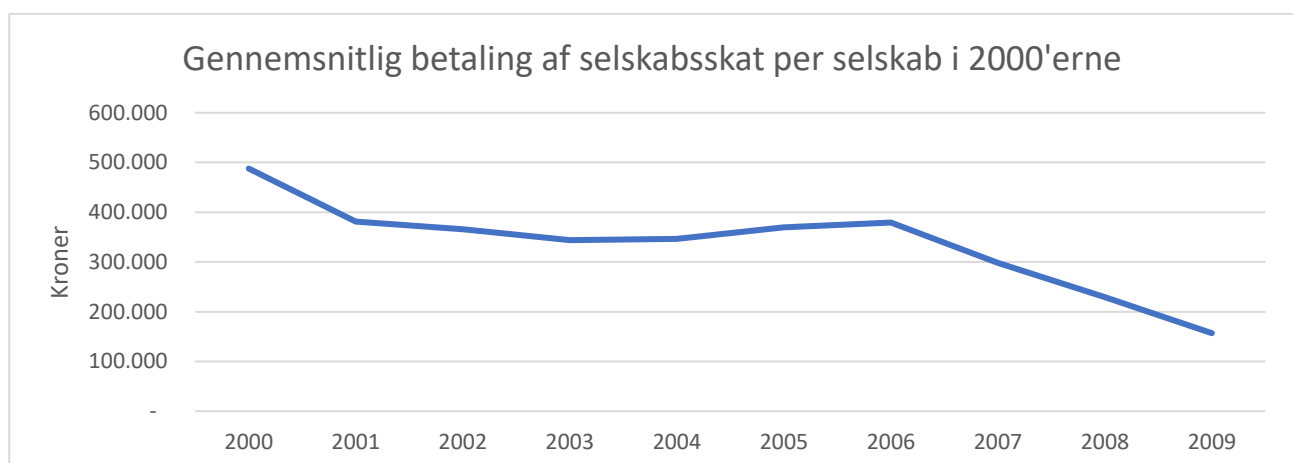
Selskabsskattesatsen blev yderligere nedsat i 2005 til 28%, hvilket jf. Finansministeriet blev finansieret af en stramning af sambeskatningsreglerne for danske selskaber med datterselskaber i udlandet. Igen i 2007 blev selskabsskatten ned, denne gang til 25%. Også denne nedsættelse blev finansieret af en stramning af afskrivningsreglerne, denne gang på bygninger og aktiver med en lang levetid. (Finansministeriet, 2019a)

2000'erne var på mange måder en begivenhedsrig periode, både på godt og ondt. 11. september 2001 er en dato, de fleste mennesker kan huske, hvor et af nyere tids histories mest drabelige terrorangreb fandt sted i New York, USA. 2000'erne var også genstand for en massiv udvikling i teknologien, og det var bl.a. i dette årti, GPS-navigationssystemet fik sit gennembrud, USB-nøglen blev opfundet, og verden så den første iPhone (Børsen, 2015). Den historiske begivenhed, der derimod havde den største indflydelse på selskabsskatterne i 2000'erne, startede for alvor i Danmark d. 24. august 2008, da Nationalbanken meddelte, at Roskilde Bank var blevet insolvent, hvilket var startskuddet til finanskrisen i Danmark. (Børsen, 2008)

Mio kroner	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Samlet skatteindtægt	623.911	631.797	642.280	657.031	700.893	764.016	784.341	809.988	808.883	777.375
Selskabsskat, sats	32%	30%	30%	30%	30%	28%	28%	25%	25%	25%
Selskabsskat	42.279	37.319	39.538	40.446	43.746	54.597	62.166	54.871	46.050	32.886
Selskabsskat, andel i %	6,78%	5,91%	6,16%	6,16%	6,24%	7,15%	7,93%	6,77%	5,69%	4,23%

Tabel 5: Selskabsskatteindtægter i Danmark 2000-2001, Skattestyrelsen og OECD

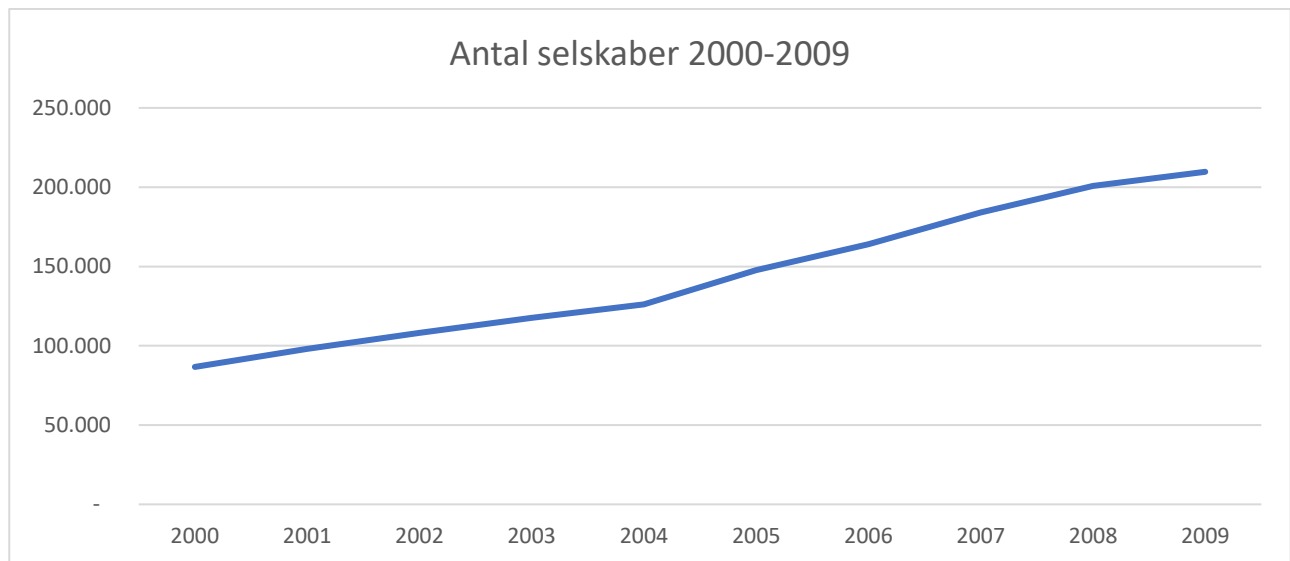
Af ovenstående tabel fremgår det, at selskabsskatteprovenuet faldt fra 2000 til 2001 med næsten 5.000 mio. kroner, hvor også selskabsskattesatsen blev sat ned fra 32% til 30%. Herefter var der en stigning i selskabsskatteprovenuet fra 2001 og frem til 2006, hvor selskabsskatteprovenuet nåede et rekordhøjt niveau på 62.166 mio. kroner og en rekordstor andel af den samlede skatteindtægt på 7,93%. I mellemtiden, fra 2004 til 2005, var der endnu en nedsættelse af selskabsskatten, hvilket ikke umiddelbart har nogen negativ effekt på det samlede selskabsskatteprovenu. Der var endnu en nedsættelse fra 2006 til 2007, hvor satsen blev sat ned til 25%. Det ses af tabellen, at også selskabsskatteprovenuet faldt fra 2006 til 2007 med over 7.000 mio. kroner. Indledningen til finanskrisen kan være en del af forklaringen på faldet i 2007, men der er en indikation af, at nedsættelsen af selskabsskattesatsen også har haft en indflydelse.



Figur 13: Selskabers gennemsnitlige betaling af skat i 2000'erne, OECD og Danmarks Statistik

I 2008 ramte finanskrisen for alvor. Det ses af det samlede selskabsskatteprovenu i 2008 og 2009, som er nede på 46.050 mio. kroner i 2008 og på 32.886 mio. kroner i 2009.

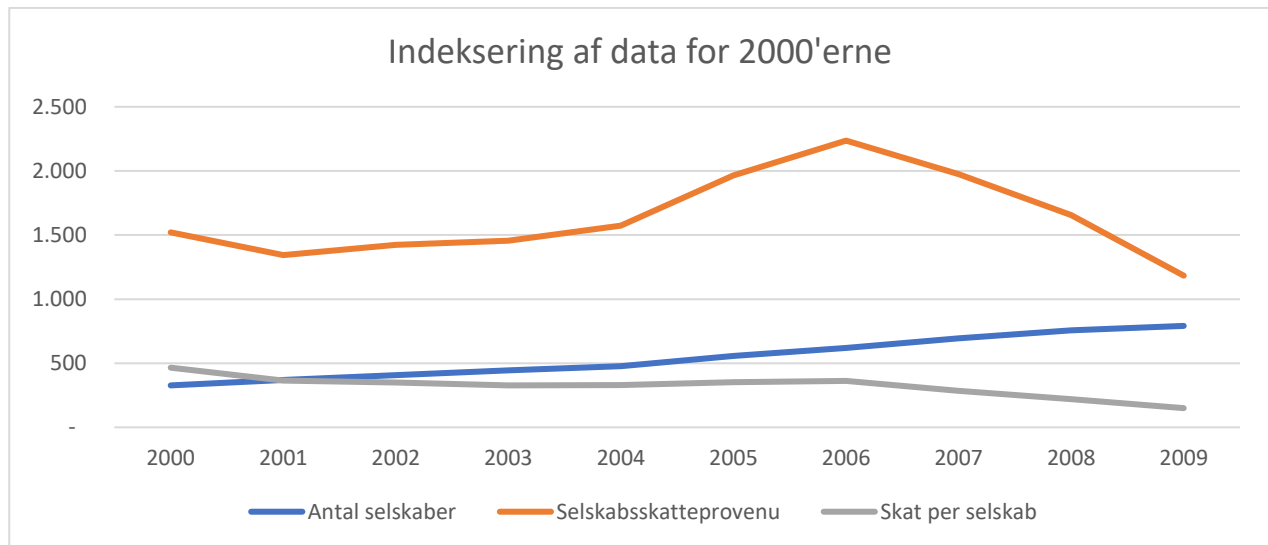
Det fremgår af ovenstående graf, at den gennemsnitlige betaling af selskabsskat per selskab er overvejende faldende gennem 2000'erne, hvilket ikke er en tendens, der har været i hverken 1970'erne, 1980'erne eller 1990'erne. Der er et opsving fra 2004 og frem til 2006, men alle andre år i dette årti har altså budt på en nedgang i den gennemsnitlige betaling af selskabsskat per selskab.



Figur 14: Antal selskaber i 2000'erne, OECD og Danmarks Statistik

Årsagen til denne udvikling skal muligvis findes i ovenstående graf. Den viser nemlig, at der var en enorm udvikling i antallet af selskaber gennem 2000'erne, hvor der i år 2000 var registreret 86.672 aktie- og anpartsselskaber i Danmark, mens antallet steg til hele 209.708 registrerede selskaber i 2009. Der var stor optimisme fra 2000 og frem til finanskrisens indledning, hvilket formentlig er en del af forklaringen på, hvorfor stigningen i antallet af selskaber var så stor.

Når man kigger på de indekserede grafer for alle ovenstående data, kan det tydeligt ses af nedenstående graf for det samlede selskabsskatteprovenu, at den led et markant knæk efter 2006, som konsekvens af finanskrisen, og det kan også ses, at den betalte selskabsskat per selskab, havde en faldende tendens gennem hele årtiet. Denne graf adskiller sig forholdsvis meget fra graferne fra de tidligere årtier, hvor der har været enkelte år med udsving, men generelt har tendenserne for alle graferne fra tidligere perioder været stigende.



Figur 15: Indekseret data 2000-2009, egen tilvirkning

I 2000'erne var både selskabsskatteprovenuet og den betalte selskabsskat per selskab på et lavere niveau i slutningen af årtiet end i starten, hvilket også er første gang fra 1970 og frem, at det sker. Mængden af selskaber blev til gengæld fordoblet i løbet af 2000'erne. Det er uklart, hvad årsagen til fordoblingen af antallet af selskaber helt præcist var, men det er interessant, at stigningen i antallet af selskaber fortsatte, efter finanskrisen satte ind. Der var helt klart en tendens til, at selskabsskatteprovenuet i 2000'erne var faldene i de år, hvor selskabsskattesatsen blev sat ned, men især i forbindelse med finanskrisen er det meget tvivlsomt, hvorvidt nedgangen i selskabsskatteprovenuet er et produkt af den nedsatte selskabsskattesats.

4.5 Selskabsskatteindtægter i Danmark 2010-2021

I begyndelsen af 2010'erne var der stadig et efterslæb fra finanskrisen. Konkurrenceanen og produktiviteten i Danmark skulle forbedres, og der skulle sørges for, at der blev investeret i de danske virksomheder og skabt nye private arbejdspladser. I denne forbindelse fremlagde den daværende regering "Vækstplan DK" i 2013, som skulle sikre netop dette. Der blev introduceret en række tiltag i "Vækstplan DK", som skulle gøre det mere attraktivt at investere i og drive virksomhed i Danmark, herunder en gradvis nedsættelse af selskabsskatten fra 25% til 22%. Først blev satsen sat ned i 2014 til 24,5% og i 2015 til 23,5% inden selskabsskattesatsen blev sat ned til 22%, som også er den sats, der er i dag. (Finansministeriet, 2013)

2010'erne var også et årti, hvor der blev introduceret en ny selskabsform, nemlig iværksætterselskabet (IVS), som det blev muligt at stifte fra 1. januar 2014. Denne selskabsform adskilte sig fra anpartsselskaber og aktieselskaber ved at kapitalkravet kun var 1 kr., og formålet med denne virksomhedsform var at gøre det mere tilgængeligt for iværksættere at starte virksomhed med begrænset hæftelse og samtidigt fastholde det

høje gennemsnitsniveau i forhold til virksomhedsdrift og økonomiske forhold, der er i selskaber. (Erhvervsstyrelsen, 2018)

Det ses af nedenstående tabel, at det samlede selskabsskatteprovenu er steget relativt meget i 2010 i forhold til provenuet i 2009, som var på 32.886 mio. kroner jf. tidligere afsnit. Det tyder altså på, at selskaberne relativt hurtigt efter finanskrisen fik vendt nedgangen, men der var stadig et stykke op til selskabsskatteprovenu på over 60.000 mio. kroner, som der var i 2006. Udover en mindre tilbagegang i 2011 var der en stigning i skatteprovenuet hvert år frem til 2017, hvor Danmark også modtog det hidtil højeste selskabsskatteprovenu nogensinde med 71.347 mio. kroner.

Mio kroner	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Samlet skatteindtægt	813.972	831.172	866.284	901.001	979.540	957.281	968.716	1.005.914	1.005.199	1.094.118	1.105.573	1.154.325
Selskabsskat, sats	25%	25%	25%	25%	24,5%	23,5%	22%	22%	22%	22%	22%	22%
Selskabsskat	41.057	40.286	49.474	54.066	56.355	57.723	60.243	71.347	62.074	72.820	66.551	100.412
Selskabsskat, andel i %	5,04%	4,85%	5,71%	6,00%	5,75%	6,03%	6,22%	7,09%	6,18%	6,66%	6,02%	8,70%

Tabel 6: Selskabsskatteindtægter i Danmark 2010-2021, Skattestyrelsen og OCED

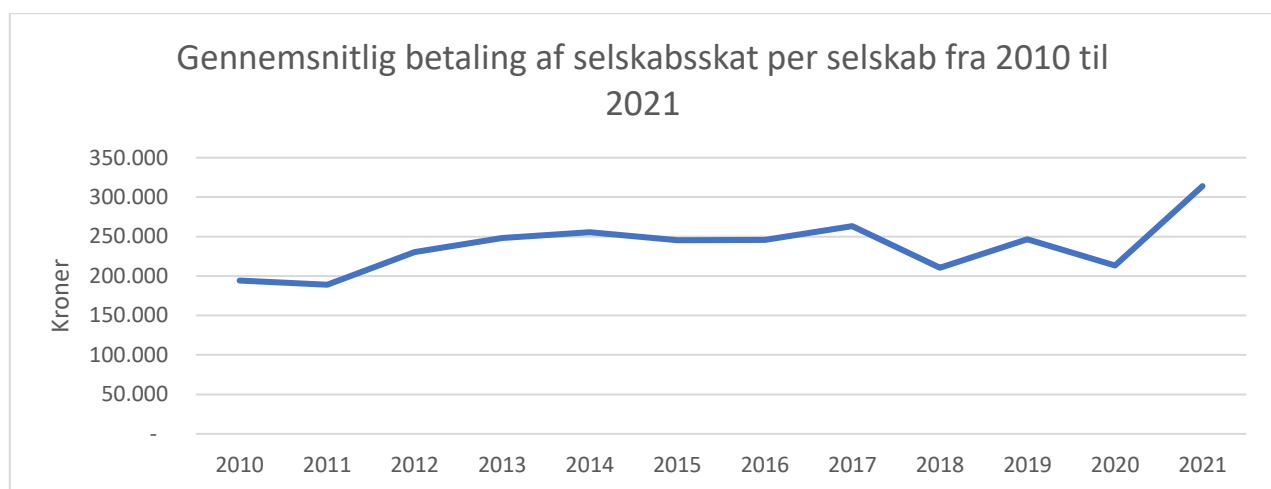
Fra 2017 til 2020 gik det samlede selskabsskatteprovenu lidt op og ned. I starten af 2020 blev Danmark og resten af verden ramt af COVID-19-pandemien, som havde en kæmpe indflydelse på de danske selskabers økonomier. Der var massive nedlukninger af samfundet, hvilket også omfattede restauranter, cafeer, butikker, fitnesscentre mv., der var tvunget til at lukke ned fra marts 2020. Der var herefter en delvis åbning af samfundet gennem april og maj 2020 indtil september måned, hvor der igen blev lukket ned for dele af samfundet, inden det i december 2020 blev besluttet, at størstedelen af samfundet igen skulle lukkes ned. (Statens Serum Institut, 2022)

I forbindelse med disse nedlukninger holdt regeringen i vidt omfang hånden under de danske virksomheder, som kunne søge forskellige hjælpepakker. Der var bl.a. kompensation for mistet omsætning, kompensation for lønninger til virksomhedernes ansatte og kompensation for faste udgifter. Derudover blev der lavet en række udskydelser af betalinger til det offentlige, herunder både moms og A-skat og AM-bidrag. Disse nedlukninger og tilhørende hjælpepakker fortsatte også ind i 2021, og d. 21. maj 2021 var alt undtagen natklubber og diskoteker åbent i et eller andet omfang. Disse nedlukninger har unægtelig været hovedårsagen til, at der var et fald i selskabsskatteindtægter i 2020. (Statens Serum Institut, 2022)

Fra 2020 til 2021 ses der en massiv stigning i selskabsskatteindtægten i Danmark. I 2020 blev der indbetalt 66.551 mio. kroner i selskabsskat, mens der i 2021 blev indbetalt hele 100.412 mio. kroner, svarende til en stigning på ca. 50% i forhold til 2020. Inden COVID-19 pandemien gjorde sit indtog, var det blevet besluttet at ændre ferielovgivningen i Danmark således, at man begyndte på et samtidighedsprincip, så

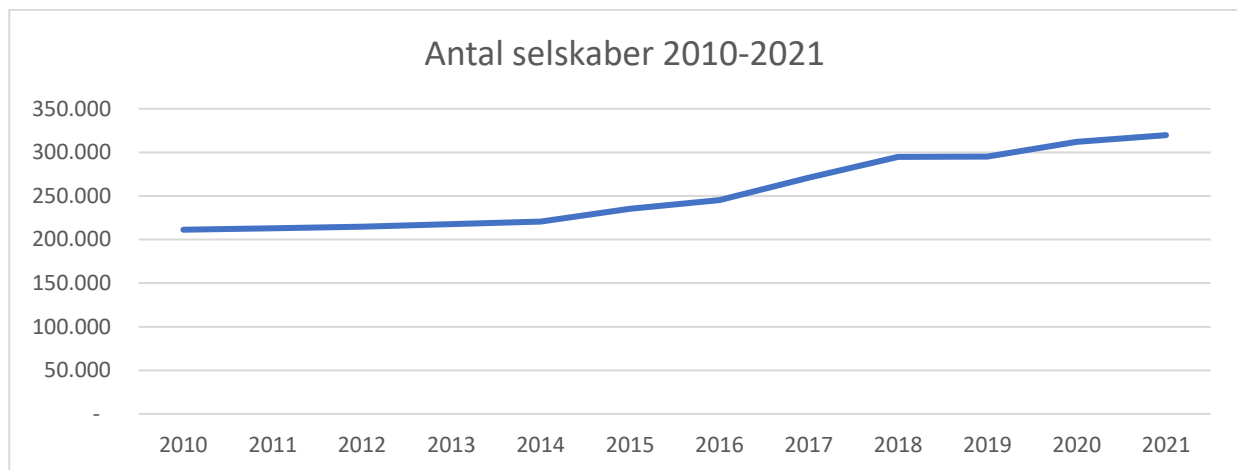
medarbejderne kunne benytte den opsparede ferie i takt med at det blev optjent. I forbindelse med omlægningen blev det besluttet at lave en indefrysning af feriepengene fra 1. september 2019 til 31. august 2020. (Beskæftigelsesministeriet, 2021)

For at forsøge at øge forbruget under COVID-19-pandemien blev det besluttet at give borgerne muligheden for at få disse feriepenge udbetalt. Feriepengene blev udbetalt over to gange, og Beskæftigelsesministeriet skrev i maj 2021, at der var blevet udbetalt ca. 52 milliarder kroner i den første udbetaling i efteråret 2020, mens der blev udbetalt ca. 34 milliarder kroner i anden omgang i foråret 2021. Disse udbetalinger af i alt 86 milliarder kroner til danskerne må alt andet lige have en indvirkning i den massive stigning i selskabsskatteindtægter i 2021 i forhold til året før. (Beskæftigelsesministeriet, 2021)



