

EU och skatterna*

Av Krister Andersson**

Expertrappport 6 till skattebasutredningen

April 2002

* Jag vill tacka P.O. Edin, Johan Fall, Åsa-Pia Järliden Bergström, Sven-Olof Lodin, Leif Mutén och Gunnar Rabe för värdefulla synpunkter på ett tidigare utkast.

** Näringslivets skattesakkunnige, Svenskt Näringsliv,
114 82 STOCKHOLM,
e-post: krister.andersson@svenskt.naringsliv.se

Innehåll

1	Inledning.....	111
2	Bakgrund.....	113
3	Olika beskattningsprinciper	115
4	Uppnådd harmonisering	119
4.1	Harmonisering genom lagstiftning.....	119
4.2	Harmonisering genom EG-domstolen.....	121
5	Skatteharmonisering eller skattekonkurrens?	125
6	Statsstödsreglerna	129
7	Uppförandekoden och OECD:s arbete med skadlig skattekonkurrens	135
7.1	Uppförandekoden inom EU.....	135
7.2	OECD.....	136
8	EU:s företagsskattestudie	139
8.1	Bakgrund.....	139
8.2	Rapportens innehåll	140
8.3	Kapitalkostnadsberäkningarna	140
8.4	Skatt i ägarledet	144

8.5	Identifierade problem i de europeiska bolagsskattesystemen	147
8.6	Kommissionens förslag till åtgärder.....	148
8.7	Slutsatser i rapporten.....	152
9	EU-Kommissionens prioriteringar inom skatteområdet ..	155
9.1	Beskattningen av låg- och medelinkomsttagare.....	157
9.2	Beskattningen av små och medelstora företag.....	157
9.3	Uthållighet i skattepolitiken	160
9.4	Domstolsfrågor.....	162
9.5	Beslutsformer inom EU	162
10	Hur kommer EU-Kommissionen att agera framöver i skattefrågorna?	165
11	Strategi för medlemsländerna.....	167
12	Slutsatser.....	169
	Referenser	173

1 Inledning

Denna rapport ger en bedömning av hur det framtida skattearbetet inom EU kan komma att gestalta sig och vilka effekter detta kan komma att få för den pågående skattekonkurrensen mellan medlemsländerna och gentemot tredje land. Rapporten inleds med en kort tillbakablick på skattearbetet inom EU, följd av en diskussion av beskattningsprincipernas betydelse för en möjlig utveckling inom unionen. Därefter följer en summarisk (och på intet sätt uttömmande) genomgång av hittills uppnådd harmonisering, dels genom lagstiftning, dels genom EG-domstolens beslut.

Den principiella frågan om skatteharmonisering eller skattekonkurrens är ämnet för avsnitt fem. Eftersom länderna har haft svårt att fatta enhälliga beslut, vilket krävs inom skatteområdet, har EU-Kommissionen förbundit sig att strikt följa statsstödsregelverket. Detta skedde i samband med att ECOFIN 1997 antog Uppförandekoden. Dessa områden behandlas i avsnitten sex och sju. Eftersom elimineringen av de 66 skadliga skatteinslag som identifierades i Primarolorapporten inom ramen för arbetet med Uppförandekoden även påverkas av hur OECD:s arbete om skadlig skattekonkurrens fortskrider, berörs även detta arbete.

EU-Kommissionen har låtit genomföra en omfattande studie av företagsskattesystemen i Europa, speciellt med avsikt på hur gränsöverskridande verksamhet påverkas av skattesystemen. I samband med att studien presenterades tillkännagav Kommissionen sin syn på det fortsatta arbetet med att skapa ett "level playing field" för investeringar och produktion så att målen i Lissabondeklarationen kan uppnås. EU-Kommissionens arbete på detta område avrapporteras i avsnitten sju och åtta.

Därefter följer en genomgång av Kommissionens prioriteringar och allmänna strategi på skatteområdet. Dessa avsnitt (nio och tio) följs av en analys av tänkbara framtida strategier för medlemsländerna. Avsnitt tolv drar några slutsatser av hur det framtida skatte-

arbetet inom EU kan komma att utvecklas, givet Kommissionens agenda och medlemsländernas strategier.

2 Bakgrund

När det gäller skattefrågorna inom EU finns det en spänning mellan ländernas vilja att själva bestämma i enlighet med subsidiaritetsprincipen och ambitionerna att skapa en ekonomisk union där den inre marknadens fyra friheter är uppfyllda (fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital).

Bildandet av den inre marknaden 1993 förändrade i grunden villkoren för ländernas skattepolitik. Den inre marknaden innebar att konkurrensen mellan länderna blev tydligare, så även inom skatteområdet. Utvecklingen påskyndades ytterligare genom bildandet av den ekonomiska och monetära unionen, EMU, år 1999.

Finans- och strukturpolitiken är dock fortfarande nationella ansvarsområden och länderna kan själva i hög grad påverka den ekonomiska utvecklingen inom sin region genom t.ex. ändringar i skattelagstiftningen. Lagändringarna måste dock stå i samklang med de krav som den inre marknaden ställer. Detta innebär bl.a. att utländska aktörer inte ska behandlas sämre än inhemska. Dessutom ska inhemska aktörer kunna expandera i andra länder inom unionen på samma villkor som inom det egna landet och statsstöd till branscher eller regioner tillåts i princip inte längre.

Inom skatteområdet har arbetet med en skatteharmonisering eller en tillnärmning, skatteapproximation, kommit längst för de indirekta skatterna. För mervärdesskatten finns minimiskattesatsernivåer som medlemsländerna måste respektera men det finns inte någon gräns uppåt. Tanken är att konkurrensen mellan länderna kommer att leda till att skattesatserna ändå blir mera lika länderna emellan.¹

¹ Skillnaderna i skattesatser är dock betydande men mervärdesskattesystemen är förhållandevis lika i sin utformning mellan länderna.

Även när det gäller vissa punktskatter har man på vissa punkter kommit långt i harmoniseringsarbetet.² Det gäller t.ex. alkoholhaltiga drycker och tobak. Däremot har EU-länderna inte kommit alls lika långt när det gäller direkt beskattning av företag och individer. För ett företag som är verksamt i alla medlemsländer gäller fortfarande att skattepliktig vinst måste beräknas enligt 15 olika skattesystem. Dessutom kan oftast inte en förlust i ett land kvittas mot vinst i ett annat land och skattetvister uppstår om koncerners internprissättning eftersom länderna försöker få så stor del av skattebasen som möjligt. För små medlemsländer är begränsningen i kvittningsrätt över gränserna ett större problem än i stora länder där ofta flera enheter inom koncernen ändå är inom en jurisdiktion.

För individer som flyttar mellan olika medlemsländer, eller som bor i ett land men arbetar i ett annat land inom unionen, uppstår regelmässigt problem med exempelvis avdrag för pensionssparande, beskattning av optioner och tillhandahållandet av offentliga tjänster och bidrag.³ I vissa fall kan t.o.m. trippelbeskattning uppstå av optioner medan i andra fall ingen beskattning alls sker. Vidare får t.ex. en dansk som flyttar till Tyskland som pensionär, ingen skatt alls på privat pensionssparande, trots att sparandet varit avdragsgillt. En tysk som flyttar till Danmark har däremot inte fått avdrag för inbetald premie, men beskattas ändå för pensionen i Danmark. Det finns många exempel på hur skillnaderna i beskattning mellan länderna leder till felaktiga effekter såväl för enskilda och företag som för medlemsländerna.

² Genom att förbjuda höjningar av t.ex. skatten på öl och vin i högskatteländer samtidigt som skattesatsen höjs något i lågskatteländer kan skatternas reala värde på lång sikt (uppemot 50 år) utjämnas.

³ Ett exempel på dessa problem är beskattningen av danskar som bor i Sverige men som arbetspendlar via Öresundsbron till Danmark. Dessa personer är berättigade till offentliga tjänster i Sverige medan skatt erläggs i Danmark.

3 Olika beskattningsprinciper

Länderna har ofta eftersträvat enhetliga regler och konsistens i sina skattesystem. För dessa ändamål har ofta principer såsom hemvistprincipen, destinationsprincipen och kapitalexportneutralitet eftersträvat. Henvistprincipen innebär att alla med hemvist i ett visst land beskattas enligt det landets skatteregler. Inom varubeskattningen har destinationsprincipen fyllt samma ändamål, dvs. varor som konsumeras i ett visst land beskattas på samma sätt. En lika beskattning av inkomster, oavsett varifrån de geografiskt härrör, har setts som en viktig princip och kapitalexportneutralitet har eftersträvat. I t.ex. den svenska skattereformen 1990–91 gjordes dessutom stora försök att uppnå neutralitet mellan olika inkomstslag och lika beskattning av samma typ av inkomst oavsett källa eller form (t.ex. utdelning eller reavinst). Någon ambition att försöka få ner skatterna på privat ägande till nivåer i andra industriländer fanns inte, trots att den högsta kapitalinkomstskatten reducerades kraftigt. Skattesatsen på kapitalinkomster för låg- och medelinkomsttagare hamnade mycket högre än i våra viktigaste konkurrentländer.

Trots att lika behandling av olika former av kapitalinkomster eftersträvat är det totala skatteuttaget på kapitalet i två bolag som ligger jämte varandra olika beroende på var ägarna till kapitalet bor och hur de beskattas. Vid samma bruttoavkastning från identisk produktion, är nettot för spararen/investeraren olika till följd av olikheter i beskattningen av ägarna. Om bruttoavkastningen är 10 procent och om ägarna beskattas i Sverige är nettoavkastningen efter företagsskatt, utdelningsskatt, och förmögenhetsskatt 3,5 % (1,5 % real avkastning om inflationen uppgår till 2 %). Med utländska ägare som inte betalar någon förmögenhetsskatt (Sverige är snart ensamt om att fortfarande ha en förmögenhetsskatt) och som betalar en kapitalinkomstskatt på 15 % uppgår nettoavkastningen till dryga 6 procent.

Dessa skillnader i beskattningen av kapital leder naturligtvis till konsekvenser för vem som kommer att äga kapitalstocken, inte bara den svenska utan även andelen av den globala kapitalstocken. Med våra höga skatter på kapitalinkomster och privat ägande, och med ett skattesystem som eftersträvar neutralitet i form av kapital-exportneutralitet, uppnås inte neutralitet mellan svenska och utländska privata ägare av kapitalstocken. Utrymmet för privat ägande inskränks av höga skatter. I viss mån skulle dock den offentliga sektorn kunna kompensera för detta genom en hög andel offentligt sparande och ägande. Då skulle medborgarna som kollektivt kunna få en större andel av ägandet av kapitalstocken. Detta förutsätter dock att överskott i offentlig sektor används för att bygga upp fonder eller liknande.¹ För många individer upplevs dock detta slags ägande via den offentliga sektorn som osäkert eftersom politiska beslut enkelt kan ändra vem som skall få del av såväl kapitalet som avkastningen. Därför värderas denna form av indirekt ägande ofta inte lika högt av hushållen som eget sparande och privat ägande. Eftersom ägarna av kapitalstocken kan förväntas få störst del av de värdestegringar som sker på kapitalet till följd av teknisk utveckling etc., medför höga skatter på kapitalinkomster och privat ägande att hushållens inkomster blir lägre och därmed även landets skattebas.

Inom landet är det ingen skillnad på hur kapitalinkomster beskattas till följd av i vilken del av landet spararen/investeraren bor. Skåningar och värmlänningar möter samma skattesats och inom landet har vi en form av regional kapitalimportneutralitet. Den avgörande frågan är nu om den principen ska utsträckas från nationalstaten till den ekonomiska unionen.

Inom en ekonomisk union som EU är frågan om kapitlexport- eller kapitalimportneutralitet avgörande för hur de nationella skattesystemen kan och bör utvecklas för att uppnå ökad konkurrens och förverkligande av den inre marknaden. Om de enskilda länderna fortsätter att eftersträva kapitlexportneutralitet för fysiska personer i sitt nationella lagstiftningsarbete kommer kapitalimportneutralitet inom unionen endast att uppnås om alla länder har samma effektiva skatteuttag på de olika inkomstslagen. I annat fall

¹ Till viss del kan offentligt pensionssparande utgöra en form av lågbeskattat kollektivt ägande. Genom lägre skatter för kollektivt sparande än för privat sparnade uppstår emellertid en snedvridning mellan olika sparformer. Denna icke-neutralitet har i Sverige delvis motverkats av helt eller delvis skattefria avkastning inom det individuella pensionssparandet (IPS) och för privata och avtalsmässiga pensionsförsäkringar. I detta avseende uppnådde inte skattereformen lika behandling ens inom landet av olika sparformer.

kommer nettoavkastningen för investeraren att bli olika beroende på i vilket land beskattning sker.

Det förefaller som om EU-Kommissionen i ökad utsträckning betonar kapitalimportneutralitet inom unionen, delvis på bekostnad av ländernas möjlighet att uppnå kapitalexportneutralitet. Det innebär att effektivitet inom unionen prioriteras vilket i förlängningen ökar kraven på anpassning av skattesatserna i medlemsländerna. Med minskade skillnader i beskattning mellan länderna kommer investeringsbesluten och finansieringen i minskad omfattning att påverkas av skatterna. Det ökar konkurrensen och bör ge förutsättningar att uppnå den högre tillväxttakt som länderna bestämt sig för att uppnå enligt Lissabondeklarationen (se nedan).

4 Uppnådd harmonisering

4.1 Harmonisering genom lagstiftning

Eftersom beslut om gemensam lagstiftning kräver enhällighet har inte särskilt mycket uppnåtts i fråga om inkomstbeskattningen. Beskattningen av ränteinkomster har varit föremål för omfattande diskussioner. I stället för att införa en källskatt på räntesparande har man i princip valt att försöka erhålla information från andra länder om det egna landets medborgares utländska sparande.¹ Kommissionen anser att detta synsätt, med utbyte av information, återspeglar den internationella utvecklingen mot ett allt mer administrativt samarbete och utbyte av information mellan skatteförvaltningar.

Kommissionen understryker att det nya synsättet "utgör en märkbar nyorientering i förhållande till 1998 års direktivförslag och i förhållande till de slutsatser från Ekofin-rådet av den 1 december 1997 på vilka förslaget byggde". Förslaget till direktiv från 1998 byggde på samexistensmodellen, att medlemsstaterna fritt kunde välja mellan att ta ut källskatt eller att tillhandahålla information om räntebetalningar till enskilda personer med hemvist i andra medlemsländer. Källskattesystemet kommer nu att bli begränsat till några medlemsländer och då endast under en övergångsperiod.

