

# Förord

Skattebasutredningen (Fi 2000:05) tillsattes i juli 2000. Utredningens övergripande uppgift är att lämna en samlad bedömning av hur den svenska skattestrukturen bör vara utformad i en värld med internationaliserade marknader för varor, tjänster och produktionsfaktorer samtidigt som de välfärdspolitiska ambitionerna bevaras på dagens nivå. Syftet med arbetet är att åstadkomma ett förbättrat underlag för framtida skattepolitiska prioriteringar.

Utredningen har givit en rad ledande svenska experter på skatteområdet i uppdrag att utarbeta expertrapporter som underlag till utredningen. Utöver detta har Ekonomiska Rådet på utredningens uppdrag anlitat internationella forskare för att ge en sammanfattande bild över forskningsläget på centrala områden. De vetenskapliga rapporterna publiceras i *Swedish Economic Policy Review* (Vol. 9, No. 1, 2002). Expertrapporterna publiceras här som bilagor till utredningen. Slutsatser från respektive rapport är författarnas egna och sammanfaller inte nödvändigtvis med utredningens ståndpunkt.

De 13 expertrapporterna publiceras i två bilagor, volym A och B. Volym A innehåller tre rapporter som inriktar sig på skattefel, fusk och kontrollarbete. Volym B är uppdelad i två delar. Den första delen innehåller en rad rapporter som berör internationaliseringens betydelse för integration av och gränssnitt mellan skattesystem i olika länder. Den andra delen beskriver exempel på alternativa system för beskattning.

Stockholm, maj 2002

P-O Edin  
*Särskild utredare*

Åsa-Pia Järliden Bergström  
*Utredningssekreterare*

# Internationella aspekter på skatte- och bidragssystem

# Innehåll

## **Volym A**

### *Skattefusk och kontrollinsatser*

Expertrapport 1 Oroliga skattebaser

Expertrapport 2 Kontrollinformation i utlandsfrågor

Expertrapport 3 Skatt, risk och brott

## **Volym B**

### *Internationella aspekter på skatte- och bidragssystem*

Expertrapport 4 Skatteprinciper och kollisionenormer ..... 9

Expertrapport 5 EG-rätten och det svenska skattesystemet .... 63

Expertrapport 6 EU och skatterna ..... 107

Expertrapport 7 Beskattning av internationell elektronisk  
handel ..... 177

Expertrapport 8 Internationalisering och energi-  
beskattning ..... 223

Expertrapport 9 Beskattning av löneinkomster och uttag av  
socialförsäkringsavgifter mot bakgrund av  
arbetskraftens internationella rörlighet ..... 293

Expertrappport 10	Välfärdens finansiering i ett europeiskt perspektiv .....	317
-------------------	---	-----

*Alternativa skattemodeller*

Expertrappport 11	Utgiftsskatt – sammanfattning av system och effekter .....	375
-------------------	--	-----

Expertrappport 12	Neutral beskattning av bolagsinkomster i en öppen ekonomi – cash-flowskatter och andra skatter .....	397
-------------------	--	-----

Expertrappport 13	SACO-modellen.....	435
-------------------	--------------------	-----

# Skatteprinciper och kollisionsnormer\*

Av Leif Mutén\*\*

*Expertrappport 4 till skattebasutredningen*

Mars 2002

---

\*Prof. Bertil Wiman, jur.dr Mattias Dahlberg och medlemmar i Skattebasutredningens referensgrupp har bidragit med värdefulla synpunkter. Förf. tackar för dessa och har ansvaret för de fel som finns kvar.

\*\*Professor emeritus i internationell skatterätt, Handelshögskolan, Stockholm, email: leif.muten@hhs.se

# Innehåll

1	Uppdraget .....	13
2	Skatteavtalen .....	15
a)	Grundproblemet.....	15
b)	Avtal om inkomst- och förmögenhetsskatter.....	17
c)	Dubbelbeskattningsproblem vid arv och gåva.....	19
d)	Behövs avtal om skatterna på varor och tjänster?.....	21
3	Konkurrensneutralitet .....	25
4	CFC-lagstiftning .....	27
5	Stimulansåtgärder .....	31
6	Tax sparing (matching credit) .....	35
7	GATT:s och WTO:s roll .....	39
8	Internprissättning .....	43
9	Utflyttning .....	49
a)	Utflyttning av kapital.....	49
b)	Utflyttning av verksamhet .....	53
c)	Utflyttning av personer .....	54
10	Slutord .....	61



# 1 Uppdraget

Utredningen har bett mig göra en analys av internationella erfarenheter på skatteområdet. Speciellt finner utredningen att det är av intresse att beskriva framväxten av skatteavtal mellan länder och utvecklingen av gemensamt/konkurrerande arbete på skatteområdet genom tiderna. I uppdragsskrivelsen framhålls att de styrande principerna för ländernas agerande sannolikt förändras över tiden och skiljer sig mellan länder. Ett land kan i en period vara intresserat av att gynna verksamhet förlagd till hemlandet, medan principen för ett annat land kan vara att maximera skatteintäkterna. Det som vidare kan verka styrande när det gäller avtal och uppgörelser mellan länder är strävan efter konkurrensneutralitet liksom förhindrandet av utbrett skatteundandragande och fusk. Konkurrerande/samarbetande länder kan också ha intresse av att gynna företag från det egna landet som verkar i tredje land.

Utredningen vill veta om det går att urskilja de viktigaste principerna för ländernas agerande samt de historiskt sett viktigaste striderna. Hur har länder, enskilt eller genom organisationer som exempelvis WTO och OECD agerat? Vilken roll har GATT och EU spelat?

”Som framgår är utredningens intresse primärt vilka principer som har styrt ländernas agerande när det gäller internationellt rörliga skattebaser. Huvudtemat blir då inte vilka reformer som gjorts och en beskrivning av dessa i sin helhet utan vad som styrt länderna då man gjort skatteförändringar som påverkar/påverkas av andra länders beskattning.”



## 2 Skatteavtalen

### a) Grundproblemet

Bakgrunden till utvecklingen av skatteavtal mellan stater är konflikten mellan internationella skattnormer, som kan leda till dubbla skattekrav. Om alla stater tillämpade principen att enbart beskatta inkomster som har sin källa i det egna landet, och om alla stater definierade vad som skall förstås med källa på samma sätt, skulle några skatteavtal inte behövas.

Den främsta anledningen till att avtalen behövs är att de allra flesta stater samtidigt tillämpar två olika principer för skattskyldighet. För de inom staten bosatta skattskyldiga tillämpas i regel ett skattekrav som inbegriper alla inkomster, oavsett om deras källa är utländsk eller inhemsk. Samtidigt uppställs ett skattekrav mot utrikes bosatta skattskyldiga som har inkomst av inländska källor. Om en skattskyldig med inkomst från utlandet betalar skatt både i källstaten och hemviststaten på samma inkomst, uppkommer det klassiska fallet av dubbelbeskattning.<sup>1</sup>

Det finns flera sätt att angripa detta problem. Ett är att gå tillbaka till källstats- eller som den också kallas territorialitetsprincipen. Särskilt i Latinamerika var denna lösning av problemet länge den gängse. Man har emellertid numera i nästan alla latinamerikanska stater insett att en ren källstatsprincip inbjuder till internationellt skatteundandragande. Det har anmärkts att flera av de mest skuldtyngha latinamerikanska staterna skulle bli fria från internationell skuldsättning, om de där bosatta ville ta hem sina placeringar från utlandet. Detta har de visat sig ovilliga till, när det egna landets lag tillätit dem att utnyttja skattefria placeringsmöjlig-

---

<sup>1</sup> USA och ett fåtal andra länder går ännu längre och uppställer ett krav på global beskattning mot alla sina medborgare, även om de är bosatta utanför USA. Vidmakthållandet av detta skatteanspråk är knappast någon odelad succé. Det kräver extraterritoriell myndighetsutövning i en omfattning som knappast någon annan stat skulle kunna tillåta sig, och det skapar speciella problem vid avslutandet och tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

heter i utlandet som alternativ till beskattade hemlandsinvesteringar.

Det förekommer också på andra håll att stater tillämpar territorialitetsprincipen, ofta i sina dubbelbeskattningsavtal, som vi skall återkomma till, och väl så ofta i avseende på vissa slag av intäkter, t.ex. i utlandet intjänade löner – som vi snart skall se har Sverige gått på den linjen – och ibland också inkomst av näringsverksamhet.

Den spegelvända lösningen vore att i alla skattesystem enbart tillämpa beskattning i hemviststaten. En sådan lösning skulle ge utrymme för tillämpning av traditionella idéer om skatterättvisa, men den skulle upplevas som djupt orättvis i de länder, där mycket av företagsamheten ligger i utländska händer, och där man måste räkna med ett nettoutflöde av räntor, utdelningar och royalties. I dessa länder, där skattskyldiga med utrikes hemvist ofta betalar en mycket stor del av den totala skatten, åtminstone på inkomster – det gäller särskilt u-länderna – skulle enbart beskattning i hemviststaten vara en helt oacceptabel lösning på dubbelbeskattningsproblemet.

Ett annat sätt att genom ensidiga åtgärder avlägsna dubbelbeskattningen är att visserligen upprätthålla det dubbla skattekravet, men medge avräkning från den inhemska skatten för den skatt som erlagts utomlands. Vill man undvika dubbelbeskattning räcker det naturligtvis inte med att bara medge avdrag för den utländska skatten som för en kostnad för den utländska intäktens förvärvande. Det är avräkning av den utländska skatten från den inhemska som krävs. Metoden med avräkning av utländsk skatt (foreign tax credit) utvecklades tidigt i USA, medan det i Europa var vanligare med friställning av utländska inkomster och ett visst motstånd fanns mot avräkningsmetoden.<sup>2</sup>

En tredje metod att lösa dubbelbeskattningsproblemet är ingående av skatteavtal. Sådana avtal reglerar källstatens respektive bosättningsstatens beskattningsrätt och stadgar dessutom vilken metod, friställning eller skatteavräkning, som respektive stater skall tillämpa. Vidare innehåller avtalen bestämmelser om på vilka skatter de skall tillämpas, var en skattskyldig vid tillämpningen av avtalet skall anses bosatt, förbud mot diskriminering, metoder för

<sup>2</sup> I Sverige vidmakthöll vi länge tanken att det skulle vara ett brott mot vår suveränitet, om vi tillät en utländsk makt att genom skattebeläggning av här bosatta influera vilken svensk skatt dessa skulle betala. Därför var det först 1951 som kostnadsavdrag medgavs för utländsk skatt, och först 1966 som skatteavräkning tilläts.

lösning av konflikter vid avtalsstillämpningen och ömsesidiga förpliktelser till utbyte av informationer och lämnande av administrativt bistånd.

Historiskt är det lätt att förstå att USA varit betydligt senare i utvecklingen av ett nät av skatteavtal än vad inte minst Sverige varit – den ensidiga bestämmelsen om skatteavräkning gjorde behovet av avtal för de amerikanska företagens del långt mindre trängande än det var för de svenska. I avsaknad av både skatteavräkning och kostnadsavdrag för utländsk skatt var Sverige tidigt ute, och även nu, när avräkning finns stadgad, har vi ett betydande nät av avtal, med ett 70-tal länder på inkomstskattesidan, ett 20-tal avtal som rör arv och gåva, och något enstaka avtal som både rör skatt på inkomst och förmögenhet och skatt på arv och gåva.

## b) Avtal om inkomst- och förmögenhetsskatter

De som förhandlar fram avtal behöver självfallet inte uppfinna hjulet på nytt i varje avtalsförhandling. Först i Nationernas Förbunds regi och efter andra världskriget i OECD har avtalsmodeller upprättats, som tjänar till ledning vid slutandet av dubbelbeskattningsavtal.<sup>3</sup>

Det finns olika attityder till vikten av att sluta avtal. Även om USA:s skatteavräkningssystem sedan 1986 års stora skattereform har blivit så restriktivt att dess praktiska nytta kan betvivlas, är inställningen den att själva dubbelbeskattningsfrågan egentligen är löst, varför intresset för avtal närmast knyts till utbytet av informationer. USA har därför i relationen med ett antal karibiska stater gått in för att sluta avtal som enbart behandlar utbyte av informationer och administrativt bistånd.<sup>4</sup> I Sverige har vi traditionellt ansett det nyttigt att ha ett nät av fullständiga avtal.

<sup>3</sup> OECD-modellen, som först kom i provisorisk gestalt 1963, har upplevt många versioner sedan dess och är numera föremål för kontinuerlig revision, ombesörjd av OECD:s Committee on Fiscal Affairs. En annan modell kom fram 1980 som resultatet av arbete i en expertkommitté med företrädare för både i-länder och u-länder, tillsatt av FN:s ekonomiska och sociala råd. Meningen är att den modellen skall ge rättvisa åt den bristande reciprociteten i det ekonomiska utbytet mellan rika och fattiga länder. En tredje modell, som i själva verket bara är en variation av OECD-modellen, har lagts fram i olika versioner av USA och ligger till grund för de amerikanska avtalen. Även Sverige har för internt bruk arbetat fram en avtalsmodell, som i och för sig nära följer OECD-modellen men representerar vissa avvikelser som vi med större eller mindre framgång försöker driva igenom.

<sup>4</sup> Den morot man använt för att få de karibiska staterna benägna att sluta sådana avtal är ett undantag från regeln om att konferensutgifter får dras av bara för konferenser anordnade i USA. För turismen i det karibiska området är det viktigt att man skall kunna locka till sig amerikaner, och med bibehållen avdragsrätt för konferenskostnaderna är dessa självfallet mer

Förekomsten av modeller utesluter inte variationer i avtalspolitiken mellan olika stater. Det är framför allt metoden att undvika dubbelbeskattning som varierar. Många stater, däribland numera Sverige, går generellt in för en metod som innebär att källstatens skatt avräknas mot hemviststatens, den s.k. avräknings- eller credit-metoden. Andra stater föredrar en friställnings-, undantags- eller exempt-metod som innebär att källstaten ensam får beskatta sådan inkomst vartill avtalet tillerkänner den beskattningsrätten. Även de stater som i princip använder friställning brukar tillämpa avräkning i fråga om källskatter på räntor, utdelningar och royalties. Ingenting hindrar att två stater vid tillämpningen av samma avtal sinsemellan använder olika metoder, den ena staten avräkning, den andra staten friställning.

Avtalen varierar också beträffande utbyte av informationer och ömsesidigt bistånd. Det finns stater som vägrar att utbyta andra upplysningar än sådana som krävs för att effektuera själva avtalet, medan andra stater med allvar griper sig an uppgiften att dela med sig av sina informationer om skattskyldiga hemmahörande i andra avtalsstater. Det finns stater som av historiska skäl har mycket svårt att gå främmande makt till handa med åtgärder för indrivning av skatt, medan andra gärna tar på sig sådant samarbete.

Andra skillnader mellan olika avtal kan beröra sättet att lösa konflikter. Oftast sker det genom förhandlingar mellan de behöriga myndigheterna, men på senare år har en tendens förspors att öppna möjligheter till anlitanande av skiljedom. Ambitionerna kan också växla i fråga om vilka konflikter man vill ha lösta. Somliga avtal reglerar nära förfarandet när en stat avviker från en skattskyldigs deklaration med hänsyn till internprissättningen, och en motsvarande justering kan vara indicerad i den andra staten. Andra avtal fäster större avseende vid varje avtalsstats suveränitet också på den här punkten.

Det är en intressant fråga varför regleringen av de internationella skattekraven kommit till stånd nästan uteslutande genom bilaterala avtal. Om man undantar det nordiska avtalet, som förutom de fem nordiska staterna också innefattar Färöarna, finns det mycket få exempel på multilaterala skatteavtal. Tanken på ett gemensamt, multilateralt avtal för EU-länderna har väckts men inte avancerat vidare. Själva grundidén att undvikande av dubbelbeskattning skulle

---

intresserade än utan sådan avdragsrätt. Särskilt de stater som etablerat sig som skatteoasländer är dock obenägna att ingå avtal om informationsutbyte

vara en folkrättslig förpliktelse har inte heller blivit förankrad i folkrätten, även om det förefaller vara en allmänt accepterad princip att dubbelbeskattning inte är önskvärd och bör undvikas med lämpliga metoder, unilaterala, bilaterala eller multilaterala.