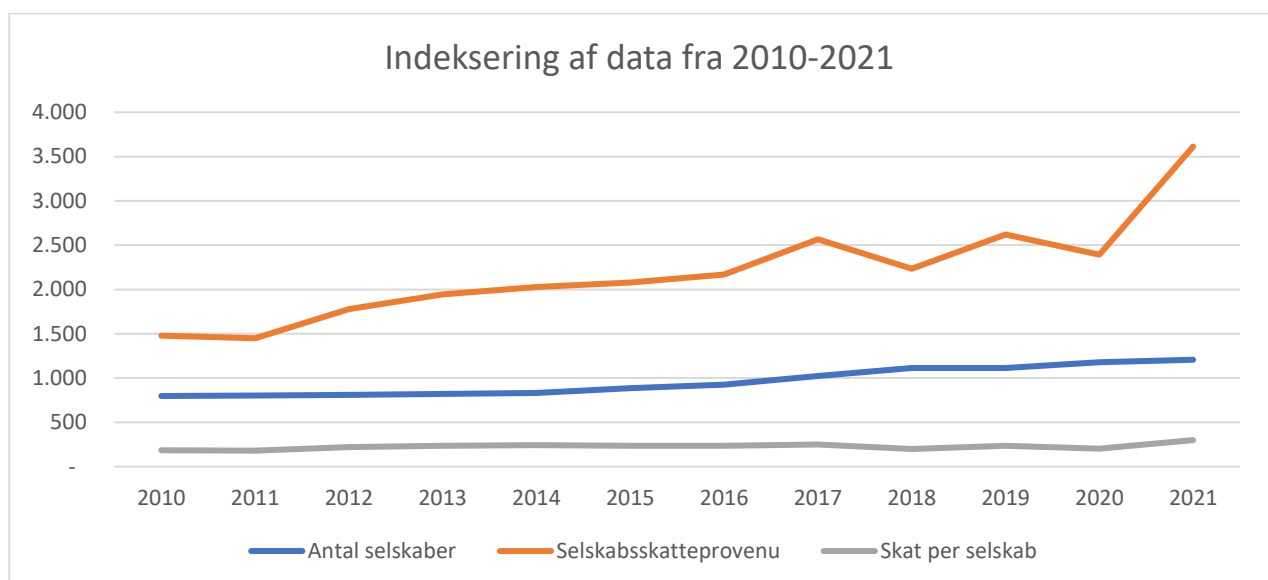
Figur 16: Selskabers gennemsnitlige betaling af skat 2010-2021, OECD og Danmarks Statistik

Ovenstående graf viser den gennemsnitlige betaling af selskabsskat per selskab fra 2010 til 2021. Det ses, at der var en stigning fra 2011 til 2012, men fra 2013 til 2017 var kurven forholdsvis stabil. De gennemsnitlige betalinger af selskabsskat lå i perioden 2013 til 2017 mellem 248.427 og 263.301 kr. per selskab. Det bemærkes desuden, at den gennemsnitlige betaling af selskabsskat per selskab ikke var i nærheden af at ligge på samme niveau fra 2010 til 2021 som den var i slutningen af 1990'erne og i starten af 2000'erne. Dette kunne godt være en indikation på, at stigningen i selskabsskatteprovenuet, der har været i samme periode, har en sammenhæng med tilgangen af selskaber. Som det ses af nedenstående graf, var der en stigning i antallet af selskaber i hele denne periode, og i alt var der over 50.000 flere selskaber i 2017, end der var i 2013.



Figur 17: Antal selskaber 2010-2021, OECD og Danmarks Statistik

Det ses desuden af ovenstående graf, at der var en større årlig tilgang af nye selskaber i perioden 2014 til 2018, end der var i perioden 2010 til 2014. Indførelsen af iværksætterselskaber kan være en del af årsagen til dette. Selvom iværksætterselskaber ikke fremgår direkte af ovenstående graf, så kan muligheden for at stifte et iværksætterselskab til 1 kr. have haft en indflydelse på antallet af især anpartsselskaber. Det skyldes, at iværksætterselskaber skulle deponere mindst 25% af sit overskud til en særlig henlæggelsesreserve under egenkapitalen, ligesom der ikke kunne udloddes udbytte fra disse selskaber, så længe selskabskapitalen og henlæggelsesreserven udgjorde under 50.000 kr. Idéen var, at iværksætterselskaberne skulle optjene penge i virksomheden, indtil der var kapital nok til at lave en omregistrering til et anpartsselskab, som fra 2014 og frem til udfasningen af iværksætterselskaber i 2019 krævede en selskabskapital på 50.000 kr. (BDO, 2018)



Figur 18: Indekseret data 2010-2021, egen tilvirkning

I ovenstående graf, hvor alle data er indekseret for perioden 2010 til 2021, ses det, at der er en meget markant stigning i selskabsskatteprovenuet fra 2010 til 2021. Der er jf. tidligere beskrevet forhold vedrørende COVID-19-pandemien formentlig en forklaring på, hvorfor stigningen er så markant i 2021, og det bliver interessant at se i de kommende år, hvordan udviklingen bliver. Det må i hvert fald antages, at en tilførsel af 86 milliarder kroner til de danske forbrugere alt andet lige også må have en indvirkning for de danske selskabers skattepligtige indtægter.

Det er ud fra ovenstående graf ikke nogen væsentlig indikation af, at selskabsskatteprovenuet har været påvirket af, at selskabsskattesatsen er blevet nedsat fra 25% til 22% i perioden. Tværtimod er provenuet steget i både 2014, 2015 og 2016, hvor selskabsskattesatsen er blevet gradvist nedsat. Det er desuden værd at bemærke, at selskabsskatteprovenuet rammer det højeste niveau nogensinde i et år, hvor satsen er den laveste, den nogensinde har været. Omvendt er den gennemsnitlige betaling af selskabsskat per selskab, som tidligere nævnt, stadig langt fra niveauet i 2000, hvor den toppede med 487.806 kr. per selskab.

4.6 De største betalere af selskabsskat i Danmark

Som nævnt indledningsvist, stod de 10 største betalere af selskabsskat i Danmark for 23% af den samlede selskabsskatteindtægt i 2021. De 10 største betalere fremgår af nedenstående tabel. Det er ikke overraskende selskabet bag Novo Nordisk A/S og Novozymes A/S der er den klart største betaler af selskabsskat i Danmark, med næsten 8,3 milliarder kroner i 2021. Den næststørste betaler af selskabsskat i Danmark i 2021 var Kirkbi A/S, som er moderselskabet til LEGO, som betalte i underkanten af 4,3 milliarder kroner, altså lidt over halvdelen af hvad Novo Holdings A/S betalte. De to største betalere af selskabsskat i Danmark stod jf. tabellen for hele 12,54% af den samlede selskabsskat i Danmark i 2021.

Navn	Skattepligtig indkomst	Selskabsskat	Andel af selskabsskatteprovenu
Novo Holdings A/S	38.061.593.318	8.292.285.071	8,26%
KIRKBI A/S	20.520.420.266	4.294.462.528	4,28%
DANSKE BANK A/S	10.814.784.920	1.972.162.188	1,96%
Forenet Kredit f.m.b.a.	9.010.810.690	1.942.179.138	1,93%
Nordea Danmark	7.397.696.313	1.627.493.186	1,62%
Jyske Bank A/S	5.669.807.640	1.244.306.876	1,24%
FRECECO ApS	4.964.610.651	1.085.938.399	1,08%
Genmab A/S	4.400.738.591	968.162.470	0,96%
Pandora A/S	4.393.532.145	966.236.232	0,96%
HEARTLAND A/S	3.687.412.772	807.937.517	0,80%

Tabel 7: Største betalere af selskabsskat i Danmark 2021, Skattestyrelsen

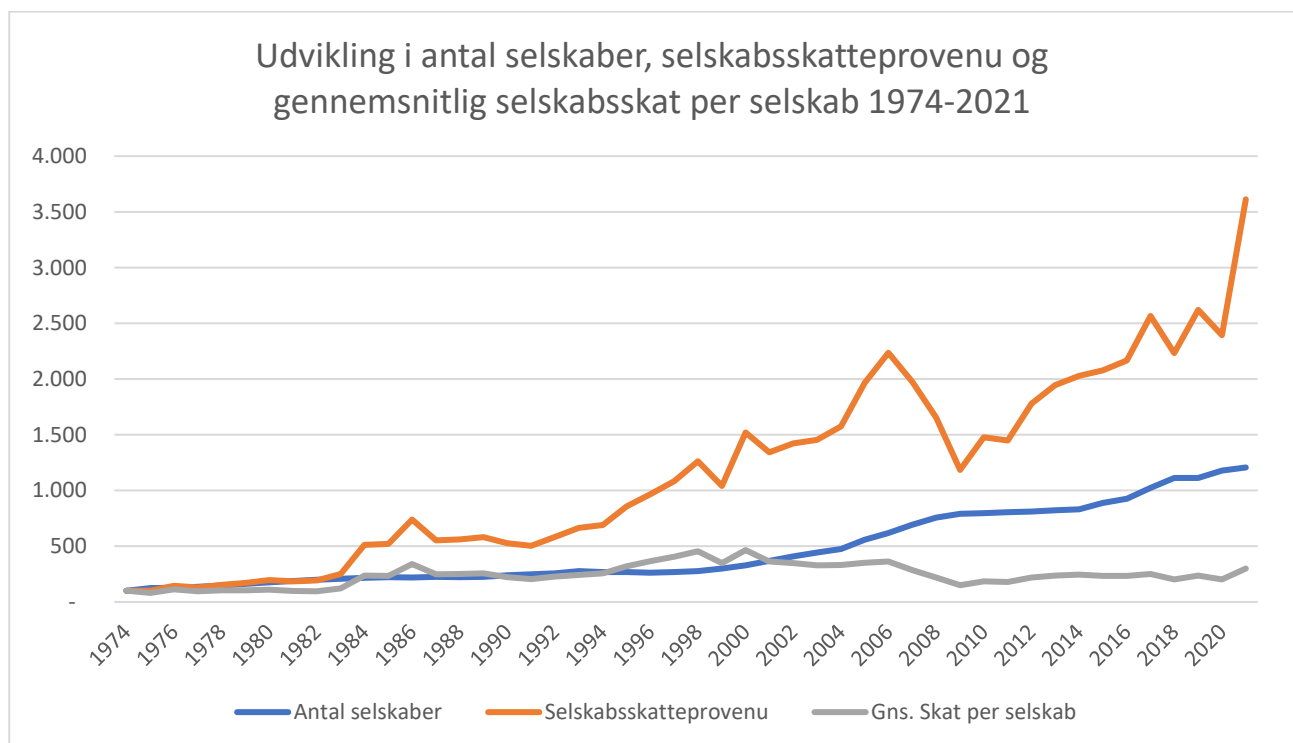
Efter Kirkbi A/S er der endnu et stort spring ned til nr. 3 og 4 på listen som er Danske Bank A/S og Forenet Kredit f.m.b.a., som begge betalte knap 2 milliarder kroner i selskabsskat i 2021, altså under halvdelen af

hvad Kirkbi A/S betalte. De 5. og 6. største betalere er ligeledes banker, Nordea og Jyske Bank, hvorefter Frececo ApS kommer ind på listen som nr. 7 med lige over 1 milliard kroner i selskabsskat i 2021. Frececo ApS er det mest ukendte selskab på listen, der er et investeringsselskab som er ejet 100% af Morten Hummelmoose, som ifølge Berlingske tjener store summer gennem en aktiepost i den svenske kapitalfond EQT. (Berlingske, 2021)

Efter investeringsselskabet kommer 2 velkendte, børsnoterede selskaber i Genmab A/S og Pandora A/S, og sidste selskab i top-10 er Heartland A/S, som er Anders Holch Povlsens holdingselskab, som bl.a. ejer Bestseller. Disse 3 selskaber betalte henholdsvis 968, 966 og 808 millioner kroner i selskabsskat. Til sammen betalte disse 10 selskaber 23,2 milliarder kroner i selskabsskat, og altså 23% af den samlede indbetaling af selskabsskat i 2021.

4.7 Delkonklusion

Der har siden 1970 været i alt 13 forskellige satser for selskabsskatten i Danmark. Fra 1970 og frem til 1989 er selskabsskattesatsen gradvist blevet sat op fra 36% og helt op til 50%. Fra 1990 og frem til i dag har selskabsskattesatsen derimod været løbende nedsat til de 22%, som satsen er i dag. Nedenstående graf viser udviklingen i selskabsskatteprovenu, den gennemsnitlige selskabsskat per selskab og antallet af selskaber fra 1974 til 2021.



Figur 19: Indeksret data 1974-2021, egen tilvirkning

Grafen viser, at udviklingen i antallet af selskaber har været stor fra 1974 til 2021. I 1974 var der registreret 26.506 aktie- og anpartsselskaber i Danmark. Dette tal var oppe på 319.802 i 2021, altså 12 gange flere. Det er uvist, hvad årsagen til den markante udvikling i antallet af selskaber er, men kapitalkravet for stiftelse af selskaber har været under udvikling gennem årene, hvor især kapitalkravet på 40.000 kr. for anpartsselskaber er væsentligt lavere, end hvad det tidligere har været. Det lavere kapitalkrav har alt andet lige gjort det mere tilgængeligt for den enkelte dansker at stifte et selskab, og det har formentlig været med til at øge mængden af selskaber i Danmark.

Den gennemsnitligt betalte selskabsskat per selskab har en væsentligt anderledes udvikling end både antallet af selskaber og det samlede selskabsskatteprovenu. I 1974 var den gennemsnitlige betaling per selskab på 104.867 kr., mens hvert selskab i gennemsnit betalte 313.982 kr. i selskabsskat i 2021. I og med at udviklingen ikke er større, end den er, kan det være en indikation på, at stigningen i selskabsskatteprovenuet hænger relativt meget sammen med, at der har været en stor tilgang i antallet af selskaber.

Det kan ligeledes ses af grafen, at udviklingen i selskabsskatteprovenu har været enorm siden 1974, hvor det samlede provenu udgjorde 1.266 mio. kroner og indtil 2021, hvor det var på hele 100.412 mio. kroner. Der er naturligvis mange faktorer, der ligger til grund for, hvorfor selskabsskatteprovenuet har været genstand for sådan en stor udvikling, eksempelvis inflation, ændringer i skattegrundlaget og den generelle vækst i samfundet.

Gennem afsnittet er de enkelte årtier blevet belyst enkeltvist, hvor effekten af regulering af selskabsskattesatsen til en vis grad har været at spore i det samlede selskabsskatteprovenu, men på den ovenstående graf for hele perioden 1974-2021 er det ikke åbenlyst, hvilke år hvor der har været foretaget en regulering af selskabsskattesatsen. Det kan ses, at der er et større spring fra 1982 til 1986, hvor selskabsskattesatsen blev sat op til 50%, men der var, som tidligere nævnt, en ændring af andre regler vedrørende investeringsfondshenlæggelser for finansielle virksomheder og forsikringsvirksomheder i samme periode, som har været afgørende for det samlede selskabsskatteprovenu. Desuden har der også været en ændring i afskrivningsreglerne for både driftsmidler og ejendomme gennem tiden, som har bidraget til en øget selskabsskat.

Stigningen i selskabsskatteprovenuet tog fart gennem 1990'erne og helt frem til 2006, hvor der er omkring en firdobling i det samlede selskabsskatteprovenu. Dette er på trods af, at selskabsskattesatsen gennem hele perioden gradvist bliver nedsat. Nedsættelsen i 1990'erne blev til gengæld finansieret gennem afviklingen af den tidligere nævnte investeringsfondshenlæggelse, mens nedsættelserne i 2000'erne blev finansieret af en nedsættelse af afskrivningerne på driftsmidler samt en stramning af sambeskatningsreglerne.

Med andre ord har nedsættelserne af selskabsskatten frem til i dag hver gang været finansieret gennem andre tiltag forbundet med selskabsskatten, hovedsageligt gennem en udvidelse af skattegrundlaget. Selskaberne har hver gang fået fjernet muligheder for fradrag, begrænset mængden af afskrivninger eller på andre måder udvidet basen for deres beskatning. Det kan på den baggrund diskuteres, hvorvidt selskabsskatten på noget tidspunkt i Danmark reelt er blevet sat ned, men alt andet lige har undersøgelsen ikke givet anledning til, at nedsættelsen af selskabsskattesatsen har en negativ effekt på det samlede selskabsskatteprovenu.

5. Selskabsskat i Irland

Som nævnt indledningsvist har der i 2021 været den største indbetaling af selskabsskatter i Irland nogensinde, med en indbetaling på 15 milliarder euro, svarende til 114 milliarder danske kroner. (OECD.stat, 2023) Denne del af afhandlingen vil gennem analyse af de historiske data for selskabsskat i Irland belyse, hvordan udviklingen i Irland har været i forhold til Danmark, på trods af at selskabsskattesatsen er væsentlig lavere i Irland. For at få en forståelse for selskabsskattens udvikling i Irland og årsagen til de store amerikanske virksomheders beslutning om at vælge Irland, vil der indledningsvist være en kort redegørelse for selskabsskattens historie i Irland.

5.1 Selskabsskattens historie i Irland

Irland løsrev sig fra Storbritannien og fik sin selvstændighed i 1922. Frem til 1956 gjorde Irland brug af samme skattemodel, som man havde brugt i Storbritannien, hvor selskaber var underlagt almindelig indkomstskat med tillæg af Corporate Profits Tax (CPT), der var en form for tillægsskat til den almindelige indkomstskat for selskaber. I 1956 blev der introduceret en ny regel kaldet Export Sales Relief (ESR), som var tiltænkt selskaber, der ved introduktionen af reglen kunne nøjes med at betale halvdelen i skat af alt eksportsalg. Det var oprindeligt planen, at reglen kun skulle gælde for indkomståret 1956. Det udviklede sig dog, og i 1960 gjaldt ESR alt eksportsalg af produkter, der var produceret i Irland, og der var en fuldstændig fritagelse for skat af alt eksportsalg. (EY, 2014)

I Irland blev selskabsskatten i en mere traditionel forstand introduceret i 1976, et par år efter at landet blev optaget i EU. Optagelsen i EU betød også, at landet måtte vinke farvel til ESR. Det blev dog tilladt for Irland at udfase ESR, hvilket betød, at selskaber, der allerede gjorde brug af ordningen, fik lov til at fortsætte med denne frem til 1990. 1. januar 1981 blev der introduceret en erstatning for de gamle ESR-regler, som tillod, at Irland kunne beskatte selskaber med 10% af alt eksportsalg, af varer der blev produceret i Irland. I perioden 1982-1988 var den generelle selskabsskat i Irland 50%, og i flere andre lande i Europa var den

endnu højere, grundet de økonomiske udfordringer på hele kontinentet, hvorfor den lave selskabsskat på eksportsalg gjorde det særdeles attraktivt at producere varer til eksport i Irland. (EY, 2014)

Apple var et af de første store tech-selskaber, som startede produktion i Irland i 1980. Det betyder også, at Apple nåede at tiltræde de gamle ESR-regler, og de betalte dermed ikke skat til Irland frem til 1990, hvor ordningen var under udfasning. (Irish Times, 2013) Denne ordning gennem 1980'erne må antages at have været en forholdsvist central årsag til, at mange store amerikanske selskaber har valgt at placere sit hovedsæde i landet, hvor eksempelvis Microsoft startede sin produktion i landet i 1985, og Intel kom til i 1989. (Irish Times, 2021)

Skattesatsen på 10% blev i 1998 fjernet, da den var i strid mod EU-reglerne. Ligesom den gamle ordning med skattefrihed for eksport, blev reglen med 10% i selskabsskat udfaset fra 1998-2010. 1. januar 2003 blev selskabsskattesatsen på 12,5% på alt overskud introduceret i Irland, hvorefter selskabsskattesatsen har været uændret siden. (EY, 2014) Til sammenligning var selskabsskatten i Storbritannien i årene 1999-2009 på 30%, og den er frem til i dag gradvist blevet nedsat til de 19%, som satsen er i dag. (tradingeconomics.com, 2023b)

5.2 Selskabsskatteindtægter i Irland 1970-1979

Som tidligere nævnt, blev der først indført en traditionel selskabsskat i 1974 i Irland, og indtil da var selskaber underlagt almindelig indkomstskat med tillæg af Corporate Profits Tax, hvilket er den, der fremgår af nedenstående tabel, hvor satsen var 23% frem mod 1973. Selskabsskatten blev introduceret i 1974, og satsen blev fastsat til 50% frem til 1976, hvorefter satsen blev sat ned til 45%. (Carroll, K., 2022)

Mio. DKK	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Samlet skatteindtægt	4.783	5.669	6.559	7.966	8.943	11.314	15.390	17.965	20.156	23.332
Selskabsskat, sats	23%	23%	23%	23%	50%	50%	50%	45%	45%	45%
Selskabsskat	425	343	365	440	618	544	678	738	1.006	1.334
Selskabsskat, andel i %	8,88%	6,05%	5,57%	5,52%	6,91%	4,81%	4,41%	4,11%	4,99%	5,72%

Tabel 8: Selskabsskatteindtægter i Irland 1970-1979, OCED.stat

Det ses af ovenstående tabel, at der var en større stigning i selskabsskatteprovenu i 1974, hvor selskabsskatten blev introduceret. Selskabsskattens andel af det samlede skatteprovenu i Irland var igennem 1970'erne markant større, end det var i Danmark i samme periode, hvor andelen lå på omkring 2,5%-3%, mens den i Irland var helt op til 8,88% i 1970, og i 1977 var nede på 4,11% af det samlede provenu. Selskabsskatten udgjorde altså en væsentlig større andel af skatteprovenuet i 1970'erne, også selvom satsen i Irland var markant mindre i starten af årtiet med 23%, hvor satsen i Danmark lå på 36%. På trods af, at selskabsskattesatsen bliver sat op i Irland i 1974, så var selskabsskattens andel af det samlede skatteprovenu

lavere i årene 1975 til 1978. Det skal også siges, at Irland stadig havde de førnævnte ESR-regler igennem 1970'erne, hvor alt eksportsalg, der var produceret i Irland, var fritaget for beskatning.