Sparandedirektivet omfattar fortfarande inte sparande i aktier eller rena aktiefonder. S.k. blandfonder, där kapitalet finns i såväl aktier som obligationer, innebär besvärliga gränsdragningsproblem. Med direktivets nya utformning ska fondbolagen lämna information om ränteinkomster för blandade fonder om andelen ränteinkomst uppgår till 15 % eller mer. För icke-utdelande fonder är andelen satt till 40 %. Direktivet gäller dock inte ränteinkomster som erhålls inom ramen för försäkringssparande. I praktiken är det

¹ Förslag till rådets direktiv i syfte att sörja för en effektiv beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar i gemenskapen, Dokument 501PC0400, EUR-Lex, (från den 18 juli, 2001).

troligt att direktivet i stort sett endast kommer att omfatta bank-sparande. Det ställs dessutom krav att tredje land, bl.a. Schweiz och delar av samväldet ska acceptera likartade regler. Direktivet ska implementeras från den 1 januari 2004. Tre länder kan dock fortsatt använda sig av en källskatt i stället för informationsutbyte (Belgien, Luxemburg och Österrike). Först från den 1 januari 2011 kan det bli tal om ett fullt utarbetat system.

Länderna kommer dock även framöver att ha olika regler för när kapitalinkomster ska börja beskattas, och därför kommer ländernas informationssystem att vara olika. De flesta länder anser det oskäligt att beskatta riktigt låga kapitalinkomster och har därför inga informationssystem som fångar in dessa gruppers sparande. I Sverige beskattar vi som bekant från den allra första kronan, och då är informationskraven väsentligt högre än i andra länder. I Frankrike är kapitalinkomster på upp till 12 000 kronor för ensamstående, och 24 000 kronor för makar undantagna från beskattning. I Tyskland är motsvarande belopp 15 000 kronor respektive 30 000 kronor. Om räntan är 4 procent beskattas alltså kapitalavkastningen först när sparkapitalet överstiger 750 000 kronor. För familjer med barn är beloppet ännu högre. Det finns naturligtvis då ingen anledning att ha ett informationssystem som fångar upp ränteinkomster på några få tusen kronor. Dessutom finns det ingen förmögenhetsskatt i Tyskland och fribeloppet för förmögenhetsskatten är i Frankrike 6,5 miljoner kronor.² Med tanke på att i stort sett alla EU-länder avskaffat förmögenhetsskatten, och att de som har skatten kvar, ofta har höga fribelopp, finns det ingen anledning för dessa länder att försöka registrera små förmögenheter eller låga kapitalinkomster. Följaktligen kommer det att vara svårt eller till och med omöjligt för svenska myndigheter att erhålla information även om förhållandevis stora belopp. Det handlar i första hand inte om tekniska svårigheter utan om vad som anses rimligt att beskatta och följaktligen hur administrativa system bör utformas.

Ett annat område där harmoniseringssträvanden pågått är inom företagsskatteområdet. Vissa skatteregler för internationella koncerner är sedan drygt 10 år tillbaka harmoniserade på EU-nivå. Dessa regler syftar till att koncerner med verksamheter i flera medlemsländer ska kunna omstrukturera verksamheten och flytta kapital mellan bolag utan att drabbas av beskattning. Utdelningar mellan bolag undantas från beskattning medan reavinster vid försälj-

² Vid en förmögenhet på 140 miljoner kronor blir skattesatsen 1,8 procent.

ningar beskattas i några länder. Här har dock skett en snabb utveckling under senare tid och Tyskland, Nederländerna och Danmark har nyligen avskaffat reavinstskatten i bolagssektorn. Därmed uppnås neutralitet mellan att å ena sidan (skattefritt) dela ut vinsten och å andra sidan sälja företaget med reavinst.³

Inom företagsområdet har under senare år pågått ett omfattande arbete att undanröja inslag av skadlig skattekonkurrens (Uppförandekoden) och undanröja skattehinder för bl.a. royalties. Framgångarna inom dessa områden har varit få och begränsade (se nedan).

4.2 Harmonisering genom EG-domstolen

Eftersom länderna har haft svårt att enas i skattefrågor har EG-domstolen fått anledning att pröva ett antal fall där skattskyldiga känt sig diskriminerade. Avsaknaden av politiska beslut har i själva verket medfört en möjlighet för domstolen att bli den kraft inom unionen som driver på en utveckling som främjar uppfyllandet av fördraget och förverkligandet av den inre marknaden.

EG-domstolen fick i 1986 (C-270/83) anledning att pröva om undertecknande av fördraget innebar att staterna av sagt sig något av sin suveränitet på inkomstskatteområdet. Målet gällde om den franska bolagsskatten gynnade franska bolag till nackdel för bolag från andra medlemsländer med verksamhet i Frankrike. Franska bolag beskattades nämligen lindrigare än utländska bolag för aktieutdelningar som de uppbar på sina aktieinnehav. Utländska försäkringsbolag ansåg sig därför diskriminerade. EG-domstolen ansåg att den hårdare beskattningen av utländska bolag hindrade dem från att etablera sig i Frankrike och därför fälldes Frankrike. Beslutet innebar att de franska reglerna ändrades.

Om en lag strider mot EG-rätten måste den ändras. Vanligtvis måste medlemsstaten upphöra med att kräva in skatt och återbetalning för flera år tillbaka i tiden kan bli aktuell.

I ett annat fall prövades om länder genom sina skatteregler hindrade sina egna bolag från att etablera sig utomlands.⁴ Enligt brittiska bolagsskatteregler medgavs koncerner avdrag för förluster i andra bolag. Om koncernen däremot innehöll bolag i andra länder

³ Förslag om att i Sverige avskaffa reavinstskatten på näringsbetingade aktier presenterades under våren 2001 (SOU 2001:11).

⁴ Detta fall från 1998 (C-264/96) gällde den brittiska koncernen Imperial Chemical Industries (ICI).

bortföll dock rätten till avdrag för förluster i andra bolag i koncernen. EG-domstolen ansåg att dessa regler kunde avvålla brittiska koncerner från att etablera dotterbolag i andra EU-länder och därför ansågs reglerna strida mot fördragsbestämmelserna om fri etableringsrätt.

EG-domstolen har även tagit upp flera fall av indirekt diskriminering. Flera länder har t.ex. andra regler för personer som bor utomlands än för personer som bor i landet. Om reglerna är till nackdel för dem som bor utomlands, är det fråga om en indirekt diskriminering. Att ge utländska experter lägre skatt än inhemska experter har dock accepterats. Här har emellertid EU-Kommissionen nyligen ändrat sin syn och i sin Communication to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee uttalat att sådana regimer "have the potential to be harmful".⁵ Det är ännu ett exempel på att importneutralitet vinner terräng på bekostnad av exportneutralitet.

När det gäller synen på vad som är en hårdare beskattning av i utlandet bosatta, är fallet med den belgiske medborgaren Roland Schumacker (C-279/93) illustrativt. Han fortsatte att bo i Belgien men tog anställning i Tyskland. Endast de som är bosatta i Tyskland erhöll lättnader i beskattningen för försörjningsbörda etc. EG-domstolen fann i sin dom från 1995 att förvägrandet av dessa lättnader för Schumackers del indirekt diskriminerade utländska medborgare och de tyska lagreglerna fick ändras.

Den belgiske medborgaren G.H.E.J. Wielockx framtvängde bara några månader senare ändringar i de holländska reglerna för avdrag för pensionssparande (C-80/94). Han bodde kvar i Belgien men hans praktik låg i Holland. Endast bosatta i Holland erhöll avdrag för pensionssparande men dessa regler var otillättna enligt EG-domstolen och måste därför ändras.

Det finns dock några få fall där skattediskriminering har accepterats. I ett mål avdömt år 1992, initierat av en tysk medborgare, Hanns-Martin Bachmann (C-204/90), prövades Belgiens rätt att vägra avdrag för premie för pensionsförsäkring tecknat i ett tyskt försäkringsbolag. Belgien medgav endast avdrag för premier till inhemska försäkringsbolag.

Eftersom främst utländska medborgare kunde förväntas drabbas av den inskränkta avdragsrätten ansåg EG-domstolen att bestämmelserna i princip stred mot den fria rörligheten av arbetskraft.

⁵ Bryssel 23 maj, 2001, COM(2001) 260 final, sid. 19.

Mot detta skulle dock ställas det inre sammanhanget i det belgiska skattesystemet. Till följd av att premien var avdragsgill beskattades utfallande belopp. Eftersom de belgiska myndigheterna inte kunde tillförsäkras skatt på utfallande belopp ansåg EG-domstolen att Belgien fick behålla avdragsförbudet för de utländska försäkringarna. Att Belgien inte kan tillförsäkra sig skatteintäkter ens från de egna medborgarnas framtida pensionsinkomster togs inte upp. Om en belgare väljer att bosätta sig utomlands efter sin pensionering är det inte säkert att skatt betalas, i vart fall inte till Belgien. I Wielockx-fallet betonade å andra sidan domstolen att Nederländerna genom att i skatteavtalet med Belgien ge Belgien beskattningsrätten för där bosatta personers holländska pensioner redan hade eftergivit det inre sammanhanget för pensionsförsäkringspremiernas del.

De domar som EG-domstolen fällt försöker man naturligtvis följa även för liknande fall och senare i tiden. Det förefaller dock som om domstolen försöker snäva in tillämpningsområdet för Bachmann-principen, i synnerhet för de fall där den inre marknadens betydelse ökat till följd av samarbetet inom det ekonomiska och monetära området. Med en gemensam valuta blir betydelsen av fri rörlighet av kapital och arbete viktig för unionens tillväxt och möjligheterna att generera arbetstillfällen och skatteinkomster till länderna.

Det finns en motsättning mellan att länderna ska kunna försvara sig med att diskriminerande skatteregler behövs för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och en väl fungerande ekonomisk och monetär union. Eftersom gränsöverskridande aktiviteter är helt avgörande för konkurrensen och effektiviteten i unionen, har tyngdpunkten successivt förskjutits till fördel för en väl fungerande union.

Om Bachmann-målet hade kommit i slutet av 1990-talet, istället för i början av decenniet, skulle troligen argumentationen och utfallet ha blivit ett annat. Under senare år har EU-Kommissionen uppmärksammat att överföring av pensionsrättigheter mellan företag och länder är synnerligen viktig för arbetskraftens mobilitet. För närvarande pågår ett intensivt arbete inom Kommissionen för att komma upp med förslag till hur rörligheten ska kunna underlättas. Självfallet innebär avdragsbegränsningar för utländska pensionsförsäkringar ett hinder som är föremål för diskussion.⁶

⁶ Eftersom medborgarna ofta visar upp en s.k. home bias i sitt val av försäkringssparande, dvs. att man i första hand väljer produkter och finansiella institut i det egna landet, har insti-

Andra områden som Kommissionen studerar för att komma med förslag till hur rörligheten ska kunna förbättras är beskattningen av personaloptioner och andra belöningsystem. Vissa länder beskattar personaloptionerna när de ställs ut, andra när de kan lösas in och åter andra när de faktiskt löses in (t.ex. Sverige). Skillnaderna medför risk för noll-beskattning, liksom för dubbel- eller trippelbeskattning. Problematiken inom pensionsområdet är likartad.

Jag anser det därför troligt att praxis inom EG-domstolen kommer att utvecklas mot att öka vikten av en väl fungerande marknad, och att nationella hinder, hur väl motiverade de än må vara, i ökad utsträckning kommer att ifrågasättas och fällas. Eftersom länderna har svårt att komma överens om likartade regler (se avsnittet nedan om skattekonkurrens) uppstår behov av utslag från EG-domstolen. Den har över åren visat sig vara beredd att tolka fördraget för att undanröja de oklarheter som ländernas oförmåga till förtydligande och regelapproximering ger upphov till. Det är också troligt att EU-Kommissionen kommer att vara positiv och stödjande till ett ökat inflytande från domstolen över unionens rättsutveckling, eftersom frustrationen tilltar över ländernas oförmåga att enas.

För varje initiativ som EU-Kommissionen tar och som medlemsländerna uppvisar stora svårigheter att enas kring, kommer EG-domstolens roll att förstärkas vad gäller rättsutvecklingen. Avsaknad av framgång med Sparanddirektivet och Uppförandekoden kan här spela en viktig roll. Skulle länderna inte klara av att eliminera skadliga inslag i sina skattesystem, kan det mycket väl bli EG-domstolen som får driva integrationsarbetet vidare. Under tiden kommer den öppna skattekonkurrensen att fortgå, såväl inom unionen som med andra länder.

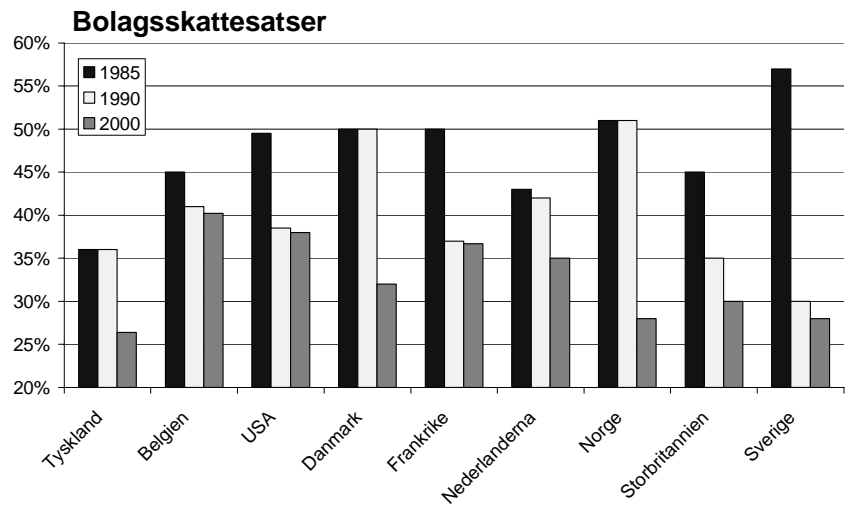
tut i små länder en konkurrensnackdel gentemot institut i större länder. I den mån det finns stordriftsfördelar i förvaltningen av fonder och försäkringar, kan institut i större länder komma att attrahera sparare i de mindre länderna, i synnerhet när skillnader i avdragsrätt elimineras. Det gynnar konsumenten/spararen men kan samtidigt leda till att den nationella kapitalmarknaden i små länder kommer att fungera sämre.

5 Skatteharmonisering eller skattekonkurrens?

Under de senaste två decennierna har diskussionen om den internationella skattekonkurrensen tilltagit samtidigt som det har genomförts omfattande skattereformer i så gott som alla industriländer. Reformerna har inneburit att skattesatserna reducerats och skattebaserna breddats. Samtidigt har det förts en debatt om s.k. skadlig skattekonkurrens och länder har försökt komma överens om rimliga och, ibland, mera likformiga skatteregler. Inom EU har det dock visat sig vara svårt att uppnå enighet och resultatet har ofta blivit urvattnade kompromisser som dessutom fördröjts i många år. Det är uppenbart att länderna anser sig kunna dra fördel av en fortsatt skattekonkurrens och efter bildandet av EMU har fokus på skatterna som konkurrensmedel ökat.