Vad som skulle kunna tänkas ändra denna situation är rättsutvecklingen inom EU. I ett antal rättsfall har frågor uppkommit om medlemsstater genom tillämpningen av skatteavtal kommit att diskriminera mot individer och företag i andra medlemsstater. Det har också förekommit att regler i skatteavtal medfört en behandling, exempelvis av gränsgångare eller personer med hemvist i en avtalsstat och all sin inkomst i en annan avtalsstat, som inneburit ett hinder för arbetskraftens rörlighet eller för den fria etableringsrätten inom den gemensamma marknaden. Det kan uppfattas som en anomali, om dessa problem också på längre sikt får sin lösning dels i en mängd sinsemellan inte uniforma och långt ifrån alltid kompatibla skatteavtal, dels i EG-domstolens praxis. Svarigheterna att genom förordningar och direktiv nå några som helst resultat på området för harmonisering av direkta skatter har emellertid visat sig stora. Vidmakthållandet av vetorätten i ministerrådet på beskattningsområdet utgör självfallet ett betydande hinder i detta sammanhang.

### c) Dubbelbeskattningsproblem vid arv och gåva

Det finns olika traditionella ansatser i fråga om motivet för arvs- och gåvoskatter. En tar som utgångspunkt att arv och gåva utgör förvärv, som i avseende på skatteförmågan kan jämföras eller till och med likställas med inkomst. Det finns exempel på denna ansats så nära som i Danmark, men även där betraktar man de flesta förvärv genom arv eller gåva som någonting annat än inkomst.

En annan ansats är egalitär och går ut på att statsmakten vid lämpliga tillfällen bör gå in och reducera förmögenhetsskillnaderna. Dödsfall framstår som ett lämpligt sådant tillfälle, kanske därför att de skattskyldiga gör mindre motstånd mot en skatt som bara drabbar deras efterkommande än mot en de måste betala själva. Gåvoskatter blir med detta betraktelsesätt önskvärda främst som ett sätt att kontrollera att skatterna vid dödsfall inte reduceras genom gåvor i förtid. Om intresset är att utjämna förmögenheter kan man dra slutsatsen att en kvarlåtenskapsskatt snarare än en skatt på arvslotter är rimlig. Men även en skattelagstiftare med in-

riktning på förmögenhetsutjämning kan finna en arvslottsskatt vara den lämpligaste varianten, eftersom en arvslottsskatt till skillnad från en kvarlåtenskapsskatt gynnar ett dödsbo med flera arvingar och legatarier, och ett sådant i princip bidrar till en jämnare förmögenhetsfördelning, även om det naturligtvis är osagt hur stor fördelningseffekten blir om arvtagare och legatarier redan tidigare är förmögna.

Om man vill göra en teori för vilken stat som bör ha beskattningsrätten vid dödsfalls- och gåvoskatter borde den teorin logiskt vila på det grundläggande syfte man har med skatten. Om syftet är att decimera den avlidnes (eller gåvogivarens) förmögenhet, är det i första hand dennes hemviststat som bör lägga på skatten. Om å andra sidan syftet är att komma åt arvtagares och gåvotagares förvärv, bör det vara deras hemviststater som beskattar.

Redan här ligger fröet till en kollision. Till detta kommer att många stater anser sig böra beskatta egendomsövergången som sådan och därvid tillämpa en territorialitetsprincip, åtminstone för sådan egendom som är knuten till staten, i första hand fastighet men också egendom ingående i näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i staten och kanske också aktier och liknande värdepapper relaterade till bolag hemmahörande i staten, möjligen med en distinktion mellan fastighetsbolag och andra.

Mot den bakgrunden är det naturligt att det på samma sätt som vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen visat sig finnas behov av dubbelbeskattningsavtal. Deras antal är emellertid inte så stort, och anledningen härtill är inte bara att det finns åtskilliga länder som avstår från dödsfalls- och gåvoskatter, utan också att trycket på staterna att undanröja dubbelbeskattningen inte är lika starkt, när företagen inte är inblandade som skattskyldiga. Liksom vid inkomstbeskattningen finns ju också möjligheten att genom ensidiga åtgärder som avräkning av utländsk skatt komma ifrån dubbelbeskattningen.

Det är lätt att inse, att existensen av arvs- och gåvoskatter bidrar till förmögna skattebetalares motiv att söka utländska placeringar. Även om det finns motiv för kapitalflykt också i de årliga inkomst- och förmögenhetsskatterna, kan möjligheten att undgå arvs- och gåvoskatt vara ett ytterligare incitament till internationell kapitalflykt. Mera härom i avsnitt 9 a nedan.

#### d) Behövs avtal om skatterna på varor och tjänster?

På det område vi traditionellt brukar kalla de indirekta skatterna har regelkollisionerna inte haft samma omfattning som på inkomstskatteområdet. Anledningen härtill är helt enkelt den att vi bara följer en regel, nämligen destinationslandsprincipen. En skatt på varor och tjänster bör alltså vara så konstruerad, att det blir den slutliga konsumenten som betalar.

Skolexemplet är mervärdesskatten. Huvudregeln för den är att nolltariff tillämpas för export, med andra ord att exporten är skattefri medan exportören får avdrag för ingående skatt. Importören i sin tur får skatta för importen men får avdrag för denna ingående skatt när han säljer vidare till konsument. Om importören själv är konsument stannar införselmomsen på honom.

Så ser principen ut, och även om man från amerikansk sida fortfarande ofta gör gällande att den innebär en exportsubvention, innebär den egentligen inte någonting annat än den regel, som tillämpas för de i USA vanliga detaljhandelsskatterna. Dessa tillämpas inte heller på exporttransaktioner, men avlyftande av ingående skatt är i deras fall onödigt eftersom man genom skattefrihet för leveranser till registrerade detaljister och liknande regler försökt sörja för att kumulativ beskattning undviks.

Om principen är enkel kan man tyvärr inte säga detsamma om dess tillämpning. Avlyftande av skatt på export och påläggande av skatt på import förutsätter egentligen att någon form av gränskontroll praktiseras, och en sådan vore oförenlig med den gemensamma marknadens princip. Därför har man inom EU på lång sikt en plan att tillämpa ursprungslandsprincipen för mervärdesskatten. Detta skall dock ske i kombination med någon form av clearing-system mellan medlemsstaterna för att åstadkomma en rättvis fördelning av skatteuppbörden. Tilltron till ett sådant clearingsystem är kanske inte så allmänt spridd som man kunde önska, och pessimisterna hänvisar naturligtvis till de svårigheter som mött vid installerandet av fungerande restitutionsmekanismer för mervärdesskatt preliminärt betald av utländska företag. Det finns därför många som ser införandet av en ursprungslandsprincip för den gemensamma marknaden som en from utopi snarare än ett realistiskt framtidsperspektiv.

Nödvändigheten att få bort handelshindrande eller diskriminerande momsregler för att etablera den gemensamma marknaden förutsågs redan på ett ganska tidigt stadium kräva harmoniserings-

åtgärder. Först och främst gjordes införandet av en mervärdesskatt till villkor för medlemskap i EU – Sverige införde i och för sig skatten långt innan vårt medlemskap blivit aktuellt. Vidare utfärdades en rad direktiv för hur medlemsstaterna skulle gestalta sin moms i olika hänseenden. Dessa direktiv är långt mer omfattande och detaljerade än de fåtaliga direktiven på de direkta skatternas område.

På kort sikt tillämpar man för transaktioner inom den gemensamma marknaden ett regelsystem, enligt vilket försäljning till registrerade företag i annat EU-land får nolltariff medan försäljning till konsument beskattas. Detta sker i avsändarstaten om det inte gäller postorderförsäljning som har överskridit en viss tröskel. Särskilda regler gäller framför allt för bilar, där registreringsproceduren gör det möjligt att vidmakthålla destinationslandsprincipen också vid enstaka transaktioner.

För tjänster gäller återigen andra regler. Vad beträffar transaktioner med företag i tredje land påläggs i princip importmoms medan exporten går efter nolltariff. Det är emellertid inte möjligt att effektivt beskatta en oregistrerad konsument inom EU som utnyttjar en tjänst levererad av någon utanför EU. Därför avkrävs utomeuropeiska telefonbolag registrering i det EU-land där de har kunder. För enkelhetens skull kräver man dock inte registrering i alla de EU-länder dit man säljer tjänster, utan bara i ett EU-land, som då sannolikt väljes antingen med hänsyn till skattesatsen, som är lägst i Luxemburg, eller med hänsyn till språket, som är engelska i Storbritannien och på Irland. En likartad lösning är under diskussion för den elektroniska handelns del, såvitt avser sådana elektroniska leveranser som faller under tjänstekategorin.

För gemenskapsinterna tjänsteleveranser är regeln att om förvärvaren är registrerad beskattning sker hos denne, medan i andra fall tillhandahållandet av tjänsten beskattas hos den som utfört den.

Både inom EU och i kretsen av OECD-länder har på senare år en hel del arbete lagts ner på frågan om elektronisk handel. Här har problemen inte begränsat sig till beskattningen av varor och tjänster – elektronisk handel kan omfatta allt från enkel postorderförsäljning till elektronisk leverans av musik, böcker, programvara, konsulttjänster osv., av vilka en del tillhör varuområdet, andra tjänsteområdet, med gränsdragningsproblem däremellan. Det uppkommer också problem på den direkta beskattningens område, framför allt vad som skall förstås med fast driftställe i e-handels-sammanhang och därmed innebära en anknytning som ger den stat



rätt att beskatta verksamheten, i vilken den bedrivs från ett fast driftställe.

Det har diskuterats, bl.a. av Björn Westberg i hans doktorsavhandling "Nordisk mervärdesskatterätt", Stockholm 1994, om momsfrågorna inte egentligen också de skulle kräva ett nät av dubbelbeskattningsavtal. Med hänsyn till att än så länge bara en grundprincip, destinationslandsprincipen, avses bli tillämpad i sammanhanget, är behovet av avtalsreglering inte lika självklart som på inkomstskatteområdet. Om OECD och EU inte lyckas få fram allmänt godtagna normer ligger det emellertid i farans riktning att vi också på mervärdesskattens område kommer att behöva reglera en del frågor genom avtal.

Motsvarande gäller acciser och andra speciella skatter, inte minst energibeskattningen. EU står ännu bara i början av en lång procedur som i bästa fall kan leda till ett beskattningssystem som är förenligt med den gemensamma marknaden. En grundläggande svårighet är den att upprätthållandet av olika skattesatser i olika medlemsländer stimulerar gränshandel och snedvrider konkurrensen. Internationell harmonisering kan upplevas som nödvändig för att den nationella skattebasen skall kunna bibehållas. På samma sätt kan det vara nödvändigt att söka en internationell reglering för att inte differentieringen mellan beskattningen av motorbränsle och den av bränsle för uppvärmning eller industriellt bruk skall kunna saboteras genom import av omärkt olja från ett land där kontrollsystemet eller skattedifferentieringen har en annan karaktär, ett problem som vi just upplever i relationerna med Finland.

Den från skattesystemsynpunkt orimliga företeelsen tax-free shopping har i princip tagits bort mellan EU-länderna, men fortfarande blir det även med skatt lönsamt att utnyttja flygplatsbutikerna på kontinenten, och i Stockholms närhet ligger det från EU:s skattesamarbete undantagna landskapet Åland, där förutom alla färjor med Mariehamn som destination också de till Åbo och Helsingfors gör symboliska strandhugg för att behålla tax-free-rättigheterna. Diskussionen före EU-anlutningen av vad gränshandeln skulle komma att betyda och vilka skattedifferentialer man skulle kunna leva med är fortfarande inte avslutad. Det är helt uppenbart nödvändigt att iaktta försiktighet med skatteflyftorna och samtidigt inom ramen för EU:s regler försöka kontrollera den kommersialiserade gränshandeln.

### 3 Konkurrensneutralitet

Det har uppfattats som ett mål för den internationella skatterätten att åstadkomma konkurrensneutralitet. Problemet är att det finns flera slags neutralitet.

Om man så vill kan man exempelvis betrakta neutralitetsfrågan ur den beskattande statens synvinkel. Därvid kommer man lätt fram till att den inhemska beskattningen bör vara neutral mellan utlandsinvesteringar med samma nettoavkastning efter utländsk skatt. Om ett inhemskt företag genom investering i hemlandet uppnår en avkastning av 5 % och genom investering i utlandet får en avkastning av 10 %, varav hälften går i skatt till den främmande staten, låter det sig sägas att avkastningen för hemstatens del blir densamma för båda investeringarna, och att båda därför i hemlandet bör vara underkastade samma skatt. Tillämpar man den principen blir det tillräckligt att ge avdrag för den utländska skatten som en omkostnad. Något avräkningssystem behövs inte.

Det är emellertid inte vanligt att detta slags neutralitet anses eftersträvansvärd. Man räknar i stället så mycket oftare med kapitlexportneutralitet.<sup>1</sup> Den går ut på att en investering i utlandet som före skatt avkastar lika mycket som en investering i hemlandet inte bör behöva bära en sammanlagd skatt högre än den som hemlandsinvesteringen är underkastad. I regel tolererar man dock att totalskatten blir högre, om den utländska skatten är högre än den inhemska.

Ett tredje neutralitetsbegrepp kallas kapitalimportneutralitet. Det utgår från att den som investerar på en utländsk marknad bör få åtnjuta samma skattebehandling där som konkurrenterna på samma marknad är underkastade. Den praktiska tillämpningen av denna neutralitetsnorm tar sig uttryck i friställning i hemviststaten av inkomst från utländska källor. Förutom konkurrensskäl motive-

---

<sup>1</sup> Dessa neutralitetsbegrepp behandlas långt utförligare i Kristina Ståhls avhandling "Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser" (Uppsala 1996).

ras kapitalexportneutralitet ofta med argumentet att låga skatter i det land där man investerar motsvaras av låg samhällslig standard, bristfällig infrastruktur etc., och att företag verksamma i sådana länder kan behöva bära kostnader för infrastruktur, skolor, sjukvård och annat som man betalar för på skattsedeln i hemlandet.

Det är uppenbart att man inte kan etablera något slags enda sanning i valet mellan dessa neutralitetsmål. Man kan dock konstatera en klar konvergens kring uppfattningen att det från världsekonomins synpunkt är värdefullt, om kapitalexportneutralitet råder snarare än den snävt nationella neutralitetsnorm som enbart ser till nettoavkastningen efter utländsk skatt och jämför den med inhemska investeringars bruttoavkastning. Det är också tydligt att kapitalimportneutraliteten vinner terräng på kapitalexportneutralitetens bekostnad. EU:s moder/dotterbolagsdirektiv kan ses som ett utflöde av detta. Det är också i den andan som dess Code of Conduct avstår från att kritisera låga skattesatser som sådana.

## 4 CFC-lagstiftning

Det är också klart att upprätthållandet av kapitalimportneutralitet genom friställning av utländska inkomster leder till problem om den utländska investeringen görs i ett skatteoasland, där den effektiva beskattningen är minimal eller ingen. Många länder som är redo att friställa utlandsinkomster i skatteavtal medger detta bara under förutsättning att den utländska inkomsten varit underkastad i någon mening normal beskattning. Detta kan t.ex. ta sig uttryck i en "subject to tax-clause", med andra ord ett villkor att friställning medges om den andra staten beskattat inkomsten i fråga.