	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Selskabsskat, Irland	425	343	365	440	618	544	678	738	1.006	1.334
Selskabsskat, Danmark	1.266	1.347	1.447	2.315	2.780	2.791	4.010	3.626	4.241	4.725
Forskel i mio. DKK	841	1.004	1.082	1.875	2.162	2.247	3.332	2.888	3.235	3.391
Forskel i %	66,46%	74,56%	74,77%	81,01%	77,76%	80,51%	83,09%	79,66%	76,29%	71,78%

Tabel 9: Sammenligning af selskabsskatteindtægter i Irland og Danmark 1970-1979, OCED.stat

Selskabsskatteprovenuet i Irland var markant lavere i 1970'erne, end det var i Danmark, og forskellen blev kun større i løbet af årtiet. Selskabsskatteprovenuet i Irland var ca. en tredjedel af, hvad den var i Danmark i 1970, mens det i 1976 var ca. 17%, inden selskabsskatteprovenuet i Irland i 1979 udgjorde ca. 28% af provenuet i Danmark. Det samme gjorde sig dog også gældende for det samlede skatteprovenu, som generelt var markant højere i Danmark, end det var i Irland, hvilket også ses ved, at selskabsskatteprovenuet udgjorde en væsentlig større del af den samlede skatteindtægt i Irland, end det gjorde i Danmark.

5.3 Selskabsskatteindtægter i Irland 1980-1989

I 1980'erne blev ESR-reglerne udfaset, men som tidligere nævnt var de selskaber, som allerede var på ordningen, fritaget fra at betale selskabsskat af eksportsalg frem til 1990. I 1980'erne blev selskabsskattesatsen i Irland også reguleret flere gange. Først i 1982, hvor den blev sat op til 50% igen, efterfulgt af en nedsættelse til 47% i 1988 og igen nedsat til 43% i 1989. Der var en forholdsvist stor stigning i selskabsskatteprovenuet fra 1980 til 1981, hvor det jf. ovenstående ikke længere var muligt at bruge ESR-reglerne, men det i stedet blev erstattet af reglen om 10% selskabsskat af varer, der er produceret i Irland og bliver solgt som eksportsalg.

Mio. DKK	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Samlet skatteindtægt	30.145	37.856	46.541	53.590	60.819	63.967	69.350	74.554	83.710	85.154
Selskabsskat, sats	45%	45%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	47%	43%
Selskabsskat	1.371	1.885	2.190	2.034	1.982	2.056	2.444	2.421	3.166	2.868
Selskabsskat, andel i %	4,55%	4,98%	4,71%	3,80%	3,26%	3,21%	3,52%	3,25%	3,78%	3,37%

Tabel 10: Selskabsskatteindtægter i Irland 1980-1989, OCED.stat

Det kan ses af tabellen, at selskabsskattens andel af det samlede skatteprovenu var faldende igennem 1980'erne i Irland, på trods af at selskabsskattesatsen blev sat op, og på trods af at det samlede selskabsskatteprovenu også var højere end i 1970'erne. I 1970'erne udgjorde selskabsskatten ikke under 4% af det samlede skatteprovenu i nogle af årene, mens andelen fra 1983 til 1989 ligger under 4%. I Danmark var udviklingen fuldstændig modsat, hvor selskabsskattens andel af det samlede skatteprovenu var stigende

igennem 1980'erne i takt med, at selskabsskattesatsen blev sat op. Det var også i 1980'erne, at banker, sparekasser, investeringsvirksomheder og forsikringsselskaber i Danmark blev udelukket fra de såkaldte investeringsfondshenlæggelser, hvilket formentlig var en af årsagerne til, at selskabsskatteprovenuet steg forholdsvist meget i 1980'erne i Danmark.

Det ses i nedenstående tabel, at forskellen mellem selskabsskatteindtægten i Danmark og Irland blev større i 1980'erne i forhold til 1970'erne. Udviklingen i Danmark igennem 1980'erne var væsentlig mere progressiv, end den var i Irland, og specielt i 1986 udgjorde selskabsskatteprovenuet i Irland kun knap 12% af provenuet i Danmark.

Mio. DKK	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Selskabsskat, Irland	1.371	1.885	2.190	2.034	1.982	2.056	2.444	2.421	3.166	2.868
Selskabsskat, Danmark	5.446	5.095	5.347	6.994	14.224	14.478	20.523	15.387	15.604	16.138
Forskel i mio. DKK	4.075	3.210	3.157	4.960	12.242	12.422	18.079	12.966	12.438	13.270
Forskel i %	74,83%	63,01%	59,04%	70,92%	86,07%	85,80%	88,09%	84,26%	79,71%	82,23%

Tabel 11: Sammenligning af selskabsskatteindtægter i Irland og Danmark 1980-1989, OCED.stat

1986 var i dansk kontekst også et år, der afveg fra resten af perioden, men generelt fra 1984 til 1989 udgjorde selskabsskatteprovenuet i Irland maksimalt lige over 20% af provenuet i Danmark. Det kan have haft noget med de ovenstående ESR-regler at gøre. Alle selskaber i Danmark betalte 50% i selskabsskat i netop disse år, mens der formodentligt har været en række selskaber i Irland, der slet ikke betalte selskabsskat af deres eksportsalg, og dermed betalte en meget begrænset mængde af selskabsskat. I og med Irland havde disse specielle regler i perioden, kan der argumenteres for, at ovenstående er som at sammenligne æbler og pærer, men faktum er, at selskabsskatteprovenuet i Danmark var væsentligt større i 1980'erne, end det var i Irland.

5.4 Selskabsskatteindtægter i Irland 1990-1999

I 1990'erne blev selskabsskatten i Irland nedsat markant, ligesom det var tilfældet i Danmark. Årsagen hertil har formentlig været den samme, nemlig for at få en større ensartethed i forhold til resten af Europa. Satsen blev sat ned fra 43% til 40% i 1991, som den var, indtil den gradvist blev sat ned med 2 procentpoint årligt fra 40% til 32% i 1995 til 1998. I 1999 blev selskabsskattesatsen yderligere sat ned til 28%. Udviklingen i selskabsskattesatsen i Irland i 1990'erne minder meget om udviklingen i Danmark, hvor den gradvist blev sat ned fra 40% til 32% igennem årtiet.

Mio. DKK	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Samlet skatteindtægt	91.336	96.435	103.521	111.808	124.110	129.615	144.785	162.119	184.538	213.160
Selskabsskat, sats	43%	40%	40%	40%	40%	40%	38%	36%	32%	28%
Selskabsskat	4.492	5.617	6.988	9.015	10.788	10.862	13.507	16.055	19.474	25.643
Selskabsskat, andel i %	4,92%	5,82%	6,75%	8,06%	8,69%	8,38%	9,33%	9,90%	10,55%	12,03%

Tabel 12: Selskabsskatteindtægter i Irland 1990-1999, OCED.stat

Det ses af ovenstående tabel, at selskabsskatteprovenuet i Irland steg markant igennem 1990'erne. I Danmark steg provenuet til ca. det dobbelte i løbet af årtiet, men i Irland var stigningen endnu større. Selskabsskatteprovenuet i 1999 var næsten seks gange så stort, som det var i 1990. Fra 1990 var det slut med ESR-reglernes udfasning i Irland, som blev erstattet af en selskabsskat på 10% af eksportsalg af varer produceret i Irland. Dette havde alt andet lige en indvirkning i den meget markante stigning i selskabsskatteprovenuet. Det ses ligeledes af tabellen, at selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter gradvist bliver større igennem 1990'erne. I 1990 udgjorde selskabsskatten knap 5% af den samlede skatteindtægt, mens den i 1999 var helt oppe på 12,03%, hvilket er en større andel, end der nogensinde har været i Danmark.

Mio. DKK	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Selskabsskat, Irland	4.492	5.617	6.988	9.015	10.788	10.862	13.507	16.055	19.474	25.643
Selskabsskat, Danmark	14.660	14.020	16.202	18.498	19.154	23.808	26.880	30.089	35.078	28.916
Forskel i mio. DKK	10.168	8.403	9.214	9.484	8.366	12.946	13.373	14.034	15.604	3.273
Forskel i %	69,36%	59,93%	56,87%	51,27%	43,68%	54,38%	49,75%	46,64%	44,48%	11,32%

Tabel 13: Sammenligning af selskabsskatteindtægter i Irland og Danmark 1990-1999, OCED.stat

Det fremgår af ovenstående tabel, at udviklingen i selskabsskatteprovenuet i Irland i 1990'erne var markant hurtigere end i Danmark. I 1990 udgjorde selskabsskatteprovenuet i Irland ca. 30% af provenuet i Danmark, mens det i 1999 udgjorde næsten 90%. Irland havde frem til 1998 stadig reglerne om 10% selskabsskat på eksportsalg af varer produceret i Irland. Det kan tænkes, at den teknologiske udvikling i slutningen af 1990'erne har betydet, at flere af de store tech-virksomheder oplevede en stor stigning i omsætning i den periode og dermed også betalte en større selskabsskat. Den store udvikling kunne godt være en indikation på, at Irland i 1990'erne høster frugterne af den lave skat på eksportsalg.

5.5 Selskabsskatteindtægter i Irland 2000-2009

2000'erne i Danmark bar præg af en stor stigende udvikling frem til finanskrisen, og det samme gjorde sig gældende for Irland. Selskabsskattesatsen i Irland blev stadig nedsat gradvist i starten af 2000'erne, indtil den blev fastsat til 12,50% fra 1. januar 2003, som også er den selskabsskattesats, der er i Irland i dag.

Nedsættelsen kan umiddelbart ikke ses af nedenstående tabel, hvor det ses, at selskabsskatteprovenuet frem til 2006 var stigende hvert år, på trods af at satsen blev sat ned.

Mio. DKK	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Samlet skatteindtægt	248.553	260.624	282.398	309.375	344.300	381.173	432.935	452.882	405.925	354.460
Selskabsskat, sats	24%	20%	16%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%
Selskabsskat	29.055	30.955	35.842	38.449	39.790	41.057	49.826	47.643	37.809	28.995
Selskabsskat, andel i %	11,69%	11,88%	12,69%	12,43%	11,56%	10,77%	11,51%	10,52%	9,31%	8,18%

Tabel 14: Selskabsskatteindtægter i Irland 2000-2009, OCED.stat

Selskabsskattens andel af det samlede skatteprovenu lå i hele perioden frem til finanskrisen mellem 10,77% og 12,69%, hvilket er i nærheden af at være dobbelt så stor en andel, som selskabsskatten udgjorde i Danmark i disse år. Det ses meget tydeligt af ovenstående tabel, at finanskrisen for alvor ramte i 2008, hvor selskabsskatteprovenuet i Irland faldt med næsten 10.000 mio. kroner, ligesom selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter også faldt til under 10%. Provenuet faldt yderligere i 2009 med ca. 9.000 mio. kroner, hvor selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter var på det laveste niveau siden 1993.

Mio. DKK	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Selskabsskat, Irland	29.055	30.955	35.842	38.449	39.790	41.057	49.826	47.643	37.809	28.995
Selskabsskat, Danmark	42.279	37.319	39.538	40.446	43.746	54.597	62.166	54.871	46.050	32.886
Forskel i mio. DKK	13.224	6.364	3.696	1.997	3.956	13.540	12.340	7.228	8.241	3.891
Forskel i %	31,28%	17,05%	9,35%	4,94%	9,04%	24,80%	19,85%	13,17%	17,90%	11,83%

Tabel 15: Sammenligning af selskabsskatteindtægter i Irland og Danmark 2000-2009, OCED.stat

Forskellen mellem den indbetalte selskabsskat i Irland og Danmark i 2000'erne varierede meget. Ovenstående tabel viser, at forskellen i år 2000 var på 13.224 mio. kroner, mens den i 2003 kun var på 1.997 mio. kroner, hvilket betød, at selskabsskatteprovenuet i Irland svarede til en forskel på under 5% i forhold til Danmark. Dette på trods af, at selskabsskattesatsen i Irland blev sat ned til 12,50% i år 2003, og satsen i Danmark var på 30%.

Væksten i selskabsskatteprovenuet i Danmark var dog større fra 2004-2006, end den var i Irland, og forskellen mellem de to landes selskabsskatteprovenuer blev større. Det ses dog også af tabellen, at forskellen igen blev mindre under finanskrisen, hvilket kunne være en indikation på, at de irske selskaber ikke blev nær så hårdt ramt af finanskrisen som de danske.

5.6 Selskabsskatteindtægter i Irland 2010-2021

Årene efter finanskrisen var selskabsskatteprovenuet i Irland forholdsvis stabilt. Fra 2010 til 2014 lå provenuet på et væsentligt lavere niveau, end det var før finanskrisen, men udover et fald på omkring 1.500 mio. DKK i 2011, var der en mindre vækst. I 2015 steg selskabsskatteprovenuet i Irland med lige under 50% i forhold til året før. Ifølge rapporten "An Analysis of 2015 Corporation Tax Returns and 2016 Payments" fra det irske skattevæsen, Revenue, skyldtes den store stigning, at de irske selskabers såkaldte "trading profits" steg med 46 milliarder euro, svarende til over 340 milliarder danske kroner. (Revenue, 2017)

Mio. DKK	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Samlet skatteindtægt	345.676	355.896	367.848	383.369	417.397	453.692	473.947	499.710	542.810	580.813	551.552	668.811
Selskabsskat, sats	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%
Selskabsskat	29.390	27.960	29.539	31.834	34.404	51.204	54.780	61.112	77.391	81.116	89.057	114.164
Selskabsskat, andel i %	8,50%	7,86%	8,03%	8,30%	8,24%	11,29%	11,56%	12,23%	14,26%	13,97%	16,15%	17,07%

Tabel 16: Selskabsskatteindtægter i Irland 2010-2021, OCED.stat

De irske selskabers overskud fortsætter tilsyneladende med at stige gennem 2010'erne, og i 2018 er det irske selskabsskatteprovenu oppe på 77.391 mio. DKK hvilket er mere end en fordobling i forhold til 2014. Det bemærkes også, at selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter er gradvist stigende igennem hele årtiet, og frem til 2021 hvor selskabsskatten udgør hele 17,07% af de samlede skatteindtægter. Denne andel var ca. dobbelt så stor som andelen i Danmark på 8,70% i 2021.

2018 var også første gang, at selskabsskatteprovenuet i Irland oversteg det danske, som i 2018 var 62.074 mio. kroner. Det irske selskabsskatteprovenu har siden 2018 været højere end det danske hvert år. Det kan ses af nedenstående tabel, at den danske selskabsskatteindtægt var faldende fra 2019 til 2020, hvor COVID-19-pandemien kom til Europa, mens provenuet i Irland var stigende. Desuden var selskabsskatteprovenuet omkring 33% større i Irland end i Danmark, hvilket må siges at være en markant forskel taget selskabsskattesatserne på henholdsvis 12,50% og 22% i betragtning.

Mio. DKK	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Selskabsskat, Irland	29.390	27.960	29.539	31.834	34.404	51.204	54.780	61.112	77.391	81.116	89.057	114.164
Selskabsskat, Danmark	41.057	40.286	49.474	54.066	56.355	57.723	60.243	71.347	62.074	72.820	66.551	100.412
Forskel i mio. DKK	11.667	12.326	19.935	22.232	21.951	6.519	5.463	10.235	-15.317	-8.296	-22.506	-13.752
Forskel i %	28,42%	30,60%	40,29%	41,12%	38,95%	11,29%	9,07%	14,34%	-24,67%	-11,39%	-33,82%	-13,70%

Tabel 17: Sammenligning af selskabsskatteindtægter i Irland og Danmark 2010-2021, OCED.stat

Blandt årsagerne til den store forskel i 2020 er det nødvendigt at se på de virksomheder, der ligger i Irland. Som nævnt indledningsvist er der flere store tech-virksomheder – bl.a. Apple, Google, Microsoft og

Facebook – som har hovedkontor i landet. Under pandemien ændrede forbruget i Danmark sig markant, og det antages, at mange lande i verden har haft lignende ændringer. Danske Bank udgav i 2021 en artikel, ”2020: Sådan ændrede corona vores forbrugsvaner” hvor det fremgår, at danskernes forbrug i elektronikforretninger steg med hele 60% i 2020, mens onlineforbruget steg med 21,50% i forhold til 2019 (Danske Bank, 2021). I og med flere af de store tech-virksomheder har hovedsæde i Irland, må det formodes at det stigende overskud, disse selskaber alt andet lige har haft under pandemien, har bidraget til den store selskabsskatteindtægt, der var i Irland i både 2020 og 2021. Desuden har både Pfizer og Johnson & Johnson, som stod bag nogle af COVID-19-vaccinerne, også kontorer i Irland. (Irish Times, 2021)

Netop betydningen af de største betalere af selskabsskat i Irland vil i det efterfølgende blive belyst.

5.7 De største betalere af selskabsskat i Irland

I Danmark offentliggør Skattestyrelsen, hvor meget de enkelte selskaber har haft i skattepligtig indkomst for de enkelte år, og hvor meget selskaberne betaler i selskabsskat. Det forholder sig ikke på samme måde i Irland. Det irske skattevæsen, Revenue, offentliggør dog, hvor stor en andel af de samlede selskabsskatteindtægter, som de 10 største selskaber i landet står for. Nedenstående figur viser netop dette.

Year	Gross Receipts		Net Receipts	
	Amount Cm	% of Gross Receipts	Amount Cm	% of Net Receipts
2010	1,281	26	1,268	32
2011	1,379	30	1,378	39
2012	1,416	30	1,414	34
2013	1,553	31	1,551	36
2014	1,729	33	1,728	37
2015	2,801	37	2,798	41
2016	2,762	33	2,755	37
2017	3,268	35	3,230	39
2018	4,675	41	4,671	45
2019	4,564	40	4,390	40
2020	6,072	44	5,983	51
2021	8,191	47	8,176	53

Source: Revenue analysis.

Figur 20: Indbetaling af selskabsskat for top 10 virksomheder i Irland, Revenue 2022

Figuren viser både brutto- og nettoindbetalingerne for de 10 største selskaber i Irland. Det ses, at de 10 største betalere af selskabsskat i Irland står for over halvdelen af den netto indbetalte selskabsskat i både 2020 og 2021, og fra 2010 til 2019 har de stået for mellem 32% og 45%. Som nævnt i tidligere afsnit, stod de 10 største betalere af selskabsskat i Danmark for ca. 23 milliarder danske kroner. De 10 største betalere af selskabsskat i Irland stod i 2021 for over 8 milliarder euro, svarende til ca. 60 milliarder danske kroner.

Tilbage i 2010 stod de 10 største selskaber for 1,2 milliarder euro hvilket svarer til ca. 9 milliarder danske kroner. De 10 største selskaber har altså oplevet en enorm stor udvikling igennem de sidste 10 år, og det kan være en af forklaringerne på, hvorfor Irlands selskabsskatteprovenu er blevet større end det danske.