Det område där den pågående skattekonkurrensen kanske märks tydligast är på företagsskatteområdet. Trots att så gott som alla industriländer sänkt sina företagsskattesatser under de senaste tio åren har flera länder aviserat ytterligare sänkningar. Irland har beslutat om en successiv sänkning av bolagsskatten till 12,5 procent från 2003. Därmed avskaffades för några år sedan den lägre skattesatsen för tillverkningsindustrin på 10 procent, liksom den allmänna skattesatsen på 40 procent. Danmark har liksom Storbritannien sänkt bolagsskatten till 30 procent från och med 2001. Storbritannien har därutöver infört 10 procents skattesats för vinster upp till ungefär en kvarts miljon kronor.

Figur 1 Bolagsskattesatser på utdelad vinst



Exemplen på skattekonkurrens gäller dock inte bara bolagsskatten. Förutom att sänka bolagsskatten till 25 procent¹ från och med 2001 sänker Tyskland den högsta inkomstskattesatsen successivt till 42 % år 2005. Samtidigt sänks skattesatsen för låginkomsttagare från 23 % till 15 %, vilket tas ut efter grundavdraget som dessutom höjs till ca 75 000 kronor. I Frankrike sjunker inkomstskattebetalningarna med 10 % för 90 % av inkomsttagarna fram till år 2003 och den högsta marginalskatten sänks. Nederländerna har avskaffat förmögenhetsskatten och sänkt kapitalinkomstskatten så mycket att den halverades för vissa medborgare. I Italien blir högsta marginalskatt 45,5 procent. Finland har antagit som sin strategi att under en tioårsperiod sänka skattetrycket till Europeanivå (ca 42 procent).

Trots att skattesatserna fallit har emellertid skatteintäkterna från bolagssektorn inte minskat som andel av BNP. Tvärtom har ökad ekonomisk effektivitet och nyetableringar i kombination med att den effektiva skattesatsen inte fallit lika mycket, eller t.o.m. ökat, resulterat i ökade skatteinkomster.

¹ Den totala bolagsskattesatsen, inklusive genomsnittlig Gewerbesteuer och solidaritetsskatt uppgår till 39,36 %.

Tabell 1 Bolagsskatteinkomster som andel av BNP (procent)

	1980	1985	1990	1998
Danmark	1,5	2,4	1,6	2,8
Finland	1,4	1,4	2,1	4,2
Norge	5,7	7,4	3,8	4,2
Storbritannien	2,9	4,6	4,0	4,1
Sverige	1,2	1,7	1,7	2,9
Tyskland	2,1	1,8	1,8	1,6
USA	2,9	2,1	2,1	2,6
OECD, Europa	2,2	2,7	2,6	3,2
OECD, Totalt	2,5	2,8	2,8	3,3

Som tidigare påpekats måste ett moderbolag som är verksamt genom dotterbolag i alla EU-länderna fortfarande tillämpa 15 skattesystem med olika sätt att beräkna skattebaserna etc. Någon avräkning av förlust i ett land mot vinst i ett annat land medges normalt inte. Detta innebär en form av dubbelbeskattning av vinsterna, i vart fall om förlusterna inte ens senare kan utnyttjas. Detta förhållande samt de omfattande administrativa kostnader som är förknippade med att driva verksamhet i hela unionen utgör ett hinder för tillväxt.

Vid Lissabontoppmötet i mars 2000 beslutade EU:s regeringschefer dock om ett nytt strategiskt mål. Målet är att inom ett decennium göra EU till den mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomin i världen, kapabel till uthållig tillväxt med fler och bättre jobb samt bättre social samhörighet. Listan med åtgärder är lång, och ska delvis ses som en fortsättning på Luxembourgprocessen (arbetsmarknad och sysselsättning) och Cardiffprocessen (strukturella reformer). Speciellt vikt läggs vid ekonomiska reformer som medför att den inre marknaden fungerar bättre. Det konstateras t.ex. att:

”Rapid work is required in order to complete the internal market in certain sectors and to improve under-performance in others in order to ensure the interests of business and consumers.” “Moreover, fair and uniformly applied competition and state aid rules are essential for ensuring that business can thrive and operate effectively on a level playing field in the internal market.”

I skattefrågan är man explicit endast när det gäller låginkomsttagare och små- och medelstora företag. Här kräver man lättnader

och enklare regler. I övrigt ses skattefrågan i ökad utsträckning som en fråga om den inre marknaden. Den utvecklingen är intressant och potentiellt mycket viktig för alla medlemsländer, inte minst för ett högskatteland som Sverige. Genom att driva konkurrensfrågor och förbud mot statsstöd kan EU påverka skattestrukturen i medlemsländerna.

6 Statsstödsreglerna

I samband med att den nya Kommissionen tillträdde har det skett en förändring i hur skattefrågor hanteras. Som kommissionär för skatterna hade Monti (1995–99) begränsad framgång eftersom enighet krävs mellan medlemsländerna men som kommissionär för konkurrensfrågor och inre marknaden har Monti betydligt större handlingsfrihet.¹ Inre marknadsfrågor har Kommissionen kompetens över och därmed behövs inte förhandlingar med medlemsländerna.

Att se skattefrågor i ljuset av den inre marknaden och otillåtet statsstöd är ett effektivt redskap för Kommissionen att driva fram en skatteapproximation eller till och med en skatteharmonisering. Sverige har än så länge endast kommit i skottgluggen vid ett par tillfällen. Ett område gällde nedsättningen av egenavgifter i det inre stödområdet som klassades som otillåtet statsstöd. Regeringen eliminerade nedsättningen.

Det har dock inte hindrat att frågan åter aktualiserats. I samband med budgetförhandlingarna inför 2002 föreslogs ett stöd på 15 % av arbetsgivaravgifterna i Norrland, upp till en gräns på lönesumman på ca 800 000 kronor.

Ett annat område har gällt energibeskattningen. I Sverige har vi en generell lagstiftning och på sedvanligt pragmatiskt sätt medger vi nedsättning eller till och med undantag i de fall den högre skattesatsen skulle leda till orimliga resultat. I själva verket har mycket av den svenska skattelagstiftningen utformats på detta sätt. Det finns rikligt med undantag.

Kommissionen har emellertid ifrågasatt om de svenska nedsättningsreglerna för energiintensiv industri inte är att jämföras med

¹ Frågan om majoritetsbeslut i skattefrågor är långt ifrån avgjord. Bland förespråkarna för majoritetsbeslut i vissa skattefrågor finns bland annat Dr. Onno Ruding. Se "Harmonisation and Coordination of Corporate Taxation in the EU", inför Public Hearing on Progress in the Co-ordination of Tax Policies in the European Union, Committee on Economic and Monetary Affairs, Europaparlamentet, 19 juni 2000.

förbjudet statligt stöd. Sverige har begärt förlängt undantag men i längden kan det bli svårt att få behålla nedsättningsreglerna om de inte kan relateras till t.ex. aktiva miljöåtgärder. Ett borttagande skulle naturligtvis slå ut dessa industrier eftersom den generella skattesatsen är mycket hög. I själva verket är även de svenska nedsatta skattesatserna högre än de skattesatser som finns i konkurrentländerna. Det hindrar dock inte Kommissionen från att hävda att själva nedsättningen i sig utgör statsstöd.

Det kan förefalla märkligt att ett land som har väsentligt högre skatter på viss produktion ändå kan beskyllas för att stödja just denna verksamhet på ett otillbörligt sätt. Även om många andra länder i unionen inte har någon skatt alls på t.ex. miljöutsläpp eller energianvändning kan alltså en begränsad reducering av en mycket hög skattesats ändå klassas som illegalt statsstöd. Det är själva nedsättningen som utgör det illegala stödet.

En analogi på inkomstskatteområdet skulle kunna vara värdet av skatteutgifter (Tax Expenditures), dvs. undantag eller nedsättning av skatt från den nivå som borde utgå om skattebasen definierats på ett enhetligt och allomfattande sätt.² Många länder publicerar i sina offentliga budgetar omfattande listor över dessa avvikelser från en allomfattande skatt. Vanliga exempel på skatteutgifter är explicita eller implicita undantag från beskattning, eller att avdrag medges för kostnader trots att intäkterna inte är skattepliktiga. Däremot anses värdet av hemmaproduktion, eget arbete i hemmet eller på bostaden som undgår beskattning, normalt inte som en skatteutgift trots att en verkligt allomfattande inkomstskatt borde beskatta även detta.

Någon jämförelse av skatteutgifter i olika länder sker i regel inte (metodproblemen är närmast olösliga) och tanken på att klassa ett lands avvikelser som illegalt statsstöd är helt främmande. I förlängningen skulle man kunna tänka sig att undantag från skatt i själva verket inget annat är än illegalt statsstöd men det förutsätter enighet om vad som utgör en allomfattande skatt. Ska t.ex. tjänster utförda inom familjen vara skattepliktiga och utgör skattefrihet i så fall en form av illegalt statsstöd till produktion inom familjen?

Frågan kan förefalla närmast filosofisk men samtidigt tillämpar länderna olika metoder för att påverka produktion och konsumtion inom landet. Det finns naturligtvis en möjlighet att byta ut ett

² Se Nils Mattson "Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdesskatten", rapport till Expertgruppen för studie i offentlig ekonomi (ESO), Stockholm 1992, Ds 1992:6.

företagsstöd över den offentliga budgeten mot en riktad skattelättnad. Det är denna aspekt som medför att EU-Kommissionen har ett mandat att driva statsstödsfrågorna. Var gränsen ska dras mot andra former av implicit stöd är oklart.

Genom att driva statsstödsfrågorna kan Kommissionen troligen uppnå en eliminering av nedsättningsregler, något som sätter press på den generella skattesatsen. Om t.ex. den elintensiva industrin inte kan erhålla nedsättning från en generellt hög skattesats, blir produktionen olönsam och måste därför flytta till ett land med lägre elskatter.

Eftersom den svenska industrin kraftigt minskat sina utsläpp av miljöfarliga gifter, samtidigt som energiförbrukningen reducerats till en bråkdel av vad den var för 10 eller 20 år sedan för motsvarande produkter, medför troligen en utflyttning att den globala miljön påverkas negativt och att energiförbrukningen kanske till och med ökar. En reallokering kan trots detta vara företagsekonomiskt motiverad, om skattesituationen ändras.

Om produktionen inom landet ska kunna behållas, och om nedsättning av skatten inte tillåts, måste den generella skattesatsen reduceras. Det innebär ett skattebortfall som troligen leder till en press uppåt på andra produktionsskatter. Det kan därför vara svårt för Sverige att behålla dessa sysselsättningstillfällen och denna produktion. Indirekt innebär EU-Kommissionens agerande med hjälp av statsstödsreglerna därför en påverkan på ländernas näringsstruktur. Det innebär också ett effektivt instrument för att framtvinga ungefär lika skattesatser mellan länderna. När skattesatserna är lika, blir det andra ekonomiska förutsättningar än skatterna som blir styrande för vart produktionen ska förläggas. Det kan innebära att produktionen förläggs till de länder som har bäst förutsättningar för verksamheten, men behöver inte nödvändigtvis göra det. I den mån länderna har kvar skillnader i miljökrav etc, såväl för den externa miljön som arbetsmiljön, kan en inoptimal allokering av verksamheten förekomma. Eftersom länderna inte längre ges möjlighet att kompensera med en lägre skatt för de ökade miljökrav som ställs, eller för att kompensera för brist på andra produktionsfaktorer, behöver inte genomdrivandet av statsstödsregler leda till en optimal geografisk allokering av produktionen. Det är dock troligt att effektiviteten inom unionen skulle öka om mera enhetliga och lika skattesatser tvingades fram.

Initialt kan Kommissionens åtgärder mycket väl öka snedvridningen av resursanvändningen inom unionen, men i ett längre per-

spektiv kommer naturligtvis länderna att välja en successiv sänkning av sina skattesatser och en mera enhetlig nivå kommer att uppnås inom unionen. Därmed skapas "a level playing field" och en skatteharmonisering (dock inte genom överenskommelser mellan staterna).³

Det är utan tvekan så att Kommissionen har ett effektivt redskap till sitt förfogande för att uppnå skattekoordinering och en väl fungerande inre marknad. Hur intensivt EU-Kommissionen kommer att driva statsstödsfrågorna beror delvis på den fortsatta utvecklingen av Uppförandekoden. Om utvecklingen är långsam och om länderna väljer att förhålla ett borttagande av de skatteregler som anses snedvrída konkurrensen inom unionen, kommer statsstödsfrågorna att hamna i centrum för Kommissionens arbete att reducera skattehindren för ett förverkligande av den inre marknaden.

I juli 2001 offentliggjorde EU-Kommissionen att elva företags-skatteregler i åtta medlemsländer skulle undersökas för att se om de utgör illegalt statsstöd.⁴ Därutöver pekar EU-Kommissionen på att fyra regler bör upphävas. Om dessa fyra regler sägs:

These four measures were either already in force before the accession to the European Union, or were in the past declared by the Commission as not being state aid or being compatible with the EU rules and are now, *due to the evolution of the Common market*, considered as non compatible state aid.

Här framgår tydligt att synen på vad som är statsstöd ändras över tiden, till följd av utvecklingen inom unionen. Detta är viktigt eftersom det möjliggör för EU-Kommissionen att ta upp frågor till förnyad prövning. Samma sak gäller andra områden. Det är dessutom troligt att en liknande process pågår inom andra delar av unionsarbetet, t.ex. EG-domstolen.

Bakgrunden till en ändrad syn på statsstödsreglerna finns i arbetet med Uppförandekoden. I samband med att ECOFIN 1997 antog Uppförandekoden, förband sig EU-Kommissionen att strikt följa statsstödsregelverket.⁵ Redan 1998 underströk EU-Kommis-

³ Se skriftligt uttalande av Krister Andersson inför Public Hearing on Progress in the Coordination of Tax Policies in the European Union, Committee on Economic and Monetary Affairs, Europaparlamentet, 19 juni 2000.

⁴ Commission launches large scale state aid investigation into business taxation schemes, DN: IP/01/982, 2001-07-11.

⁵ Artiklar 87 och 88 i Fördraget.

sionen att arbetet med statsstödsregler skulle bedrivas "rigorously" för att uppnå likabehandling.⁶

Utvecklingen av ländernas arbete med att eliminera skadliga skatteregler inom ramen för Uppförandekoden kommer att vara avgörande för hur hårt EU-Kommissionen kommer att driva sina aktioner mot statsstöd. Med tanke på de svårigheter som vi ser för länderna att komma överens är det troligt att frågan om illegalt statsstöd kommer att bli en spjutspets i EU-Kommissionens arbete för att förverkliga den inre marknaden.⁷

⁶ A notice on the application of State aid rules, OJ C 384, 10 december 1998, IP/98/983.

⁷ Även utvecklingen av OECD:s systemprojekt, "Harmful Tax Competition" kan verka pådrivande för EU-Kommissionens arbete med statsstödsregler (se nedan).