År 1962 tog USA det första steget mot upprätthållande av ett skattekrav mot outdelade vinster i av amerikaner ägda utländska bolag.<sup>1</sup> Den teoretiska argumentationen hade från början varit att från amerikansk synpunkt betrakta alla vinstmedel i av amerikaner ägda bolag som rätteligen utgörande inkomst för de amerikanska aktieägarna. Regeln att man bara beskattade mottagen utdelning beskrevs i denna argumentation som en regel om skatteuppskov (tax deferral), och idealet ansågs vara ett skattesystem i vilket man tillämpade genomsyn och betraktade all vinst, utdelad eller outdelad, som tillfallande aktieägarna, fast naturligtvis med avräkning för den eventuella utländska skatten.

När lagstiftningen om de s.k. Subpart F corporations kom till stånd var den långt ifrån lika radikal. De vinster som ansågs bära tas till beskattning i USA begränsades till sådana som typiskt sett berörs av internationell skatteplanering, framför allt passiv avkastning av investeringar, rederiinkomster, inkomst av försäkring av amerikanska risker m.m. Utlandets reaktion mot denna lagstiftning var till en början ganska negativ. Efterhand tvangs man dock att inse, att USA:s pionjärroll hade samband med att USA i realiteten

---

<sup>1</sup> En förelöpare som fortfarande finns kvar var regeln om Foreign Personal Holding Corporations, i Sverige motsvarad av den nu övergivna lagstiftningen om s.k. Luxemburg-bolag.

var i det närmaste utan valutareglering, medan övriga industristater först senare gav upp sina valutaregleringar och i det sammanhanget kände behov av CFC-lagstiftning. I Sverige kom den sent, eftersom vi var mycket sena med att häva valutaregleringen.

Den mera principiella kritiken har genom denna utveckling kommit att tystna, men fortfarande finns det naturligtvis invändningar mot lagstiftningen, både från dem som finner den alltför ingripande och från dem som finner den alltför halvhjärtad.

Den svenska CFC-lagstiftningen är för tillfället under omarbetning (se SOU 2001:11). I första hand består den av en generell definitionsregel som förbehåller beteckningen utländskt bolag åt sådana utländska juridiska personer som är underkastade en med den svenska beskattningen jämförlig beskattning. Bolag som inte uppfyller det kravet kallas bara "utländska juridiska personer", och om de har tillräckligt inflytande beskattas deras svenska ägare andelsvis för deras vinst. I andra hand kan man som ett utslag av strävan efter kapitalexportneutralitet se regler som utesluter skattefria eller skattegynnade skattskyldiga från tillämpningen av ett eljest tillämpligt skatteavtal.<sup>2</sup>

Det kan vara befogat att ställa frågan om CFC-lagstiftningens utbredning kan tolkas som ett utslag av strävan att hålla tillbaka utlandsinvesteringarna i förhoppning att pengarna i stället skall investeras på hemmamarknaden. Det vore emellertid inte vare sig historiskt eller ekonomiskt riktigt att ge företeelsen en sådan tolkning. Den typ av investeringar som CFC-lagstiftningen typiskt sett riktar sig mot är inriktade på skatteplanering, ofta av passiv karaktär och sällan knutna till aktiv affärsverksamhet. Många stater, däribland Sverige, finner det rimligt att inta en restriktiv attityd till det slagets investeringar, samtidigt som man ser den egna industrins produktiva utlandsinvesteringar som ett naturligt led i till-

---

<sup>2</sup> Mattias Dahlberg har behandlat detta tema i avhandlingen "Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag", Uppsala 2000. Förenklat består problemet i att de svenska myndigheterna tolkar bestämmelsen om vilka företag som omfattas av ett skatteavtal enligt principen att ett företag för att beröras av avtalet skall vara underkastat normal skattskyldighet i den andra staten, medan Regeringsrätten i en del utslag varit benägen att tolka avtal på ett mera generöst sätt. En omförhandling där vissa skattegynnade bolag utesluts från avtalstillämpningen har kunnat företas i relationerna med speciellt Irland och Luxemburg, medan motsvarande problem i fråga om Malaysia, en stat som sedan avtalet slöts infört de s.k. Labuan-bolagen, en kategori av skattebefriade utlandsägda bolag, löstes genom att Sverige 1995 ensidigt införde en ny införlivandelag till det gamla avtalet, i vilken Labuan-bolagen förklarades inte vara täckta av avtalet. Det råder delade meningar om huruvida denna ensidiga handling innebar vad man kallar "treaty override", med andra ord ett avtalsbrott, men min uppfattning liksom Dahlbergs är att Sverige hade det tolkningsutrymme som togs i anspråk genom den nya införlivandelagen.

växten, något som det inte på minsta sätt är ett mål för staten att begränsa.

Problem kan naturligtvis uppkomma exempelvis i sådana sammanhang som utnyttjandet av utländska holdingbolag för att organisera koncerners verksamhet i olika länder. Om en svensk koncern av säkerhetsskäl eller andra kommersiella hänsyn etablerar ett moderbolag i ett lägs katteland, kan investeringen komma att jämföras med de skatteplaneringsåtgärder CFC-lagstiftningen riktar sig mot, och CFC-lagstiftningen kan komma att nå längre än vad som varit dess egentliga syfte. Gränsdragningen för den svenska CFC-lagstiftningen är i och för sig tämligen enkel. USA-reglerna med deras detaljerade kategorisering av vad som är och icke är "Subpart F income" är långt mer komplicerade och kontroversiella.

## 5 Stimulansåtgärder

Det finns två skäl för stater att gestalta sina skatteregler så att utländska investerare lockas att placera sina investeringar där. Ett kan vara ekonomisk tillväxt, ett annat skatteintäkter. Den internationella värderingen av dessa båda ofta samverkande motivationer skiljer sig drastiskt.

I samband med diskussionen om skadlig skattekonkurrens, ett tema som i hög grad sysselsatt både OECD och EU på de senaste åren, har det blivit alldeles klart, att det inte finns någon allmän förkastelsedom över staters försök att genom generellt låga skatter skapa ett attraktivt företagsklimat. Det finns visserligen betänkligheter mot att konkurrensen mellan stater kan leda till en "race to the bottom", en kapplöpning ner mot botten, som skulle resultera i att alla stater måste ge upp sin beskattning av internationellt rörlig verksamhet. Men åtminstone än så länge har denna fruktan inte lett till några internationella krav på miniminivåer i den direkta beskattningen (inom EU har man däremot stadgade miniminivåer på mervärdesskatten och även på vissa acciser).

Däremot definierar man som skadliga två typer av skattekonkurrens. Den ena gäller skattesubventioner till exportföretag. Rättsregeln finns här uttalad i ett protokoll till Art. 16 i GATT, som övertagits av WTO. Grundprincipen är att en stat inte genom skattelättnader för exporten får subventionera denna. Regeln är inte tillämplig för skatter på varor och tjänster, eftersom dessa följer destinationslandsprincipen. Återbetalningen av ingående moms till exportörer, ett led i nolltariffen, strider alltså inte mot bestämmelsen. Vidare föreligger en åtskillnad mellan industriländer och utvecklingsländer. Det är bara de förra som tagit på sig förpliktelsen att avstå från skattestimulans till exportföretag.

Den andra typen av skadlig skattekonkurrens hänför sig till de s.k. skatteoasländerna (tax havens, Steueroasenländer, paradis fiscaux). Det anses av OECD och EU att skattekonkurrensät-

gärder kan vara skadliga när särbehandling med låg eller ingen skatt tillerkänns utländska företag som inte vänder sig mot värdlandets hemmamarknad (ring-fencing), när skattelättnaderna inte klart kommer till uttryck (avsaknad av transparens) och när värdlandet inte är redo att medverka till effektiv beskattning genom informationsutbyte.<sup>1</sup> Primarolo-rapporten finner också tvivelaktiga regler inom den egna familjen. Sverige slapp visserligen kritik för den under tiden uppluckrade och enligt förslaget i SOU 2001:11 nu avskaffade regeln om utländska försäkringsbolags schablonbeskattning, men OECD har liksom kommissionen inte uteslutit möjligheten att regeln utgör skadlig skattekonkurrens. Andra länder, inte minst Danmark, råkar ut för åtskilligt hårdare kritik. Det är av intresse att OECD-länderna i sammanhanget tvingas sopa rent framför egen dörr, eftersom de kritiserade skatteoasländerna tenderar att avfärda kritiken mot de egna åtgärderna som framsprungen ur en dubbelmoral, som ser grandet i nästans öga men inte bjälken i det egna.

Värderingen av de åtgärder, varigenom företag animeras att mot en närmast symbolisk skattekostnad etablera sig i skatteoasländer, där deras verkliga vinster inte beskattas, medan de samtidigt undandras beskattningen i de länder där företagen ursprungligen har sitt säte eller där deras ägare är bosatta, skiljer sig självfallet mellan värdländerna och de länder som känner sig berövade sitt skatteunderlag. Om man så vill kan man jämföra situationen med den när tjuvar tillägnat sig dyrbara smycken och smälter ner dem för att sälja dem till metallvärdet. De omlokaliseringar till skatteoasländer det kan vara frågan om betyder inte sällan att det ursprungliga domicillandet berövas en betydande skattebas, samtidigt som de summor som tillfaller skatteoaslandet är helt obetydliga i jämförelse med den ursprungliga skatten. Skatteoaslandets ekonomi i sig själv kan därvid vara så obetydlig, att även en ringa registreringsavgift från det utlandsägda bolagets sida innebär ett väsentligt tillskott till statens budget.

Diskussionen om denna ”skadliga skattekonkurrens” är för närvarande utomordentligt livlig. En arbetsgrupp har konstituerats efter ett möte i januari 2001 på Barbados, där uppslutningen från skatteoasländerna var förvånande stor. Här är det meningen att finna en gemensam linje mellan ursprungsländer och värdländer.

---

<sup>1</sup> OECD Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris 1998; Report from the Code of Conduct Group (Business Taxation) to the ECOFIN Council on 29 November 1999 (Primarolo Report).



Ett problem i sammanhanget är att för närvarande ganska betydande medel håller på att samlas av en USA-baserad organisation som försöker hindra varje internationell utveckling på området för skadlig skattekonkurrens. Det resonemang som förs går ut på att den samlade attacken mot skatteoasländerna bara representerar ett första steg. Nästa steg, spår man, utgör en frontalattack mot lågskatteländer i allmänhet, och det tredje och viktigaste steget kommer att rikta sig mot USA. Hur långt den nya administrationen kommer att sträcka sin lyhördhet mot denna grupp är det ännu för tidigt att spå om. De nya signalerna har emellertid förts fram av inflytelserika kongressmän. Efter den 11 september 2001 har administrationen varit mindre lyhörd för dessa synpunkter, eftersom finansieringen av terrorister fått en topplats på dagordningen och kan strypas bara i samarbete med skatteoasländer.

Det är en intressant sida av denna utveckling att de traditionellt beskattande ländernas intresse gentemot skatteoaserna inte bara rör sig om de skattebaser, som de senare länderna tillägnat sig och bara partiellt drar nytta av, utan också om penningtvätt och liknande missbruk. Det kan inte uteslutas att en del skatteoasländer hesiterar inför tillämpningen av sekretessregler som gör dem till ovilliga medverkande i narkotikahandel, patentintrång m.m. Det är därför inte helt så förvånande som en del kanske trott, att ett antal av dessa länder på senaste tiden gått med på förhandlingar som siktar till samarbete med de normalbeskattande OECD-länderna. Inför hotet om en OECD-svartlistning och efter deadline 28/2 2002 stod bara 23 icke-samarbetsvilliga skatteoasländer kvar. Några dagar senare gick siffran ner till 20.

Det är emellertid för tidigt att säga att dessa förhandlingar kommer att leda till en för alla parter acceptabel överenskommelse. För det första är förhandlingarna inte universella. På samma sätt som inom EU:s ram Luxemburg och Österrike visat tvekan inför det nu aktuella direktivförslaget, som de fruktar bara skulle leda till att där placerat kapital flydde till länder och territorier utanför EU, kan de förhandlande skatteoasländerna ha skäl att frukta att där placerade medel och företag ger sig undan till länder med mindre samarbetsvilja. För det andra kan skatteoasländer, som klarat sina finanser med hjälp av extremt låga skatter på den extremt breda skattebas som off shore-företagen representerar, efter en överenskommelse finna sig utan dessa inkomster och i beroende av u-hjälp. För det tredje är det oklart vad ett framtida samarbete mellan nuvarande skatteoasländer och off shore-företagens hemländer kan

komma att gå ut på. Det är exempelvis svårt att se hur små skatteoasländer skall kunna bygga upp den skatteadministration som krävs för att gentemot off shore-företagen hävda normala skattekrav liksom för att furnera hemländerna med sådan information som avtalen kan komma att stipulera.

Det kan också tänkas att överenskommelserna mellan skatteoasländerna och OECD-länderna strandar på OECD:s oförmåga att komma till rätta med sådan enligt OECD:s egen definition skadlig skattekonkurrens, som bedrivs av dess egna medlemmar. Det mest flagranta exemplet är Irland, som visserligen avskaffat de minimalt beskattade finansföretagen men i gengäld skurit ner bolagsskatten till 12,5 %. Ett annat exempel är de holländska holdingbolagens gynnsamma ställning, liksom det nya danska arrangemang som både gör holdingbolag skattefria för mottagna utdelningar och befriar deras utländska aktieägare från kupongskatt när utdelningen vidareutdelas. Också den tyska skattereformen öppnar nya möjligheter, och i själva verket är det inte något OECD-land som helt gått fritt från kritik.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Som nämnts har också Sverige fått sin släng av slevan genom att reglerna för schablonbeskattning av utländska försäkringsbolag har ansetts kunna tolkas som en förmånsregel. Invändningen kanske inte kan dras tillbaka enbart därför att regeringsrätten med tillämpning av EU-rättsliga regler funnit det möjligt för ett utländskt bolag att frivilligt gå in under de normala reglerna. Schablonregeln är nu upphävd (SFS 2001:1185).

## 6 Tax sparing (matching credit)

Samtidigt som en påtaglig fruktan för tomrummet gör sig gällande i OECD:s och EU:s politik mot skatteoasländerna, fortsätter ett stort antal u-länder sin traditionella politik att locka till sig utländska investeringar genom skatteförmåner. Mycket har skrivits om denna politik, som lätt kan tolkas som skadlig. Detta gäller inte bara därför att den kan snedvrída den internationella konkurrensen och ge oberättigade förmåner åt utländska bolag, samtidigt som källstaternas statsfinanser akut behöver mer skatteintäkter och staterna egentligen inte har råd att avstå från någon skatt. Det går också att kritisera politiken som ett annat utslag av den kapp- löpning mot botten, som vi just talat om. Å andra sidan låter det sig också sägas, att det u-land som lockar till sig utländska företag med skatteförmåner kanske inte uppoffrar några potentiella skatteintäkter alls, eftersom etableringen aldrig skulle äga rum utan den stimulans som skatteförmånerna ger.

Det mest intrikata problemet i samband med dessa skatteförmåner är att den förmånliga skatten i källstaten tenderar att i fråga om investerare från stater som tillämpar global beskattning i hemstaten reducera beloppet av medgiven skatteavräkning i hemviststaten och därmed komma denna stats budget till godo, snarare än det företag man avsett att locka till sig. I de länder där man tillämpar friställning av inkomster från utländska källor, alltså territorialitetsprincipen, erbjuder detta inte något problem. De länder som däremot tillämpar domicilprincipen kan för att inte sabotera systemet se sig föranledda att medge skatteavräkning inte bara för faktiskt betald skatt utan också för den fiktiva skatt, som skulle ha utgått om inte källstaten erbjudit speciella skatteförmåner. Beroende på hur man räknar ut denna fiktiva skatteavräkning talar man om "tax sparing" eller "matching credit".<sup>1</sup> Det

---

<sup>1</sup> Idén med tax sparing är att ge avräkning för den skatt som skulle ha pålagts om inte speciella skatteförmåner hade medgetts i värdlandet. Matching credit tillgodoser samma

stora flertalet industriländer som inte tillämpar territorialitetsprincipen har traditionellt varit redo att medge någon form av tax sparing, men ett land har benhårt stått emot, nämligen USA. Linjen där har varit att vägra tax sparing för att på det sättet inte medverka till en politik, som på sikt inte ligger i källstatens intresse. Ett medverkande motiv har varit fasthållandet vid global beskattning i hemviststaten.