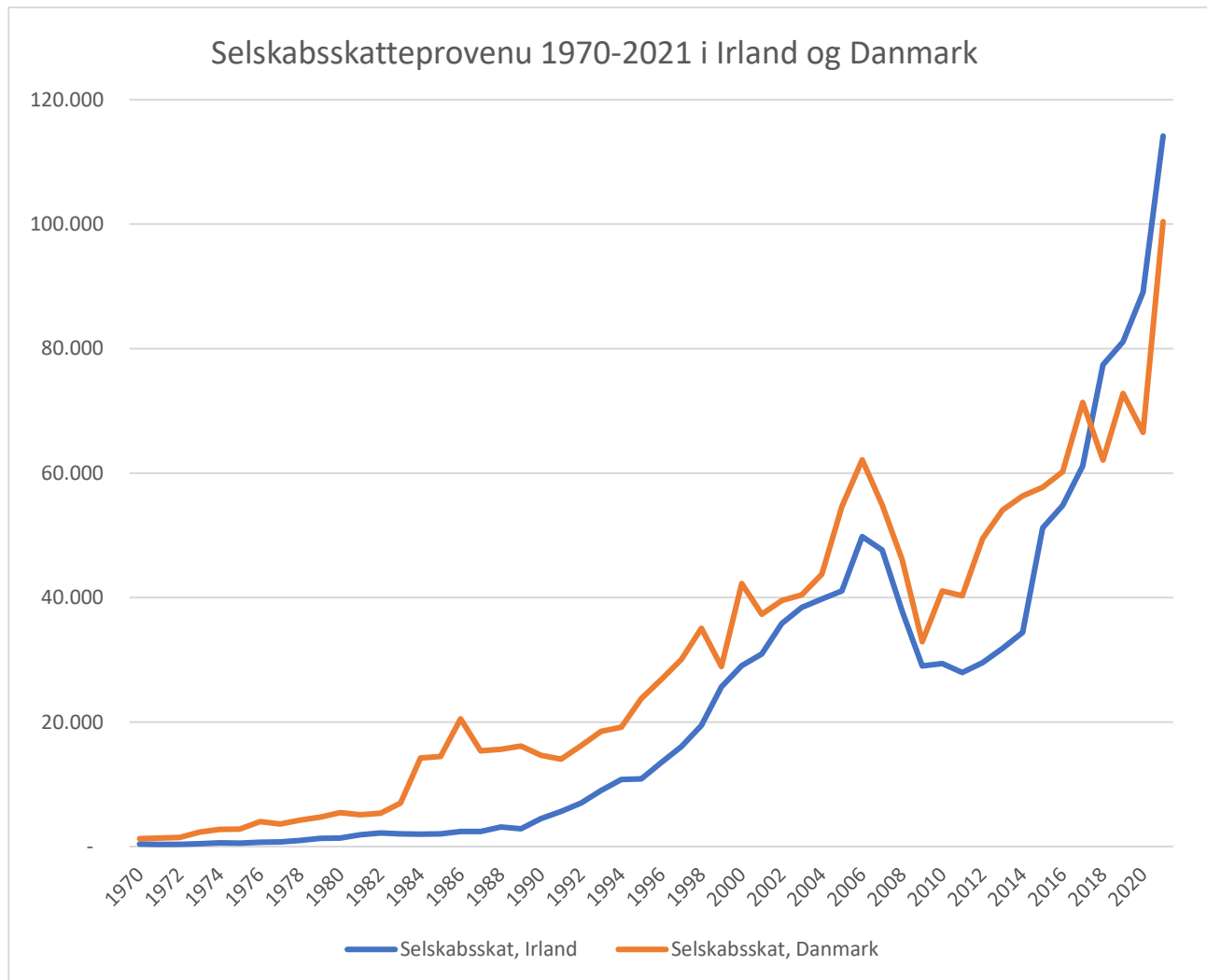
I og med Irland ikke offentliggør de enkelte selskabers indbetaling af selskabsskat på samme måde som i Danmark, kan der kun spekuleres i hvem, de 10 største betalere egentlig er. Irish Times gjorde i 2021 et forsøg på at komme frem til, hvem de største betalere var, ud fra årsrapporter og andet data, og hvor meget disse selskaber indbetalte. Disse 10 virksomheder er Apple, Microsoft, Google, Pfizer, MSD, Johnson & Johnson, Facebook, Intel, Medtronic og Coca Cola (Irish Times, 2021)

Det er uvist, om denne liste af top 10 virksomheder i Irland er korrekt, men da det ikke er muligt at finde reelle data, må det antages, at den giver et nogenlunde korrekt billede. Det bemærkes, at alle selskaber på Irish Times' liste er amerikanske, og flere af disse selskaber er nogle af de største selskaber i hele verden. Som tidligere nævnt kom Apple til Irland i 1980, mens Microsoft kom til i 1985 og Intel i 1989, som alle er selskaber på Irish Times' liste. Der er altså noget der tyder på, at Irland i dag høster frugterne af de særdeles fordelagtige skatteregler, der var i 1980'erne i forhold til mange andre lande.

5.8 Delkonklusion

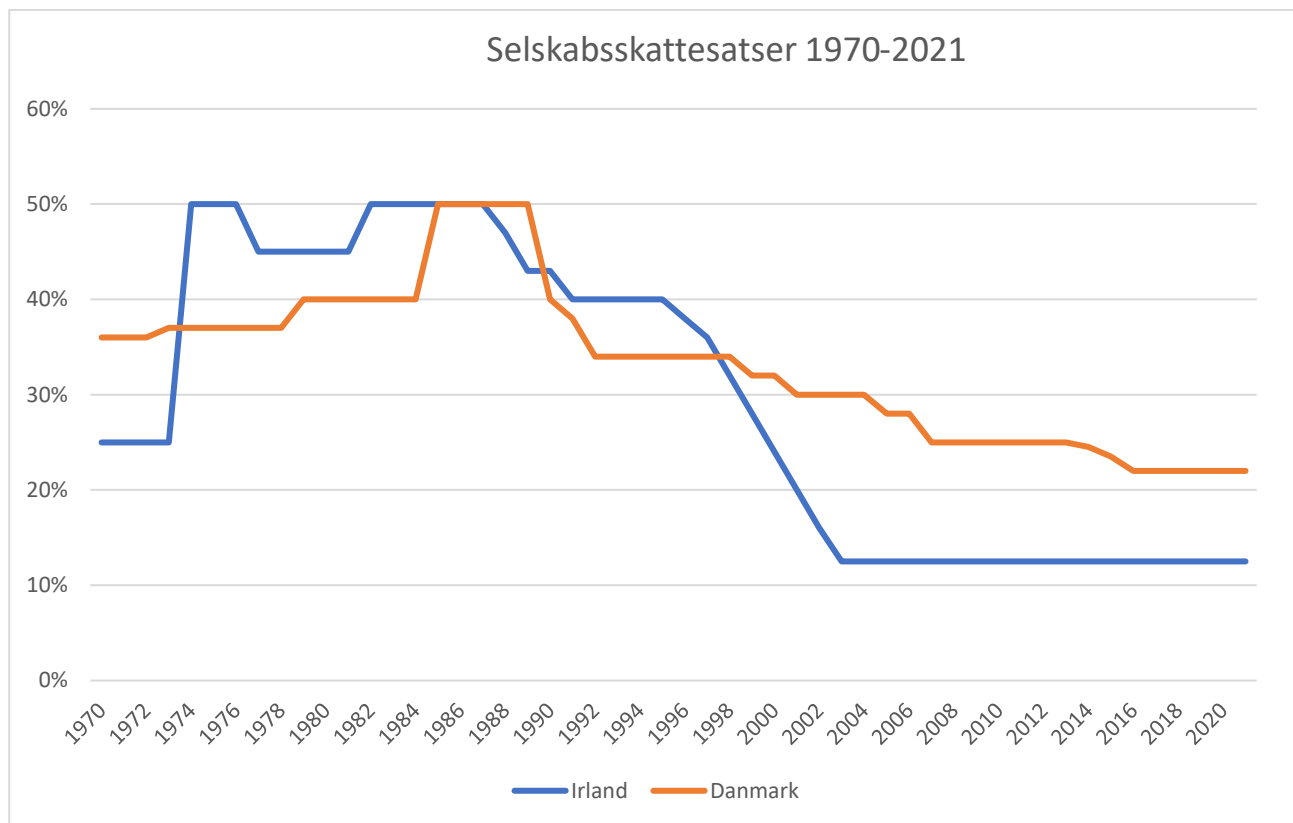
Udviklingen i selskabsskatteindtægterne havde i både Irland og Danmark en forholdsvis ens udvikling fra 1970 til 2021, som det kan ses af nedenstående graf. Fra 1984 og frem til 1999 ligger den danske selskabsskatteindtægt markant højere end den irske procentvist. Som tidligere nævnt har det formentlig haft en indflydelse på den irske selskabsskat, at varer, som blev produceret i Irland og solgt som eksport, var fritaget for beskatning igennem 1970'erne, og for eksisterende selskaber også i 1980'erne, ligesom nye selskaber i samme situation fra 1981 og frem til 1998 slap med 10% i selskabsskat.

Generelt gælder det, at der var en gradvis stigning i selskabsskatteprovenuet fra 1970 og frem til 2006, hvor finanskrisen ramte for begge nationer. I begge lande er der nogle år med nedgang i selskabsskatteindtægter under og efter finanskrisen, men det gør sig gældende for begge lande, at selskabsskattesatsen de seneste år er på det højeste niveau nogensinde, og fra 2018 og frem til 2021 var selskabsskatteindtægten i Irland altså højere, end den var i Danmark.



Figur 21: Udvikling i selskabsskatteprovenu i Irland og Danmark 1970-2021, OECD.stat

Selskabsskatteindtægten i Irland overstiger altså den danske over de seneste fire år i undersøgelsen, på trods af at selskabsskattesatsen jf. nedenstående graf er væsentligt lavere. Det gør sig gældende for begge lande, at selskabsskattesatserne var på det højeste niveau i midten af 1980'erne, hvor satsen var 50% for begge nationer. I starten af 1990'erne søges der i Danmark en selskabsskat, som er konkurrencedygtig med de øvrige nationer i EU, hvilket resulterer i, at satsen gradvist bliver nedsat. Det er formodentligt den samme årsag til, at Irland sætter den generelle selskabsskat ned i samme periode.



Figur 22: Udvikling i selskabsskattesatser for Irland og Danmark, Skattestyrelsen og Carroll, 2022

Spørgsmålet, der følger hertil, er, hvad årsagen så er til, at selskabsskatteindtægten i Irland er større, end den er i Danmark, når satsen er så meget mindre. Svaret til dette spørgsmål skal formentlig findes i top 10 virksomhederne i begge lande. I Danmark stod top 10 virksomhederne for ca. 32 milliarder kroner til statskassen i selskabsskatter, mens de 10 største betalere i Irland betalte næsten dobbelt så meget, nemlig ca. 60 milliarder danske kroner. I Danmark stod de 10 største selskaber for 23% af den indbetalte selskabsskat i 2021, mens de 10 største i Irland stod for 53%. Den lave selskabsskat i Irland har uden tvivl været en væsentlig årsag til, at de amerikanske giganter har valgt at oprette hovedkontorer i landet, hvorfor det må konkluderes, at Irland gennem de lave selskabsskatter igennem tiden har formået at få en stor skattemæssig gevinst på den lange bane grundet disse selskabers enorme overskud i nyere tid.

6. Befolkningens holdning til selskabsskat

Hvis selskabsskatten skulle nedsættes eller fjernes i Danmark, er det interessant at undersøge, hvad befolkningens holdning til dette er. I forbindelse med udgivelsen af Mærsk A/S' årsrapport for 2022 skrev stort set alle medier om, hvor lidt de betalte i skat grundet tonnagebeskatningen, som de er underlagt. (Finans, 2023) Der er altså, i hvert fald i de danske medier, en holdning til, hvad selskaber skal betale i skat i Danmark, men denne del af afhandlingen vil undersøge, hvad danskerne mener om selskabsskatten.

For at få et billede af, hvad danskernes holdning til selskabsskat er, og hvad deres viden er herom, er der udviklet et spørgeskema med otte forskellige spørgsmål. I den første del af spørgeskemaet bliver deltagerne bedt om at svare på, hvad selskabsskattesatsen er i Danmark, og hvor stor en del af den samlede skatteindtægt de tror, at selskabsskatten udgør. Formålet med disse to spørgsmål er at afklare deltagernes baggrundsviden, ved både at undersøge, hvor mange af deltagerne, der rent faktisk ved, hvad satsen er i Danmark, og undersøge, om danskerne har nogen idé, om hvor stor en andel af den samlede skatteindbetaling, som selskaberne står for.

I den næste del af spørgeskemaet bliver deltagerne informeret om, hvad selskabsskatten er i Danmark. Her bliver de spurgt, hvad de mener om en selskabsskattesats på 22% som i Danmark, en sats på 12,50% som i Irland, og hvad de ville synes om at fjerne selskabsskatten helt, således at der først bliver betalt skat af selskabernes overskud, når dette udloddes til aktionærerne. Derefter bliver deltagerne spurgt om, hvilket interval de mener er rimeligt, at selskabsskatten bør ligge på. Formålet med denne del af spørgeskemaet er at give deltagerne information om selskabsskattesatserne, da der er en forventning om, at ikke alle ved, hvad selskabsskatten er i hverken Danmark eller Irland. Dermed sikres det, at alle deltagerne har de korrekte fakta som grundlag for besvarelsen. Formålet er desuden at få deltagerne til at forholde sig til disse selskabsskattesatser, ligesom de skal forholde sig til, hvad de mener om, at selskaber ikke skulle betale selskabsskat overhovedet. Det sidste spørgsmål i denne del har hovedsageligt til formål at påse, om deltagernes svar ændrer sig, når formuleringen af spørgsmålet ændrer sig, og der i stedet skal vælges et interval.

I den sidste del af spørgeskemaet informeres deltagerne om, hvor stor en del af den samlede skatteindtægt i Danmark, som udgøres af selskabsskat. Her bliver deltagerne bedt om at tage stilling til, hvad de mener om størrelsen på denne andel af de samlede skatteindtægter. I det sidste spørgsmål skal deltagerne svare på, om denne information har givet anledning til en ændret holdning til de foregående spørgsmål om selskabsskattesatsens størrelse. Formålet med denne del af spørgeskemaet er ligeledes at give deltagerne en information om, hvor meget selskaberne reelt står for af den samlede skatteindbetaling, og undersøge, hvorvidt denne information har indflydelse på deltagernes holdning til størrelsen af selskabsskattesatsen.

Det har i spørgeundersøgelsen været varierende fra spørgsmål til spørgsmål, hvor mange deltagere, der har svaret. Det spørgsmål, der har fået flest svar, er der 133 deltagere, som har svaret på, mens der har været 69 svar på det spørgsmål, der har fået færrest. Spørgsmålet, der har fået færrest svar, er det eneste spørgsmål, hvor deltagerne skulle skrive svaret, og ikke multiple choice ligesom resten af spørgeskemaet. De øvrige spørgsmål har der været 113-117 besvarelser af. Ideelt set skulle denne undersøgelse være repræsentativ for hele Danmarks befolkning, men med ca. 115 besvarelser er den forbundet med en relativt

stor fejlmargen i forhold til den samlede danske befolknings holdning. Det vurderes, at undersøgelsen, på trods af antallet af deltagere, stadig kan være med til at give et billede af, hvad danskernes holdning til emnet er.

Spørgeskemaet er delt på de sociale medier Facebook og LinkedIn. Deltagerne har ikke tilkendegivet alder, køn, erhverv, bopæl eller andre personlige oplysninger, men da spørgeskemaet er delt offentligt på de sociale medier, og ikke henvendt mod enkelte grupper af personer, vurderes det, at der er tale om tilfældige stikprøver.

6.1 Selskabsskattesatsens størrelse

I spørgeundersøgelsen er deltagerne blevet spurgt om, hvad de tror, selskabsskattesatsen er i Danmark, hvilket har givet anledning til hele 17 forskellige svar blandt de 69 personer, der har svaret på spørgsmålet.

Hvad er satsen for selskabsskat i Danmark?		
Svar	Antal	Procent
Ved ikke	3	4,35%
4,20%	1	1,45%
5%	1	1,45%
8%	1	1,45%
13%	1	1,45%
15%	7	10,14%
15,70%	1	1,45%
18%	1	1,45%
20%	6	8,70%
21,51%	1	1,45%
22%	30	43,48%
22-25%	1	1,45%
25%	11	15,94%
28%	1	1,45%
34%	1	1,45%
40%	1	1,45%
55%	1	1,45%
	69	100,00%

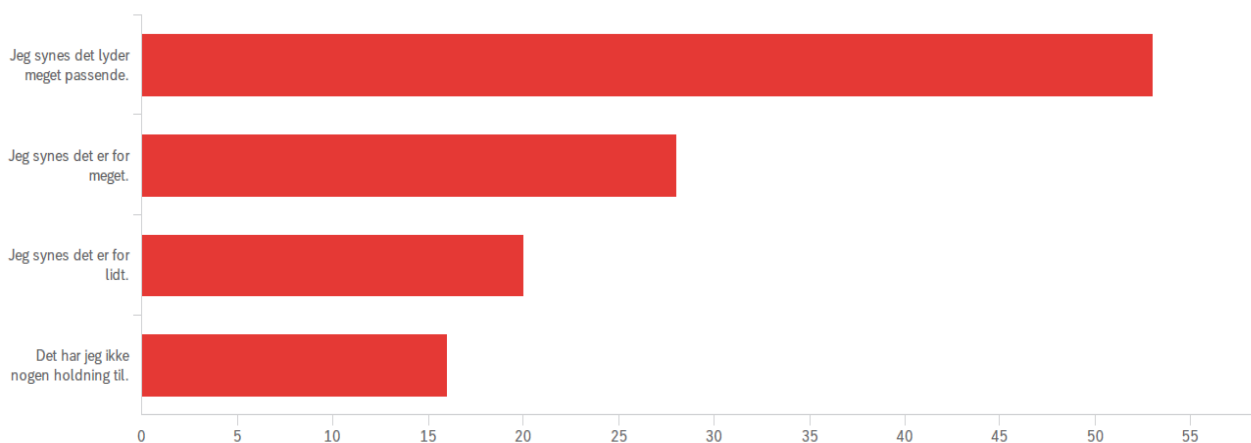
Tabel 18: Fordeling af svar på spørgsmål 1, egen tilvirkning

Som det ses af ovenstående tabel, varierer svarene på spørgsmålet om størrelsen af selskabsskattesatsen fra 4,20% til 55%. Der er 43,48% af deltagerne, der svarede rigtigt på spørgsmålet, hvilket vidner om, at det langt fra er alle almindelige danskere, der ved, hvad selskabsskattesatsen er i Danmark. Næsten 16% svarede, at selskabsskattesatsen er på 25%, som den jf. tidligere afsnit var fra 2007 til 2013. Omkring 10% af deltagerne mente, at selskabsskattesatsen er på 15%, mens 8,70% af deltagerne troede, at den var på 20%. Ca. 29% af deltagerne troede, at selskabsskattesatsen var lavere i Danmark, end den reelt set er, mens ca. 23% troede, at den var højere. Det bemærkes også, at omkring 45% af deltagerne har valgt ikke at svare på spørgsmålet. Om dette er, fordi deltagerne ikke har kendt svaret, eller om de har overset spørgsmålet, er

usikkert, men hvis det er et udtryk for, at deltagerne ikke har vidst, hvad svaret var, så er andelen af personer der har svaret rigtig naturligvis endnu mindre.

Den forholdsvis begrænsede andel af rigtige svar er en indikation på, at danskerne generelt ikke har den store interesse i selskabsskat, hvilket måske ikke er så overraskende, da det ikke er en viden, der er nødvendig, og det ikke er en beskatning, der omfatter så mange mennesker. Det vidner desuden om, at det er en nødvendighed for undersøgelsen, at deltagerne efterfølgende bliver gjort bekendt med, hvad satsen i virkeligheden er.

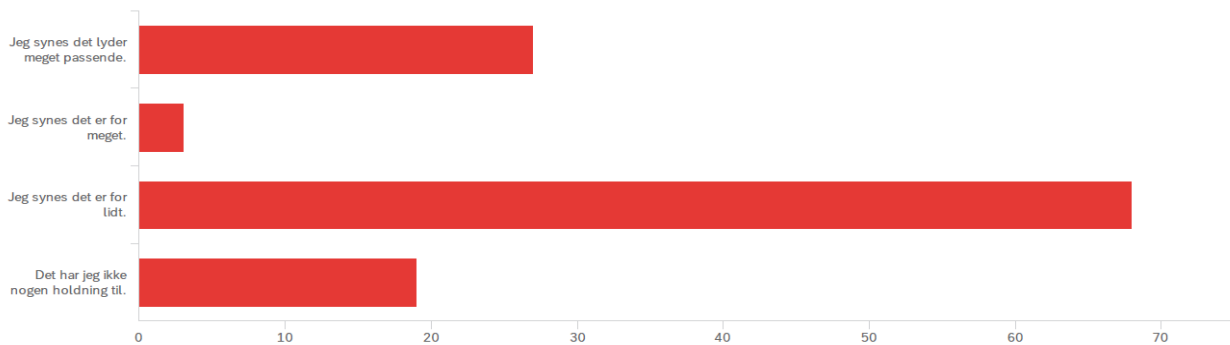
Ved det næste spørgsmål vedr. selskabsskattesatsen bliver deltagerne netop informeret om, hvad selskabsskattesatsen er, og de bliver bedt om at tage stilling til, hvad de synes om selskabsskattesatsen på 22%.



Figur 23: Fordeling af svar på spørgsmål 3, egen tilvirkning

Ovenstående figur viser fordelingen af svarene på dette spørgsmål. Her svarer 45% af deltagerne, at de synes, selskabsskattesatsen er på et passende niveau i Danmark. Ca. 24% af deltagerne mente, at selskabsskattesatsen er for høj, mens 17% synes, den er for lav. Lige under 14% af deltagerne har ikke nogen holdning til satsens størrelse. Fordelingen af svarene på ovenstående spørgsmål er forholdsvis spredte, selvom der selvfølgelig er en stor andel af deltagerne, der mener, at satsen er passende. Der er formentlig nogle generelle politiske holdninger, der givetvis har en indflydelse på deltagernes svar, men det kan konkluderes, at der trods alt i denne undersøgelse er større opbakning til, at selskabsskatten i sin nuværende størrelse skal sættes ned, end at den skal sættes op. Sammenlagt er der dog lige knap 2/3 af alle deltagerne, der enten synes at selskabsskattesatsen på 22% er passende eller for lav, hvorfor der på baggrund af besvarelserne af dette spørgsmål ikke er opbakning til at sætte selskabsskattesatsen ned.