7 Uppförandekoden och OECD:s arbete med skadlig skattekonkurrens

7.1 Uppförandekoden inom EU

Som ett led i arbetet att eliminera ojust skattekonkurrens har EU tagit fram den s.k. Primarolorapporten och Code of Conduct.¹ Av de 66 skatteregler som ansågs kunna ha snedvridande effekter bedömde Monti vid en hearing i Europaparlamentet att ca 40 kunde "attackeras" med reglerna om otillåtet statsstöd.² Syftet med Uppförandekoden är att länderna fram till slutet av 2003 ska ha eliminerat de mest iögonfallande avvikelserna för gränsöverskridande verksamhet i sina skattesystem.

Detta kan ses som ett första steg till skatteapproximering och konkurrens på lika villkor. Genom att eliminera speciella incitament för att attrahera kapital och investeringar ökar trycket på länderna att införa generella skatteregler som är konkurrenskraftiga. Det blir med andra ord inte längre möjligt att skumma grädden från mjölken utan alla företag måste erbjudas samma regler. Borttagandet av möjligheterna att införa särregler och lättnader innebär i sig ökad effektivitet såväl inom landet som i unionen. Det är nämligen endast i undantagsfall som speciella lättnader och specialregimer kan ses som en kompensande åtgärd för att avhjälpa andra störningar eller brister.

Om länderna lyckas med att eliminera denna s.k. skadliga skattekonkurrens kommer trycket att öka för att konkurrera med generellt lägre skattesatser. Detta leder i förlängningen till lägre och mera enhetliga skatter i unionen. Det innebär samtidigt ett ökat tryck på högskatteländer som t.ex. Sverige att reducera offentliga

¹ Code of Conduct (1997), Resolution av Ekofinrådet, antagen den 1 december 1997, om "en uppförandekod för företagsbeskattning". Primarolorapporten (1999), "Report from the Code of Conduct (Business taxation) to ECOFIN Council on 29 November 1999". Publicerad av Ekofinrådet den 28 februari 2000, utan rådets ställningstagande till innehållet. Se rådets hemsida <http://ue.eu.int/en/Info/index.htm>.

² Hearing i Committee on Economic and Monetary Affairs, Europaparlamentet den 20 juni 2000.

utgifter och attrahera investeringar för att utöka skattebasen. Omställningsbehovet kan väntas bli som störst för högskatteländerna, samtidigt som de kan förväntas dra stora fördelar av mera enhetliga regler. Kraven på särlösningar är dessutom i regel mera uttalade i högskatteländer och borttagandet av dem ökar effektiviteten i den egna ekonomin. Till dessa vinster ska alltså läggas de ökade effektivitetsvinsterna av mera enhetliga regler inom unionen.

Det hindrar dock inte att omställningsbehovet kan upplevas som speciellt besvärande för högskatteländerna. Framgångar med Uppförandekoden i kombination med ökade krav från EU-Kommissionen att eliminera illegalt statsstöd, utgör något av en rävsax för högskatteländerna. Skulle dessutom responsen i de större ekonomierna i unionen bli ökad konkurrens med generellt lägre skattesatser, kan omställningsbehovet komma att bli omfattande. Det gäller att kunna utöka och bredda skattebaserna tillräckligt för att finansiera de offentliga utgifterna. Detta är en grannlaga uppgift. Det fortsatta arbetet med Uppförandekoden påverkas också av hur OECD:s arbete fortskrider.

7.2 OECD

Även OECD har utarbetat riktlinjer för "harmful tax competition", eller skadlig skattekonkurrens. Med skadlig skattekonkurrens avses *inte* nödvändigtvis den form som medför störst förändringsbehov i andra länder. Att konkurrera med låga skattesatser, till och med ingen skatt alls, anses inte som skadligt så länge som alla behandlas lika och det sker helt öppet. En nedsättning av en hög skattesats för endast vissa företag eller personer, anses emellertid skadlig, i synnerhet om förmånen endast ges till utländska aktörer.³

Nedan följer en sammanställning av EU:s och OECD:s arbete på detta område.

³ Under andra halvåret 2001 skedde dock en förskjutning av synen på stöd endast till utländska aktörer. nu betonas informationsgivandet och s.k. ring-fencing är inte längre uttalat otillåtet.

Tabell 2 OECD:s och EU:s riktlinjer om otillbörlig skattekonkurrens

	<i>OECD Guidelines</i>	<i>EU Code of Conduct</i>	<i>Anmärkning</i>
Omfattning	Finansiella aktiviteter och mobila tjänster	Företagsskatter	EU behandlar, till skillnad från OECD, konkurrens om reala investeringar
Identifiering av skadlig skattekonkurrens	Skatteparadis 1. Inga eller endast nominella skatter 2. Inget utbyte av information 3. Bristande transparens Fördelaktiga skatteregler 1. Låg eller noll effektiv skattesats 2. Ring-fencing 3. Bristande transparens 4. Bristande informationsutbyte	Huvudsakligt kriterium: Noll eller väsentligt nedsatt skattesats Samt en eller flera av följande: 1. Ring-fencing 2. Bristande transparens 3. Avsaknad av verklig ekonomisk aktivitet 4. Vinstbestämning avviker från OECD transfer pricing guidelines	OECD betonar utbyte av information.
Geografiskt område	1. OECD-länder 2. Andra bjuds in	1. EU-länder 2. Beroende territorier	Båda betonar principer som kan användas world-wide

Källa: The Future of Tax Policy in the EU, CEPS, Bryssel, 2000.

OECD:s arbete med att få framför allt s.k. skatteparadis att eliminera incitament att dra till sig kapital har fått stor uppmärksamhet. Omfattande krav har rests på att länderna ska lämna information till andra länder. OECD har bl.a. kritiserats för att försöka tvinga små fattiga länder att ändra sina skatteregler medan industriländerna har uppenbara svårigheter att eliminera sina skatteincitament för vissa grupper.

USA har i samband med den nya administrationen under President Bush förklarat att arbetet inom OECD inte får bedrivas på ett sådant sätt att andra länder uppfattar att de inte längre själva kan bestämma över sina skattesystem och skattesatser. Det råder delade meningar om huruvida USA ändrat inriktning eller om den amerikanska linjen endast blivit tydligare.⁴

⁴ Företrädare för Joint Tax Committee i amerikanska kongressen hävdar med bestämdhet att USA inte ändrat inriktning i OECD:s skattearbete utan att målsättningen hela tiden har varit att enskilda länder är suveräna i sitt skattearbete. Enligt Wall Street Journal (29–30/6, 2001)

Fokus har under alla omständigheter nu kommit att riktas mer mot ökat informationsutbyte än mot att tvinga vissa länder till att ändra sin skattelagstiftning. Dessutom anses konkurrens med generellt lägre skattesatser som hälsosam. OECD:s arbete om skadlig skattekonkurrens kommer troligen att påskynda skattekonkurrensen med sänkningar av de generella skattesatserna. Paradoxalt nog medför en sådan utveckling störst omställningsbehov i de länder som för närvarande är mest aktiva i frågan om att bekämpa skadlig eller illojal skattekonkurrens. För länder som Sverige skulle en ökad skattekonkurrens på bred front, i stället för konkurrens om speciellt gynnsamma regler för vissa specifika företagsformer etc., riskera att leda till ett betydande skattebortfall eftersom våra skattesatser är höga i utgångsläget.

Arbetet inom OECD kan också indirekt förväntas påverka arbetet inom EU på Uppförandekoden. Eftersom OECD-arbetet allt mer kommit att inriktas på utbyte av information och acceptans av länders skatteregler (med undantag för de allra största avvikelserna) är det troligt att arbetet med att eliminera skadliga skatteregler enligt Uppförandekoden går lite långsammare. Vi ser redan en tendens att flera länder ifrågasätter om regimer som finns med på listan verkligen måste elimineras. Eftersom arbetet med sparanddirektivet dessutom i ökad utsträckning fokuserar på utbyte av information, kan flera länder komma att hävda att deras skatteregimer inte är skadliga så länge som de lämnar information till andra länder. OECD-arbetet ger implicit stöd för en sådan inriktning.

fick USA emellertid igenom eftergifter vid ett OECD-möte. Framför allt fick USA igenom att "the OECD will no longer impose joint sanctions on tax havens simply for offering tax breaks to foreign companies and investors that aren't available to locals".

8 EU:s företagsskattestudie

8.1 Bakgrund

Under senhösten 2001 presenterade EU-Kommissionen sin omfattande företagsskattestudie med åtföljande meddelande från kommissionen.¹ Det var Rådet som gav kommissionen i uppdrag att undersöka företagsskattesystemen, speciellt avseende deras effekter på gränsöverskridande investeringar. I uppdraget låg också att beakta resultaten från kommissionens förra rapport, Ruding-rapporten från 1992.

Skatternas betydelse för tillväxten tillmäts allt större betydelse inom EU. För att uppnå Lissabondeklarationens mål om att den europeiska ekonomin ska vara den mest konkurrenskraftiga dynamiska kunskapsekonomin inom loppet av tio år, anses skatterna spela en central roll.

För att uppnå Lissabondeklarationens mål krävs kraftfulla åtgärder utöver vad framgångar i arbetet med uppförandekoden kan ge. Därför tillmäts företagsskattesystemen stor betydelse och studien syftar till att initiera en diskussion och en process för att minska skatternas negativa och snedvridande effekter på investeringsbesluten i unionen. Samtidigt är bolagsskatterna viktiga inkomstkällor för medlemsländerna, inte minst i Storbritannien och Luxemburg. Länderna kan därför förväntas vilja fortsätta att konkurrera med skatterna för att säkra en stor skattebas och därmed höga inkomster även framöver.²

¹ Commission Staff Working Paper "Company Taxation in the Internal Market", (COM(2001)582 final) samt Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; Towards an Internal Market without tax obstacles, Bryssel 23 oktober 2001.

² Efter den svenska skattereformen med en drastisk sänkning av bolagsskattesatsen har skatteintäkterna ökat med ungefär en procentenhet av BNP eller ca 20 miljarder kronor per år. Det är troligt att de basbreddningar som skedde medförde att den effektiva skattesatsen steg trots att den formella skattesatsen halverades.

8.2 Rapportens innehåll

Till skillnad från Rudingrapporten är det kommissionen och inte oberoende experter som står för innehållet i rapporten. Kommissionen har dock använt två expertpaneler: Panel I bestående av sju akademiker och Panel II med elva näringslivsföreträdare. Trots att det inte tagits några nationella hänsyn har Sverige varit väl representerat i panelerna, dels genom mitt deltagande i Panel I, dels genom Sven-Olof Lodins deltagande i Panel II.

Rapporten består också av två delar. Den första delen beräknar effektiva skattesatser för ca 11 000 investeringskombinationer inom unionen. Här används en modell för att beräkna kapitalkostnaden och därmed kvantifiera det totala skatteuttaget på en viss investering, finansierad på ett visst sätt. Den andra delen av rapporten identifierar skattehinder för en effektiv inre marknad och speciella hinder för gränsöverskridande investeringar.

8.3 Kapitalkostnadsberäkningarna

I den första delen analyseras investeringar i fem olika tillgångsslag: industribyggnader, maskiner, finansiella tillgångar, lager och immateriella tillgångar (som patenträttigheter). Tre olika former av finansiering kan användas: innehållna vinstmedel, nytt eget kapital och lån. Det genomsnittliga företaget antas genomföra en investering som till lika delar består av de fem olika tillgångsslagen, och 55 % antas vara finansierade med innehållna vinstmedel, 10 % genom nyemission och resterande 35 % som lån. Dessutom finns det tre typer av aktieägare: skattebefriade, kvalificerade och icke-kvalificerade aktieägare som beskattas med högsta skattesats på utdelningar och reavinster.

I del ett i studien genomförs beräkningar för investeringar genom ett dotterbolag i varje medlemsland (vilket ger $15 \cdot 15 = 225$ kombinationer) samt investeringar av ett amerikanskt och ett kanadensiskt moderbolag genom dotterbolag i medlemsländerna. Dessutom går rapporten explicit igenom hur den effektiva skatten kan reduceras om olika speciella företagsformer väljs, såsom belgiska co-ordination centers etc.

Fördelen med kapitalkostnadsberäkningar är att inte bara skattesatsen beaktas utan även hur den skattemässiga vinsten räknas

fram.³ Däremot tas inte hänsyn till avgifter, såsom arbetsgivaravgifter, energiskatter eller mervärdeskatt. Skatt på produktionsfaktorn arbete är inte heller med.

Höga skatter och avgifter på dessa områden leder naturligtvis till höga produktionskostnader men de förutsätts täckas och den givna avkastningsnivån antas ändå uppnås.⁴ Det innebär dock att färre investeringar kommer att uppvisa en så hög lönsamhet som antagits och därmed blir volymen investeringar mindre. Modellen innebär här en begränsning när det gäller att utvärdera företagsklimat och incitament till investeringar. Däremot fångar metoden upp hur kapitalavkastningskravet påverkas av företagsskatterna och det möjliggör en jämförelse mellan olika investeringar, finansieringsformer, ägare och länder. I studien antas realräntan vara 5 procent och inflationstakten 2 procent.

Som framgår av tabell 3 redovisar kommissionen att Sverige har en förhållandevis låg effektiv företagsskatt på vinster i bolagssektorn.

Tabell 3 Formella och effektiva bolagsskattesatser inom EU

	Genomsnittlig effektiv skattesats vid 20 procents lönsamhet	Bolagsskattesats för tillverkningsindustrin		
		1999	2001	Skillnad
Irland	10,5	10,0	10,0	
Sverige	22,9	28,0	28,0	
Finland	25,5	28,0	29,0	+1,0
UK	28,2	30,0	30,0	
Danmark	28,8	32,0	30,0	-2,0
Grekland	29,6	40,0	37,5	-2,5
Italien	29,8	41,3	40,3	-1,0
Österrike	29,8	34,0	34,0	
Nederländerna	31,0	35,0	35,0	
Spanien	31,0	35,0	35,0	
Luxemburg	32,2	37,5	37,5	
Portugal	32,6	37,4	35,2	-2,4
Belgien	34,5	40,2	40,2	
Frankrike	37,5	40,0	36,4	-3,6
Tyskland	39,1	52,4	39,4	-13,0

³ Denna typ av beräkningar har sitt ursprung i ett arbete av Leif Mutén, *Bolagsbeskattning och kapitalkostnader*, Industriens Utredningsinstitut, Almqvist & Wicksell, 1968. Ett genombrott för metoden kom i samband med publiceringen av King & Fullerton (1984). Metoden vidareutvecklades till internationella investeringar av Bovenberg, Andersson, Aramaki och Chand (1990).

⁴ De svenska skatterna på arbetskraft är höga, speciellt för låg- och medelinkomsttagare. Dessutom är de svenska energiskatterna väsentligt högre än i våra konkurrentländer.