Tax sparing i olika former medges i regel bara i skatteavtal, inte som en allmän, ensidig regel.<sup>2</sup> Sverige har tillämpat detta slags regler i ett stort antal avtal, och genom vår beredvillighet att inkludera klausuler om "matching credit" har vi öppnat dörrarna till åtskilliga länder som funnit det vara en praktisk metod att använda ett fördelaktigt avtal med Sverige som argument i förhandlingarna med mindre generösa länder.<sup>3</sup> På senare år har vi emellertid liksom många andra länder stramat till politiken och omförhandlat avtal med länder som inte längre framstår som behövande, t.ex. Singapore och Korea.

Även inom OECD har man på senare år börjat inta en mer reserverad hållning till tax sparing. Rapporten "Tax Sparing – A Reconsideration" 1998 ger syn för sägen. Oppositionen från u-landsidan mot USA:s och andras restriktivitet håller också på att mattas, kanske inte minst på grund av insikten att tax sparing egentligen mest gynnar de företag som repatrierar sina vinster. Däremot behöver de företag som – helt i värdländernas intresse – behåller sina vinster i lokalt etablerade bolag i regel inte betala någon skatt i hemlandet på de nedplöjda vinsterna. De kan därför se trankilt på att de inte får tax sparing. Om emellertid i-länderna i större utsträckning än nu skulle åsidosätta den regel, som säger att de utländska bolagsägarna inte behöver betala skatt på det lokala bolagets vinst förrän den utdelas (den regel som av kritiker i USA brukar betecknas "tax deferral" eller "skatteuppskov") kan man räkna med att u-landsopinionen skulle vakna till nytt liv och ställa nya krav på tax sparing-regler.

---

syfte, men procentsatsen för avräkningsbeloppet är inte knuten till värdlandets normala skattesats utan fixeras i avtalet.

<sup>2</sup> Man hade kunnat vänta sig att FN-modellen (1980) skulle innefatta en rekommendation av "tax sparing", men det amerikanska inflytandet var så starkt att man gick runt problemet.

<sup>3</sup> Flera latinamerikanska stater, t.ex. Argentina, Peru och Brasilien, har haft Sverige som första avtalspartner eller som en av de första. Tanken att vifta med ett svenskt avtal för att få USA att överge sina stränga principer och göra samma medgivanden har dock helt kommit på skam. USA har t.ex. fortfarande inte fått något avtal med Brasilien, medan Sverige har haft ett sådant avtal sedan 1975.

Det kanske kan vara värt att påpeka, att tillämpningen av territorialitetsprincipen liksom användandet av friställningsmetoden i skatteavtal får samma effekt som tax sparing, och att alla tre metoderna helt eller delvis är ägnade att tillgodose ett krav på "capital import neutrality". I den meningen ger de om man så vill ett uttryck för önskan att gynna företag från det egna landet som arbetar i ett annat land.

## 7 GATT:s och WTO:s roll

Det antydde att GATT i ett till Art. 16 knutet protokoll definierade och förbjöd sådana exportsubventioner som tar formen av skattenedsättning. Motsvarande regler finns också i reglerna för WTO, den organisation som tagit över GATT:s roll. I båda fallen inskränker sig tillämpningen av subventionsförbudet till industriländerna, medan u-länderna fortfarande tilläts tillämpa exportsubventioner.

Under mycket lång tid har en konflikt rått mellan å ena sidan USA, å andra sidan de övriga industristaterna i GATT, i varje fall de stater som företräds av EU-kommissionen. USA företrädde länge den uppfattningen att mervärdesskattens destinationslandsprincip, och då särskilt det förhållande att den innebär avlyftning av ingående moms vid export, innebär en exportsubvention. För att kompensera denna antog man till en början 1972 en lagstiftning som tillät exportaffärer genom s.k. DISCs (domestic international sales corporations). Medan ett utdraget panelförfarande inom GATT sysslade med DISC-reglerna, löpte parallellt ett annat förfarande, som särskilt rörde Belgiens, Frankrikes och Nederländernas tillämpning av territorialitetsprincipen. Slutresultatet blev av USA ålades att avveckla DISC-lagstiftningen medan de andra länderna visserligen fick kritik men inte fälldes.

USA valde emellertid, enligt egen uppfattning som resultatet av en kompromiss med de europeiska staterna, att 1986 ersätta DISCs med FSCs (foreign sales corporations), genom vilka man även i fortsättningen kunde tillförsäkra amerikanska exportörer gynnsamma skattevillkor. Den amerikanska linjen var i första hand att FSC-lagstiftningen behövdes för att kompensera den förmån mervärdesskattesystemet gav de europeiska konkurrenterna. Man gjorde också gällande att de europeiska staterna i regel praktiserade territorialitetsprincipen och därför i realiteten lämnade sina export-

vinster obeskattade, och med det argumentet framstod det som en rättvis kompromiss att USA skulle få använda FSC-instrumentet.

Europa dröjde något med sin reaktion, möjligen beroende på att man önskade se WTO konsoliderat innan man inledde ett förfarande av den stora betydelse FSC-tvisten hade. Medan man på amerikansk sida i försvaret för FSC återigen drog fram det gamla argumentet om mervärdesskatten, väckte man inte någon ny, formell talan på den punkten.<sup>1</sup> Däremot sammanföll WTO-handläggningen av FSC-frågan delvis med handläggningen av två andra tvister, den ena om Europas bananimport, den andra om importen av kött från hormonbehandlade djur.

De två senare tvisterna avgjordes i stort sett till USA:s förmån, men den långsamma europeiska reaktionen och oviljan att ändra den av WTO-panelerna kritiserade politiken ökade inte den amerikanska benägenheten att rätta sig efter WTO-panelens utslag i FSC-frågan. Efter att ha förlorat också besvär förfarandet gick emellertid USA med på att ändra sin lagstiftning, vilket skedde genom Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000, antagen nästan inom den tidsfrist som överenskommits, under hösten 2000. Det framhölls från amerikansk sida att det var ett principiellt mycket stort steg som togs i och med att USA, enligt egen uppfattning för första gången i historien, ändrade sin lagstiftning för att ställa sig ett utslag från en internationell organisation till efterrättelse.

Det är en annan historia huruvida man verkligen rättat sig efter utslaget. FSC-systemet har visserligen avskaffats, men i dess ställe har trätt en friställning av vissa utlandsrelaterade inkomster, som när man granskar den närmare innebär att exportinkomster

---

<sup>1</sup> Från europeisk synpunkt ter det sig närmast självklart att mervärdesskatten följer destinationslandsprincipen. Detsamma gör för övrigt de detaljhandelsskatter, som i USA står för största delen av beskattningen av varor och tjänster, liksom naturligtvis också de acciser som ingår i det amerikanska skattesystemet. Redan 1964 deltog författaren av dessa rader för övrigt i en OECD-panel av europeiska och amerikanska finansprofessorer, som enades kring slutsatsen att destinationslandsprincipen kunde användas vid mervärdesskattning utan att det innebar en subvention i GATT:s mening. Vad som kanske främst förklarar att argumentationen ideligen dyker upp på amerikanskt håll är det förhållande, att en del amerikanska politiker på högerkanten har pläderat för att ersätta den federala bolagsskatten med en federal mervärdesskatt. Tanken är självfallet helt oförenlig med den europeiska uppfattningen av mervärdesskatten som en skatt på konsumtionen av varor och tjänster, och den mervärdesskatt som förslagets tillskyndare tänkt sig skulle såvitt man förstår inte heller konstrueras enligt destinationslandsprincipen. Det är emellertid begripligt att de som vill ha en moms konstruerad som en företagsskatt är beredda att föra ett resonemang som går ut på att de europeiska staternas mervärdesskatter egentligen är företagsskatter.

fortfarande skattegynnas. Europa gjorde snart klart att man inte var tillfredsställd med denna lagstiftning, och ett nytt panelförfarande inleddes som USA förlorade, också i appellationsproceduren. Förhandlingar pågår nu om vilken omfattning EU:s retaliation får ha, men naturligtvis hoppas alla parter på en kompromisslösning som inte på samma sätt äventyrar världshandeln. Från amerikansk sida hävdas det fortfarande att européerna inte skall bråka, eftersom de själva tillämpar territorialitetsprincipen. Detta är naturligtvis en sanning med mycket stor modifikation, men den har nöts in i debatten och förefaller ha bred acceptans i USA.

En utomstående betraktare kan naturligtvis göra den reflexionen, att det är därför att den amerikanska skattelagstiftningen i princip upprätthåller domicilprincipen som den nya lagstiftningen framstår som en subvention. Om amerikanerna med sin nya lagstiftning hade genomfört en total förändring av sitt system i riktning mot territorialitet, skulle man inte längre kunna tala om en subvention, till den del de friställda inkomsterna kunde anses intjänade i utlandet. Vi känner igen problemställningen i ett inomeuropeiskt sammanhang, nämligen när det gäller miljöskatterna. Så länge vi inte har fått något direktiv som stadgar vissa minimiskatter på energi, CO<sub>2</sub> eller andra utsläpp, är det inte någon subvention att avstå från sådan beskattning, och likväl anses det till Sveriges stora bekymmer vara en otillåten subvention om skatten införs men förses med undantag för vissa skattskyldiga eller vissa industrigrenar.



## 8 Internprissättning

I den internationella beskattningen är det ett betydande problem hur allokeringen av företagets vinster mellan olika länder skall kunna ske på ett godtagbart sätt. Misstanken ligger nära till hands att företag som arbetar med dotterbolag och filialer i olika länder sätter internpriserna på varor och tjänster som överförs mellan olika enheter i koncernen på ett sådant sätt, att vinsterna kommer fram i de länder där skatteuttaget är lägst. Utan tvivel finns det många andra argument än skatterna när internpriser skall sättas, och det förekommer säkerligen oftare än man tror att internpriserna sätts utan hänsyn till skatteresultatet, men inte desto mindre känner skattelagstiftare och skattemyndigheter att det krävs en rätt för dem att ingripa mot orealistiska internpriser.

Den traditionella regeln för hur internpriser skall sättas definieras som armlängdsregeln. Internpriser bör sättas på den nivå där priset skulle ha legat, om transaktionen gjorts mellan två av varandra oberoende parter som förhandlat fram priset "på armlängds avstånd". Om priserna sätts på annat sätt, bör en vinstjustering ske till den nivå, som skulle ha uppnåtts, om armlängdsprissättning tillämpats. I princip bör justeringen ske i båda de berörda länderna, men bestämmelserna om motsvarande justering i skatteavtalen (Art. 9:2 i modellen) är inte så bindande som många företag skulle önskat.

Ett betydande bekymmer är nu det, att en mängd av de varor och tjänster som överförs mellan koncernbolag är av en karaktär som inte går i allmän handel. Skolexemplet är bildelar som går till en sammansättningsfabrik. Andra typiska problem är ersättningar för utnyttjande av patent och know-how, administrativa tjänster, finansiell kontroll etc. I själva verket är det uppenbart att en armlängdsprissättning inte enbart kan stödja sig på jämförbara priser i transaktioner mellan oberoende parter.

I de flesta länder, också i Sverige, finns lagregler (tidigare 43 § KL, numera 14:19 IL) som tillåter skattemyndigheterna att korrigerera internpriser som satts på ett sätt som missgynnar hemlandsföretag. Hur rigoröst sådana regler tillämpas varierar mellan länderna. I Sverige har en del uppmärksammade rättsfall avgjorts, som regel utan större framgång för skattemyndigheterna. I USA har tillämpningen av motsvarande regel, Sec. 482 IRC, bedrivits med utomordentlig energi. I viss mån har utvecklingen drivits på av några delstater, som i missnöje med armlängdsprincipen genomdrivit en proportionell fördelning av den globala koncernvinsten. Svagheterna i en sådan metod är betydande, och inom OECD har det inte funnits någon förståelse för "unitary apportionment", som termen lyder.<sup>1</sup> USA har förmått de amerikanska delstater som tillämpat unitary apportionment, främst Kalifornien, att avstå från detta i internationella sammanhang, men på villkor att de federala myndigheterna skall hjälpa delstaterna med en rigorös tillämpning av armlängdsregeln.

OECD kom 1979 ut med en rapport om internprissättning, som utvidgades och moderniserades 15 år senare. Den stora konfliktfrågan mellan USA och Europa har varit om man som supplementär regel eller rentav som huvudregel skulle kunna använda en "comparable profits method" (CPM), alltså en metod som jämför lönsamheten av verksamheten i en stat med lönsamheten hos konkurrerande verksamheter i samma bransch. Den kompromiss som valts är att tillåta en transaktionsbaserad metod med beräkning av vinstpåslag, medan däremot en vinstjämförelse för hela företaget inte godtas i OECD-rapporten. Rapporten tolkas på denna och andra punkter rätt olika i USA och Europa, och internprissättningsproblemen är långt ifrån lösta.

Vad som har hänt som resultat av den amerikanska aggressiviteten i internprisfrågan är främst att mängder av företag som har en del av sin verksamhet i USA har konstaterat att de måste foga sig efter de stränga amerikanska reglerna. Eftersom man ogärna deklarerat samma vinst till beskattning i flera olika stater, har man i mot-

---

<sup>1</sup> Svagheterna i metoden är bl.a. att om koncernens verksamhet i en stat gått med förlust och i en annan stat med vinst, den senare staten knappast med oblida ögon skulle se den förra staten beskatta en proportionell del av vinsten. En annan svårighet är den enhetliga vinstberäkningen, särskild med hänsyn till valutaförhållandena. En tredje svårighet är att finna en rättvis kvotering. Använder man omsättningen kommer internprissättningen återigen in som ett problem. Använder man det investerade kapitalet kommer värderingsfrågor upp, och använder man lönesumman blir fördelen störst för det land eller de länder där lönerna är högst. U-länderna skulle i varje fall dra det kortaste strået.

svarande män snålat in på vinstredovisningen utanför USA. En rad stater har konstaterat denna tendens och försökt att sätta upp regler mot den. Kanada, Korea, Storbritannien och Tyskland är exempel på stater som skärpt sina internprisregler, och flera kommer till. Medan man länge i många länder kunde räkna med att justering av internpriser tillgreps bara vid helt orimliga prissättningsmanövrer, är tendensen nu att gå in och undersöka internprissättningen i mer eller mindre alla företag. Den amerikanska idén förefaller vara att det skall finnas ett "riktigt" pris, som man kommer fram till genom att använda den under de föreliggande omständigheterna bästa prissättningsmetoden av den palett av metoder som "regulations" (anvisningarna) till Sec. 482 anger. Man kräver också att metodiken fastställs på förhand och att företagen skall kunna leverera samtida prisberäkningar snarare än några efterhandskonstruktioner.

För ändamålet har också ett förhandsbeskedsinstitut inrättats, "APA" (advanced pricing agreement). I regel avses detta slags besked bli utfärdade bilateralt, alltså i samarbete med behörig myndighet i den andra staten, men i praktiken är ensidiga APA:s vanligast. Kostnaden är emellertid betydande, inte minst därför att metodiken kräver analys både från företagsekonomisk och skatterättslig expertis. Det kan också upplevas som en nackdel med APA-förfarandet att det i realiteten innebär en extra taxeringsrevision med det ytterligare arbete en sådan drar med sig. Företag som inte har rent mjöl i påsen måste självfallet se revisions-elementet som en särskilt negativ faktor.

Det kan anmärkas att medan åtskilliga andra stater varit redo att medverka i bilaterala APA-förfaranden Sverige förefaller att ha intagit en mera reserverad position. Det kan också noteras att även svenska företag med verksamhet i USA har dragit sig för att ge sig in i detta slags förfarande. Bland de amerikanska företagen är emellertid APA-förfarandet ganska spritt och vissa bolag har gått ut med entusiastiska kommunikéer om dess värde i deras fall.