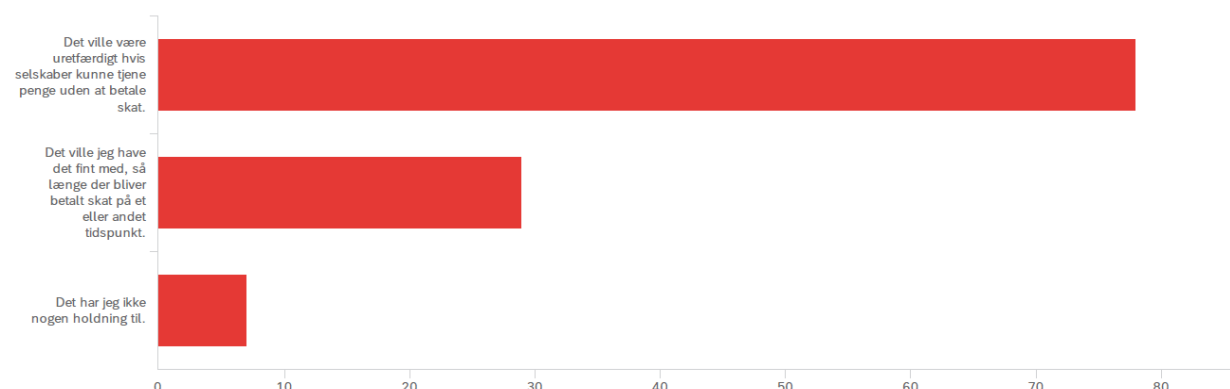
Deltagerne blev ligeledes spurgt om, hvad de synes om selskabsskattesatsen på 12,50%, som den er i Irland. Til det spørgsmål er der ca. 58% af deltagerne, der svarer, at den irske selskabsskat ville være for lav. Lige over 23% af deltagerne mener, at dette er en passende selskabsskattesats, mens 2,56% synes, at denne sats er for høj. 16,24% af deltagerne har ikke nogen holdning til den irske selskabsskat.



Figur 24: Fordeling af svar på spørgsmål 4, egen tilvirkning

58% af deltagerne mener altså, at en selskabsskattesats på samme niveau som Irlands er for lav. I forhold til, at 62% af deltagere mener, at selskabsskatten på 22% er enten passende eller for lav, så er der nogle enkelte af deltagerne, der afviger en smule i deres holdning i forhold til de to spørgsmål. Størstedelen af de 24% af deltagerne, som mener, at selskabsskattesatsen på 22% er for høj, virker til at mene, at selskabsskatten på 12,50% er mere passende, da 23% af deltagerne har svaret dette. Nogle enkelte synes også, at selskabsskattesatsen på 12,50% er for meget, hvilket giver en indikation af, at det er en meget lille del af danskerne, der mener, at det er en god idé at fjerne selskabsskatten helt.

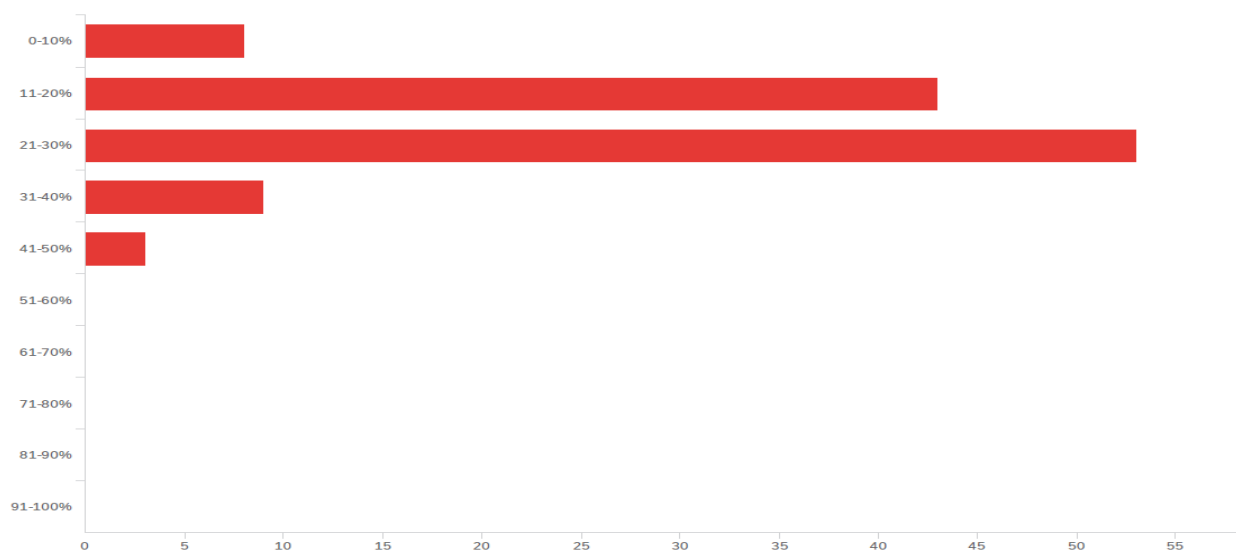
I forhold til netop dette er deltagerne blevet spurgt om, hvordan de ville have det med, at selskabsskatten blev fjernet, og der altså først sker beskatning, når det bliver vedtaget på generalforsamlingen, at der skal udloddes udbytte til aktionærerne.



Figur 25: Fordeling af svar på spørgsmål 5, egen tilvirkning

Her er der 68,42% af deltagerne, som mener, at det ville være urimeligt, at selskaberne ikke skulle betale selskabsskat, mens 25,44% af deltagerne mener, at det er fint, hvis der først bliver beskattet ved udlodning af udbytte, så længe der bliver betalt skat på et eller andet tidspunkt. Der er igen uoverensstemmelse i forhold til spørgsmålet forinden, hvor der kun var 2,56%, der mente, at en skattesats på 12,50% var for meget. Årsagen til dette kan være deltageres forståelse af spørgsmålene. Det er nødvendigt for forståelsen, at deltagerne også forstår sammenhængen mellem selskabsskatter og udbytter, i og med der i tilfældene med både 12,50% og 22% i selskabsskat selvfølgelig også skal betales udbytteskat, hvis overskuddet bliver udloddet. Det kunne godt tyde på, at nogle af deltagerne ikke har forstået den fulde sammenhæng mellem de to beskatningsformer, i forhold til besvarelsene på de to spørgsmål.

I det sidste spørgsmål vedrørende selskabsskattesatsen bliver deltagerne bedt om at vælge et interval, som, de mener, er det mest passende, at selskabsskattesatsen bør være. Ved at bede deltagerne om at vælge et interval kan det ses, om intervallerne er i overensstemmelse med de tidligere svar, men det er selvfølgelig også med til at give et billede af, hvad satsen ifølge deltagerne bør være på, hvis de kan vælge frit.



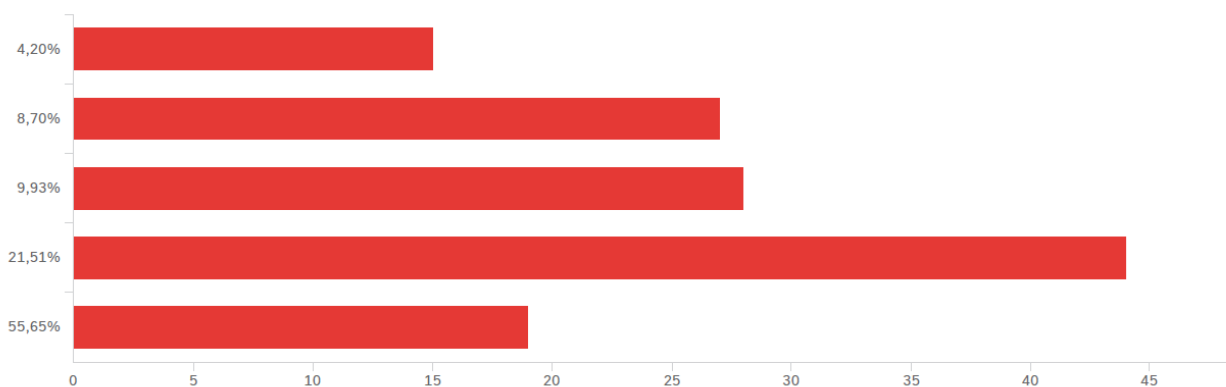
Figur 26: Fordeling af svar på spørgsmål 6, egen tilvirkning

Det fremgår af figuren, at intervallet 21-30% er det, som der er flest af deltagerne, der mener, at selskabsskattesatsen bør være, som er valgt af 45,69% af deltagerne. 37,07% synes, at selskabsskattesatsen bør ligge mellem 11% og 20%. I alt mener ca. 44% af deltagerne, at selskabsskatten bør være mellem 0% og 20%, hvilket er en meget stor andel i forhold til, at det blot er ca. 24% af deltagerne, der mener, at selskabsskattesatsen på 22% er for høj, mens 58% af deltagerne mener, at selskabsskattesatsen på 12,50% er for lidt. Det bemærkes, at det højeste interval, der er blevet valgt, er på 41-50%, så der er altså ingen af deltagerne, der mener, at selskaberne skal betale mere end 50% af deres indkomst i skat. Dette er på trods

af, at mange mennesker i Danmark betaler over 50% i skat af deres lønindkomst, så mener deltagerne altså ikke, at selskaberne skal betale den samme andel.

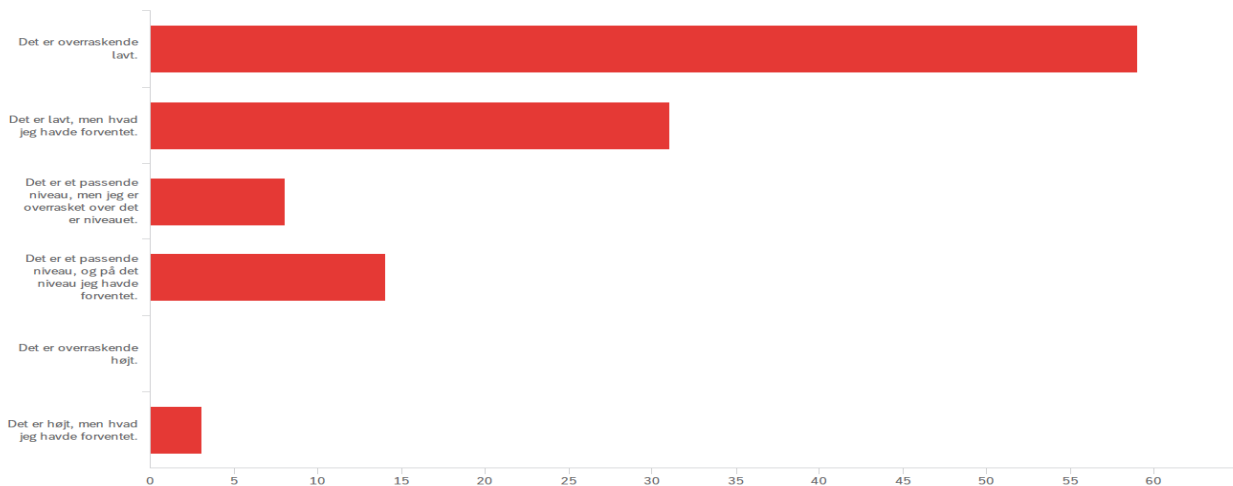
6.2 Selskabsskattens andel af skatteindtægterne

Deltagerne har, udover at svare på spørgsmål om selskabsskattesatsen, også svaret på spørgsmål om selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter. Som tidligere nævnt er formålet med spørgsmålene om selskabsskattens andel af skatteindtægterne at se, om størrelsen af denne andel gør, at deltageren ændrer sit syn på selskabsskattesatsen. Først er deltagerne blevet spurgt om, hvor meget de tror, at selskabsskatten udgør af de samlede skatteindtægter. Valgmulighederne i spørgsmålet er ikke tilfældigt valgt, men er andelen af de samlede skatteindtægter for henholdsvis pensionsafkastskat (4,20%), selskabsskat (8,70%), andre skatter og afgifter (9,93%), moms og lønsumsafgifter (21,51%) og personlige indkomstskatter (55,65%), beregnet ud fra sammenligningstillene for 2021 i Skatteministeriets årsregnskab for 2022. (Skattestyrelsen, 2023b)



Figur 27: Fordeling af svar på spørgsmål 2, egen tilvirkning

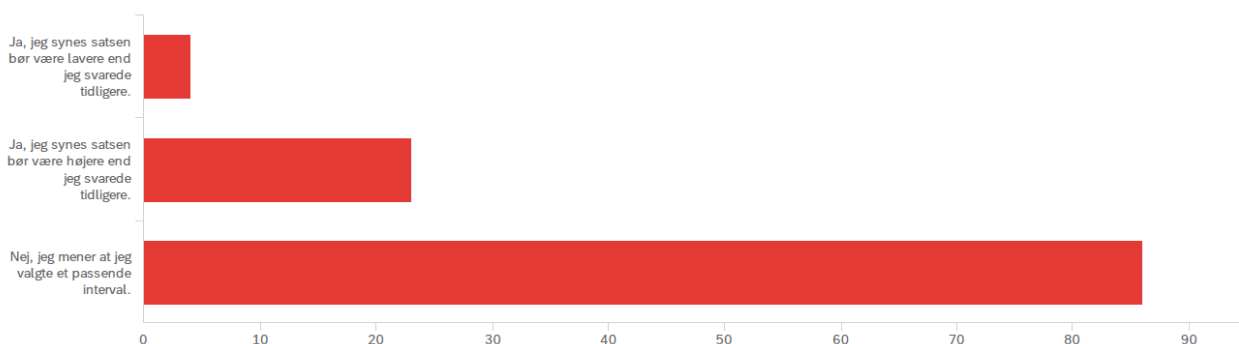
Som det ses af ovenstående figur, er der ca. 20% af deltagerne, der har svaret 8,70%, hvilket er netop den andel af skatteindtægterne, der består af selskabsskatter, mens 21,05% af deltagerne har gættet på 9,93%, som må siges at være et kvalificeret gæt, der er på samme niveau som den reelle andel. Det er dog under halvdelen af deltagerne, der tror, at selskabsskattens andel af skatteindtægterne ligger i det niveau, som den reelt gør. Den andel, der er flest af deltagerne, der har gættet på, er 21,51%, som ca. 33% af deltagerne har gættet. Ca. 14% af alle deltagerne tror, at selskaberne står for over halvdelen af de samlede skatteindtægter, hvilket betyder, at der er samlet 47% af deltagerne, der tror, at selskaberne står for en væsentligt større andel af de samlede skatteindtægter, end de i virkeligheden gør. Senere i spørgeskemaet bliver deltagerne informeret om, at selskabsskatten udgør 8,70% af de samlede skatteindtægter. Deltagerne bliver herefter spurgt om, hvad de tænker om det niveau.



Figur 28: Fordeling af svar på spørgsmål 7, egen tilvirkning

Det ses af ovenstående figur, at langt størstedelen af deltagerne mener, at andelen på 8,70% er lav. Hele 78,28% af deltagerne mener, at andelen er lav, hvor 51,30% er overrasket over niveauet, og ca. 27% af deltagerne mener, det er et lavt niveau, men på det niveau de havde forventet. Ca. 19% af deltagerne mener, at niveauet er passende, mens 2,61% mener, at det er for meget.

Det må siges, at der er en ret stor mængde af deltagere, der mener, at selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter er lav. På trods af at ca. 41% af deltagere i første omgang svarer, at de tror selskabsskattens andel er på 8,70% eller 9,93%, er der ca. 58% af deltagerne, der er overrasket over niveauet, og altså 51,50% der mener, det er overraskende lavt. Der er ca. 47% af deltagerne, som har gættet på, at selskabsskatten udgør 21,51% eller 55,65% af de samlede skatteindtægter i det tidligere spørgsmål, hvilket må antages at være de samme personer, der er overrasket over den reelle andel. Det skal selvfølgelig også nævnes, at der er 18 personer mere, der har gættet på selskabsskattens andel, end der har svaret på, hvad de tænker om det reelle niveau, hvilket vil have en betydning for sammenligneligheden af svarene på de to spørgsmål.



Figur 29: Fordeling af svar på spørgsmål 8, egen tilvirkning

Efter deltagerne bliver informeret om selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter, bliver de spurgt om, hvorvidt denne information har fået deltagerne til at ændre holdning til det niveau, de tidligere valgte, at selskabsskattesatsen skulle være på. Det fremgår af ovenstående figur, at et fåtal af deltagerne mener, at det interval, de valgte tidligere, var for højt, og efter deltagerne har fået informationen, synes 3,54%, at satsen bør være lavere end den sats, de valgte i første omgang. Omvendt har informationen fået ca. 20,35% af deltagerne til at mene, at selskabsskattesatsen burde være højere, end det interval de tidligere havde valgt. Langt størstedelen, hele 76,11%, mener, at det interval, de valgte i første omgang, er passende, på trods af informationen om selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter. Det har altså for langt størstedelen af deltagerne ikke nogen betydning for deres holdning til selskabsskattesatsen, hvor stor andelen af skatteindtægterne, der udgøres af selskabsskat.

6.3 Delkonklusion

Af undersøgelsen kan det først og fremmest udledes, at over halvdelen af deltagerne ikke ved, hvor meget selskabsskattesatsen i Danmark er, hvilket alt andet lige er en indikation af, at det ikke er et emne, som særligt mange mennesker har den store interesse for. Det har derfor også været nødvendigt i spørgeskemaet at fodre deltagerne med informationer, for at deltagerne har haft mulighed for at tage stilling til spørgsmålene, og derigennem give et billede af den danske befolknings holdning til selskabsskatten.

Efter deltagerne er blevet informeret om, at selskabsskattesatsen i Danmark udgør 22%, mener ca. 45%, at dette er et passende niveau, mens ca. 24% synes, det er for meget, og ca. 17% synes, det er for lidt. Der er altså flest, der mener, at selskabsskattesatsen, som den er nu, er på det niveau, som den skal være. Der er dog flere, som mener, at den er for høj end for lav. Ud fra deltagernes svar på dette spørgsmål kan det udledes, at der trods alt er større opbakning for at sætte selskabsskattesatsen ned, men at der er mest opbakning til, at den forbliver på de 22% som den er i dag.

Omvendt mener ca. 58% af deltagerne, at selskabsskattesatsen i Irland er for lav, og ca. 23% mener, at selskabsskattesatsen på 12,50% er et passende niveau, mens ca. 2,56% mener, at denne selskabsskattesats er for høj. Det kan herigennem udledes, at der er tale om et fåtal, som bakker op om en eliminering af selskabsskattesatsen, og de, der mener, at selskabsskattesatsen i Danmark på de nuværende 22% er for høj, er mere tilfreds med en sats på niveau med Irland. Over halvdelen mener dog, at satsen på 12,50% er for lav, og det må derfor igen konkluderes, at der ikke er den store generelle opbakning blandt deltagerne til at reducere selskabsskattesatsen.

Deltagerne tager i spørgeskemaet også stilling til, hvordan de vil have det med, at selskaber slet ikke betalte skat. Spørgsmålet bliver i spørgeskemaet formuleret således, at selskaber ikke skal betale skat, men der udelukkende sker beskatning, når overskuddet udloddes som udbytte. Her mener 68,42%, at det ikke er retfærdigt, at selskaber kan tjene penge uden at betale skat, mens 25,44% vil have det fint med dette, så længe der bliver betalt skat på et tidspunkt. Der kan sås tvivl om, hvorvidt alle deltagerne forstår sammenhængen mellem selskabsskat og udbytteskat, når man tænker på, at det kun er 2,56% af deltagerne, der mener, at selskabsskattesatsen på 12,50% er for høj, mens 25,44% vil have det fint med, at selskaber ikke skulle betale skat. Der er tale om holdningsspørgsmål, så det er også muligt, det er et udtryk for, at der er en større del af deltagerne, der foretrækker, at selskaberne ikke betaler skat, end at satsen bliver så forholdsvist beskeden, som den er i Irland. Det kan under alle omstændigheder konkluderes, at langt de fleste af deltagerne mener, at det ville være uretfærdigt, at selskaberne kunne tjene penge uden at betale skat.

Deltagerne er i de tidligere spørgsmål spurgt ind til konkrete skattesatser, mens de efterfølgende bliver bedt om at vælge et interval som satsen bør være i. Omkring 83% af deltagerne mener, at selskabsskattesatsen bør ligge i et interval mellem 11% og 30%, hvoraf ca. 46% mener, den bør være mellem 21% og 30%, og ca. 37% mener, at den bør være mellem 11% og 20%. Der kan spekuleres i, hvordan svarene havde set ud, hvis intervallerne havde været anderledes, hvor der eksempelvis kun var et spænd på 5%. Med svarene på de tidligere spørgsmål in mente, hvor 58% mener at 12,50% i selskabsskat er for lavt, og ca. 45% af deltagerne mener, at 22% i selskabsskat er passende, ligger den optimale selskabsskattesats for deltagerne tættere på 22% end 12,50%.

Sidst i spørgeskemaet bliver deltagerne informeret om, at selskabsskatten udgør 8,70% af de samlede skatteindtægter i 2021 i Danmark. 78,28% af deltagerne mener, at det er en lav andel, og over halvdelen er overrasket over, at niveauet er så lavt. Formålet med denne information er at se, hvorvidt det giver anledning til, at deltagerne ændrer deres syn på størrelsen af selskabsskattesatsen. Informationen får omkring 20% af deltagerne til at svare, at det interval, de før gav udtryk for, de mente selskabsskattesatsen skulle ligge i, var for lavt, mens 76,11% mener, at informationen ikke giver anledning til at ændre niveauet for selskabsskattesatsen. Der er altså ikke umiddelbart den store sammenhæng mellem selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter, og deltagernes holdning til størrelsen af selskabsskattesatsen.