Beräkningarna avser situationen 1999 men i undersökningen har kompletterande beräkningar gjorts för att få med effekterna av den omfattande tyska bolagsskattesänkningen. Som framgår av tabell 3 är det emellertid inte bara Tyskland som sänkt sin bolagsskattesats. Inom unionen är det hela 6 länder som sänkt sedan 1999, medan endast ett land, Finland, har höjt sin bolagsskattesats.⁵

Av tabell 3 framgår att för lönsamma investeringar med en avkastning på hela 20 procent, endast Irland har en lägre effektiv bolagsskatt. Den formella bolagsskattesatsen blir viktigare ju mer lönsam investeringen är. Det beror på att "övervinsterna" beskattas fullt ut som vinst med bolagsskattesatsen. För en marginell investering, som precis genererar en avkastning som täcker det uppställda avkastningskravet om 5 procent realavkastning efter bolagsskatt, betyder avskrivningsregler och andra beräkningsgrunder för skattemässig vinst i gengäld förhållandevis mer. Som framgår av tabell 4 hamnar Sverige högt upp även här, om än inte lika förmånligt som för investeringar som råkar bli exceptionellt lönsamma.

Tabell 4 En jämförelse av den marginella och genomsnittliga effektiva bolagsskattesatsen

	<i>Marginell effektiv skattesats</i>	<i>Genomsnittlig effektiv skattesats vid 20 procents lönsamhet</i>
Italien	-4,1	29,8
Irland	11,7	10,5
Sverige	14,3	22,9
Grekland	18,2	29,6
Finland	19,9	28,0
Luxemburg	20,7	32,2
Österrike	20,9	29,8
Danmark	21,9	28,8
Belgien	22,4	34,5
Portugal	22,5	32,6
Nederländerna	22,6	31,0
Spanien	22,8	31,0
UK	24,7	28,2
Tyskland	31,0	39,1
Frankrike	33,2	37,5

⁵ Finland är det enda land av OECD-länderna som höjt sin bolagsskattesats. Sedan rapporten färdigställdes har flera länder aviserat ytterligare sänkningar. I Tyskland pågår en översyn av näringskatten (Gewerbsteuer). Bland våra grannländer har Island sänkt till 18 procent och Polen sänker stegvis från 28 procent till 22 procent år 2004.

Den genomsnittliga avkastningen på aktieplaceringar har sedan 1918 varit drygt 7,5 procent, dvs. långt under de 20 procent som är huvudscenariot i Kommissionens studie. Vid denna lägre avkastningsnivå är även reglerna för hur skattemässig vinst framräknas viktiga för hur hög den effektiva bolagsskatten är. För riktigt lönsamma investeringar är det dock i stort sett endast bolagsskattesatsen som spelar någon roll.

Betydelsen av den formella bolagsskattesatsen för den totala effektiva skattesatsen överraskade kommissionen. Vid första anblicken ger därför studien intryck av att bolagsskattesatsen är isärklass viktigast. Det innebär i för sig att länderna skulle kunna behålla ett stort mått av oberoende och självständighet i skattepolitiken även om skattebaserna harmoniserades. Det förs för närvarande ingen diskussion om att även bolagsskattesatserna borde harmoniseras inom unionen. Däremot är skattebasernas utformning föremål för diskussion, något som Uppförandekoden i sig är ett exempel på.

Vid en djupare analys visar det sig emellertid att även om skillnaderna mellan länderna i hur skattepliktig vinst beräknas inte är så betydande i termer av effektiv skattesats, råder stora skillnader mellan länderna i avskrivningsregler etc. Ofta är det emellertid så att om reglerna är speciellt förmånliga i ett land på ett område, motverkas detta av ogynnsamma regler på andra områden inom bolagsskattesystemet. Det utesluter dock inte att snedvridande effekter på investeringsbeslut kan uppstå och få stora ekonomiska effekter. Vissa typer av investeringar eller finansieringsformer kan därför visa sig vara mycket förmånligare i ett land än i ett annat. Detta påverkar naturligtvis var investeringar kommer att företas.

Även på aggregerad nivå uppvisar emellertid skattesystemen stora skillnader inom unionen. Skillnaderna i effektiv bolagsskatt för en inhemsk investering är 37 procentenheter för en marginell investering och 30 procentenheter för en mycket lönsam investering. I den internationella jämförelsen kan den effektiva bolagsskatten för ett dotterbolag i ett annat medlemsland även här uppvisa en skillnad på 30 procentenheter. Det samma gäller i skillnad mellan dotterbolag i ett medlemsland men med moderbolaget i något av de andra 14 medlemsländerna.

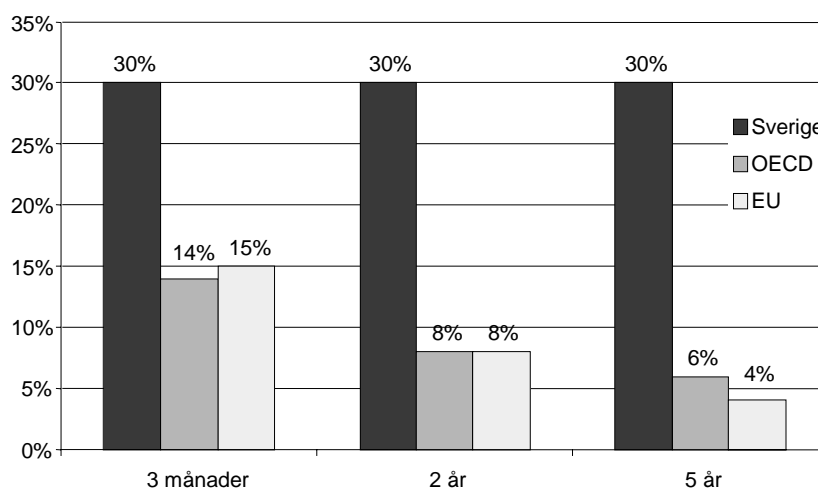
I varje land tenderar skattesystemet att beskatta investeringar i maskiner och immateriella tillgångar lindrigare än andra typer av investeringar. Lånefinansiering är det i särklass minst beskattade

finansieringsinstrumentet (ofta till och med negativ skatt, dvs. en subvention).

8.4 Skatt i ägarledet

Studien behandlar endast delvis beskattningen i ägarledet. Flera EU-länder har efter utslag i EG-domstolen beslutat avskaffa sina imputationssystem och återinföra någon form av dubbelbeskattning. Ofta har detta skett på ett sådant sätt att skatten i ägarledet till och med sänkts. Genom frikostiga fribelopp och genom beskattning endast av en del av utdelningsinkomsterna, blir det effektiva skatteuttaget i ägarledet lågt.⁶ Dessutom är reavinsterna ofta skattefria efter viss innehavstid (se figur 2).

Figur 2 Jämförelse av reavinstskatt



Den höga eviga svenska reavinstskatten återspeglas inte fullt ut i studien. För det första beaktas reavinstskatten endast för den del av en investering som finansieras med innehållna vinstmedel. För det andra beaktas inte den reducering av skattesatsen eller skattemässig vinst efter viss innehavstid som medges i andra länder.

⁶ I Tyskland medges t.ex. höga fribelopp för ränte- och utdelningsinkomster. Dessutom beskattas endast halva utdelningsinkomsten.

Trots dessa inskränkningar blir bilden påfallande annorlunda för Sverige när ägarskatterna tas med. Trots att den förhållandevis förmånliga bolagsskatten ligger i botten blir resultatet även med det sätt som kommissionen beaktar ägarskatterna på, att Sverige går från en topposition till en bottenposition inom unionen (se tabell 5).

Tabell 5 Marginell effektiv skattesats när vissa ägarskatter inkluderas

Italien	18,8
Grekland	27,8
Belgien	30,2
Portugal	33,8
Österrike	43,5
Irland	56,4
UK	56,9
Finland	60,2
Luxemburg	70,3
Frankrike	72,5
Sverige	73,2
Danmark	78,4
Tyskland	79,5
Nederländerna	95,7
Spanien	156,3

Beräkningarna förtjänar en kommentar. Trots att kommissionen antar att avkastningskravet är internationellt givet och lika i alla länder och för alla typer av investeringar (!) antas att en enskild investerare skulle nöja sig med att få betydligt lägre avkastning på eget satsat kapital i ett bolag än vad en utländsk investerare skulle få på motsvarande investering. Dessutom antas en höginkomsttagare acceptera en lägre nettoavkastning än en låg- och medelinkomsttagare. Detta beror på att en höginkomsttagare även beskattas för ränteinkomster, vilket låg- och medelinkomsttagare inte gör. Detta leder till delvis svårtolkade och märkliga resultat. I Spaniens fall blir nettoavkastningen negativ för höginkomsttagaren men han antas ändå spara. I Sverige beskattas vi ränteinkomster och utdelningsinkomster lika för såväl hög- som låg- och medelinkomsttagare. Därför framstår i dessa beräkningar skatten på aktieäggande inte som lika anmärkningsvärd, trots att nettot för den svenske spararen blir lågt för såväl räntesparande som för aktieäggande. Trots dessa effekter, som följer av modellens konstruktion,

fångas delar av de höga svenska skatterna i ägarledet upp. Att vi beskattar låg- och medelinkomsttagare lika högt som höginkomsttagare syns dock inte i tabellerna. För dessa inkomstgrupper har Sverige det i särklass högsta skatteuttaget.

Om dessutom förmögenhetsskatterna inkluderas blir den svenska situationen ännu sämre. De flesta andra länder har redan avskaffat förmögenhetsskatten medan vi har den kvar och tar ut den på små behållningar (se tabell 6). Med beaktande av förmögenhetsskatten hamnar Sverige sist även när det gäller höginkomsttagare. Detta trots att i botten ligger den förhållandevis gynnsamma bolagsskatten. Sverige utmärker sig i synnerhet när det gäller skatten i ägarledet.

Tabell 6 Förmögenhetsskatten i några OECD-länder

<i>Förmögenhetsskatt 2000</i>	<i>Skattesats</i>	<i>Förmögenhet vid lägsta skattesats (SEK)</i>	<i>Förmögenhet vid högsta skattesats (SEK)</i>
Sverige*	1,5 %	900 000	900 000
Finland	0,9 %	1 700 000	1 700 000
Frankrike	0,55–1,8 %	6 500 000	140 000 000
Spanien	0,2–2,5 %	1 500 000	97 000 000
Österrike	Ingen skatt		
Belgien	Ingen skatt		
Danmark	Ingen skatt		
Tyskland	Ingen skatt		
Grekland	Ingen skatt		
Irland	Ingen skatt		
Italien	Ingen skatt		
Nederländerna	Ingen skatt		
Portugal	Ingen skatt		
Storbritannien	Ingen skatt		
<i>Icke EU-medlemmar</i>			
Norge**	0,6–1,1 %	130 000	620 000
Schweiz (Zürich)	0,05–0,3 %	800 000	19 900 000
Australien	Ingen skatt		
Japan	Ingen skatt		
Kanada	Ingen skatt		
Nya Zeeland	Ingen skatt		
USA	Ingen skatt		

* För 2001 gäller 1 miljon för ensamstående, 1,5 miljoner för makar.

** Värdering av fastighet sker till 10–12 procent av marknadsvärdet.

8.5 Identifierade problem i de europeiska bolagsskattesystemen

Ett avgörande hinder för en fullständigt integrerad och effektiv marknad i unionen är det enkla faktum att ett företag verksamt i alla medlemsländerna måste tillämpa 15 olika skattesystem. Det innebär stora administrativa kostnader och skillnader i skattesystemen påverkar valet av investeringsland. Kommissionen drar dessutom slutsatsen att:

Differences between the effective tax burden in the EU Member States may be important for two reasons. First, differences in effective tax rates faced by companies located in different countries, but competing in the same market, may affect their international competitiveness: two different companies, competing in the same market, may face two different tax rates. Second, when multinational companies face only the tax rate of the country where the activity takes place then differences in the effective tax rates between countries could also affect the location choice of individual activities (sid. 33).

Rapporten identifierar fem problemområden när det gäller de europeiska bolagsskatterna:

1. Internprissättningstvister mellan länderna.
2. Gränsöverskridande inkomster drabbas ofta av extra skatt, källskatter. Moder/dotterbolagsdirektivet (90/435) anses för smalt och implementeringen skiljer sig mellan länderna.
3. Bristen på förlustavdrag över gränserna.
4. Gränsöverskridande omstruktureringar resulterar ofta i omfattande skattebelastningar. Fusionsdirektivet (90/434) ger uppskov med bolagsskatt men är för inskränkt och implementeringen skiljer mellan medlemsländerna.
5. Pan-europeiska bolag möter 15 olika skatte- och rättstillämpningssystem.

När det gäller internprissättningsproblematiken kan man konstatera att kommissionen och OECD delvis har olika utgångspunkter. Kommissionen fokuserar mer på att länderna tillämpar regelverket olika medan OECD söker säkerställa att en korrekt beskattning sker. Denna skillnad återspeglar att kommissionen i ökad utsträckning tar ett unionsperspektiv och därmed sätter kapitalimportneutraliteten i fokus medan OECD fortsatt ser problematiken utifrån enskilda medlemsländers perspektiv, låt vara i en internationalise-

rad värld. Därför fokuserar OECD fortfarande på kapitalexportneutralitet.

Det blir allt tydligare att kommissionen i ökad utsträckning betonar kapitalimportneutralitet. Med minskade skillnader i beskattning mellan länderna kommer investeringsbesluten och finansieringen i minskad omfattning att påverkas av skatterna. Det ökar konkurrensen och bör ge förutsättningar att uppnå den högre tillväxttakt som länderna enligt Lissabondeklarationen bestämt sig för att eftersträva.

När det gäller möjligheterna till förlustavdrag pekar kommissionen uttryckligen på de danska reglerna som ett tänkbart alternativ även för andra medlemsländer. Det kan noteras att möjligheter till förlustutjämnning över gränserna är mycket viktigare för små länder än för de stora länderna inom unionen. I stora länder finns ofta de viktigaste produktionsenheterna inom nationsgränsen och därmed kan förlustavdrag erhållas.

8.6 Kommissionens förslag till åtgärder

Kommissionen vill framför allt initiera en diskussion om företagskattesystemen i EU. Man vill undvika att rapporten möter samma öde som Rudingrapporten, dvs. att den förkastas av medlemsländerna som alldeles för långtgående och centralistisk. Samtidigt framgår av titeln på kommissionens rapport "Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities" att ambitionerna är högt satta.

Kommissionen föreslår en strategi efter två handlingslinjer:

1. Speciella åtgärder för att möta akuta problem.
2. En långsiktig helhetslösning som innebär att företag kan få en konsoliderad skattebas för sina EU-aktiviteter.

Arbetet på dessa båda områden bör genast påbörjas och för att få ökad fokus på frågorna anordnar kommissionen i slutet av april 2002 en stor konferens om företagsskatteproblematiken.