Det kan tänkas att en positiv omvärdering kommer fram mera allmänt, när allt fler företag hunnit drabbas av de smärtsamma konsekvenser som följer av att man inte i detalj uppfyllt procedurkraven. Dessa innebär bl.a. att omfattande material om internprissättningen måste inlevereras inte bara från det eller de bolag som genom registrering i USA eller fast driftställe där är underkastade skattskyldighet i USA, utan också från utländska bolag i intressegemenskap med de i USA skattskyldiga bolagen. Vidare är det ett

krav att internprissättningen skall ha etablerats i samband med transaktionerna och inte konstruerats efteråt. Och slutligen är skattetiläggsbestämmelserna rigorösa och knutna inte bara till den procentuella avvikelse, som skattemyndigheterna kommer fram till, utan också till tröskelbelopp i absoluta tal.

Sammanfattningsvis kan man se utvecklingen så, att det finns en betydande opinion som gör gällande att den nu internationellt tillämpade armlängdsprincipen inte är praktiskt effektiv. Det görs gällande att de internationellt verksamma företagen länge varit i stånd att allokera sina vinster på ett från skattesynpunkt gynnsamt sätt genom att lägga vinsterna i bolag lokaliserade i skattemässigt fördelaktiga länder. En drastisk motåtgärd skulle det i teorin vara att införa global koncernvinstberäkning med uppdelning av vinsterna mellan verksamhetsstaterna efter någon skälig nyckel (unitary apportionment). Det finns emellertid inte något mera omfattande internationellt stöd för en sådan reform.

Möjligen kan man se ett embryo till en sådan lösning i det förslag till "Home state taxation" som en internationell arbetsgrupp med bl.a. professor Sven-Olof Lodin som inspiratör har utarbetat. Idén är den att skattereglerna i moderlandet för en koncern skall tillämpas på koncernens verksamhet i de länder där systemet accepteras, och att sedan varje sådant land där koncernen varit aktiv skall tillämpa sin skattesats på den del av koncernvinsten, som enligt en fördelningsnyckel hänför sig till det landet. Det är emellertid fortfarande så att armlängdsprincipen med detta förslag upprätthålls i relation till tredje land.

Mot dessa grupper står de krafter som försöker göra det bästa möjliga av det nu rådande systemet. OECD har gett sitt bidrag genom sina kommentarer i frågan. USA har gått längre genom sin rigorösa tillämpning av Sec. 482. Inställningen på amerikanskt håll kan möjligen förstås så, att det bara är om internprissättningsreglerna tillämpas rättvist och likformigt som den rådande armlängdsprincipen kan försvaras. Den hårdföra amerikanska tillämpningen skall ses som ett försök att rädda principen. Det kan i sammanhanget ses som en ytterligare komplikation av situationen att man på amerikanskt håll i allmänhet verkar tolka OECD-riktlinjerna på ett annat sätt än de förstås i Europa. På europeiskt håll är motståndet kompakt mot USA:s "comparable profits method", medan man på amerikanskt håll anser att den transaktionsbaserade pålägsregel, som OECD-riktlinjerna tillåter, i princip öppnar dörren för den vinstjämförelse CPM innebär.

Risken är uppenbar att om man från europeisk sida skulle kunna få till stånd en kraftsamling mot den aggressiva amerikanska politiken vid tillämpningen av Sec. 482 det amerikanska svaret skulle bli att man i så fall helt och hållet måste avstå från armlängdsprincipen och söka lösningen på annat håll, om inte i "home state taxation" så i "unitary apportionment". För dem som saknar äldre tiders lättsamma attityd till frågan – en inställning närmast innebärande att företagen kan få göra som de vill bara det inte är alltför orimligt – ter sig detta som ett val mellan pest och kolera. Antingen måste man tillämpa de extrema amerikanska regler som egentligen etablerar att bara ett korrekt pris kan finnas och att det åligger alla att hitta det. Eller också får man gå över till någon form av världsomfattande vinstberäkning, som i sin tur förr eller senare kommer att etablera behovet både av lagstiftningsharmonisering och av internationell förvaltning och besvärsprocedur.

Sveriges linje i sammanhanget är enkel och klar: armlängdsprincipen duger om den tillämpas med förstånd, och det bästa ett land kan göra för att skydda sig mot skatteundandragande genom internprissättning är att hålla skattesatsen tillräckligt låg för att intresset för skatteundandragande inte skall dominera över det företagsekonomiska intresset av en korrekt resultatberäkning.

Sverige har också medverkat till att åtminstone i ett skatteavtal, det med Tyskland, ett skiljeförfarande inrättats som skall tillämpas mellan staterna vid tvister om internprissättning. Större betydelse kan man vänta sig att den konvention om skiljeförfarande i detta slags tvister får, som ingåtts mellan EU:s medlemsländer. Sverige har biträtt konventionen och sent omsider också ratificerat den, men eftersom biträdet av de tre nya medlemsstaterna 1995 inte varit förutsett i konventionen krävdes ett nytt ratificeringsförfarande som ännu inte är helt avslutat. Förväntningarna på konventionens betydelse är inte på alla håll så högt ställda.

## 9 Utflyttning

### a) Utflyttning av kapital

Det finns en rad olika möjligheter att söka undgå skatter på kapital och inkomsten därav. Speciellt kan arrangemang med utländska försäkringar, utlandsbaserade stiftelser och utländska truster komma i fråga. Vi har i Sverige erfarenhet av s.k. familjestiftelser, vilka enligt 8 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt beskattas hos den som har rätt till avkastningen. Vi har också lagstiftning om löpande beskattning hos ägaren av utländsk försäkring. Däremot har vi varken lagstiftning eller praxis beträffande bedömningen av utländska trustarrangemang.

För de utländska försäkringarnas del förekommer såväl lagliga som olagliga arrangemang. En svensk skattskyldig kan ta ut en utländsk kapitalförsäkring knuten till en aktiefond och finna att den löpande skatten på beräknad avkastning som han har att betala jämte förmögenhetsskatt motsvarar en relativt ringa beskattning av den reella avkastningen jämfört med den han hade varit underkastad, om han hade varit en lika aktiv placerare hemma i Sverige och hade vidkänts kapitalvinstskatt på alla transaktioner. Men andra skattskyldiga kan gå direkt till utländska försäkringsbolag i länder som inte samarbetar med svenska myndigheter och försäkra sig om att försäkringen inte blir beskattad vare sig med avkastningsskatt, förmögenhetsskatt, arvsskatt eller gåvoskatt i Sverige.

Vi har tidigare berört frågan om hur staterna reagerat på skattebetalarnas tendens att flytta undan sitt kapital till utlandet för att därigenom minska eller undgå skatten på dess avkastning och/eller på förmögenhet. EU:s ansträngningar att få till stånd ett direktiv om minimibesiktning av räntor i kombination med utbyte av informationer illustrerar de stora svårigheter som är förbundna med detta slags skatteåtgärder.

Vi har ännu inte ens börjat tala om annan kapitalavkastning än räntor. Räntorna är dessutom inte klart definierade, och så länge

påtaglig framgång inte nåtts i samarbetet med stater och territorier utanför EU är det ovisst hur långt samarbetet kommer att kunna drivas inom gemenskapen. Det är inte heller givet att ett system för informationsutbyte kommer att bli framgångsrikt innan gemensamma personnummer införts, och motståndet mot detta innebär ett ytterligare problem.

Försäringssparande i utlandet är en annan typ av kapitalutflyttning, som inte minst i Sverige tilldragit sig skattemyndigheternas uppmärksamhet. Sverige har sedan 1969 i princip vidmakthållit regeln att pensionsförsäkringspremier blir avdragsgilla som sådana bara om försäkringen tas i ett inhemskt bolag. Regeln har luckrats upp något för att underlätta tillfällig omplacering av personal. Samtidigt har dess betydelse reducerats genom de drastiskt skärpta regler som begränsar avdragsrätten.

Motsvarande restriktioner har praktiserats på många andra håll, och märkligt nog har EG-domstolen i ett uppmärksammat rättsfall, Bachmann (C-204/90), i ett mål som avsåg Belgien medgivit att en i Belgien verksam tysk medborgare inte fick avdragsrätt för premier till en tysk pensionsförsäkring. Visserligen fann domstolen att regeln diskriminerade mot utlänningar och därför i princip stred mot Rom-avtalet, men domstolen ville trots detta inte äventyra den belgiska lagstiftningens inre sammanhang. När frågan i ett senare mål kom upp i en delvis annan form, Wielockx (C-80/94), fann domstolen att Nederländerna hade gett upp skatterättens inre sammanhang genom att i skatteavtalet med Belgien ge rätten att beskatta där bosatta personer för utbetalning från nederländska pensionsförsäkringar till Belgien. Därför kunde man i detta fall inte medge någon rätt att förvägra en i Nederländerna bosatt person avdrag för premiebetalning för en belgisk försäkring.<sup>1</sup>

Vi har i Sverige numera erfarenhet av utländskt försäringssparande i allmänhet. Premieskatten underkändes i Safir-målet (C-118/96) av EG-domstolen, och i en välgrundad föraning om hur detta utslag skulle te sig övergick den svenske lagstiftaren till ett system, enligt vilket här bosatta försäkringstagare i utländska bolag själva får betala den avkastningsskatt, som svenska försäkringsbolag betalar för sina försäkringstagares räkning. Ett nytt mål är under uppsegling som kommer att utvisa, huruvida denna olikartade behandling av utländska och svenska försäkringar håller måttet gent-

---

<sup>1</sup> Mycket mer härom i Kristina Ståhl och Roger Österman, "EG-skatterätt", IUSTUS, Uppsala 2000.

emot EG-rätten. Det finns antydningar i Safir-domen som tyder på att inte heller den nya regeln kommer att godtas.

Det är också möjligt att flytta ut kapital till kontrollerade utländska bolag, ett regelkomplex vi behandlar separat. Av allt större vikt är emellertid den utflyttning, som tar formen av tillskott till eller upprättandet av utländska stiftelser eller trustarrangemang. Särskilt de senare har tillvunnit sig intresse på senare tid.

Den tekniska innebörden av en trust är att en förtroendeman, trustee, anförtros medel som han betros med att förvalta och vilkas avkastning, liksom kapitalet, han enligt sina instruktioner har att ställa till förmånstagarens eller förmånstagarnas förfogande. Gentemot myndigheterna framstår trusteesn som ägare, men förordnandet begränsar i större eller mindre grad hans rörelsefrihet. Ibland sätts en "controller" in som kan dirigera trusteesn handlande.

Ju snävare instruktionerna är, desto klarare kan man identifiera vem som är den verkliga ägaren av kapitalet. Om det är deponenten själv, "the settlor", som förbehållit sig bestämmanderätten blir arrangemanget inte att bedöma på något annat sätt än vilket som helst depositionsavtal eller notariatarrangemang. Om det å andra sidan är fråga om en "discretionary trust", där det överläts åt trusteesn att avgöra vem som skall få del av avkastning och kapital, kan det framstå som oegentligt att betrakta settlor som om han fortfarande vore ägare av medlen, och samtidigt som komplicerat att komma åt förmånstagarna, vilka visserligen kan räkna med att trusteesn tillgodoser dem, men samtidigt saknar rätt att utkräva någon sådan prestation.

I svensk rätt liksom i många andra kontinentaleuropeiska rättsystem har man inte någon direkt motsvarighet till trustarrangemangen. Skatterättsnämnden har vid något tillfälle sökt tillämpa stiftelseregler, och i RÅ 2000 ref 28 bekräftades detta i väsentliga delar av regeringsrätten.<sup>2</sup> Det finns alltså skäl att räkna med att i den mån ett trustarrangemang motsvarar principerna för en svensk stiftelse, rättsreglerna för en sådan mutatis mutandis kommer att kunna tillämpas, men frågan är ännu oviss.

Det är inte särskilt överraskande att trustarrangemang i många länder används för att undgå skatt. Lagstiftarna har med blandad framgång etablerat regler för att göra sådana planer om intet. I princip kan det sägas att vad vi i Sverige försöker uppnå genom personlig skattskyldighet för förmånstagare till familjestiftelser i

<sup>2</sup> Domen refereras utförligt av Torbjörn Eriksson i SvSkT 2000 s. 661-678 och Sv SKT 2001 (rf) s.117-134.



ena eller andra formen eftersträvas också i fråga om trustarrangemang. Problemet för skattemyndigheterna är i ena fallet likaväl som det andra att kontrollera vart pengarna tar vägen och utkräva ansvar för deras beskattning från någon som man i realiteten kan komma åt.

Det är i det sammanhanget inte särskilt fruktbart att söka driva in skatt från någon i ett skatteoasland lokaliserad trustee. Strävan måste tvärtom vara att med tillämpning av familjestiftelsereglerna etablera antingen att settlor själv fortfarande har bestämmanderätten över de till trustees överlämnade medlen, eller också att hans instruktionsmakt möjliggör för honom själv att återta bestämmanderätten över medlen, alternativt att hans instruktioner är sådana att någon annan person, helst självfallet bosatt och skattskyldig i Sverige, har fått eller kommer att få rätt till avkastning och kapital på sådant sätt att svensk skattskyldighet uppkommer enligt stiftelsereglerna.

Det går inte att alldeles utesluta att trustarrangemang använts för att skydda svenska förmögenheter från svensk skatt. Det är inte heller sannolikt att dessa arrangemang genom deklARATIONER eller internationella informationer till skattemyndigheterna blir korrekt rapporterade, eller ens att en korrekt rapportering nödvändigtvis leder till att någon svensk skattskyldig anses ansvarig för skatt på medlen i fråga. Tvärtom måste det antas, att användandet av "discretionary trusts" eller andra metoder med samma syfte leder till att det inte går att bevisa något om vem som på sikt kommer att få rätten till de hos trustees avsatta medlen. Internationella erfarenheter visar att det i detta läge blir nödvändigt att gripa tillbaka på settlor, även om denne kan visa papper på att han avstått från all rätt till medlen eller till bestämmande över deras användning. Det är sannolikt att vi på litet sikt står inför en viktig rättsutveckling på detta område. Möjligheten för svenska skattskyldiga att etablera trustarrangemang under skydd av lagarna exempelvis på Kanalöarna eller Isle of Man gör det osannolikt att vi skulle kunna nöja oss med en rättstillämpning i ungefärlig överensstämmelse med regler utformade för att passa det stiftelseinstitut som är traditionellt i svensk rätt.

## b) Utflyttning av verksamhet

Det är bara i samband med EU:s fusionsdirektiv som man kan skönja ett försök till lösning av motsvarande problem i fråga om näringsverksamhet. I princip står det varje stat fritt att bestämma, att utflyttning av ett företag leder till avskattning. Tanken bakom en sådan ordning är att den stat, där dolda reserver byggts upp, bör ha rätten att ta dessa till beskattning. Om beskattningen av näringsverksamhet är sådan, att dolda reserver kan bildas, eller till och med att öppna, obeskattade reserver i en eller annan form är tillåtna, måste företeelsen i princip ses som en form av skattekredit, och den stat där skattekrediten åtnjuts kan ställa krav på dess återbetalning.

Samtidigt är det inte förenligt med den gemensamma marknadens principer att utlokalisering av verksamhet till en annan stat inom EU leder till skattekonsekvenser av ett slag som inte aktualiseras om verksamheten förblir i hemlandet. Fusionsdirektivet försöker komma till rätta med den problematiken, men det förefaller som om den tekniska implementeringen av direktivets bestämmelser har gett upphov till olika tolkningar. Dessutom kan man inte undgå en känsla av lugnet före stormen i detta sammanhang. Direktivet är nämligen ägnat att ta hand om de skattemässiga implikationerna av internationella fusioner och fissioner, men de grundläggande bolagsrättsliga och internationellt-privaträttsliga förutsättningarna för internationella fusioner i egentlig mening har ännu inte tillskapats.