7. Analyse af skatteprovenu ved nedsættelse af selskabsskatten

For at undersøge, hvad effekten af en nedsættelse af selskabsskattesatsen vil være, vil denne del af afhandlingen analysere skatteindtægterne ved flere forskellige scenarier. Som tidligere nævnt er der forholdsvis få muligheder for en aktionær eller anpartshaver at få midler ud af aktive selskaber. Det er enten gennem en ansættelse i selskabet, som giver mulighed for at udbetale løn, eller gennem udlodning af overskud til ejerne gennem udbytter.

Der arbejdes i analysen med et udgangspunkt, der hedder, at et ejerskab af aktier eller anparter i et selskab ikke eksisterer for evigt – på et eller andet tidspunkt vil ejeren sælge sine aktier eller anparter, sælge aktiviteten i selskabet, selskabet vil blive opløst, eller aktionæren/anpartshaveren vil afgang ved døden. Med dette udgangspunkt vil det betyde, at der enten vil ske en beskatning af udbytte efter en likvidation, en beskatning ved salg af aktiviteten, eller beskatning hvis aktierne/anparterne skal afhændes, som udløser en beskatning jf. aktieavancebeskatningsloven, hvis aktierne eller anparterne bliver enten solgt eller overdraget til arvinger. I og med alt overskud i virksomheden bliver beskattet på et eller andet tidspunkt, tages der i afsnittet, for simpelhedens skyld, udgangspunkt i, at alt overskud bliver udloddet hvert år.

Analysen tager udgangspunkt i et aktieselskab, som er 100% ejet af én person. Aktieselskabet har et overskud og en skattepligtig indkomst på 3.000.000 kr. og indgår ikke i en sambeskatning. Ejeren er ansat som direktør i selskabet og får en løn på 624.000 kr. om året, svarende til 52.000 kr. hver måned. Første del af analysen er et regneeksempel efter de nuværende regler for selskabsskat og udbytte, hvor hele overskuddet efter skat bliver udloddet til ejeren som udbytte.

I den næste del af analysen sættes selskabsskattesatsen ned til 12,50%, som den er i Irland, hvor der er regneeksempler på tre forskellige scenarier. Det første scenarie er, at ejeren vælger at udlodde hele overskuddet efter skat som udbytte. Det næste scenarie er, at ejeren vælger at sætte sin egen løn op med det beløb, som nedsættelsen af selskabsskatten udløser, og derefter udbetaler resten af overskuddet som udbytte. I det tredje scenarie vælger ejeren at ansætte en ny medarbejder, som får det beløb, som nedsættelsen af selskabsskatten udløser, og udbetaler resten af overskuddet som udbytte.

Det må antages, at ansættelsen af en medarbejder i et selskab alt andet lige vil betyde en vækst for en stor del af selskaberne i Danmark. I scenarierne, hvor der ansættes en ny medarbejder, vil selskabets indtjening derfor stige således, at den nye medarbejder indtjener det dobbelte af sin egen løn til selskabet, altså en indtjeningsfaktor på 2,0. Den sidste del af analysen vil tage udgangspunkt i de samme tre scenarier, men hvor selskabsskatten fjernes helt.

7.1 Skattebetalinger efter de nuværende regler

De situationer, hvor selskaber og personer, der er knyttet hertil, betaler skat i Danmark, er, når der udbetales lønninger, når der betales selskabsskat og når der udloddes udbytte til aktionærene eller anpartshaverne. Derudover betales der afgifter som f.eks. moms og lønsumsafgifter mv., men disse indirekte skatter er ikke relevante for analysen. Som tidligere nævnt er ejeren af selskabet i casen ansat som direktør i selskabet og modtager 624.000 kr. om året som løn herfor.

Nedenstående opgørelse af ejerens personlige indkomst er lavet efter reglerne i personskatteloven, og med satser for 2023 jf. Skattestyrelsen. Der er taget udgangspunkt i kommuneskattesatsen i Københavns Kommune. Opgørelsen er lavet meget simpel, da den blot har til formål at give et billede af, hvilket niveau af skattebetalinger, der er i forbindelse med lønninger. Mange mennesker har også en pensionsopsparing, hvor der er fradrag for indbetalingerne, der kan være både boliglån og billån, hvor der er fradrag for renterne, men da disse ekstra fradrag ikke giver nogen reel værdi for analysen, er de ikke medtaget.

Personlig indkomst			
Lønindkomst			624.000
AM-bidrag	8%	-	49.920
Personlig indkomst			574.080
Ligningsmæssige fradrag			
Beskæftigelsesfradrag		-	45.600
Jobfradrag		-	2.700
Fagligt kontingent		-	6.000
Befordringsfradrag		-	10.000
Ligningsmæssige fradrag		-	64.300
Skattepligtig indkomst			509.780

Beregning af skat	Grundlag	Skattesats	Skatteafregning
AM-bidrag	624.000	8,00%	49.920
Bundskat	574.080	12,09%	69.406
Kommuneskat	509.780	23,70%	120.818
Kirkeskat	509.780	0,70%	3.568
Topskat	5.180	15,00%	777
Personfradrag, bundskat	- 48.000	12,09%	- 5.803
Personfradrag, kommuneskat	- 48.000	25,00%	- 12.000
Skattebetaling i alt			226.686

Figur 30: Opgørelse af personlig- og skattepligtig indkomst, egen tilvirkning

Som det fremgår af opgørelsen, så vil ejeren med ovenstående personlige skatteforhold betale 226.686 kr. i skat af sin løn på 624.000 kr. Der er fradrag for lønomkostninger for selskaber jf. statsskattelovens §6, da omkostninger til medarbejdere er med til at erhverve, sikre og vedligeholde selskabets indkomst. Selskabet har for regnskabsåret et overskud før skat og et skattepligtigt resultat på 3.000.000 kr., som selskabet skal betale selskabsskat af. Selskabsskatten er på 22% i Danmark, og dermed skal selskabet betale 660.000 kr. i

selskabsskat jf. nedenstående figur. Når selskabsskatten er trukket fra overskuddet på 3.000.000 kr., er der 2.340.000 kr. i overskud efter skat, som aktionærerne kan vælge at udlodde på generalforsamlingen.

I dette eksempel bliver det vedtaget, at selskabet udlodder hele beløbet på 2.340.000 kr. til ejeren, hvilket udløser en udbytteskat. Selskaber har jf. kildeskattelovens §65 pligt til at indeholde 27% i udbytteskat i forbindelse med udlodningen, hvilket betyder, at selskabet indbetaler de 27% af det udloddede udbytte direkte til Skattestyrelsen, mens den resterende del skal indbetales af aktionæren selv.

Udbytte		
Bundfradrag, 58.900 x 2	27%	119.600
Udbytteskat	42%	2.220.400
Udbytteskat i alt		964.860

Figur 31: Opgørelse af udbytteskat, egen tilvirkning

Ovenstående figur viser opgørelsen af udbytteskatten for ejeren. Ejeren er gift, hvorfor bundfradraget for udbytte på 58.900 kr. (2023 niveau) kan overføres fra ægtefællen, og det samlede beløb, der beskattes med 27%, er derfor 119.600 kr., mens den resterende del beskattes med 42% jf. personskattelovens §8a. Dette giver en samlet udbytteskat på 964.860 kr. ud af et udbytte på i alt 2.340.000 kr.

Ud af sin løn betaler ejeren altså 226.686 kr. i skat og 964.860 kr. i udbytteskat af det udloddede overskuddet fra selskabet. Desuden betales der 660.000 kr. i selskabsskat, hvilket giver en samlet skattebetaling for denne ejer, og for selskabet, på 1.851.546 kr., som reglerne er i dag. Den effektive skattesats på udbytte udgør 54,16%.

7.2 Skattebetalinger ved 12,50% i selskabsskat

I dette scenarie tages der udgangspunkt i, at selskabsskattesatsen bliver sat ned til 12,50%, lønnen til ejeren er uændret i forhold til før, og alt overskuddet bliver fortsat udloddet som udbytte. Hvis selskabsskattesatsen blev sat ned til 12,50%, vil det naturligvis ikke have en indflydelse på skatten af ejerens løn, men det vil have en indvirkning på både selskabsskatten og på udbytteskatten. Det er åbenlyst, at selskabsskatten vil blive mindre, når satsen er mindre, men årsagen til, at udbytteskatten ændrer sig, er, at overskuddet efter skat i selskabet er større, når skatten af mindre. Det ses nedenfor, at selskabet, med en skattepligtig indkomst på 3.000.000 kr. før skat, ville skulle betale 375.000 kr. i selskabsskat i stedet for de 660.000 kr., der betales med de nuværende regler.

Selskabsskat		
Skattepligtig indkomst		3.000.000
Selskabsskat	12,50% -	375.000
Overskud efter skat		2.625.000

Udbytte		
Bundfradrag, 58.900 x 2	27%	119.600
Udbytteskat	42%	2.505.400
Udbytteskat i alt		1.084.560

Figur 32: Opgørelse af selskabsskat og udbytteskat, egen tilvirkning

Da selskabsskatten er mindre, bliver overskuddet efter skat større, hvilket betyder, at udbytteudlodningen også stiger fra 2.340.000 kr. til 2.625.000 kr., hvilket naturligvis også har en betydning for udbytteskatten, som stiger fra 964.860 kr. til 1.084.560 kr., som er en stigning på 119.700 kr. i alt. Selskabsskatten derimod er faldet fra 660.000 kr. til 375.000 kr., hvilket er et fald på 285.000 kr. Den samlede skat, der betales af selskabet og ejeren i dette scenarie, er 1.686.246 kr., hvilket er 165.300 kr. mindre, end der bliver betalt med de nuværende regler, og et fald på ca. 9%. Selskabsskattesatsen er i eksemplet sat ned med 43%, mens den effektive skattesats for udbytte ved dette eksempel udgør i alt 48,65%.

7.2.1 Forhøjelse af ejerens løn

I dette eksempel vælger ejeren at give sig selv en lønforhøjelse, svarende til besparelsen i selskabsskat. Det betyder, at overskuddet efter skat i dette tilfælde er det samme, som det var med de nuværende regler, på 2.340.000 kr. For at få det samme resultat efter skat skal ejeren udbetale 325.714 kr. yderligere i løn til sig selv. Nedenstående udregning viser effekten af denne lønstigning.

Personlig indkomst			
Lønindkomst			949.714
AM-bidrag	8%	-	75.977
Personlig indkomst, netto			873.737
Ligningsmæssige fradrag			
Beskæftigelsesfradrag	-		45.600
Jobfradrag	-		2.700
Fagligt kontingent	-		6.000
Befordringsfradrag	-		10.000
Ligningsmæssige fradrag i alt	-		64.300
Skattepligtig indkomst i alt			809.437

Beregning af skat	Grundlag	Skattesats	Skatteafregning
AM-bidrag	949.714	8,00%	75.977
Bundskat	873.737	12,09%	105.635
Kommuneskat	809.437	23,70%	191.837
Kirkeskat	809.437	0,70%	5.666
Topskat	304.837	15,00%	45.726
Personfradrag, bundskat	- 48.000	12,09%	- 5.803
Personfradrag, kommuneskat	- 48.000	25,00%	- 12.000
Skattebetaling i alt			407.037

Figur 33: Opgørelse af personlig- og skattepligtig indkomst ved lønforhøjelse, egen tilvirkning

Som det ses, stiger lønnen til 949.714 kr., mens den samlede skattebetaling stiger til 407.037 kr. Med de nuværende regler skulle ejeren betale 226.686 kr. i skat af sin løn, så den skattemæssige effekt af lønstigningen er en øget skattebetaling på 180.351 kr. Eftersom ejerens løn i forvejen var på 624.000 kr., så vil en eventuel lønstigning betyde, at der skal betales topskat af hele lønstigningen.

Nedenstående figur viser opgørelsen af selskabsskat og udbytteskat efter de nye forudsætninger. Der er udbetalt yderligere 325.714 kr. i løn, hvilket udløser en skattepligtig indkomst på 2.674.286 kr., og da selskabsskattesatsen er sat ned til 12,50%, udgør selskabsskatten 334.286 kr. Dette resulterer i et overskud efter skat, som er identisk med udgangspunktet ved de nuværende regler, på 2.340.000 kr. Det bemærkes, at selskabsskatten i det forrige tilfælde, hvor ejeren ikke fik en lønforhøjelse og den skattepligtige indkomst var på 3.000.000 kr., var på 375.000 kr. Det betyder altså, at lønforhøjelsen reducerer selskabets selskabsskattebetaling med 40.714 kr.

Selskabsskat		
Skattepligtig indkomst		2.674.286
Selskabsskat	12,50% -	334.286
Overskud efter skat		2.340.000

Udbytte		
Bundfradrag, 58.900 x 2	27%	119.600
Udbytteskat	42%	2.220.400
Udbytteskat i alt		964.860

Figur 34: Opgørelse af selskabsskat og udbytteskat, egen tilvirkning

Da overskuddet efter skat er det samme som ved de nuværende regler, så er udbytteskatten naturligvis også identisk, og ejeren betaler i alt 964.860 kr. i udbytteskat i dette tilfælde. Ejeren betaler altså 407.037 kr. i skat af sin nye løn, og 964.860 kr. i udbytteskat, mens selskabsskatten udgør 334.286 kr. Dette er en samlet skattebetaling på 1.706.183 kr., som er 145.364 kr. mindre, end der betales i skat efter de nuværende regler, hvilket er et fald på 7,85%.

7.2.2 Ansættelse af ny medarbejder

I stedet for at give sig selv mere i løn beslutter ejeren sig for at ansætte en ny medarbejder, som skal have de 325.714 kr. i årsløn, som han ellers havde tænkt at give sig selv i lønforhøjelse. I modsætning til det forrige eksempel, hvor ejeren selv får lønforhøjelsen, skal der i dette eksempel ikke betales topskat hos den nye medarbejder, da lønnen ikke i sig selv overstiger bundgrænsen for topskat.

Som det gør sig gældende for ejeren, så er skatten af lønnen hos den nye medarbejder også afhængig af personlige forhold, som kan give nogle fradrag. For enkelthedens skyld er der taget udgangspunkt i identiske fradrag for fagligt kontingent og befordring, mens der stadig ikke er taget andre forhold med som pension, renteudgifter eller andet.

Det kan ses af nedenstående opgørelse, at lønnen for ejeren fremgår til venstre, hvor lønnen, ligesom tidligere, er 624.000 kr., hvilket også giver den samme skattebetaling som tidligere, på 226.686 kr. Den nye medarbejders løn fremgår af figures højre side.

Personlig indkomst, ejer				Personlig indkomst, ny medarbejder			
Lønindkomst			624.000	Lønindkomst			325.714
AM-bidrag	8%	-	49.920	AM-bidrag	8%	-	26.057
Personlig indkomst, netto			574.080	Personlig indkomst, netto			299.657
Ligningsmæssige fradrag				Ligningsmæssige fradrag			
Beskæftigelsesfradrag		-	45.600	Beskæftigelsesfradrag		-	34.689
Jobfradrag		-	2.700	Jobfradrag		-	5.266
Fagligt kontingent		-	6.000	Fagligt kontingent		-	6.000
Befordringsfradrag		-	10.000	Befordringsfradrag		-	10.000
Ligningsmæssige fradrag i alt		-	64.300	Ligningsmæssige fradrag i alt		-	55.954
Skattepligtig indkomst			509.780	Skattepligtig indkomst			243.703

Beregning af skat	Grundlag	Sats	Skatteafregning	Beregning af skat	Grundlag	Sats	Skatteafregning
AM-bidrag	624.000	8,00%	49.920	AM-bidrag	325.714	8,00%	26.057
Bundskat	574.080	12,09%	69.406	Bundskat	299.657	12,09%	36.229
Kommuneskat	509.780	23,70%	120.818	Kommuneskat	243.703	23,70%	57.758
Kirkeskat	509.780	0,70%	3.568	Kirkeskat	243.703	0,70%	1.706
Topskat	5.180	15,00%	777	Topskat	-	15,00%	-
Personfradrag, bundskat	- 48.000	12,09%	- 5.803	Personfradrag, bundskat	- 48.000	12,09%	- 5.803
Personfradrag, kommuneskat	- 48.000	25,00%	- 12.000	Personfradrag, kommuneskat	- 48.000	25,00%	- 12.000
Skattebetaling i alt			226.686	Skattebetaling i alt			103.946

Figur 35: Opgørelse af personlig- og skattepligtig indkomst for ejer og ny medarbejder, egen tilvirkning

Beskæftigelsesfradrag og jobfradrag er jf. Skattestyrelsen fradrag, der opgøres som en procentdel af lønindkomsten, dog med maksimalt 45.600 kr. for beskæftigelsesfradrag og 2.700 kr. for jobfradrag i 2023. Derfor er fradragene mindre for den nye medarbejder, end de er for ejeren.

Som det ses af opgørelsens højre side, så resulterer ansættelsen af den nye medarbejder i en skattebetaling på i alt 103.946 kr. af medarbejderens løn. Det er en relativt stor forskel i forhold til den øgede skattebetaling, som en lønstigning til ejeren udløste, hvilket er på grund af topskatten. De to lønninger til sammen resulterer i en skattebetaling på 330.632 kr.

En selskabsejer vil alt andet lige ikke ansætte nye medarbejdere, hvis det ikke er til fordel for selskabet i form af vækst. Der arbejdes derfor med et udgangspunkt, hvor medarbejderen har en indtjeningsfaktor på 2,0 og dermed tjener det dobbelte af sin egen løn til selskabet. Dette betyder, at resultatet før skat for

selskabet forbliver 3.000.000 kr. Både selskabsskatten og udbytteskatten vil derfor være uændret i forhold til scenariet hvor alt overskud bliver udbetalt som udbytte, så der betales 375.000 kr. i selskabsskat, mens udbytteskatten udgør 1.084.560 kr. Dette betyder, at skatten for selskabet, ejeren og medarbejderen i alt udgør 1.790.192 kr. Dette er 61.354 kr. mindre, end der betales ved de nuværende regler, hvilket betyder, at den samlede skattebetaling vedr. selskabet, ejeren og medarbejderen falder med 3% i forhold til den nuværende selskabsskattesats.

Det er naturligvis ikke alle virksomheder, der vil have en indtjeningsfaktor på 2,0 for alle medarbejderne. Der er både forskel på hvor meget de enkelte medarbejdere tjener til virksomheden alt efter uddannelsesniveau og erfaringsniveau, ligesom der også er forskel på, hvor meget medarbejderne indtjener i de enkelte brancher og forskellige funktioner i virksomhederne. I dette eksempel får medarbejderen ca. 170 kr. i timen, hvilket betyder, at virksomheden sælger samtlige af medarbejderens timer til 340 kr. per time, hvor alle medarbejderens timer på arbejde er effektive og salgbare, og hvor virksomheden ikke har yderligere omkostninger ved ansættelsen af den nye medarbejder.

Det kan konkluderes, at hvis selskabsskattesatsen bliver sat ned til 12,50%, så vil det i disse eksempler betyde en reducere af skatteindbetalingen for selskabet, ejeren og medarbejderen på mellem 3% og 9%. Det må siges, at det er et relativt beskedent fald i skatteindbetalingerne, taget i betragtning at selskabsskattesatsen bliver sat ned med 43%.

I eksemplet, hvor der ansættes en ny medarbejder, er indtjeningsfaktoren af stor betydning for skattebetalingen, og hvis der i stedet tages udgangspunkt i en indtjeningsfaktor på 3,0, vil det betyde, at selskabet har et overskud på 3.325.714 kr. og en selskabsskattebetaling på 415.714 kr. Udbytteskatten vil i stedet udgøre 1.204.260 kr., hvilket til sammen vil resultere i, at skattebetalingen ved 12,50% i selskabsskat overstiger betalingen ved de nuværende regler med ca. 5%.

7.3 Skattebetalinger ved 0% i selskabsskat

Denne del af afsnittet undersøger, hvilken effekt det vil have på selskabets og aktionærens skattebetaling, hvis selskabsskatten fjernes helt, og ejeren fortsat udlodder hele overskuddet som udbytte. Lønnen til ejeren er fortsat 624.000 kr., og skattebetalingen af denne løn er også fortsat 226.686 kr. I og med selskabsskatten er fjernet, er selskabets overskud efter skat på 3.000.000 kr.

Udbytte		
Bundfradrag, 58.900 x 2	27%	119.600
Udbytteskat	42%	2.880.400
Udbytteskat i alt		1.242.060

Figur 36: Opgørelse af udbytteskat, egen tilvirkning

Ovenstående figur viser, at udbytteskatten ved et udbytte på 3.000.000 kr. er 1.252.060 kr., hvilket er 277.200 kr. mere i udbytteskat, end hvis der først skulle betales 22% i selskabsskat. Ved de nuværende regler betales der 660.000 kr. i selskabsskat og samlet 1.851.546 kr. i skat for både selskabet og ejeren. Hvis selskabsskatten fjernes helt, betaler ejeren samlet 1.468.746 kr. i skat af sin løn og i udbytteskat, så samlet set falder selskabets og ejerens betaling af skat med 382.800 kr., hvis selskabsskatten fjernes, hvilket er et fald på lige under 21% i forhold til de nuværende skatteregler, og ca. 13% mindre end eksemplet med 12,50% i selskabsskat.