Bland kortfristiga åtgärder nämns speciellt:

1. Kommissionen ska utarbeta en vägledning till hur viktiga EG-domar ska hanteras.

2. Utökning av de existerande fusions- och moder/dotterbolagsdirektiven.
3. En studie av det danska systemet att medge förlustavdrag över gränserna.
4. Arbete med att förbättra implementeringen av internprissättningsregler genom att under första halvåret 2002 bilda ett stående Gemensamt Forum för Internprissättningsfrågor.
5. Finna en lösning till hur europabolagen ska kunna beskattas så att de blir ett verkligt alternativ.

Kommissionen framhåller att även om alla åtgärder på akuta problem genomförs löses inte de grundläggande problem som förekomsten av 15 olika skattesystem medför. Endast genom att erbjuda internationellt verksamma företag möjlighet till en skattemässig konsolidering av resultaten av aktiviteterna inom EU kan man undanröja de skattehinder som i dag finns för gränsöverskridande verksamhet. Därför måste enligt kommissionen företagen i framtiden tillåtas att beräkna inkomsten på den europeiska verksamheten enligt ett enda regelverk som tillåter någon form av konsolidering av koncernens inkomster.

Bland de långsiktiga lösningarna med konsoliderad företagsskattetas och gemensamma bokföringsregler pekar kommissionen framför allt på tre alternativ:

1. Home State Taxation (HST)
2. Common Consolidated Tax Base
3. European Corporate Income Tax

Fördelarna med HST är bland annat att några länder kan komma överens om att acceptera hur skattepliktig vinst beräknas utan att något överstatligt eller EU-beslut behövs.⁷ Man skulle även kunna tänka sig att länderna ställde upp vissa konvergenskriterier för att skattesystemen skulle kunna accepteras. Endast länder med någorlunda lika skattesystem skulle kunna ingå i ett sådant system. HST kan ses som ett första steg mot en framtida gemensam EU-lagstiftning, t.ex. Common Consolidated Tax Base. Förslaget om en gemensam skattebas innebär en risk att länderna inte finner minsta

⁷ Idén om HST föddes inom den s.k. Stockholmsgruppen med Sven-Olof Lodin och Malcolm Gammie. För en beskrivning av HST se artikel av Lodin och Gammie, "Taxation of the European Company", *European Taxation*, vol. 39, nr 8, 1999 samt boken skriven av samma författare, *Home State Taxation*, IBDF, Amsterdam, 2001.

gemensamma nämnare utan bredast möjliga skattebas, vilket skulle göra företagen ointresserade av att använda systemet.

Det enklaste systemet skulle troligen vara en gemensam skattebas och gemensam skattesats, dvs. en europeisk bolagsskatt. De politiska motsättningarna gör dock detta alternativ till det minst troliga. Om en gemensam skattebas görs till ett frivilligt alternativ till den nationella bolagsskatten, blir det inte 15 skattesystem utan 16 inom unionen. Detta utgör en önskad komplikation.

Kommissionen pekar på att ytterligare utredningar behövs för att bedöma vilken långsiktig lösning som är att föredra. HST nämns som ett tänkbart alternativ för beskattning av europabolagen. Eftersom några sådana bolag ännu inte kommit till stånd skulle effekterna i form av påverkan på skatteintäkterna för ett enskilt land bli synnerligen begränsade. HST skulle enligt kommissionen också vara möjligt att på försök införa för mindre företag, då HST inte kräver några omfattande lagstiftningsåtgärder eftersom gällande nationell lagstiftning i huvudsak kan användas. Det är dock ännu en öppen fråga om inte statsstödsreglerna sätter stopp för speciella skatteregler för en typ av företag, som inte tillämpas på alla företag. Det brådskar dock med att finna en lösning på beskattningen av europabolag till 2004 men ännu finns det inga förslag.

Gemensamt för HST och Common Base Taxation är att skatteintäkterna behöver allokeras efter någon fördelningsnyckel. Här återstår mycket arbete innan förslagen kan bedömas politiskt och statsfinansiellt.

Vis av tidigare erfarenheter avstår Kommissionen från att rekommendera ett alternativ framför de andra för att inte bli beskylld för att vilja påtvinga medlemsstaterna en bestämd lösning. En indikation på hur Kommissionen bedömer de olika förslagens praktikabilitet och politiska genomförbarhet ges dock av nedanstående tabellariska jämförelse som återfinns i rapporten och som även ger en god sammanfattning av de olika systemens egenskaper i viktiga avseenden (se tabell 7).

Tabell 7 En jämförelse av långsiktiga lösningar enligt kommissionen

	<i>HST</i>	<i>Common Base</i>	<i>EU Company Tax</i>	<i>Obl. harmonisering</i>
Bas	Ömsesidigt erkännande	Harmonisering	Harmonisering	Harmonisering
Skattelag	Existerande	Ny	Ny	Ny
Tillämplighet	Frivillig	Frivillig	Tvingande eller frivillig	Tvingande
Deltagande (i princip)	Alla eller vissa företag	Alla eller vissa företag	Alla eller vissa företag	Alla företag
Introduktion	Kan vara utanför EU:s institutionella regelverk	Via EU:s institutionella regelverk	Via EU:s institutionella regelverk	Via EU:s institutionella regelverk
Antal skattesystem	Existerande 15	Existerande 15 plus 1 nytt	Existerande 15 plus 1 nytt	Ett
Gemensam behandling av alla deltagare	Nej – potentiellt 15 olika "home" states	Ja	Ja	Ja
Förlustavdrag	Ja eller nej, beroende på medlemsstatens regler	Ja	Ja	Ja
Internprissättning	Klaras av mellan deltagande länder	Klaras av mellan deltagande länder	Klaras av mellan deltagande länder	Klaras
Skattesats bestäms av medlemsländer	Ja	Ja – möjlighet att ha lägre sats	Ja, men kan vara EU-skattesats	Ja
Allokeringsmetod	Behövs	Behövs	Eventuellt	Behövs
Implementering av grupp av medlemsländer	Ja –antas	Möjligt	Möjligt	Möjligt (enhanced cooperation)
Dubbelbeskattnings-avtal	Existerande, om icke-EU-inkomst exkluderas	Existerande, om icke-EU-inkomst exkluderas	Existerande, om icke-EU-inkomst exkluderas men multilateralt avtal för fullständig eliminering	Existerande, om icke-EU-inkomst exkluderas men multilateralt avtal för fullständig eliminering

	<i>HST</i>	<i>Common Base</i>	<i>EU Company Tax</i>	<i>Obl. harmonisering</i>
Speciella kommentarer	Potentiellt den snabbaste metoden	Vilket lands rätt gäller vid tvister?	Tänkt som en EU-skatt	Motsvarar inte nuvarande institutionella utveckling
forts		I samklang med en inre marknad	I samklang med en inre marknad	I samklang med en inre marknad
forts	Implementering för SME och Europabolag kan vara speciellt lämpligt	Omfattande arbete att skapa en ny skattebas. Försök svårt och kostsamt.	Försök svårt och kostsamt.	Försök svårt och kostsamt.

8.7 Slutsatser i rapporten

Kommissionens rapport visar att det finns mycket stora skillnader såväl i formell som effektiv bolagsskattesats inom unionen. Detta riskerar att leda till betydande effekter på investerings- och lokaliseringsbeslut. Dessutom försvarar bolagsskattesystemen uppnåendet av mål i Lissabondeklarationen om tillväxt och en konkurrenskraftig europeisk ekonomi.

Länder har sänkt och kommer troligen att fortsätta att sänka sina bolagsskattesatser för att dra till sig investeringar och sysselsättningsstillfällen och därigenom försöka säkra de offentliga finanserna. En trolig reaktion på rapporten är att denna process till och med påskyndas eftersom det nu finns beräkningar som visar hur länderna ligger till.

Sverige har en förhållandevis låg effektiv bolagsskatt men höga skatter på andra produktionsfaktorer såsom arbetskraft och energi. Dessutom är de svenska ägarskatterna exceptionellt höga och sammantaget får Sverige det högsta totala skatteuttaget på investeringar som är inhemskt finansierade.

På längre sikt behövs någon form av gemensam skattebas inom bolagssektorn i Europa. Vägen dit är oklar och förmodligen tidskrävande. Home State Taxation är troligen den metod som politiskt är mest acceptabel och därmed kanske går snabbast att genomföra. Framför allt för beskattningen av europabolagen (från 2004) brådskar det med att komma upp med en lösning.

Kommissionen har med rapporten haft för avsikt att initiera en nödvändig debatt och påskynda en process som leder till mindre

snedvridande effekter av skattesystemen och därmed en effektivare inre marknad i Europa. Fokus har därmed tydligt skiftat från kapitalexportneutralitet till kapitalimportneutralitet. Sverige skulle också erhålla stora fördelar om vi anammade kommissionens synsätt i detta avseende. Det skulle innebära lägre ägarskatter och på sikt troligen även en lägre bolagsskattesats.

9 EU-Kommissionens prioriteringar inom skatteområdet

Inom några få år kommer troligen EU att utvidgas och omfatta fler medlemsländer. EU-Kommissionen anser det viktigt att innan dess uppnå en konsolidering av existerande skattesystem inom unionen. Reformarbetet på skattesidan ger enligt Kommissionen dessutom möjligheter till att reducera eller eliminera hinder för arbete, entreprenörskap och tillväxt, samtidigt som det totala skattetrycket kan reduceras.¹ Skattekonkurrens mellan medlemsländerna anser Kommissionen som oundviklig och den kan medverka till att sänka skattetrycket. Unionens skattepolitik ska enligt Kommissionen;

- stödja Lissabon-målet om att EU ska bli den mest konkurrenskraftiga, dynamiska kunskapsbaserade ekonomin i världen;
- främja konkurrens på lika villkor, såväl före som efter en utvidgning
- medverka till en varaktig minskning av skattetrycket i EU
- förstärka en sund ekonomisk utveckling, sysselsättning, förnyelse, hälso- och konsumentskydd, uthållig utveckling ekonomiskt, miljömässigt och energipolitiskt;
- stödja förnyelsen av den europeiska sociala modellen.

För att nå dessa mål ser Kommissionen inget behov av fullständig harmonisering. Däremot behövs fortsatt harmonisering av de indirekta skatterna. Nivån för skatteuttag är en nationell angelägenhet men för vissa skattefrågor anser Kommissionen att ett regelverk med kvalificerad majoritet behövs.²

På mervärdesskatteområdet lades 1987 fram ett förslag om ett momssystem baserat på ursprungslandsprincipen. Eftersom detta inte uppnåddes till 1993, fortsatte man att tillämpa destinations-

¹ Se Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Brussels, 23 maj, 2001, COM(2001) 260 final, sid. 5.

² ... a move to qualified majority voting at least for certain tax issues is indispensable, ... op. cit., sid. 10.

landsprincipen. År 1996 föreslog Kommissionen ett program som innebar en stegvis övergång till ursprungslandsprincipen och flera förslag med denna inriktning har lagts fram. Förslagen har dock rönt motstånd och därför lade Kommissionen fram en ny strategi i juni 2000. Ett ursprungslandsbaserat system är fortfarande ett långsiktigt mål men under tiden ska nuvarande system förenklas och moderniseras. Nedsättningsreglerna ska ses över men inte före utgången av 2002.

För företagsskatterna gäller att dessa måste möjliggöra ökad aktivitet över gränserna och att hinder måste elimineras. För närvarande finns stora problem med diskriminering, dubbelbeskattning, stora administrativa kostnader till följd av komplicerade regler och försenade skatteåterbetalningar. Kommissionen lyfter fram att skattebehandlingen av företag i unionen också behöver ses över med anledning av att det nu är möjligt att bilda Europabolag. Kommissionen framhåller att bl.a. näringslivsorganisationerna pekat på möjligheten av att införa ett nytt frivilligt skattesystem för just denna företagsform.

Bland de tänkbara lösningar som Kommissionen lyfter fram i sitt policy-dokument är ömsesidigt erkännande av varandras skattesystem, eller Home State Taxation.³ Ett annat alternativ är ett skattesystem där vinsten räknas fram på samma sätt i alla länder, eller Common Base Taxation. Med tanke på utvidgningen kan det senare alternativet bli mycket komplicerat.

Skatt på individer är en nationell angelägenhet men för första gången ger EU-Kommissionen uttryck för att lägre skatt för utländska experter potentiellt kan vara skadligt. Den kan leda till skattemotiverad "brain-drain" från ett medlemsland till ett annat. Här finns alltså en glidning från att man tidigare har accepterat diskriminering av det egna landets invånare till en ökad vikt vid likabehandling. I förlängningen kommer Kommissionen troligen att anse att likabehandling är den utformning av skattesystemet som bäst står i samklang med effektivitet i en ekonomisk union. Ingen skulle t.ex. i USA komma på tanken att låta beskatta inflyttad arbetskraft från en annan delstat på annat sätt än delstatens eg-

³ Ett förslag till Home State Taxation har presenterats i en bok skriven av Lodin och Gammie (IBFD, 2001). En tänkbar utveckling av Home State Taxation skulle kanske kunna vara att det bildades en motsvarighet till EMU men på skattesidan. Man skulle eventuellt kunna kalla den grup av länder som har ungefär lika skattesystem ETU, European Tax Union. För medlemskap skulle konverteringskriterier kunna ställas upp i form av den effektiva skattesatsen inte fick avvika mer än x procent från ett givet värde etc. Observera dock att förslaget om HST endast anger krav på hur skattebaserna skulle tillåtas avvika från varandra och någon referens till skattesatserna, vare sig nominella eller effektiva, görs inte.

na invånare. I själva verket skulle ett sådant förfarande omgående leda till rättsliga processer.

9.1 Beskattningen av låg- och medelinkomsttagare

Kommissionen har under lång tid betonat vikten av att sänka skatteuttaget på låg- och medelinkomsttagare. Ett högt skatteuttag medför mindre benägenhet för bl.a. arbetslösa att åter söka sig in på arbetsmarknaden. Skillnaderna mellan länderna vad gäller den nivå där skatt börjar tas ut och den skattesats till vilken inkomsten beskattas är stor. Jämfört med ett antal andra medlemsländer i centrala och norra Europa framstår det svenska skatteuttaget som mycket högt och det har kritiserats av Kommissionen vid ett flertal tillfällen⁴ (se tabell 8).