Fusionsdirektivet förutsätter i princip att om de obeskattade reserverna i ett företag i stat A genom fusion inbringas i ett företag i stat B, detta kan ske utan att avskattning krävs, förutsatt att reserverna bibehålls i ett fast driftställe som även efter fusionen är underkastat beskattning i A.

Det är emellertid fortfarande möjligt för ett moderbolag i stat A att tillskjuta ett dotterbolag i A till sitt dotterbolag i B och att göra detta till ett bokvärde lägre än marknadsvärdet. Avskattning sker inte i detta fall, alldeles oavsett att en försäljning till marknadsvärdet skulle ha lett till beskattning av den uppkommande kapitalvinsten. (Det kan påpekas att detta inte nödvändigtvis kommer att vara fallet om lagstiftningen ändras på det sätt som föreslås i SOU 2001:11.) Om avyttring sker från dotterbolaget och detta redovisar en kapitalvinst, kan det tänkas att vinsten i fråga är skattefri i det land där dotterbolaget är hemmahörande. Det kan ytterligare

tänkas att dotterbolaget efter en framgångsrik försäljning delar ut vinsten till moderbolaget, en utdelning som blir både fri från källskatt i källstaten och från bolagsskatt i moderbolagets hemstat, detta till åtnytnad av EU:s moder/dotterbolagsdirektiv.

Det är klart, inte minst efter den teoretiska analysen i SOU 2001:11, att reglerna i detta hänseende har sin logiska motivering i önskan att undvika en kedjebeskattnings av vinster inom bolagssektorn innan de utdelas till de fysiska personer som ytterst är aktieägare och beskattas hos dem. I detta hänseende ansluter sig förslagen till en europeisk trend, senast manifesterad i den tyska reformlagstiftningen år 2000 (jfr bil. 2 till SOU 2001:11).

### c) Utflyttning av personer

Rörligheten för kapital blir ett än kinkigare problem, om kapitalets ägare flyttar med. Det har antytts att den amerikanska regeln om beskattning av medborgare, var de än är bosatta, är en betydande komplikation för den amerikanska skattelagstiftningen och för USA:s avslutande av skatteavtal med andra stater. Någon tendens att söka efterlikna den amerikanska regeln i andra länder kan knappast urskiljas. Strävan att behålla skattebasen i sammanhanget kan ta sig uttryck i två tendenser. Den ena är att göra definitionen av bosättning sådan, att utflyttare står kvar som skatterättsligt bosatta i det tidigare hemlandet. Den andra går ut på att göra utflyttarna skyldiga till avskattning, alltså gäldande av eventuellt föreliggande latent skatteskuld när de flyttar ut, alternativt att upprätthålla skattekravet även mot dem som flyttat ut med avseende på sådan senare inträffad realisation av tillgångar, som innebär att vid utflyttningen föreliggande latent skatteskuld förfaller.

Vi har i Sverige gått båda vägarna. De regler vi tillgripit för att hålla kvar de utvandrande är tämligen rigorösa. "Skatteschweizerregeln", 53 § anv.p. 1 KL, som under de första tre åren gav utflyttaren bevisbördan för att anknytningen till de nya landet var starkare, har skärpts, både så att de tre åren blivit fem, och så att det inte räcker med att anknytningen till de nya landet är starkare. Vad som nu krävs är att anknytningen till Sverige brutits eller består bara i en sådan form som lagen godkänner (3:3 1 st. 3 IL och 3:7 IL). Det bör påpekas att vid tillämpningen av skatteavtal en särskild regel i avtalet, kallad "tiebreak rule" (Art. 4) stadgar i vilketdera avtals-

landet en person med avseende på tillämpningen av avtalet skall anses vara bosatt.<sup>3</sup>

Vi har sträckt oss något mindre långt när det gäller avskattning. Vi har exempelvis inte efterhärmat den kanadensiska metoden i fråga om kapitalvinster. Den går ut på att den utflyttande i princip beskattas som om han hade avyttrat all sin egendom vid utflyttningstillfället. Det finns ett alternativ, när det gäller egendom i Kanada, som går ut på att beskattningen kan uppskjutas till dess faktiska realisation äger rum, men villkoret härför är att säkerhet ställs för skattebetalningen.

En sådan fiktiv reavinstbeskattning kan naturligtvis betraktas som en logisk konsekvens av tanken att alla vinster, även de orealiserade, utgör en del av kapitalets faktiska avkastning och därmed rätteligen skall betraktas som en del av inkomsten. Den vilar också på principen att all den inkomst en skattskyldig bosatt i Kanada förvärvar bör beskattas där.

Å andra sidan orsakar regeln bekymmer på många sätt. Den utflyttande kanske inte finner tiden lämplig att sälja sin egendom, och han har samtidigt svårt att mobilisera pengar för att betala avskattningen. Om dessa förhållanden omöjliggör utflyttning, uppkommer en situation där man kan finna regeln inskränka hans mänskliga rättigheter. Man får heller inte glömma att avskattningen kan äga rum till aktiekurser som sedermera sjunker. Det innebär en beskattning av "vinster" som i realiteten aldrig kommer att realiseras.

Värderingen är inte heller alltid så enkel. Gäller det noterade aktier kan värderingen påverkas, om den utflyttandes innehav är väsentligt och aktierna bjuds ut på marknaden. Och inte minst besvärlig blir situationen om den utflyttande kommer till en stat där hans kapitalvinster beskattas med utgångspunkt från det ursprungliga anskaffningsvärdet och inte från det värde tillgångarna åsattes vid avskattningen. Det skatteavtal som förhandlats fram mellan Kanada och USA visar vilka problem som uppkommer.

---

<sup>3</sup> I det första Kenya-målet, RÅ 1995 ref 69, dömdes en enligt avtalet i Kenya bosatt person, som för den nationella rättens del skulle ha ansetts kvarboende i Sverige, av en oenig Regeringsrätt vara utrikes bosatt på grund av avtalet och för den skull fri från skatt på från Sverige utbetalad ränta även upp till de 15 % som avtalet tillförsäkrar källstaten. Utgången ogillades av lagstiftaren, som snabbt införde en motsatt regel (Lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. Under tiden ändrade RegR i plenum (RÅ 1996 ref 38) den först etablerade praxis, och författningen i fråga kunde upphävas.

Vi har i Sverige i stället försökt hålla kvar skattekravet mot utflyttande, som antingen säljer fastighet i Sverige eller egendom som ingår i ett fast driftställe för näringsverksamhet i Sverige. I en rad dubbelbeskattningsavtal har vi också – till vilket pris i förhandlingseftergifter på andra punkter framgår inte av förarbetena – vidhållit vår rätt att beskatta utrikes bosatta skattskyldigas vinster på aktier i svenska aktiebolag vilkas huvudsakliga tillgångar består av svenska fastigheter. Samma rätt återspeglas emellertid inte i den nationella lagstiftningen (inte ens i den nya regeln i 3:18 1 st. 6 IL), varför den blir aktuell bara i de fall bosättning i Sverige föreligger enligt svensk rätt medan den skattskyldige enligt avtalet är bosatt i en annan stat.

Vad vi också med växlande framgång har hävdad i en rad skatteavtal är Sveriges rätt att under en tioårsperiod beskatta kapitalvinst på svenska aktier och andelar liksom konvertibla skuldebrev, köp- och teckningsoptioner och terminer och optioner avseende sådana (3:19 IL). Detta skattekrav riktas mot var och en som under avyttringsåret eller något av de föregående tio åren varit bosatt i Sverige, och det avser också sådana svenska aktier m.m. som den tidigare bosatte förvärvat efter utflyttningen. En rad skatteavtal inskränker tioårsperioden till i regel fem år, och i avtal med stater som själva tillämpar kapitalvinstbeskattning finns avräkningsregler som säkrar att dubbelbeskattning inte äger rum.

Det finns goda skäl att anta, att dessa bestämmelser sällan tillämpas. Om svenska aktier hålls i depå i svensk bank för en utomlands bosatt skattskyldigs räkning, är banken enligt nu gällande regler inte skyldig att lämna kontrolluppgift om aktieavyttring till de svenska skattemyndigheterna. Om aktierna flyttas ur depån och läggs in i en utländsk depå går varje kontrollmöjlighet förlorad, som inte är säkrad genom avtal med den andra landet. Om den skattskyldige inte själv gör sig påmind hos de svenska skattemyndigheterna, kommer dessa att i princip sakna möjlighet till ingripande för att säkra betalningen av skatten på de sålda svenska aktierna.

Det är påfallande vilken skillnad som råder mellan lagstiftarens attityd till utflyttare med finansiellt kapital och sådana utflyttare, vilkas kapital ligger i utbildningen. I fråga om löneinkomster gäller enligt 3:9 IL fortfarande den s.k. sexmånadersregeln, som för en i Sverige fortfarande bosatt person tar bort den utländska skattskyldigheten vid minst sex månaders utlandsvistelse, om inkomsten beskattats, och tar bort den utan detta villkor vid tolv månaders

vistelse.<sup>4</sup> Det ursprungliga namnet på regeln är "montörsregeln" och motivet för dess införande kanske främst önskan att underlätta svensk export av produkter som krävde montagearbete i importlandet. När utlandsvistelsen övergår i bosättning bortfaller varje anspråk på svensk skatt vad anställningsinkomsten angår. Samtidigt består skatteanspråket mot den som utvandrar, dels i fråga om här bedriven näringsverksamhet, dels i fråga om vinster på svenska aktier och andelar.

I fråga om svenska pensioner föreligger ett liknande problem. Den sedan 1969 gällande regeln att avdrag inte medges för pensionsförsäkringspremie när försäkringsanstalten inte är svensk, har visserligen modifierats något för att tillgodose tillfällig vistande anställdas intressen. Men principen är i övrigt klar att förmånen av uppskjuten beskattning genom pensionssparande normalt inte skall kunna tillfalla någon med mindre pengarna finns kvar i en svensk pensionsinrättning. Grundtanken här måste emellertid också utsträckas till beskattningen av utbetalade pensioner. Här har Sverige stött på betydande motstånd i viktiga länder med vilka vi har skatteavtal. Ett land som Frankrike, dit många svenska pensionärer söker sig, har med stor konsekvens hållit fast vid den grundtanke som också kännetecknar OECD:s modellavtal, och Sverige har måst finna sig i att i Frankrike bosatta svenska pensionärer betalar skatt där och inte i Sverige för från Sverige mottagna pensioner. I vissa avtal görs det skillnad mellan offentliga och privata pensioner, och det är bara i ett fåtal fall, viktigast Spanien, som Sverige effektivt har kunnat hävda sitt anspråk på att exempelvis få beskatta utfallande pension när premien dragits av i Sverige.

Frågan om likställighet mellan utländsk och inhemsk pension har upprepade gånger varit under prövning i EG-domstolen. Ovan har fallen Bachmann och Wilockx berörts. Vi kan av dessa exempel lätt se att det långt ifrån existerar något internationellt system med tillfredsställande inre sammanhang. Människornas fria rätt att flytta sig och sitt kapital över gränserna kombineras bara i speciella fall med en framgångsrik strävan från deras bosättningsländer att hålla dem kvar eller att efter deras avflyttning beskatta avkastningen på deras finansiella kapital eller deras humankapital.

Det mest ambitiösa försöket att upprätthålla skattekravet även mot utflyttare finner vi emellertid i USA, där den oinskränkta

---

<sup>4</sup> Om inkomsten är skattebefriad i utlandet på grund av skatteavtal gäller inte regeln, inte heller för anställda hos staten, landsting, kommuner eller församlingar inom Svenska kyrkan annat än vid tjänsteexport.

skattskyldigheten som nämnts är knuten inte bara till bosättningen utan även till medborgarskapet. En amerikan som flyttar ut men behåller sitt medborgarskap förblir i princip skattskyldig i USA för all sin inkomst hela livet, och hans kvarlätenskap när han dör blir också beskattad i USA. Det finns modifikationer, exempelvis genom ett inte obetydligt skattefritt grundbelopp för den som har anställningsinkomst i utlandet och är borta från USA minst 18 månader, och det finns i de amerikanska skatteavtalen åtskilliga bestämmelser om skatteavräkning som ger bosättningsstaten prioritet vid beskattningen av inkomst som också beskattas i USA. De normala skatteavräkningsreglerna berör ju endast sådan inkomst som beskattas utomlands på grund av att förvärvskällan är utländsk, men i de fall där bosättningsstaten har anspråk på skatt på all den skattskyldiges inkomst uppkommer frågan om det är den skatten eller den på medborgarskapet grundade amerikanska skatten som skall ha prioritet, och det problemet får skatteavtal ta hand om.

Amerikanerna har nu funnit att det finns medborgare i USA, som är redo att avstå från sitt medborgarskap och kan misstänkas göra sådant avstående av skatteskal. Den första reaktionen häremot kom på kvarlätenskapsskattesidan. En ensidig amerikansk bestämmelse upprätthåller skattekravet i denna del också gentemot dem som av sagt sig medborgarskapet, och detta skattekrav förfaller först efter en tioårsperiod. Det kan också begränsas genom något av de inte särskilt många skatteavtal som USA slutit i fråga om arvs- och gåvoskatter. I gengäld skärptes skattereglerna 1985 i syfte att vidmakthålla det amerikanska skattekravet också om kvarlätenskap gått över till make utan amerikanskt medborgarskap. Medan efterlevande make i USA vid makens död normalt får överta halva boet och mer utan kvarlätenskapsskatt, gäller den regeln inte alls om den efterlevande maken inte är medborgare. Skälet härtill är att den efterlevande makens egendom, om han eller hon lämnar bosättningen i USA, inte kan beläggas med amerikansk kvarlätenskapsskatt vid hans eller hennes frånfälle. Den enda möjligheten att undgå omedelbar beskattning i dessa fall är att sätta upp en stiftelse med amerikansk förvaltning, som kan portionera ut egendomen till efterlevande maken och samtidigt garantera, att ingen amerikansk skatt går förlorad.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Denna lagstiftning, som inte minst orsakade bekymmer för de i fråga om arvs- och gåvoskatt inte skattebefriade anställda i internationella organisationer, föranledde skarpa protester, och ratificeringen av ett skatteavtal mellan Tyskland och USA försenades under

Senare har steg tagits för att också i inkomstskattehänseende komma till rätta med de s.k. expatriates, alltså dem som av skatteskal gett upp sitt amerikanska medborgarskap. I valet mellan avskattning och efterföljande skatt vid realisation av tillgångar har man valt det senare alternativet. Förutsättningen för sådan beskattning är dels att inkomsten och egendomens värde är betydande, dels att syftet med uppgivandet av medborgarskapet är skatterelaterat. Det senare avgörs genom en invecklad bevisbörderegul. Den utflyttade ex-medborgaren presumeras ha avsagt sig medborgarskapet av skatteskal, men han kan få förhandsbesked av myndigheterna, antingen om att omständigheterna är sådana, att presumptionen inte gäller, eller också att omständigheterna är sådana, att han visats inte ha haft skattesyfte med expatrieringen. Denna rannsaking av hjärtan och njurar äger rum i ett betydande antal fall varje år. Självfallet är bevisemat närmast omöjligt.

För fullständighetens skull kan det vara skal att nämna, att skatteätgärder ibland har övervägts för att lösa problem med s.k. braindrain, alltså lockelsen för kvalificerad arbetskraft att utvandra till länder där de får bättre lön och/eller lägre skatt. De gamla sovjetiska reglerna förutsatte att den som utvandrade, om han nu alls tilläts göra detta, belastades med kostnaden för den utbildning han fått av staten. Det behöver inte sägas att ett sådant krav stod i strid med vad vi uppfattar som en allmänmänsklig rättighet att lämna och komma tillbaka till hemlandet.

En annan, inte fullt så rigorös lösning av problemet har föreslagits av den kände indiske nationalekonomen Jagdish Bhagwati, vars grundidé är att de stater till vilka den kvalificerade arbetskraften utvandrat skulle pålägga dem en extra skatt, som skulle vidarebefordras till deras hemländer. Det säger sig självt att ett sådant system inte kan accepteras av de utvandrare, som flytt undan diktaturer och våldsregimer, och att de tekniska svårigheterna att identifiera vem som bör beskattas under ett sådant system måste bli stora.