Med de gældende regler for udbyttebeskatning, hvor bundfradraget beskattes med 27% og den resterende del af udbyttet beskattes med 42%, er den effektive skattesats på udbytte på omkring 54%, når selskabsskattesatsen er 22%. Den effektive skattesats i eksemplet med 3.000.000 kr. i overskud, hvor der ikke skal betales selskabsskat, er på 41,40%, mens den effektive skatteprocent ved 12,50% i selskabsskat udgør 48,65%. Det har altså en relativt stor effekt på den effektive skatteprocent at nedsætte eller fjerne selskabsskatten helt.

7.3.1 Forhøjelse af ejerens løn

Hvis ejeren vælger at give sig selv en lønforhøjelse på 660.000 kr., som er det beløb, der betales i selskabsskat efter de nuværende regler, vil opgørelsen af skattebetalingen se ud som i følgende figur.

Personlig indkomst			
Lønindkomst			1.284.000
AM-bidrag	8%	-	102.720
Personlig indkomst, netto			1.181.280
Ligningsmæssige fradrag			
Beskæftigelsesfradrag		-	45.600
Jobfradrag		-	2.700
Fagligt kontingent		-	6.000
Befordringsfradrag		-	10.000
Ligningsmæssige fradrag i alt		-	64.300
Skattepligtig indkomst i alt			1.116.980

Beregning af skat	Grundlag	Skattesats	Skatteafregning
AM-bidrag	1.284.000	8,00%	102.720
Bundskat	1.181.280	12,09%	142.817
Kommuneskat	1.116.980	23,70%	264.724
Kirkeskat	1.116.980	0,70%	7.819
Topskat	612.380	15,00%	91.857
Personfradrag, bundskat	- 48.000	12,09%	- 5.803
Personfradrag, kommuneskat	- 48.000	25,00%	- 12.000
Skattebetaling i alt			592.134

Figur 37: Opgørelse af personlig- og skattepligtig indkomst ved lønforhøjelse, egen tilvirkning

Det ses, at ejerens lønindkomst stiger til 1.284.000 kr., og skatten, der skal betales heraf, udgør i alt 592.134 kr., hvilket er en stigning på 365.448 kr. i forhold til den oprindelige løn på 624.000 kr. om året. Hvis ejeren giver sig selv en lønforhøjelse, reduceres selskabets overskud med et tilsvarende beløb, hvorfor overskuddet vil blive 2.340.000 kr.

Udbytte		
Bundfradrag, 58.900 x 2	27%	119.600
Udbytteskat	42%	2.220.400
Udbytteskat i alt		964.860

Figur 38: Opgørelse af udbytteskat, egen tilvirkning

Det betyder naturligvis også, at udbytteskatten er uændret i forhold til tidligere eksempler med samme overskud efter skat og udgør 964.860 kr. Den samlede skat, ejeren skal betale af sin løn og i udbytteskat, vil altså være 1.556.994 kr., hvilket er 294.553 kr. mindre, end skattebetalingen er i udgangspunktet. Dette er en reduktion i skattebetalinger på ca. 16%. Det ses også, at det er næsten 100.000 kr. mere i skat, end hvis ejeren valgte at beholde lønnen på 624.000 kr. og i stedet få et større udbytte.

7.3.2 Ansættelse af ny medarbejder

Ejeren kan også vælge at ansætte en ny medarbejder, som får de 660.000 kr. i løn, som selskabet sparer i selskabsskat. Opgørelsen af både ejerens og den nye medarbejders skattebetalinger i det tilfælde fremgår af nedenstående figur. Ejerens skattebetaling er uændret, i og med lønnen er uændret, mens medarbejderen med en løn på 660.000 kr. årligt vil betale 236.299 kr. i skat heraf.

Medarbejderen får 660.000 kr. i løn og har en indtjeningsfaktor på 2,0, hvilket betyder, at overskuddet igen vil være på 3.000.000 kr., og udbytteskatten vil derfor være 1.242.060. Det betyder, at ejeren igen betaler 1.468.746 kr. i skat af sin løn og udbytte, og medarbejderen betaler 236.299 kr., hvilket sammenlagt er en skattebetaling på 1.705.045 kr.

I forhold til den oprindelige skattebetaling, ud fra de nuværende skatteregler, som var 1.851.546 kr., er der altså tale om et fald på 146.501 kr., som er et fald på næsten 8%. Dette vil igen være det scenarie ud af de tre, der udløser den mindste reduktion i den samlede skattebetaling. Ud fra de forudsætninger, der er stillet i de forskellige scenarier, vil en fjernelse af selskabsskatten altså betyde en reduktion i dette selskabs skattebetaling på mellem 8% og 21% i forhold til skattebetalingen ved den gældende selskabsskattesats.

Personlig indkomst			
Lønindkomst			624.000
AM-bidrag	8%	-	49.920
Personlig indkomst			574.080
Ligningsmæssige fradrag			
Beskæftigelsesfradrag	-		45.600
Jobfradrag	-		2.700
Fagligt kontingent	-		6.000
Befordringsfradrag	-		10.000
Ligningsmæssige fradrag	-		64.300
Skattepligtig indkomst			509.780

Personlig indkomst			
Lønindkomst			660.000
AM-bidrag	8%	-	52.800
Personlig indkomst			607.200
Ligningsmæssige fradrag			
Beskæftigelsesfradrag	-		70.290
Jobfradrag	-		20.309
Fagligt kontingent	-		6.000
Befordringsfradrag	-		10.000
Ligningsmæssige fradrag	-		106.599
Skattepligtig indkomst			500.602

Beregning af skat	Grundlag	Skattesats	Skatteafregning
AM-bidrag	624.000	8,00%	49.920
Bundskat	574.080	12,09%	69.406
Kommuneskat	509.780	23,70%	120.818
Kirkeskat	509.780	0,70%	3.568
Topskat	5.180	15,00%	777
Personfradrag, bundskat	- 48.000	12,09%	- 5.803
Personfradrag, kommuneskat	- 48.000	25,00%	- 12.000
Skattebetaling i alt			226.686

Beregning af skat	Grundlag	Skattesats	Skatteafregning
AM-bidrag	660.000	8,00%	52.800
Bundskat	607.200	12,09%	73.410
Kommuneskat	500.602	23,70%	118.643
Kirkeskat	500.602	0,70%	3.504
Topskat	38.300	15,00%	5.745
Personfradrag, bundskat	- 48.000	12,09%	- 5.803
Personfradrag, kommuneskat	- 48.000	25,00%	- 12.000
Skattebetaling i alt			236.299

Figur 39: Opgørelse af personlig- og skattepligtig indkomst for ejer og ny medarbejder, egen tilvirkning

Hvis den nye medarbejder formår at have en indtjeningsfaktor på 3,0 og tjene yderligere 660.000 kr. til selskabet, vil der være et overskud på 3.660.000 kr., der udloddes som udbytte, hvilket giver en udbytteskat på 1.519.260 kr. og en samlet betaling af skat på 1.982.245 kr., hvilket er 130.699 kr. mere, end der betales i skat med de nuværende regler, som er en stigning på 7%.

7.4 Delkonklusion

Overordnet set er konklusionen på dette afsnit, at den effektive skattesats med de nuværende regler er 54,16% ved udbytter på 3.000.000 kr. En reduktion af selskabsskattesatsen til 12,50%, som satsen er i Irland, vil resultere i, at den effektive skattesats ved udbytter på 3.000.000 kr. falder til 48,65%, og en eliminering af selskabsskatten vil betyde, at den effektive skattesats ved udbytter på 3.000.000 kr. falder til 41,40%.

Ved at reducere selskabsskatten til 12,50% i eksemplet, er der et fald i skatteindtægter på mellem 3%-8% ved de tre forskellige scenarier, der er taget udgangspunkt i, mens der ved en eliminering af selskabsskatten er et fald i skatteindtægter på 8-21% i de forskellige scenarier.

Denne analyse er forbundet med en usikkerhed af flere årsager. I tilfældene, hvor alt overskud bliver udbetalt som udbytte, og der ikke udbetales yderligere i løn, er der ikke taget hensyn til selskabets evne til

at få et afkast ud af den ekstra likviditet, som en reducere eller en eliminering af selskabsskatten giver. Hvis selskabsskatten bliver sat ned eller fjernet, har selskaberne mulighed for at investere denne ekstra likviditet, der opstår, i varelagre, materielle- eller immaterielle anlægsaktiver, finansielle anlægsaktiver eller andet, som potentielt vil give selskaberne et større afkast.

Hvis selskabsskattesatsen blev sat ned til 12,50%, ville selskabet få en skattebesparelse på 165.300 kr., hvis alt overskud blev udloddet som udbytte, og hvis selskabsskatten blev fjernet, vil der være en reducere i skattebetalinger på i alt 382.800 kr. Alt andet lige er kapitalejernes største interesse at få det størst mulige afkast fra virksomheden, hvorfor det for mange kapitalejere vil være mere oplagt at investere den ekstra likviditet, end det er at udlodde hele overskuddet hvert eneste år. Der er ikke taget højde for dette i analysen, men det vurderes, at det vil have en væsentlig effekt på den samlede skattebetaling, hvis man ser over et selskabs levetid og ikke bare på et enkelt år.

Derudover er der i scenarierne, hvor den ekstra likviditet bliver brugt til at ansætte en ekstra medarbejder, taget udgangspunkt i, at medarbejderen har en indtjeningsfaktor på 2,0 i forhold til sin løn. Der vil, alt andet lige, være stor forskel på, hvor meget en ny medarbejder vil tjene til de enkelte virksomheder alt efter både medarbejderens uddannelsesniveau og erfaringer, men også afhængigt af, hvilken branche, der er tale om, og hvilken stilling medarbejderen skal besidde. Hvis den ekstra medarbejder eksempelvis bliver ansat til at gøre rent eller lave mad til de øvrige medarbejdere, så vil det formentlig ikke betyde, at medarbejderens ansættelse vil betyde, at selskabet tjener det dobbelte af denne medarbejders løn. Omvendt vil eksempelvis en ansættelse af en erfaren sælger måske betyde, at sælgeren kan tjene mere end det dobbelte af sin løn til virksomheden.

Med andre ord er der tale om en forsimplet analyse for at undersøge den umiddelbare effekt af at nedsætte eller eliminere selskabsskatten. Det kan udledes af undersøgelsen, at hvis et selskab vælger at ansætte nye medarbejdere som følge af en ændring i selskabsskattesatsen, og indtjeningen per nye medarbejder er tilpas høj, så er det faktisk muligt, at en reducere eller eliminering af selskabsskatten vil resultere i flere penge i statskassen.

I scenarierne hvor selskabsskattesatsen sættes ned til 12,50% falder den samlede skattebetaling med mellem 3% og 9%, og i scenarierne hvor selskabsskatten elimineres, falder den samlede skattebetaling med mellem 8% og 21%. Dermed kan det konkluderes, at uanset om overskuddet udloddes som udbytte, eller om ejeren får lønforhøjelse som følge af nedsættelserne af selskabsskatten, så vil den samlede skattebetaling for selskabet og ejeren være mindre, end den er med de nuværende regler.

8. Konklusion

Formålet med denne afhandling har været at undersøge, hvilken betydning reguleringer af selskabsskatten har haft gennem tiden, og hvilke konsekvenser en nedsættelse af selskabsskattesatsen har for skatteindtægterne i Danmark.

Til at undersøge dette er det først og fremmest blevet fastlagt, hvad et selskab er, og hvordan disse bliver beskattet. Aktie- og anpartsselskaber er selvstændige juridiske enheder, hvor ejerne udelukkende hæfter for deres indskud i selskabet. Der er en fuldstændig adskillelse af selskabets og ejernes økonomier, og ejerne har derfor relativt få muligheder for at få midler ud af selskabet. Dette er enten i form af ansættelse i selskabet eller ved udlodning af overskud. Selskaber bliver beskattet efter de almindelige regler for opgørelser af skattepligtig indkomst og er derfor omfattet af en række forskellige lovgivninger, herunder statsskatteloven, ligningsloven, afskrivningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven og en række andre love, som bidrager til, at opgørelsen af den skattepligtige indkomst for selskaber kan være relativt kompliceret.

Selskabsskat er hos en stor del af befolkningen en skat, som er selskabernes bidrag til statskassen. Der er dog blandt akademikere flere, der mener, at selskaber ikke kan bære den byrde, en skat er, da de udelukkende er selvstændige juridiske enheder. Reuven S. Avi-Yonah er en af disse akademikere, som mener, at selskabsskat er en besynderlig skat, der mest af alt kan betegnes som en indirekte skat. Han mener, at der er fire interessenter, som sammen bærer skattebyrden; ejerne, kapitaludbydere, medarbejderne og forbrugerne. Han mener desuden, at årsagen til, at selskabsskatten blev indført i sin tid, var for at begrænse de store selskabers magt og muligheder for at skabe monopoler, hvilket han ikke mener, den gør i sin nuværende form.

For at undersøge betydningen af tidligere reguleringer af selskabsskatten er der lavet en analyse af de historiske selskabsskatteindtægter fra 1970 og frem til 2021. I 1970'erne blev selskabsskattesatsen sat gradvist op, fra 36% i 1970 til 40% i 1979. Selskabsskatteindtægterne steg igennem 1970'erne med over 350% fra 1.266 mio. danske kroner i 1970, og til 4.725 mio. kroner i 1979. Danmark havde igennem 1970'erne store økonomiske problemer, ligesom der også var en voldsom inflation igennem årtiet, hvilket formentlig er en del af forklaringen på den store stigning i selskabsskatteindtægter. Der tegner sig dog også et billede af, at stigningen i selskabsskattesatsen gennem 1970'erne resulterede i større indbetalinger af selskabsskat. Det ses også i forhold til selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter, som var 2,68% i 1970 og steg til 3,13% i 1979.

Gennem 1980'erne var der fortsat økonomiske problemer og stor inflation i Danmark, og de danske politikere besluttede at hæve selskabsskattesatsen fra 40% til 50% fra 1985 og frem til 1989. Der var en stor

stigning i selskabsskatteprovenu fra 1983, hvor det var 6.994 mio. kroner, til 1984, hvor det var helt oppe på 14.224 mio. kroner, ligesom selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter også steg fra 3,04% til 5,45%. I årene fra 1985-1989 var både indbetalingen af selskabsskat og andelen af de samlede skatteindtægter mindre stigende gennem årene, udover en afstikker i 1986, hvor der blev indbetalt over 20.000 mio. kroner. Desuden var selskabsskattens andel af de samlede skatteindtægter faldende i årene efter 1986, ned til 4,27% i 1989.

Årsagen til stigningen fra 1983 til 1984 er formentlig, at banker, sparekasser, investeringsvirksomheder og forsikringsselskaber blev udelukket fra at foretage såkaldte investeringsfondshenlæggelser, som betød, at selskaber kunne henlægge en del af deres overskud til disse investeringsfonde, hvilket gav fradrag i den skattepligtige indkomst. Indbetalingen af selskabsskatter fra bank- og forsikringsvirksomheder steg med over 6.000 mio. kroner fra netop 1983 til 1984. Da stigningen i indbetaling af selskabsskatter sker inden selskabsskattesatsen bliver hævet til 50%, var denne ændring i lovgivningen for investeringsfondshenlæggelser formentlig mere ansvarlig for stigningerne i slutningen af 1980'erne, end reguleringen af selskabsskattesatsen var.

Gennem 1990'erne steg selskabsskattebetalingerne stødt stort set gennem hele årtiet, på trods af at selskabsskattesatsen blev gradvist nedsat fra 50% i 1989, og helt ned til 32% i 1999. De økonomiske vanskeligheder i Danmark var overstået, og selskabsskatten skulle strømlines med resten af Europa. I 1990 blev der indbetalt 14.660 mio. kroner i selskabsskat i Danmark, mens der i 1998 blev indbetalt over dobbelt så meget, med en samlet indbetaling på 35.078 mio. kroner. Selskabsskattens andel steg ligeledes fra 3,84% i 1990 til 6,23% i 1998. Den store nedsættelse af selskabsskattesatsen blev finansieret af en komplet afvikling af investeringsfondsordningen, som først ekskluderede selskaber i 1991 og senere blev fuldstændig nedlukket i 1994. Desuden var det ikke længere muligt at få skattefradrag for varelager nedskrivninger. Den markante stigning i selskabsskatteindtægter igennem 1990'erne skyldes altså en udvidelse af skattebasen for selskaberne, hvorfor nedsættelsen af selskabsskattesatsen ikke havde en negativ effekt på selskabsskattebetalingen.

I 2000'erne blev selskabsskattesatsen endnu engang nedsat, denne gang gradvist fra 32% og ned til 25% i 2007. Der var, på trods af dette, stadig en stigning i selskabsskatteindtægter gennem 2000'erne, og det toppede i 2006 med en skatteindbetaling på 62.166 mio. kroner og en andel af de samlede skatteindtægter på 7,93%. Nedsættelserne af selskabsskattesatsen i 2000'erne blev, ligesom tidligere nedsættelser, finansieret. Denne gang gennem en stramning af sambeskatningsreglerne, samt en stramning af afskrivningsreglerne for bygninger og andre aktiver med lang levetid. Herefter begyndte finanskrisen at gøre sit indtog i både Danmark og resten af verden i slutningen af 2000'erne, hvilket også kunne ses af

selskabernes skattebetaling. I 2009 var selskaberne nede og betale 32.886 mio. kroner i samlet selskabsskat, hvilket var det laveste niveau i 10 år. Selvom selskabsskatteindtægterne faldt i denne periode, hvor selskabsskattesatsen blev sat ned til 25%, så var det formentlig i højere grad finanskrisen, der var årsagen til faldet i selskabsskatteindtægter, og ikke nedsættelsen af selskabsskattesatsen.

I 2010'erne blev selskabsskatten genstand for den seneste nedsættelse, da det blev besluttet at nedsætte selskabsskattesatsen gradvist fra 2013 til 2016, hvor satsen blev nedsat til de 22%, som den er i dag. Allerede i starten af 2010'erne var der tegn på, at selskaberne fik rystet det værste af finanskrisen af sig, og fra 2013 var selskabsskatteprovenuet på nogenlunde samme niveau som før finanskrisen. Igennem både 2014, 2015 og 2016, hvor selskabsskattesatsen bliver gradvist nedsat, var der en stigning i selskabsskatteprovenuet. Der er altså heller ikke i denne periode tegn på, at der er en sammenhæng mellem selskabsskattesatsen og provenuet. Fra 2017 til 2020 gik selskabsskatteprovenuet lidt op og ned, hvor nedgangen i 2020 formentlig skyldes COVID-19-pandemien. I 2021 havde Danmark til gengæld det år med absolut størst selskabsskatteprovenu i historien, og for første gang blev der indbetalt over 100 milliarder danske kroner i selskabsskat. Årsagen til denne pludselige, markante stigning er formentlig, at danskerne fik udbetalt indefrosne feriepenge, hvor i alt 86 milliarder kroner blev udbetalt til danskerne. Udbetalingen havde til formål at sætte gang i væksten og hjælpe de virksomheder, der havde været lukket under COVID-19. Derudover blev der også uddelt hjælpepakker til virksomhederne i forbindelse med pandemien for at holde hånden under disse. Disse hjælpepakker var skattepligtige og har alt andet lige også bidraget til den store stigning i 2021.

I forhold til den historiske udvikling af selskabsskatten kan det konkluderes, at der ikke er en umiddelbar sammenhæng mellem selskabernes skatteindbetaling og selskabsskattesatsen. Satsen har gennem hele perioden fra 1970 til 2021 været både sat op og efterfølgende sat ned igen, men bortset fra finanskrisen har selskabsskatteprovenuet stort set været stigende gennem de sidste 50 år. Årsagen til, at en regulering af selskabsskatten ikke kan aflæses direkte af selskabsskatteprovenuet, er, at ved stort set alle nedsættelser af selskabsskattesatsen er der også sket en ændring i skattebasen for selskaberne. Det betyder, at selskaberne i bund og grund selv har finansieret nedsættelserne af selskabsskattesatsen, gennem elimineringen af investeringsfondsordningen, stramninger i sambeskatningsreglerne, og stramninger af reglerne for afskrivninger af både bygninger og andre aktiver.

For at undersøge betydningen af selskabsskattesatsen er det undersøgt, hvordan udviklingen i selskabsskattebetalinger har været i Irland i samme periode, som har haft en langt lavere sats end i Danmark. I Irland har der gennem tiden været nogle ret anderledes regler for selskaber og deres beskatning, hvor der bl.a. har været perioder med en selskabsskattesats på 0% for varer, som blev

fremstillet i landet og eksporteret til udlandet efterfølgende. Det ses dog i undersøgelsen, at udviklingen i størrelsen af den irske selskabsskattebetaling havde en udvikling der minder meget om den danske, om end niveau i størstedelen af sammenligningsperioden lå en smule under det danske. I undersøgelsen fremgår det, at Irland i de seneste par år har haft en større indbetaling af selskabsskatter, end Danmark har, hvilket formentlig skyldes, at de 10 største betalere af selskabsskat i Irland stod for 53% af det samlede selskabsskatteprovenu i 2021, mens de 10 største i Danmark i samme år stod for 23%. Det kan altså konkluderes, at Irlands 10 største betalere af selskabsskat har haft nogle markant større overskud de seneste par år, hvilket alt andet lige er årsagen til, at der betales mere i selskabsskat i Irland end i Danmark.