Tabell 8 Grundavdrag () och initialskattesats för ensamstående i åtta EU-länder 2002 (kurs = 9,1815 SEK)

<i>Land</i>	<i>Grundavdrag</i>	<i>Skattesats</i>
Belgien	€ 5 329	25,0 %
Danmark	€ 4 745	37,0 %
Frankrike	€ 4 120	7,5 %
Nederländerna	€ 2 596	32,5 %
Storbritannien	€ 7 405	10,0 %
Tyskland	€ 7 205	21,1 %
Österrike	€ 3 634	21,0 %
<i>Genomsnitt</i>	<i>€ 5 005 (SEK 45 953)</i>	<i>22,0 %</i>
Sverige	€ 1 219 (SEK 11 200)	31,0 %

9.2 Beskattningen av små och medelstora företag

Ett annat av Kommissionen prioriterat område där Sverige avviker gäller beskattningen av entreprenörer och små- och medelstora företag. Ett antal länder införde tidsbegränsade riktade åtgärder för

⁴ Se t.ex. Kommissionens Report on implementation of the 2001 broad economic policy guidelines (BEPG) från den 21 februari 2002. Där står det bl.a. att "The scope and mix of ALMPs were adapted and the tax burden on income was reduced. However, the tax burden still remains the highest in the EU, and the many measures undertaken do not appear to be targeted at the low end of the wage scale."

att sänka skatten på småföretagare. Sverige avböjde möjligheten att införa denna tillåtna form av subventionering medan Finland accepterade.⁵

Det svenska skatteuttaget på små och medelstora företag är mycket högt. Det framgår i nedanstående jämförelse som Svenskt Näringsliv låtit konsultfirman Andersen genomföra (tabellerna 9 och 10). Uppgifterna avser år 2002 och är framtagna av skatteexperter i respektive land under gemensamma antaganden.

Det totala skatteuttaget för en fåmansföretagare jämförs med andra länder vid två olika vinstnivåer, dels en vinst på 50 000 euro, dels 100 000 euro (ca 900 000 kronor). Hälften av vinsten tas ut som lön. På denna betalas sociala avgifter och skatter. Nettot i företaget, efter löneuttag, vinstbeskattas varefter utdelning sker. På utdelningen betalas utdelningskatt.

Eftersom flera länder har inslag av sambeskattnings av makar beaktas även makans/makens inkomst och grundavdragets storlek. Makan/makens inkomst uppgår i jämförelsen till 15 000 euro.

Tabell 9 Vinst på 50 000 euro i företaget före löneuttag på 25 000 euro

	<i>Nettoinkomst (lön plus utdelning, i euro)</i>	<i>Fåmansföretagarens skatt i procent av vinsten (50 000)</i>
Belgien	22 988	54,0
Sverige	24 865	50,3
Danmark	26 532	46,9
Österrike	26 636	46,7
Frankrike	28 620	42,8
Nederländerna	29 182	41,6
Tyskland	33 883	32,2
UK	39 470	21,1

⁵ Se Marjaana Helminen, 2001 WTD 134–7 som hänvisar till prop. 47/2001 enligt vilken kapitalinkomstandelen av småbolagens vinster höjdes.

Tabell 10 Vinst på 100 000 i företaget före löneutttag på 50 000 euro

	<i>Nettoinkomst (lön plus utdelning, i euro)</i>	<i>Fåmansföretagarens skatt i procent av vinsten (100 000)</i>
Belgien	40 725	59,3
Sverige	41 965	58,0
Danmark	48 222	51,8
Österrike	49 461	50,5
Nederländerna	55 960	44,0
Frankrike	59 436	40,6
Tyskland	63 059	36,9
UK	63 297	36,7

Efter Belgien har Sverige den högsta skatten för en fåmansföretagare. Belgien är sannerligen inte känt för att främja småföretagande. Jämfört med Tyskland är det svenska skatteuttaget mer än 18 procentenheter högre för företag med en bruttovinst på 50 000 euro och mer än 21 procentenheter högre för ett företag med en vinst på 100 000 euro. Dessutom planerar den tyska socialdemokratiska regeringen betydande sänkningar av såväl skatten på löneinkomster som näringskatten.

Skatteuttaget på företagaren är lägst i Storbritannien. Vid en vinst på 50 000 euro är det svenska skatteuttaget nästan 2 och en halv gång så högt. Trots detta har labourregeringen i mars 2002 aviserat ytterligare radikala sänkningar av skatten för småföretagare.⁶

I många länder har man helt enkelt en lägre skattesats på små företag än på stora för att se till att nya företag kommer in på marknaden och expanderar. Det anses motverka kartellbildningar och ge lägre priser för konsumenterna.

⁶ "Writing in the Times ahead of a cabinet brainstorming session on the Budget and public services, Mr Brown said reducing entrepreneurs' tax burden was a priority alongside health, education and transport spending." "I am committed to further reducing the corporate tax burden on small business." Se artikeln Brown 'committed to reducing corporate tax' av Mark Tran i Financial Times, 8 mars, 2002.

9.3 Uthållighet i skattepolitiken

Ett grundläggande krav för den ekonomiska utvecklingen inom unionen är uthållig tillväxt och sunda statsfinanser. Förutom ett maximalt underskott i de offentliga finanserna på 3 procent av bruttonationalprodukten ska den ekonomiska politiken inriktas på att klara de balanskrav som en åldrande befolkning ställer. Denna ambition gör sig även gällande inom skatteområdet. Det är allmänt känt att EU-länderna, liksom flertalet OECD-länder, kommer att möta en mera ofördelaktig befolkningsstruktur under de kommande decennierna.

Detta är en av anledningarna till varför tillväxt bedöms speciellt viktig och en konkurrenskraftig ekonomi. Det bästa sättet att möta den demografiska utvecklingen eller för den delen oväntade ekonomiska chocker, är att ha en tillräckligt flexibel ekonomi som kan anpassas till nya omständigheter.

Den svenska demografiska utvecklingen är i vissa avseenden redan mera betungande än i flertalet andra OECD-länder. Från denna ogynnsamma position kommer dock Sverige att få vidkännas ytterligare påkänningar. I själva verket krymper skillnaderna till andra OECD-länder endast marginellt (se tabell 11).

Tabell 11 Totala åldersrelaterade utgifter, i procent av BNP

	2000	2010	2020	2030	2040	2050
Sverige	29,0	28,2	29,4	31,8	32,2	32,2
OECD	16,9	17,0	18,7	20,9	22,1	22,4
<i>Differens</i>	<i>12,1</i>	<i>11,2</i>	<i>10,7</i>	<i>10,9</i>	<i>10,1</i>	<i>9,8</i>

Källa: Fiscal Implications of Ageing: Projections of Age-related Spending, Thai Than Dang, Pablo Antolin och Howard Oxley, OECD WP nr 305, 19 september 2001

I Sverige är den förvärvsarbetande andelen av befolkningen mellan 55 och 64 år hög jämfört med i andra EU-länder. Det finns en risk att den svenska utvecklingen kan komma att efterlikna den i andra europeiska länder och i så fall ökar trycket på de offentliga finanserna i Sverige relativt till andra EU-länder. Detta skulle kunna tala för att Sveriges relativa försprång när det gäller den demografiska utvecklingen minskar ytterligare, eller kanske rentav helt elimineras. Enligt uppgifter från OECD beräknas i själva verket Sverige vara det land där befolkningen mellan 55 och 64 år motsvarar den

högsta andelen av befolkningen mellan 20 och 64 år. Det är just i den förra gruppen som riskerna för ökade förtidspensioneringar är som störst (se tabell 12).

Tabell 12 Andel individer i åldersgruppen 55–64 år i procent av antalet individer 20–64 år

	2000	2050	Förändring 2000–2050
UK	17,0	19,8	2,8
Portugal	17,5	21,3	3,8
USA	14,9	21,4	6,5
Nederländerna	16,1	22,1	6,0
Frankrike	15,8	22,8	7,0
Danmark	20,8	23,0	2,2
Belgien	17,1	23,6	6,5
Spanien	16,3	23,7	7,4
Österrike	18,4	24,2	5,8
Tyskland	20,7	24,4	3,7
Italien	19,0	24,6	5,6
Sverige	19,9	25,3	5,4

Källa: The Fiscal Implications of Ageing Populations in OECD Countries, Ignazio Visco, OECD, juni 2001.

Storbritannien ligger i detta avseende bäst till av EU-länderna. Dessutom är den nuvarande offentliga pensionsskulden i särklass lägst i Storbritannien. Sammantaget ger detta inte bara en exceptionellt god utgångspunkt utan även en gynnsam utvecklingen över tiden. Möjligheterna för Storbritannien att utnyttja skattekonkurrens för att dra till sig investeringar och sysselsättningstillfällen är därmed synnerligen goda om den brittiska regeringen så skulle önska. Den högsta marginalskatten är redan 40 procent och i stort sett varje år utökas möjligheterna för britterna att öka sina avsättningar till framtida pensionsutgifter. Detta säkrar fortsatt låga offentliga utgifter för att möta den demografiska utvecklingen och möjliggör utökad skattekonkurrens. Det kan bli svårt för andra länder att klara denna konkurrens, dels eftersom ländernas startposition är så mycket sämre, dels för att kostnaderna att ändra om till ett fonderat privat pensionssparande tar tid och kortsiktigt hämmar tillväxten.

Storbritannien har helt följdriktigt också varit starkt emot alla tankar på harmonisering av skattepolitiken inom unionen. En sådan skulle inskränka dess möjligheterna att dra fördel av sin gynnsamma utveckling för pensionskostnader i termer av handlingsfrihet att skattekonkurrera.

9.4 Domstolsfrågor

Ett område som blir allt viktigare är Kommissionens förhållnings-sätt inför EG-domstolen. Hittills har Kommissionen varit restriktiv med att dra medlemsländer inför domstolen. Däremot har Kommissionen varit flitig med att stödja individer och företag i deras kamp mot enskilda stater. Nu aviseras ökad aktivitet från Kommissionen för att också själv agera mot enskilda stater.⁷

EU har också blivit mera benäget att ifrågasätta andra länders skatteregimers legalitet enligt WTOs regelverk. Stämningen av USA inför WTO för Foreign Sales Corporation Tax (FSC) och dess ersättning, den 2002 antagna ETI-lagstiftningen, är ett tydligt tecken på detta. USAs försök att rädda kvar regelverket misslyckades och i januari 2002 fastslog WTO att också de nya reglerna utgör illegalt exportstöd. USA beskattar, till skillnad från EU-länderna, sina företag (och medborgare) för all inkomst oavsett från vilket land den härrör. För att värna konkurrenskraften har man infört särskilda skattelättnader, typ DISC, FSC och ETI. Det amerikanska företagsskattesystemet anses föråldrat och ordföranden i The House Ways and Means Committee, Bill Thomas föreslår omfattande förändringar, eventuellt till och med så omfattande att ett territoriellt system skulle kunna införas.⁸

9.5 Beslutsformer inom EU

Kommissionen pekar vidare på att beslutet i Nice möjliggör för Kommissionen att föreslå Rådet att en så liten grupp som åtta medlemsländer kan gå vidare i en fråga efter majoritetsbeslut i Rådet. Miljö- och energiskatter ses här som tänkbara områden. Det är svårt att överblicka vilka konsekvenser denna samverkansform kan

⁷ "However, the rapid development of EC case law in the direct tax field over the last few years through cases brought by individual litigants has highlighted the need for more Commission action." Op. cit., sid. 22.

⁸ Se "WTO ruling 'will require US corporate tax reform'" Financial Times, 28 februari, 2002.

komma att få för andra medlemsländer. Det är dock helt klart att en mindre grupp av länder inte får göra överenskommelser som sätter den inre marknaden ur spel.

En annan fråga som hela tiden kommer upp, dock i något olika former, är en unionsskatt. Medlemsfinansieringen skulle helt eller delvis bytas ut mot en beskattningsrätt. Såväl Belgien som Tyskland har uttryckt intresse för en sådan utveckling medan Storbritannien närmast hotat med att den skulle omöjliggöra fortsatt medlemskap. Den belgiske finansministern, Didier Reynders, driver frågan.⁹ Även den tyske finansministern, Hans Eichel, har tagit upp frågan men betonat att en eventuellt ny skatt inte får leda till ett totalt sett högre skatteuttag.¹⁰ Han ansåg dock att denna fråga först kunde komma på dagsordningen i samband med regeringskonferensen 2004.

Enligt beslut i Europaparlamentet, det så kallade Haugbetänkandet den 5 juli 2001, ställde sig alla partigrupper bakom att ge Europeiska unionen egen beskattningsrätt. I paragraf fem framförs att EU i framtiden i allt högre grad bör minska sitt beroende av överföringar från medlemsstaterna och i paragraf elva ges stöd åt att "eventuellt införa en EU-skatt som en direkt inkomst, som inte leder till ökade kostnader för skattebetalarna och som kunde förstärka bandet mellan unionen och dess medborgare".¹¹

⁹ Se "Belgium raises prospect of EU tax to help meet budget costs," FT, 4 maj, 2001.

¹⁰ Se "Eichel issues call for Europe-wide tax," FT, 15 juni, 2001.

¹¹ Se "EU-skatt bygger enhetsstaten," av Lennart Sacradéus, ledamot av Europaparlamentets konstitutionsutskott, SvD, Brännpunkt, 23 juli, 2001.

10 Hur kommer EU-Kommissionen att agera framöver i skattefrågorna?

Med tanke på hur svårt det är för medlemsländerna att enas i skattefrågor är det troligt att Kommissionen gör bedömningen att det fortsatta arbetet med förverkligandet av den inre marknaden till stora delar måste gå genom EG-domstolen. Ökad aktivitet gentemot enskilda medlemsländer är att vänta och i den mån enskilda länder inte åtgärdat skatteregimer som återfinns i Uppförandekoden kan åtgärder komma att tas av Kommissionen. Här kommer i så fall statsstödsreglerna, vilket är Kommissionens kompetensområde, att spela en avgörande roll.

På företagsskatteområdet skulle Kommissionen kunna ta ett initiativ och komma med en lösning för beskattningen av Europabolag. Ett konkret beskattningsförslag för dessa bolag skulle kunna tjäna som en spjutspets för enhetliga regler inom Europa. Även om systemet skulle vara frivilligt skulle troligen många av de större bolagen använda regelverket och på sikt skulle länderna finna att det låg i deras intresse att ändra sina nationella företagsskattesystem till att efterlikna det europeiska systemet.

Inom en femårsperiod är det troligt att EG-domstolen prövar om CFC-beskattning av bolag som är verksamma i andra medlemsländer verkligen är förenlig med fördraget. Ska t.ex. Sverige kunna lägga på en extra skatt på moderbolaget bara för att ett dotterbolag varit verksamt i ett annat medlemsland där skatten är lägre? Uttaget av en sådan extra skatt främjar knappast expansion inom unionen.

Oavsett om CFC-regler förblir tillättna eller inte, kommer länderna att välja att sänka sina företagsskattesatser. Därmed minskar bruttoavkastningskravet för ett givet netto och med reducerade skillnader i företagsskattesatser kommer kanske även befintliga CFC-regler att bli otillämpliga. Det finns dock ett frågetecken vad gäller nya medlemsländer. Kan ett nytt land bli medlem om före-

tagsskattesatsen är mycket låg eller – som i Estlands fall – t.o.m. noll?