Braindrain-problemet kvarstår emellertid, och det kan i viss mån tänkas accentueras av den tendens, som bl.a. Sverige nyss anslutit sig till, och som går ut på att jämna vägen för tillfällig arbetskraftsinvandring genom skattelättnader. Det är en inte alldeles ointressant tanke vilka konsekvenser det kan få i Öresundsregio-

---

avsevärd tid medan försök gjordes att få en ändring i de nya reglerna. Någon svensk protest torde emellertid inte ha framförts, i alla fall inte officiellt - konsekvenserna för det då omförhandlade men ännu inte ratificerade svensk-amerikanska skatteavtalet hade kunnat bli ödesdigra.



nen att Danmark på sin sida och Sverige på sin tillämpar skattelättnader för tillfälligt arbetande svenskar resp. danskar. Eftersom för nya gränsgångare det är den stat där arbetet utförts som beskattar inkomsten, blir det möjligt att arbetsbyte mellan svenskar och danskar kan medföra betydande skattelättnader.

Hela detta avsnitt visar att den internationella skatterätten långtifrån har kommit till den punkt där ett internationellt accepterat system med en rimlig grad av inre sammanhang kommit till stånd. Betydande svårigheter uppreser sig redan i det inledningskede där vi befinner oss i fråga om den skadliga skattekonkurrensen och den enhetliga beskattningen av sparande som flyttas mellan länderna. Upprätthållandet av nationella skattekrav mot utflyttande är tekniskt svårt, och kan leda till förlust av mänskliga rättigheter genom prohibitiva skatteregler vid utvandring. Samtidigt kan liberala regler tillämpas för utlandsarbetande personal vilkas tjänstgöring kan betraktas som exportfrämjande.

## 10 Slutord

Framställningen har enligt instruktionerna inte syftat till någon generell kartläggning av skattereformtendenser världen över, utan bara till att påpeka vissa intressanta konfliktområden. Det är uppenbart att de internationella beskattningsfrågorna kompliceras av en rad konkurrerande hänsyn. De flesta länder vill samtidigt upprätthålla ett från fiskal synpunkt tillfredsställande skattesystem, rimliga villkor för sin exportindustri och en av beskattningen obeskuren konkurrenskraft både för sina varor i konkurrensen med importerade varor och för sin efterfrågan på arbetskraft. Många länder ser det som ett viktigt mål att åstadkomma rättvisa mellan sina skattebetalare, och i det sammanhanget ser man ett problem i den internationella skatteflykten.

Vad man i detta sammanhang kanske har anledning att hoppas på är att det i samverkan mellan de i normal utsträckning beskattande staterna tillskapas ett system som gör det alltför svårt att sabotera vad som framstår som rimliga skattekrav. Det finns allt skäl att tro att högbeskattande stater som Sverige i detta sammanhang kommer att tvingas till eftergifter, men samtidigt en lovande utveckling av ett samarbete, som i bästa fall kommer att omintetgöra den kapploppning mot botten, som många i sammanhanget varnat för.

Stockholm den 9 mars 2002

Leif Mutén

# EG-rätten och det svenska skattesystemet

Av Kristina Ståhl\* och  
Roger Persson Österman\*\*

*Expertrapport 5 till skattebasutredningen*

September 2001

---

\*Docent Kristina Ståhl, Juridiska institutionen, Uppsala  
Universitet, Box 512, 751 20 Uppsala, tfn. 018-471 20 04

\*\*Docent Roger Österman, Juridiska institutionen, Stockholms  
Universitet, 106 91 Stockholm, tfn. 08-16 13 17

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>67</b>
<b>2</b>	<b>Det legala ramverket kring skattebaserna .....</b>	<b>69</b>
2.1	Punktskatter .....	69
2.2	Mervärdesskatten .....	72
2.3	Inkomstbeskattning .....	74
2.3.1	Direktiv på företagsbeskattningsområdet .....	74
2.3.2	Bekämpande av skattekonkurrens .....	76
2.3.3	Vissa sammanfattande slutsatser .....	78
<b>3</b>	<b>Vilka begränsningar innebär EG-föredraget för medlemsländernas skattesuveränitet? .....</b>	<b>79</b>
3.1	Inledning.....	79
3.2	Företagens etableringsfrihet .....	80
3.3	Medborgarnas fria rörlighet.....	82
3.4	Fri rörlighet för tjänster.....	84
3.5	Fri rörlighet för kapital .....	85
3.6	Kan en skattediskriminering aldrig accepteras? Principen om beskattningssymmetri .....	86
3.7	Statsstödsreglerna i fördraget .....	90
<b>4</b>	<b>Vilken betydelse har EG-domstolen för rättsutvecklingen?.....</b>	<b>93</b>

5	Är integrationen det över-gripande målet och låter EG-domstolen detta styra tolkningen?.....	97
6	Vilken neutralitet arbetar EG-domstolen med?.....	99
7	Avslutande kommentar – finns tecken på att EG-domstolen accepterar ingrepp i den inre marknaden med hänsyn till skattesuveränitet? .....	103

# 1 Inledning

Vi har lagt upp utlåtandet på följande sätt. Först anges det legala ramverket kring skattebaserna, dvs. hur långt harmoniseringen har kommit när det gäller punktskatter, mervärdesskatten och inkomstskatten (avsnitt 2). Därefter beskriver vi de begränsningar som EG-fördraget innebär för medlemsstaternas skattesuveränitet (avsnitt 3). I följande avsnitt diskuterar vi EG-domstolens betydelse för rättsutvecklingen (avsnitt 4) och därefter berör vi frågan om EG-domstolen ser integrationen som det övergripande målet och om domstolen låter detta mål styra tolkningen (avsnitt 5). I nästa avsnitt tar vi upp frågan om vilken typ av neutralitet domstolen arbetar med (avsnitt 6). I det sista avsnittet diskuterar vi avslutningsvis frågan om EG-domstolen accepterar ingrepp i den inre marknaden med hänsyn till skattesuveräniteten (avsnitt 7).

## 2 Det legala ramverket kring skattebaserna

### 2.1 Punktskatter

Det är i princip tillåtet att ha vilka punktskatter som helst. Förutsättningen är dock att den fria rörligheten inte hindras. Det får inte finnas några tullgränser eller liknande för att kunna belägga import av varor med punktskatt. Detta är ett effektivt hinder för att kunna belägga varor med punktskatt. Privata inköp utomlands av i Sverige punktskattebelagda varor skulle inte kunna beskattas i Sverige. Ett undantag är motorfordon och luftfartyg, som måste registreras i Sverige för att få permanent brukas här. Vid registrering kan punktskatt tas ut. Denna ordning gäller dock endast för nya bilar. Begagnade bilar kan alltså privatimporteras utan att svensk punktskatt kan tas ut. Privatimport innebär kortfattat att en fysisk person själv reser till ett annat medlemsland, förvärvar en vara och själv för in den till Sverige.

Vidare bör noteras att den fria varurörligheten enligt EG-rätten sätter upp hinder för hur punktskatter kan vara konstruerade; de får på intet vis ha protektionistiska effekter. Det går således inte att missgynna utländska varor. En punktskatt får inte heller ha de karakteristika som mervärdesskatten har. Det är helt enkelt inte tillåtet med en "extra" moms. Typiska momsliknande drag är att en skatt tas ut på flera ställen i förädlingskedjan och att avdrag medges för ingående mervärdesskatt. I fallet *AMBI* prövades en "arbetsmarknadsavgift" som Danmark tagit ut. Skatten hade levererat sju miljarder ECU. Danska staten blev dömd att återbetala hela summan eftersom EG-domstolen ansåg att *AMBI:n* var en föräckt, "extra" mervärdesskatt. Till saken hör dock att Danmark argumenterat för att slippa betala tillbaka pengarna och enligt uppgift ännu inte heller gjort detta.

En fundering skattebasutredningen haft vad gäller miljöskatter är att dela upp CO<sub>2</sub>-skatten på två baser, produktionen och konsumtionen. Detta är uppenbarligen fråga om en punktskatt. Detta inne-

bär för det första att det stöter på problem att införa en koldioxid-skatt av *mervärdesskattety*p på konsumtionen av vissa varor och tjänster. Några gränsformaliteter får inte heller införas.

Miljöpunktskatten måste vidare sakna diskriminerande eller protektionistiska egenskaper. Inte i något avseende kan systemet tillåtas skapa problem för utländska företagare. Antag t.ex. att miljömärkt el beskattas lägre. Detta är i sig inte något problem så länge utländska producenter av "miljöel" kan konkurrera på samma villkor som svenska. Faktisk konkurrens är inte nödvändig men reglerna får inte hindra att sådan uppkommer. Fallet *Outukumpu* gällde ett finskt system för energibeskattnig, inom vilket uppfattad miljövänlig el beskattades lägre än annan el. Saken var dock den att importerad el beskattades med en och samma skattesats, oberoende av hur den var tillverkad. Detta var ett klart brott mot fördraget. Ett problem är naturligtvis att avgöra hur importerad el är producerad (egentligen är väl problemet att överhuvudtaget avgöra hur el är producerad). Sammanfattningsvis kan inte regler införas som gynnar svenska producenter. Protektionismen kan inte döljas bakom skenbart likadana regler som i praktiken är svårare för utländska producenter att uppfylla. Däremot är det naturligtvis inget som hindrar att Sverige har regler på detta område som gynnar utländska producenter av miljövänlig energi.

Vissa varor omfattas av långtgående harmonisering: alkohol, tobak och petroleumprodukter. Harmoniseringen av beskattningen av petroleumprodukter uppfattas inte begränsa möjligheten att ha andra skatter, såsom t.ex. den svenska svavelskatten. Det är dock i viss utsträckning oklart var gränsen går. Målet *Braathens Safe* är i det perspektivet intressant. Den svenska miljöskatten på inrikes flygtrafik ansågs strida mot direktivet. RSV hävdade att skatten egentligen inte var en skatt på bränsle utan en skatt på utsläpp av koldioxid och kolväten. Därmed var Sverige fritt att införa en sådan skatt. Skatten var inte harmoniserad genom direktivet. EG-domstolen ansåg däremot att skatten var en skatt på konsumtion av bränsle och att direktivet hindrade en dylik skatt. EG-domstolen ansåg också att personer i Sverige direkt kunde åberopa direktivet inför svensk domstol (direkt effekt) och gav den skattskyldige, ett flygbolag, rätt. Troligen är därför den svenska hållningen inte korrekt. Svavelskatten torde i vart fall delvis vara en skatt på bränsle.

Punktskatt får givetvis tas ut på de produkter som omfattas av de harmoniserade reglerna och vad mera är, ett intrikat system för att



säkerställa att punktskatt betalas i konsumtionslandet har byggts upp. Systemet kallas för suspensionsordningen. Den innebär att dessa varor kan förflyttas i Europa utan att punktskatt behöver erläggas. Punktskatt tas ut vid det tillfälle då varan frisläpps för konsumtion. Det land varan är i då detta sker bestämmer skattens storlek. Frisläpps varan för konsumtion i Sverige utgår svensk punktskatt. Privatimport är dock möjlig utan att svensk punktskatt utgår. Vad gäller alkohol har Sverige ett tidsbegränsat undantag. Undantaget innebär en stegvis upptrappning av den tillåtna mängd alkohol som får införas privat utan att svensk skatt utgår. År 2004 kommer dock all privatimport, dvs. förvärv i annan medlemsstat för eget och familjens bruk, att kunna ske utan att svensk punktskatt utgår.

EG-domstolen har emellertid i det viktiga *Man-in-Black* målet visat sig beredd att försvara medlemsstaternas berättigade skydd för skattebasen. Frågan gällde förenklat om reglerna för privatimport kunde tillämpas vid distansköp, där den slutlige köparen (konsumenten) använde sig av ett ombud vid cigarettköp. EG-domstolen tolkade det delvis oklara cirkulationsdirektivet och angav att privatimportreglerna inte kunde användas i ett sådant fall. Konsumtionslandets punktskatt skulle användas. Uppenbarligen påverkades EG-domstolen av att de inblandade företagen genom konstlade transaktioner sökte nå skattefördelar. Det bör framhållas att EG-domstolen inte genom sin lagtolkning i *Man-in-Black* tillförde något ytterligare moment av hinder för den fria varurörligheten än vad som rent generellt följer av cirkulationsdirektivet. Däremot finns det fortfarande en oklarhet kring vad som gäller om en i Sverige bosatt person ber en vän, som skall resa till ett annat EU-land, att ta in alkohol eller tobak till Sverige. Enligt svensk lagstiftning skall svensk punktskatt utgå men det är inte säkert att direktivet verkligen innebär detta.

Slutsatsen måste nog bli att det juridiska skyddet för skattebaserna alkohol, tobak och petroleumprodukter är begränsat till följd av att import för egen konsumtion är tillåten utan att svensk punktskatt kan tas ut. Denna reglering urholkar möjligheten att ha hög skatt på dessa produkter vid försäljning i Sverige. Hur allvarligt detta är kan dock endast fastställas genom en ekonomisk analys av gränshandelns omfattning. Skydd föreligger dock givetvis om punktskatten på varorna i våra närmaste grannländer är lika hög som, eller högre än, den svenska. Detta gäller främst för petroleumprodukter.

## 2.2 Mervärdesskatten

Mervärdesskatten är till stora delar harmoniserad inom EU. Medlemsstaterna får i och för sig själva bestämma nivån på skatten men själva skattebasen är reglerad i det sjätte mervärdesskatte-direktivet. Detta betyder helt enkelt att Sverige inte längre kan bestämma vilka personer som kan vara skattskyldiga för moms, för vilka transaktioner skatt kan tas ut, vid vilken tidpunkt skatt tas ut, på vilket värde skatten tas ut och vilken s.k. ingående mervärdesskatt som kan dras av. Det finns flera exempel på att medlemskapet i EU inneburit skattes kärpningar i Sverige, en basbreddning ägde rum. Sverige hade t.ex. vissa undantag som inte var tillåtna, avdragsrätten för ingående mervärdesskatt uppfattas vara något mer begränsad i EG-rätten än i svensk rätt etc. Denna basbreddning får nog dock sägas vara av relativt marginell betydelse.

I princip innebär dagens system att konsumtion i Sverige av mervärdesskattebelagda varor eller tjänster också skall beskattas i Sverige. Destinationslandsprincipen gäller. EU-medlemskapet innebär inte några stora skillnader gentemot tidigare. Privatimport behandlas dock utifrån ursprungslandsprincipen (se mer strax nedan).

Skyddet för mervärdesskattens bas är i huvudsak gott och EU uppfattar denna som en mycket viktig skattebas. En annan fråga är om det är medlemsstatens skattebas eller unionens skattebas som är det väsentliga. Här kan noteras att det inte finns några kända momsfall där EG-domstolen använt som argument att ett specifikt lands skattebas måste skyddas. Däremot finns det en utvecklad praxis som innebär att EG-domstolen genom tolkning säkerställer att en europeisk skattskyldig beskattas någonstans inom området för den Europeiska unionen. Detta tyder närmast på att EG-domstolen ser EU som ett territorium vad gäller mervärdesskatten.