Det er i forbindelse med den historiske undersøgelse ligeledes blevet undersøgt, hvorvidt der er en sammenhæng mellem selskabsskatteprovenuet og antallet af selskaber. I 1974 var der ca. 26.500 selskaber i Danmark, som i gennemsnit betalte ca. 105.000 kr. hver i selskabsskat samme år. Antallet af selskaber var i årene efter stigende stort set hvert år, og i 1981 var der over 50.000 selskaber i Danmark, men den gennemsnitlige betaling af selskabsskat per selskab lå stadig på omkring ca. 100.000 kr. Der var stilstand i udviklingen i antallet af selskaber i slutningen af 1980'erne, hvor antallet af selskaber steg fra 57.602 i 1984, til 59.764 i 1989. Da selskabsskatten i denne periode var på 50%, er det nærliggende at tro, at danskerne var mere tilbageholdende med at starte nye selskaber grundet denne høje selskabsskat.

Igenom 1990'erne steg antallet af selskaber igen, og i 2002 var der over 100.000 selskaber i Danmark. Det gennemsnitlige selskabsskatteprovenu per selskab steg ligeledes i denne periode og toppede i år 2000 med 487.806 kr. per selskab. Antallet af selskaber var altså ca. fire gange større i starten af 2000'erne end i 1974, mens den gennemsnitlige betaling af selskabsskat per selskab også var ca. fire gange større end i 1974. Herefter var der en markant stigning i antallet af selskaber, og allerede i 2008 var antallet fordoblet, hvor antallet af selskaber i Danmark rundede 200.000. Dette var under finanskrisen, hvor selskabsskatteprovenuet faldt ret markant, og den gennemsnitlige betaling af selskabsskat per selskab faldt også, og i 2009 var den nede på 156.819, som var det laveste i 25 år.

Den eksplosive udvikling i antallet af selskaber fortsatte igenom 2010'erne, og i 2020 var der over 300.000 selskaber i Danmark. Selskabsskatteprovenuet per selskab var også stigende fra 2009 til 2017, indtil den i 2021 var på 313.982 kr. per selskab. Det kan altså konkluderes, at udviklingen i selskabsskatteprovenuet har været væsentlig større end udviklingen i antallet af selskaber fra 1974 til 2021, men da der i 2021 var ca. 12 gange så mange selskaber, som der var i 1974, og provenuet per selskab blot er tre gange større i 2021 end i 1974, har mængden af selskaber alt andet lige også haft en betydning for størrelsen af selskabsskatteprovenuet.

Det er ligeledes undersøgt, hvad den danske befolknings holdning til selskabsskatten er, og hvordan de vil have det med, at selskabsskatten blev sat ned eller fjernet helt. Det kan konkluderes, at over halvdelen af deltagerne mener, at en selskabsskat på 12,50%, som den er i Irland, er for lav. Desuden er der ca. 68% af deltagerne, som mener, at det ville være uretfærdigt, hvis selskaberne ikke skulle betale skat overhovedet. I alt mener ca. 80% af deltagerne, at selskabsskattesatsen skal ligge mellem 10% og 30%, og ca. 45% af deltagerne mener, at den skal være mellem 21% og 30%. Det kan ud fra denne undersøgelse konkluderes, at der ikke umiddelbart er flertal for at nedsætte eller fjerne selskabsskatten i den danske befolkning.

For at undersøge, hvilke konsekvenser en nedsættelse af selskabsskattesatsen har for skatteindtægterne i Danmark, er skatterne beregnet for forskellige opstillede scenarier. Beregningerne tager alle sammen udgangspunkt i et selskab, som er ejet af én person, der også er ansat som direktør i selskabet. Ejeren får 624.000 kr. i løn fra selskabet om året, og selskabet har et overskud og en skattepligtig indkomst på 3.000.000 kr. Der er taget udgangspunkt i, at ejeren udlodder hele overskuddet efter skat som udbytte.

Først er der lavet en beregning på, hvor meget skat, der skal betales med de nuværende regler, både af ejerens løn, i selskabsskat, og i udbytteskat. Ejeren betaler i eksemplet 226.686 kr. i skat af sin løn på 624.000 kr. Ud af overskuddet på 3.000.000 kr. betales der 22% i selskabsskat heraf, hvilket udgør 660.000 kr. i alt. Det betyder, at selskabet har et overskud efter skat på 2.340.000 kr., der udloddes som udbytte, hvilket resulterer i en udbytteskat på 964.860 kr. Det betyder altså, at der i dette selskab i alt bliver betalt 1.851.546 kr. i skat med den nuværende selskabsskat på 22%, og den effektive skattesats på udbytte udgør i alt 54,16%.

Herefter er det blevet undersøgt, hvad effekten vil være, hvis selskabsskattesatsen bliver sat ned til 12,50%, som den er i Irland. Der er lavet tre forskellige scenarier, hvor det først bliver undersøgt, hvor meget skat, der skal betales, hvis ejeren af selskabet ikke ændrer adfærd og dermed får den samme løn, det samme skattepligtige resultat og udlodder alt overskuddet i udbytte. Det andet scenarie er, hvor ejeren i stedet vælger at udbetale en højere løn til sig selv, således at resultatet efter skat for virksomheden er det samme som med de nuværende regler. I det tredje scenarie ansætter ejeren en ny medarbejder i selskabet, som får det samme i løn, som ejeren i det andet scenarie udbetaler yderligere til sig selv. Ansættelsen af den nye medarbejder medfører, at selskabet får en merindtjening, og denne merindtjening er i scenariet fastsat til en faktor på 2,0 af medarbejderens løn.

I det første af de tre scenarier falder den betalte selskabsskat til 375.000 kr., mens overskuddet efter skat bliver større, og dermed bliver udbytteskatten også større. Der bliver i dette scenarie betalt 1.084.560 kr. i udbytteskat, mens skatten af ejerens løn er uændret. Det betyder, at den samlede skat, der betales i dette scenarie er 1.686.246 kr., hvilket er et fald i skattebetaling på ca. 9%, ligesom den effektive skattesats på

udbytte falder til 48,65%. I det andet scenarie, hvor ejerens løn stiger, skal der betales topskat af hele den ekstra løn, hvilket betyder, at den samlede skat på lønnen udgør 407.037 kr. Den ekstra løn, der bliver udbetalt, giver fradrag i selskabet, og selskabsskatten udgør herefter 334.286 kr., mens udbytteskatten er identisk med udgangspunktet, hvorfor den samlede skat, der bliver betalt i dette scenarie, er 1.706.183 kr., hvilket er et fald på 7,85% i forhold til de nuværende regler.

I det tredje scenarie bliver der ansat en ny medarbejder, som skaber en vækst for virksomheden på det dobbelte af sin løn. Det vil sige, at selskabet efter denne ansættelse stadig opretholder et skattepligtigt resultat på 3.000.000 kr., hvorfor selskabsskatten heraf også stadig udgør 375.000 kr., mens udbytteskatten udgør 1.084.560 kr. Medarbejderen får en løn for sit arbejde, som udløser en skat på 103.946 kr., og skatten af ejerens løn udgør fortsat 226.686 kr. I alt bliver der i dette scenarie betalt 1.790.192 kr. i skat, hvilket er ca. 3% mindre, end der bliver betalt i det oprindelige eksempel. I dette scenarie er det naturligvis afgørende for skattens størrelse, hvor stor en vækst selskabet får ved at ansætte den nye medarbejder. Hvis medarbejderen formår at tjene det tredobbelte af sin egen løn til selskabet, vil selskabets skattepligtige resultat stige til 3.325.714 kr., og der vil i stedet blive betalt i alt 1.950.606 kr. i skat i alt. Dermed vil nedsættelsen af selskabsskattesatsen altså kunne betyde, at der bliver betalt mere i skat, end der gør efter de nuværende regler.

Herefter er det undersøgt, hvad effekten vil være, hvis selskabsskatten fjernes helt. I undersøgelsen er der gjort brug af de samme scenarier som undersøgelsen vedrørende nedsættelsen af selskabsskattesatsen til 12,50%. I scenariet, hvor ejeren udlodder hele overskuddet efter skat som udbytte, stiger udbytteskatten til 1.242.060 kr., da udbyttet nu udgør 3.000.000 kr., mens skatten af ejerens løn er uændret. I alt skal der betales 1.468.746 kr. i skat i dette scenarie, hvilket er et fald på 21% i forhold til de nuværende regler. Den effektive skattesats på udbytter falder til 41,40%, da der nu kun betales udbytteskat på 27% op til bundgrænsen, og 42% af det resterende udbytte. I det andet scenarie, hvor ejeren udbetaler mere i løn til sig selv, stiger skatten på lønnen til 592.134 kr., mens udbytteskatten udgør 964.860 kr., som i alt er 1.556.994 kr., hvilket er et fald på ca. 16% i forhold til udgangspunktet.

I det tredje scenarie, hvor der ansættes en ny medarbejder, får denne 660.000 kr. i løn, hvoraf der skal betales en skat på 236.299 kr. Den nye medarbejder tjener i dette scenarie igen det dobbelte af sin løn til selskabet, som derfor får et overskud på 3.000.000 kr., der bliver udloddet som udbytte til ejeren. Dette udbytte udløser en udbytteskat på 1.242.060 kr., hvilket betyder, at ejeren og medarbejderen i alt betaler 1.705.045 kr. i skat, hvilket er ca. 8% mindre end ved det oprindelige scenarie. Det gør sig også gældende i dette scenarie, at den ekstra indtjening, der tilfalder selskabet ved at ansætte en ny medarbejder, er afgørende for beskattningen. Hvis medarbejderen i dette tilfælde kan tjene det tredobbelte af sin løn til

selskabet, vil skatten være 7% større, end den er med de nuværende regler. Dette er dog forudsat, at selskabets omkostninger er uændret, ved ansættelsen af den nye medarbejder.

Overordnet set kan det konkluderes, at den effektive skattesats på udbytte falder til 48,65% ved en selskabsskat på 12,50%, og den falder til 41,40%, hvis selskabsskatten fjernes helt. Det kan ligeledes konkluderes, at skatteindtægterne bliver relativt meget påvirket af, hvordan ejerne beslutter at disponere den ekstra likviditet, som en nedsættelse af selskabsskattesatsen giver. I scenarierne med en selskabsskattesats på 12,50% falder skatteindbetalingerne med mellem 3% og 9%, og i scenarierne, hvor selskabsskatten bliver fjernet helt, er der et fald på mellem 8% og 21%. Det kan dog også konkluderes, at hvis den nye medarbejder, der bliver ansat, kan bidrage med det tredobbelte af sin løn i indtjening til virksomheden, så vil skattebetalingen være 5% højere end udgangspunktet ved en selskabsskattesats på 12,50%, mens den vil være ca. 7% højere ved en eliminering af selskabsskatten. Dermed kan det altså være muligt for nogle virksomheder at bidrage med mere til statskassen, hvis selskabsskatten blev sat ned eller fjernet helt.

9. Perspektivering

Selskabsskat er et utrolig bredt emne, med mange aspekter der kunne være interessante at undersøge nærmere. I forhold til denne afhandling ville det være interessant at undersøge, hvad selskabsejerne i virkeligheden ville gøre med den ekstra likviditet og det større overskud, som en nedsættelse af selskabsskattesatsen vil skabe. Der arbejdes i afhandlingen med nogle fiktive scenarier, og det kunne være interessant at undersøge, hvorvidt disse scenarier også afspejler selskabsejernes reelle adfærd.

I forhold til disse scenarier, der er gjort brug af i afhandlingen, kunne der også have været gjort brug af andre forudsætninger, end der er gjort. Det kunne bl.a. være, at ejerne valgte at investere i materielle anlægsaktiver og gennem disse opnå et afkast, som alt andet lige også vil resultere i et større overskud til virksomhederne. Dette aspekt kunne også være interessant at undersøge.

Mange kapitalejere ejer driftsselskaberne gennem holdingselskaber, hvor der udloddes udbytte fra driftsselskabet og op til holdingselskabet skattefrit. Dermed vil der ikke ske en beskatning, før ejeren vælger at udlodde udbytte fra sit holdingselskab, og kapitalejerne kan på den måde udskyde beskatningen. Hvis der ikke skal betales selskabsskat, så kan denne struktur have stor betydning for, hvornår der sker beskatning, da ejerne i princippet kan udskyde den indtil de afdør ved døden. Det kan dog også have den effekt, at kapitalejerne vil investere denne ekstra likviditet, enten i form af at starte nye selskaber op, købe nye virksomheder, eller investere i værdipapirer, og på den måde opnå et endnu større afkast og også betale

endnu mere i skat på det tidspunkt, hvor det hele realiseres i form af salg eller lignende. Dette aspekt kunne også være interessant at have med i undersøgelsen.

Enkeltmandsvirksomheder og andre personligt ejede virksomheder har som pendant til selskabsskatten mulighed for at gøre brug af virksomhedsskatteordningen, hvor den del af virksomhedens overskud, som ikke bliver hævet af ejeren, kan blive opsparet i virksomheden med en midlertidig skat svarende til selskabsskattesatsen på 22%. Et af formålene med denne ordning er bl.a. at have en mere ligevægtig beskatning mellem selskaber og personligt ejede virksomheder. Hvis der sker en regulering af selskabsskattesatsen, vil det alt andet lige også være nødvendigt at sætte den midlertidige beskatning af opsparede overskud i personligt ejede virksomheder ned til det samme niveau. I den forbindelse ville det være interessant at undersøge, hvad effekten af sådan en regulering vil betyde for både skatteprovenuet og for ejerne af personligt ejede virksomheder.

I forhold til selskabsskatten er der også flere internationale forhold, der ville være interessant at undersøge. Der har i mange år været snakket om at strømline selskabsskatten i EU, således at der skal sættes en minimumsbeskatning i alle EU-lande, hvor der senest er foreslået en minimumsbeskatning på 15%. Effekten af sådan en strømlining ville være interessant at undersøge, både i nationer, som har en højere selskabsskat, som f.eks. Danmark, og i nationer, der har en lavere selskabsskat, som eksempelvis Irland. Ved at strømline selskabsskatten indenfor EU vil dette ikke længere være et konkurrenceparameter EU-landene imellem, og muligheden for at flytte overskud mellem landene i EU for at få en lavere beskatning vil også blive elimineret. En ensartet selskabsskat i EU kan dog også have en negativ konsekvens for Europa, hvor selskaberne muligvis vil flytte til lande udenfor EU, hvis skattebesparelserne er store nok.

Der har været en tendens i flere lande i EU til at nedsætte selskabsskatten gennem de seneste år, hvor bl.a. Sverige har nedsat deres selskabsskattesats fra 22% til 20,6%, og Ungarn satte tilbage i 2016 deres selskabsskattesats helt ned i 9%. Hvis denne tendens fortsætter, vil det også være interessant at undersøge, hvad dette vil betyde for Danmark, og undersøge, hvorvidt dette vil betyde, at Danmark kan være nødsaget til også at sætte selskabsskattesatsen. Med de økonomiske uroligheder, der har været i forbindelse med krigen i Ukraine, kan der også være grobund for, at flere lande vil vælge at sætte skatterne op. Hvorvidt dette kunne have en betydning for Danmark, eller måske endda kan give Danmark en fordel, kunne også være interessant at undersøge.

Litteraturliste

Bøger

Pedersen, J. m.fl. (2021): "Skatteretten 2" – 9. udgave, Karnov Group

Publikationer

Beskæftigelsesministeriet (2021): "Over 2 millioner lønmodtagere har bestilt deres indefrosne feriepenge – 34 milliarder kroner er allerede sendt til udbetaling" – Beskæftigelsesministeriet, 2021

Danmarks Statistik (1976-2022): "Skatter og afgifter 1976-2022" – Danmarks Statistik, 47 udgivelser

Danmarks Statistik (2001): "50 års oversigten" – Danmarks Statistik, 2021

Danske Bank (2021): "2020: Sådan ændrede corona vores forbrugsvaner" – Danske Bank, 2021

Erhvervsstyrelsen (2018): "Analyse af iværksætterselskaber" – Erhvervsstyrelsen, 2018

Finansministeriet (2013): "Vækstplan DK – Stærke virksomheder, flere job" – Finansministeriet, 2013

Finansministeriet (2019a): "Selskabsskat i Danmark" – Økonomi og Indenrigsministeriet, 2019

Finansministeriet (2019b): "Opdateret strukturelt provenu fra øvrig selskabsskat 2019" – Finansministeriet 2019

Revenue (2017): "An Analysis of 2015 Corporation Tax Returns and 2016 Payment" – Revenue, 2017

Revenue (2022): "Corporation Tax – 2021 Payments and 2020 Returns" – Revenue, 2022

Skatteministeriet (2003): "Den danske selskabsskat - satsreduktion og baseudvidelse" – Skatteministeriet 2003

Skatteministeriet (2004): "Rapport fra Sambeskatningsudvalget, betænkning nr. 1452 – 2. historisk udvikling i Danmark" – Skatteministeriet, 2004

Skatteministeriet (2023a): "Historisk højt: Selskaber betalte over 100 mia. kr. i selskabsskat i 2021" – Skatteministeriet, 2023

Skatteministeriet (2023b): "Årsregnskab 2022 for §38" – Skatteministeriet, 2023

Socialdemokratiet (1989): "Gang i 90'erne" – Socialdemokratiet, 1989

Statens Serum Institut (2022): "Tidslinje for COVID-19" – Statens Serum Institut, 2022

Skattestyrelsen (2023) "Provenuet fra selskabsskat rundede 100 mia. kr. i 2021" – Skattestyrelsen, 2023

Artikler

BDO (2018): "Regnskabsmæssig behandling af bindingskravet for IVS'er" – BDO, 30. oktober 2018

Berlingske (2020): "Under finanskrisen mistede vi 200.000 job på to år – denne gang går det meget hurtigere" – Berlingske, 18. marts 2020

Berlingske (2021): "Dansk kapitalfondsstjerne lægger fem millioner kroner til formuen – hver eneste dag" – Berlingske, 20. juli 2021

Børsen (2008): "Roskilde Bank insolvent – Nationalbanken tager over" – Børsen, 24. august 2008

Børsen (2015): *"Teknik der revolutionerede 00'erne"* – Børsen, 25. november 2015

Carroll, Killian (2022): *"Free State to Tax State: A Century of Taxation in Ireland"* - Killian Carroll, 2022

Finans (2023): *"Mærsk betaler mindre end 3 promille i skat til Danmark"* – Finans, 13. februar 2023

Irish Times (2013): *"How Apple first landed in Ireland"* – Irish Times, 25. maj 2013

Irish Times (2018): *"Google Ireland: 15-years-a-growing"* – Irish Times, 12. december 2018

Irish Times (2021): *"The State's top 10 corporate taxpayers: who are they?"* – Irish Times, 30. december 2021

Reuven, Avi-Yonah S. (2020): *"A New Corporate Tax"* - Reuven S. Avi-Yonah, 2020

Hjemmesider og databaser

Central Statistics Office (2022) - <https://data.cso.ie/> (Søgeord: Business Demography)
[2023, 10. april 2023]

Danmarkshistorien (2018a) - <https://danmarkshistorien.dk/vis/materiale/ostindisk-kompagni>
[2023, 24. marts 2023]

Danmarkshistorien (2018b) - <https://danmarkshistorien.dk/vis/materiale/de-oekonomiske-balanceproblemer-i-1970erne>
[2023, 3. april 2023]

Danmarkshistorien (2018c) - <https://danmarkshistorien.dk/vis/materiale/oekonomisk-politik-1972-1993>
[2023, 3. april 2023]

Danmarkshistorien (2020) - <https://danmarkshistorien.dk/perioder/globale-tider-efter-1973/vaekst-og-velfaerdsdilemmaer>
[2023, 4. april 2023]

Irish Times (2022) - <https://www.top1000.ie/companies>
[2023, 10. april 2023]

Skatteministeriet (2021) - <https://www.skm.dk/skattetal/satser/tidsserier/centrale-skattesatser-i-skattelovgivningen-1970-1978/>
[2023, 1. april 2023]

Skattestyrelsen (2022) - <https://www.sktst.dk/aktuelt/skatteoplysninger-for-selskaber/>
[2023, 1. april 2023]

OECD.stat (2023) - <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REVIRL>
[2023, 8. april 2023]

Trading economics (2023a) - <https://tradingeconomics.com/ireland/corporate-tax-rate>
[2023, 8. april 2023]

Trading economics (2023b) - <https://tradingeconomics.com/united-kingdom/corporate-tax-rate>
[2023, 8. april 2023]

Rapporter

EY (2014): "The historical development and international context of the Irish corporate tax system" – EY, 2014

OECD (2022): "*Corporate Tax Statistic, fourth edition*" – OECD, 2022

Love

Afskrivningsloven – lovbekendtgørelse nr. 242 af 18. februar 2021

Aktieavancebeskatningsloven – lovbekendtgørelse nr. 172 af 29. januar 2021

Ejendomsavancebeskatningsloven – lovbekendtgørelse nr. 132 af 25. januar 2019

Investeringsfondsloven – lovbekendtgørelse nr. 933 af 24. oktober 1996

Kursgevinstloven – lovbekendtgørelse nr. 1390 af 29. september 2022

Ligningsloven – lovbekendtgørelse nr. 42 af 13. januar 2023

Personskatteloven – lovbekendtgørelse nr. 1284 af 14. juni 2021

Selskabsloven – lovbekendtgørelse nr. 1451 af 9. november 2022

Selskabsskatteloven – lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022

Statsskatteloven – lov nr. 149 af 10. april 1922

Årsregnskabsloven – lovbekendtgørelse nr. 1441 af 14. november 2022