Det förefaller som om utbyte av information kommer att vara ledstjärnan vid hanteringen av skadliga skatteregler, såväl inom EU som OECD. Det möjliggör för enskilda länder att undvika att ändra sina skatteregler och låta skattekonkurrensen pågå. De skattskyldiga som är känsliga för höga skatter kan då fortsätta att undvika dem eftersom informationsutbyte är svårt och kontrollsystemen först blir effektiva när ett gemensamt personnummer för skatteändamål införs. Detta dröjer och de som vill undvika skatten ges fortsatt denna möjlighet, medan länderna endast långsamt följer efter och så småningom harmoniserar skattesatserna. Under tiden blir det framför allt låg- och medelinkomsttagare som får betala de högre skatterna.

För Kommissionen kommer statsstödsreglerna att bli ett effektivt instrument att uppnå skatteapproximation inom unionen. Förmodligen kommer länderna att erhålla dispens under en period på 5–10 år, men därefter uppnås ökad konkurrens och mera likartad beskattning.

11 Strategi för medlemsländerna

För medlemsländerna är värnandet av den nationella suveräniteten på skatteområdet uppenbart mycket viktigt. Det finns inga skäl att räkna med att detta skulle komma att ändras under den kommande 10-årsperioden. Länderna upplever dessutom uppenbarligen att de kan tjäna på en fortsatt skattekonkurrens även mellan medlemsländerna i unionen.

Många länder kommer att vilja fortsätta att diskriminera mellan olika företag och ägare. Här kommer Uppförandekoden och även Kommissionen att lägga på restriktioner eftersom statsstödsreglerna kan bli tillämpliga. Det är svårt att veta hur framgångsrik Kommissionen kommer att vara i sitt agerande men tillsammans med EG-domstolen har man stora möjligheter att förhindra fortsatt skattediskriminering, i vart fall när det gäller lokalisering av produktion.

När det gäller skatt på ägande kommer de länder som vill uppmuntra inhemskt ägande att få svårigheter. Här har EG-domstolen redan genom Verkooijen-målet i hög grad påverkat utformningen av beskattningen av aktieäggande. Gottgörelsesystemen ansågs i Hoechst-fallet strida mot fördraget och på grund av dessa två fall återinförs en partiell dubbelbeskattning av aktieäggande i många länder. Som en konsekvens av detta sänks å andra sidan skattesatsen på kapitalinkomster och dessa generella sänkningar bidrar till ökad skattekonkurrens i beskattningen av kapitalinkomster.

Länder som tar ut högre skatt på inhemskt ägande än vad andra länder gör kommer troligen att så småningom möta motstånd från Kommissionen men det ligger långt fram i tiden. Visserligen har Kommissionen delvis ändrat uppfattning i frågan om beskattning av utländska experter men det lär dröja innan man agerar för att försöka uppnå likartad beskattning av sparare/investerare i unionen. Det ligger dessutom inte i ländernas intresse att beskatta sina medborgare hårdare för deras sparande än vad andra länder gör

eftersom landet då löper risk att få se kapitalflykt och urholkade skattebaser. För länder inom valutaunionen får dock kapitalflykt ingen effekt på värdet av valutan eller räntenivån i landet. Denna effekt uppstår endast i länder som inte är med i valutasamarbetet.

Man kan inte utesluta att fler länder kommer att försöka efterlikna den irländska utvecklingen. Genom att först attrahera utländska investeringar genom en speciellt låg skattesats och sedan genomföra en generell skattesänkning när basen utökats, kunde ökade skatteinkomster erhållas. Det första steget har dock inte andra länder möjligheten till men de kan konkurrera med låga generella skattesatser. Framför allt nya kandidatländer kan känna sig frestade av att följa en sådan strategi. Det innebär påfrestningar för andra länder och trycket på att sänka skattesatserna ökar.

Storbritannien gynnsamma position när det gäller kostnaden för offentliga pensioner kan komma att användas för att hålla skatterna förhållandevis lägre än i andra medlemsländer. Detta kan påskynda en process där även andra medlemsländer väljer att låta privat sparande komplettera eller ersätta offentliga pensionsåtaganden. I annat fall kan skattesatserna i andra länder bli så mycket högre att de påverkar lokaliseringsbeslut och därmed skattebasernas storlek. Utformningen av pensions- och transfereringssystemen är därför också viktiga när omfattningen på den framtida skattekonkurrensen ska bedömas.

12 Slutsatser

Eftersom länderna anser sig kunna vinna på skattekonkurrens har det visat sig svårt för dem att enas om gemensamma skatteregler. Inom den indirekta beskattningen har dock EU-Kommissionen haft förhållandevis stora framgångar. När det gäller skatt på individers eller företags inkomster har utdelningen av Kommissionens ansträngningar däremot varit klen.

Det förefaller som om även arbetet med att eliminera skadliga skatteinslag, vilket Uppförandekoden kräver, går trögt. Den något ändrade inriktningen av OECD:s arbete om skadlig skattekonkurrens understryker att länderna är suveräna att behålla diskriminerande lagstiftning. Fokus inom EU har därför alltmer blivit utbyte av information och öppenhet.

EU-länderna har ställt sig bakom att göra unionen till världens främsta tillväxtregion. För att detta ska uppnås behövs skatteändringar. EU-Kommissionen har dessutom ett effektivt medel till sitt förfogande för att indirekt framtvinga en anpassning av ländernas skattesatser. Genom att Kommissionen angriper nedsättningar som otillbörligt statsstöd omöjliggörs diskriminering. Därmed måste konkurrens med andra länder ske genom att sänka den generella skattesatsen, inte genom att ge speciella förmåner till några utvalda. Konkurrensen med generella skattesatser leder i förlängningen till en skatteapproximation, ett viktigt steg för att eliminera skatterna som faktor vid allokeringsbeslut.

Om länderna har svårt att eliminera snedvridande inslag i sina skattesystem är det troligt att statsstödsproblematiken får ökat inflytande på skattesystemens utformning. Mycket av arbetet på skattesidan kommer att ske genom EG-domstolen. Avsaknaden av politiska initiativ och drivkraft i integrationsprocessen har redan gett domstolen stora möjligheter att påverka ländernas skattesystem. Som följd av utslag i domstolen har t.ex. flera länder valt att

återinföra en begränsad dubbelbeskattning på aktieäggande. Detta har i sin tur satt förnyad press nedåt på de generella skattesatserna.

Situationen inom företagsskatteområdet leder till mycket höga administrativa kostnader för företagen när det måste hantera upp till 15 olika skattesystem i unionen i avsaknad av konsolidering och därmed eliminering av dubbelbeskattning. Utöver de rent administrativa kostnaderna påverkas skattebelastningen av nivån på företagsskattesatserna. Många länder är därför inne i en process där dessa successivt sänks. Det är troligt att denna utveckling kommer att fortsätta och påskyndas. Kommissionens företagsskattestudie har lyft fram skillnaderna i beskattning mellan länderna och det tyska finansdepartementet har redan som ett direkt resultat av studien tagit initiativ till skattelättnader för att stärka den tyska konkurrenskraften. Fler länder kan väntas följa efter.

Det är också troligt att länderna kommer att hindras från att införa skärpt beskattning av moderbolag till följd av att ett dotterbolag har verkat i ett annat medlemsland där skatten är lägre. Denna utveckling förstärker incitamenten att reducera företagsskattesatserna så att skillnaderna mellan länderna inte blir så stora att skattearbitrage kan uppkomma.

Speciella regler för olika grupper, såsom utländska experter, kommer att ifrågasättas och kan så småningom komma att anses strida mot en fri rörlighet av arbetskraft på lika villkor. Denna utveckling accentuerar ett fortsatt tryck nedåt på de högsta marginalskattesatserna. När den svenska skattereformen genomfördes för ett decennium sedan var den högsta marginalskatten ute i Europa ca 50 %. Nu håller nivån 40 % på att etableras. Storbritannien har redan en högsta marginalskatt på 40 % och skulle dessutom till följd av mycket låga offentliga kostnader för pensioner kunna utöva en ytterligare press nedåt på skattesatser för såväl löntagare som företag. Tyskland har aviserat en sänkning av den högsta marginalskatten till 42 % och ytterligare sänkningar av näringskatten utreds för närvarande.

Sammantaget innebär inskränkningarna i möjligheterna att diskriminera till förmån för vissa grupper, företag eller regioner att trycket på de generella skattesatserna ökar för att konkurrenskraften ska kunna bibehållas. Detta behöver inte nödvändigtvis leda till lägre skatteintäkter. När lägre skattesatser genererar ökad beskattningsbar ekonomisk aktivitet kan skattebortfallet till följd av sänkta skattesatser reduceras eller mer än väl kompenseras. På kort sikt

består dock risken att lägre skattesatser kan leda till ett skattebortfall och därmed skärpta krav på de offentliga utgifterna.

Referenser

- Andersson, Krister (1992), "Svensk beskattning i ett integrerat Europa", Bilaga 2 till LU 1992, SOU 1992:19.
- Andersson, Krister (1995), "Kapitalets rörlighet – Den svenska skatte- och avgiftsstrukturen i ett integrerat Europa," Rapport till ESO, Finansdepartementet, Ds 1995:74.
- Andersson, Krister (1998), "EMU och våra framtida skatter," i *Europaperspektiv 1998*, Årsbok för Europaforskning inom ekonomi, juridik och statskunskap, Ulf Bernitz, Sverker Gustavsson & Lars Oxelheim (redaktörer), Santérus Förlag.
- Andersson, Krister (2000), "Tax Policies in the European Union" rapport för Public Hearing on Progress in the Co-ordination of Tax Policies in the European Union, Committee on Economic and Monetary Affairs, Europaparlamentet, 19 juni.
- Andersson, Krister (2000), "Skatternas betydelse för den finansiella sektorns konkurrenskraft", Bilaga 16 till *Finansmarknadsutredningen*, SOU 2000:11.
- Andersson, Krister och Johan Fall, (2000), "The Ongoing Tax Competition in the EU to Attract Capital," Industriförbundet. Rapport presenterad vid Nätverket för Europaforsknings konferens i Mölle, maj
- Bovenberg, Lans, Krister Andersson, Kenji Aramaki och Sheetal Chand (1990), "Tax Incentives and International Capital Flows: The Case of the United States and Japan," i *Taxation in the Global Economy*, A. Razin och J. Slemrod (eds.), National Bureau of Economic Research.
- Budgetpropositionen för 2001, Regeringens proposition 2000/01:1, Stockholm.
- CEPS, (2000), *The Future of Tax Policy in the EU – From 'Harmful' Tax Competition to EU Corporate Tax Reform*, Report of the CEPS Tax Task Force, Chairman Malcolm Gammie, Rapporteur Claudio Radaelli.

- CEPS, (2001), EU Corporate Tax Reform, Report of a CEPS Working party, Chairman Malcolm Gammie, Rapporteurs Alexander Klemm & Claudio Radaelli.
- ECOFIN Council, (1999), Code of Conduct/Primarolo Group, 29 november.
- Dahlberg, Mattias (2002), "Tax Competition in Europe – A Swedish National Report," Swedish national report for the conference in Lausanne, Switzerland, of the European Association of Tax Law Professors, 6–8 June.
- European Commission (1998), A notice on the application of State aid rules, OJ C 384, 10 december 1998, IP/98/983.
- European Commission (2001), Förslag till rådets direktiv i syfte att sörja för en effektiv beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar i gemenskapen, Dokument 501PC0400, EUR-Lex, (från den 18 juli).
- European Commission (2001), Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Brussels, 23 maj, 2001, COM(2001) 260 final.
- European Commission (2001), Commission launches large scale state aid investigation into business taxation schemes, DN: IP/01/982, 2001-07-11.
- European Commission (2001), Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities" COM(2001) 582 final.
- European Commission (2001), Company Taxation in the Internal Market, Commission Staff Working Paper, SEC(2001) 1681.
- European Parliament, (2000), Draft Report on Progress in tax coordination in the European Union (2000/2040(INI)), Rapporteur Christa Randzio-Plath, 17 juli.
- Finansmarknadsutredningen, (2000), SOU 2000:11.
- Johansson, Gunnar och Gunnar Rabe (2000) , *Det svenska skattesystemet*, Trettonde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm.
- King, Mervyn & Don Fullerton, (1984), *The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States, the United Kingdom, Sweden, and West Germany*, University of Chicago Press.
- Lindencrona, Gustaf (1972), *Skatter och kapitalflykt*, Jurist- och samhällsvetareförbundets Förlags AB, Stockholm.

- Lodin, Sven-Olof, och Malcolm Gammie (1999), "Taxation of the European Company," *European Taxation*, vol. 39, nr. 8.
- Lodin, Sven-Olof, och Malcolm Gammie (2001), *Home State Taxation*, IBFD, Amsterdam.
- Lodin, Sven-Olof (2001), "The Competitiveness of EU Tax Systems", *European Taxation*, ss. 166–171.
- Långtidsutredningen (2000), SOU 2000:7
- Mattson, Nils (1992), "Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdeslatten: Rapport till Expertgruppen för studie i offentlig ekonomi (ESO), Stockholm 1992, Ds 1992:6.
- Monti, Mario, (2000), Hearing in Committee on Economic and Monetary Affairs, Europaparlamentet, 20 juni.
- Mutén, Leif (1968), *Bolagsbeskattning och kapitalkostnader*, Industriens Utredningsinstitut, Almqvist & Wicksell, 1968.
- Nyquist, Kerstin och Gunnar Rabe (1999), *Skatter i EU*, Industrieförbundet.
- OECD, (1998), *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, Paris.
- Riksskatteverket, (2000), *Vår förvaltning år 2010 – i globaliseringens spår*, Rapport från Framtidsprojektet, etapp 2–3, RSV Rapport 2000:9.
- Ruding, Onno, (2000), "Harmonisation and Coordination of Corporate Taxation in the EU," rapport för Public Hearing on Progress in the Co-ordination of Tax Policies in the European Union, Committee on Economic and Monetary Affairs, Europaparlamentet, 19 juni.
- Sacrédeus, Lennart (2001), "EU-skatt bygger enhetsstaten," av Lennart Sacrédeus, ledamot av Europaparlamentets konstitutionsutskott, SvD, Brännpunkt, 23 juli, 2001.
- Socialdemokraterna, (1999), "Skatter för jobb och rättvisa" En socialdemokratisk skattepolitik för fortsatt tillväxt och uthållig välfärd, 3 september 1999.
- Ståhl, Kristina, (2000), "EU och inkomstskatterna" i *Europaperspektiv 2000*, Årsbok för Europaforskning inom ekonomi, juridik och statskunskap, Ulf Bernitz, Sverker Gustavsson & Lars Oxelheim (redaktörer), Santérus Förlag.
- Tanzi, Vito, (1995), *Taxation in an Integrating World*, Brookings Institution, Washington, D.C.
- Tanzi, Vito, (2000), "Globalization, Technological Developments and the Work of Fiscal Termites" rapport presenterad vid Washington Meeting of the CIAT, 10–12 juli.