Detta synsätt torde delas av kommissionen, vilket bl.a. framgår av kommissionens syn på hur e-handeln bör regleras. Den har föreslagit att platsen för ett e-handelsföretags registrering skall vara normerande för vilken mervärdesskatt som skall tas ut på tjänster gentemot konsumenter. Detta skulle betyda att en konsument i Sverige som använder sig av "Video-on-Line" eller "Music-on-Line" i en framtid skulle betala registreringslandets mervärdesskatt. Det säger sig självt att ett sådant företag skulle etablera sig i det land som har lägst mervärdesskatt. Sverige kan naturligtvis i ministerrådet motsätta sig ett sådant förslag. Problemet är emeller-

tid att dagens system för att hantera mervärdesskatten på digitaliserade tjänster knappast är hållbart på sikt. Sverige kan förmodligen inte skydda skattebasen "Internetkonsumtion" med dagens regler. Kontrollproblemen är för stora. Allmänt är uppfattningen idag att konsumtionen inte är så stor varför problemet är litet. Men i framtiden kommer säkerligen denna konsumtion att tillta och detta lär få effekten att Sverige på ett eller annat sätt får problem att beskatta denna företeelse. Intresset i EU är något förenklat att säkerställa att denna konsumtion beskattas någonstans i EU, men i vilket medlemsland detta sker är mindre intressant.

I övrigt kan sammanfattningsvis konstateras att mervärdesskattesystemet som det idag är konstruerat bygger på principen att svensk konsumtion av icke-näringsidkare skall beläggas med svensk mervärdesskatt. Några stora juridiska luckor finns inte. Undantag finns för privatimport från annat EU-land på samma sätt som vad gäller punktskatterna. Till skillnad från punktskatten finns dock en regel som innebär att ett utländskt företag kan sälja till svensk konsument i Sverige utan att svensk moms utgår. Förutsättningen är dock att försäljningen till Sverige som helhet inte överstiger ett visst gränobelopp, för närvarande 320 000 kr. Regeln kallas för postorderregeln. Skälet bakom regeln är att det inte anses möjligt att uppställa ett krav på utländskt företags momsregistrering i Sverige om inte omsättningen är av viss betydelse. Det finns väl viss anledning att misstänka att denna regel missbrukas idag men omfattningen är svår att avgöra.

Eftersom privatimport är tillåten innebär detta en begränsning för nivån på mervärdesskattningen. Känsligheten kan endast avgöras med en ekonomisk analys, men uppenbart är givetvis att det är de s.k. sällanköpsvarorna som är mest känsliga. Baskonsumtionen är säkerligen inte utsatt för någon större press. Å andra sidan är en viktig baskonsumtion, nämligen livsmedel, idag beskattad med en lägre skattesats av fördelningspolitiska skäl.

Kommissionen arbetar dock för att ursprungslandsprincipen istället skall införas rent generellt. Detta skulle betyda att alla förvärv av varor m.m. i andra EU-länder skall beskattas i det land där köpet sker. Den svensk som köper en vara per postorder i Tyskland skulle därmed alltid betala tysk mervärdesskatt och punktskatt. Företagaren som förvärvar skulle också betala tysk skatt och avräkna denna mot svensk skatt. Detta system skulle kräva någon slags fördelning av skatt mellan staterna. De praktiska problemen med detta är dock mycket svåra och det får nog sägas att den ord-

ning som för närvarande gäller även fortsättningsvis kommer att gälla under lång tid framöver. Kommissionen önskar också ha en enhetlig nivå på mervärdesskatten, vilket givetvis skulle underlätta en övergång till ursprungslandsprincipen.

## 2.3 Inkomstbeskattning

### 2.3.1 Direktiv på företagsbeskattningsområdet

Till skillnad från när det gäller punktskatter och mervärdesskatten har harmoniseringsarbetet inte kommit särskilt långt på inkomstbeskattningens område. I EG-samarbetets inledningsskede fanns i och för sig ambitioner från kommissionens sida att åstadkomma en långtgående harmonisering även på detta område. Det lades t.ex. fram flera olika förslag till gemensamma företagsbeskattningsregler både vad gäller skattebas och skattesatser, vilka innefattade frågor som exempelvis val av bolagsskattesystem (enkel- eller dubbelbeskattning av bolagens vinster), periodiseringsregler, reserveringar etc. Dessa förslag var dock aldrig i närheten av att bli antagna av rådet. En viktig anledning till medlemsländernas ovilja att införa bindande inkomstskattelagstiftning på EU-nivå är utan tvekan den stora betydelse inkomstbeskattningen anses ha i den ekonomiska politiken. Medlemsländerna har helt enkelt önskat behålla så stor handlingsfrihet som möjligt och har inte velat binda sig vid en gemensam lagstiftning. Det kan också vara så att det mer framgångsrika arbetet med att harmonisera moms och punktskatterna har inverkat negativt på möjligheterna att nå resultat även när det gäller inkomstskatterna. I takt med att utrymmet för det nationella självbestämmandet har minskat när det gäller utformningen av moms och punktskatterna kan det ha bedömts vara än viktigare att behålla detta självbestämmande intakt när det gäller inkomstskatterna.

Så småningom har kommissionen också kommit att ändra inriktning på arbetet med att harmonisera inkomstbeskattningen. De tidiga årens högtflygande planer har numera ersatts av ett mer pragmatiskt synsätt. Kommissionen har under senare år koncentrerat sina ansträngningar till att försöka åstadkomma en harmonisering av de skatteregler som har särskild betydelse för internationella transaktioner och förhållanden och har lämnat sådana skatteregler som framför allt rör inhemska förhållanden utanför arbetet.

En viss framgång nåddes år 1990 då två direktiv på företagsbeskattningens område kunde antas. Vidare finns ett par direktivförslag som diskuteras i rådet men det är för närvarande osäkert om och när de kommer att kunna antas. Kommissionens nya strategi är enligt vår mening den för närvarande enda realistiska, men även den har alltså visat sig vara svår att genomdriva i rådet.

De två antagna direktiven är dels moder/dotterbolagsdirektivet, vilket reglerar beskattningen av utdelningar i internationella koncerner, dels fusionsdirektivet, vilket reglerar beskattningen vid vissa typer av internationella företagsombildningar. Enligt moder/dotterbolagsdirektivet skall utdelningar från dotterbolag i ett medlemsland till moderbolag i ett annat medlemsland kunna ske utan beskattning. Direktivet föreskriver alltså skattefrihet för en viss transaktion, dvs. en begränsning av skattebasen. Det skall dock noteras att motsvarande skattefrihet redan fanns i många länders interna rätt och i ingångna dubbelbeskattningsavtal innan dess att direktivet antogs. Vidare ges medlemsstaterna möjlighet att helt eller delvis vägra att tillämpa direktivets förmånliga bestämmelser i skatteflyktssituationer, vilket visar att man velat balansera de skattskyldigas intressen mot medlemsstaternas berättigade intressen att skydda skattebasen. I direktivet ges också möjlighet att ersätta skattefriheten för mottagna utdelningar med ett avräkningssystem, dvs. ett system där utdelningarna beskattas men där avräkning medges för den skatt som utgått i dotterbolagslandet. Denna möjlighet har Sverige utnyttjat när det gäller utdelningar från bolag i lägskatteländer. Även detta visar att det finns möjligheter för medlemsländerna att till viss del skydda sina skattebaser även inom ramen för direktivets tillämpningsområde.

Fusionsdirektivet reglerar som sagt beskattningen vid vissa typer av internationella företagsombildningar. Även detta direktiv föreskriver att vissa specificerade transaktioner skall kunna ske utan att beskattning utlöses, dvs. också här kan direktivreglerna uppfattas innebära en begränsning av skattebasen. Avsikten med direktivet är dock inte att medge en definitiv skattefrihet utan endast att skjuta upp beskattningen till en senare tidpunkt. Detta sker genom tillämpningen av en kontinuitetsmetod. Denna är konstruerad på ett sådant sätt att de obeskattade värden som överförs genom ombildningen måste kvarstanna i det land där de har uppkommit. Ombildningen får alltså inte leda till att ett medlemsland definitivt förlorar beskattningsunderlag. Även fusionsdirektivet ger således uttryck för önskemålet att åstadkomma en avvägning mellan å ena

sidan att befrämja den inre marknaden genom att införa skatte-regler som underlättar för det internationella företaget och å andra sidan att skydda medlemsstaternas skattebaser.

De direktivförslag på företagsbeskattningsområdet som är framlagda för rådet rör dels beskattning av räntor och royalties mellan närstående företag, dels förlustutjämning mellan koncernbolag i olika medlemsländer. Även dessa direktivförslag syftar till att förbättra skattesituationen för internationella företagsgrupper men också i dessa förslag finns vissa skyddsregler för medlemsstaterna.

### 2.3.2 Bekämpande av skattekonkurrens

Vidare bör nämnas att kommissionen och rådet under senare år mer specifikt arbetat med frågan om hur medlemsstaternas skattebaser skall skyddas mot det hot som en integrerad inre marknad kan innebära. I takt med att den inre marknaden realiserats och hindren för den fria rörligheten avvecklats har skattekonkurrensen mellan medlemsländerna blivit en allt mer brännande fråga. Med skattekonkurrens avses att länderna, t.ex. i syfte att dra till sig utländskt kapital eller att öka de egna företagens konkurrenskraft, sänker skatterna till allt lägre nivåer. Skattekonkurrensen kan ta sig uttryck både i en allmänt sänkt skattenivå och i en förmånlig beskattning av vissa särskilt utvalda inkomster och/eller skatte- subjekt.

Vissa former av skattekonkurrens kan anses förbjudna enligt statsstödsbestämmelsen i artikel 87 i fördraget (se även avsnitt 3.7 nedan). I syfte att inleda ett mer systematiskt arbete för att minska skattekonkurrensen inom EU har rådet vidare antagit en resolution innehållande en s.k. uppförandekod för företagsbeskattningen. Resolutionen är ett politiskt dokument och är inte juridiskt bindande för medlemsstaterna. I uppförandekoden anges dels vilken typ av skatteregler som skall anses "skadliga", dels hur arbetet med att på sikt avveckla den typen av skatteregler skall bedrivas.

Uppförandekoden täcker skatteregler vilka påverkar, eller kan tänkas påverka, lokaliseringen av affärsverksamhet inom unionen. Om en sådan skatteregel föreskriver en väsentligt lägre beskattning för vissa förhållanden än den som allmänt gäller i den aktuella medlemsstaten, skall skatteregeln betraktas som potentiellt skadlig och därmed omfattas av resolutionen. Skattelättnaden kan hänföra

sig till den skattesats som tillämpas, till skattebasen eller till någon annan relevant faktor. Resolutionen tar alltså sikte på länder som, inom ett annars " normalt " skattesystem, skapar vissa skattefria eller lågbeskattade " öar ". Däremot berörs inte problemet med länder som tillämpar låga skatter generellt för alla inkomster, vilket är naturligt eftersom det inte finns några renodlade skatteparadis bland EU:s medlemsländer.

Medlemsstaterna förbinder sig i uppförandekoden dels att avstå från att införa nya skadliga skattebestämmelser, dels att avveckla eventuella redan existerande skadliga bestämmelser. Avvecklingen skall helst vara avklarad vid utgången av år 2002, men det anges också att en längre period kan vara motiverad i vissa fall. En särskild grupp, bestående av representanter för medlemsstaterna, har fått i uppgift att bedöma och utvärdera nationella skatteregler vilka riskerar att hamna inom ramen för resolutionens tillämpningsområde. Det är i den gruppen som det egentliga arbetet kommer att bedrivas och frågan om huruvida uppförandekoden kommer att visa sig vara framgångsrik avgörs till stor del av den acceptans gruppen får i medlemsstaterna. Gruppen har lämnat en rapport med en lista på potentiellt skadliga åtgärder i medlemsstaternas skattelagstiftning. Enligt uppgift fanns de svenska skattereglerna för utländska skadeförsäkringsbolag i 39:10 IL med i en första version av denna lista, men dessa regler togs bort i den slutliga versionen.

Som ett led i arbetet mot skadlig skattekonkurrens har kommissionen också arbetat fram ett direktivförslag om beskattning av sparande. Förslaget omfattar privatpersoner som har placerat pengar på bankkonton etc. i andra medlemsländer. Enligt förslaget skall medlemsländerna lämna information om ränteinkomsten till skattemyndigheten i spararens hemvistland. Tre medlemsländer (Belgien, Luxemburg och Österrike) skall dock enligt förslaget ges möjlighet att under en övergångsperiod i stället belägga räntorna med en källskatt. I rådet har en principöverenskommelse uppnåtts om att anta detta direktiv, men denna överenskommelse är villkorad av att motsvarande regler införs även i vissa icke-medlemsländer. Huruvida EU kommer att kunna övertala dessa länder att acceptera detta är väl dock för närvarande mycket osäkert.

### 2.3.3 Vissa sammanfattande slutsatser

Vårt samlade intryck är att EU inom ramen för det lagstiftande arbetet visar respekt för och omsorg om medlemsstaternas skattebaser. Intresset av att införa skatteregler som underlättar realiserandet av den inre marknaden balanseras genomgående mot medlemsstaternas intresse att skydda sitt skatteunderlag. Denna bild står i viss motsättning mot den rättsutveckling som samtidigt skett i EG-domstolen. Det faktum att det ännu inte finns så mycket gemensam lagstiftning inom EU som styr hur medlemsländerna får utforma sin inkomstbeskattning innebär nämligen inte att medlemsländerna är fria att införa de skatteregler de själva önskar. EG-domstolen har i flera domar slagit fast att redan EG-fördraget sätter gränser för hur medlemsstaternas skatteregler får vara utformade. Vi går nu över till att behandla denna fråga.



### 3 Vilka begränsningar innebär EG-fördraget för medlemsländernas skattesuveränitet?

#### 3.1 Inledning

Som framgått ovan finns det inte så mycket gemensam lagstiftning inom EU som styr hur medlemsländerna får utforma sin inkomstbeskattning. Därmed är dock inte sagt att medlemsländerna är helt fria att införa de skatteregler de själva önskar. Redan EU-medlemskapet i sig innebär vissa begränsningar i staternas skattesuveränitet. EG-domstolen har nämligen i flera domar slagit fast att inkomstbeskattningen inte får utformas på ett sådant sätt att medborgare och företag i andra EU-länder diskrimineras eller realiserandet av den gränslösa inre marknaden på annat sätt försvåras.

I EG-fördraget finns bestämmelser vilka föreskriver att hindren för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital skall avskaffas. När det gäller den fria rörligheten för varor anges särskilt att detta gäller även fiskala hinder, t.ex. i form av en diskriminerande beskattning av varor från andra medlemsländer. När det gäller övriga fördragsfriheter finns dock ingen motsvarande referens till just fiskala bestämmelser. Sannolikt var det inte heller medlemsstaternas avsikt att fördragsartiklarna, utanför området för den fria varurörligheten, som sådana skulle få genomslag på skatteområdet. Medlemsstaternas uppfattning verkar tvärtom länge ha varit att fördragets bestämmelser i sig inte inkräktade på den nationella självbestämmanderätten i skattefrågor, utan att detta självbestämmande kunde beskäras endast genom antagande av bindande sekundär lagstiftning.

EG-domstolen skulle emellertid så småningom visa sig vara av en annan uppfattning. Domstolen slog i det banbrytande *avoir fiscal*-målet år 1986 fast att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget. Det faktum att skattereglerna inte hade harmoniserats innebar således inte att de grundläggande fördragsrättigheterna kunde åsidosättas. Denna praxis har domstolen sedan vidareutvecklat i ett flertal mål även

rörande övriga fördragsfriheter. Numera är det därför helt klart att beskattningen inte alls är någon "frizon" utan att också skatte-reglerna måste utformas i enlighet med fördragets bestämmelser.

Innan vi går in på domstolens praxis i anslutning till de olika fördragsfriheterna kan det vara värt att betona att för att en skatt-skyldig skall kunna åberopa fördraget måste han de facto ha utnyttjat någon fördragsfrihet. Fördraget skyddar bara den som utnyttjar rätten till fri rörlighet, inte den som avstår från att göra det. Det är alltså endast skatteregler som är till nackdel för gränsöverskridande förhållanden och transaktioner som kommer i konflikt med bestämmelserna om fri rörlighet. Däremot hindrar inte dessa bestämmelser att en stat behandlar utländska personer och inkomster förmånligare än inhemska (se även avsnitt 6 nedan).

### 3.2 Företagens etableringsfrihet

Vilka typer av skatteregler är det då som har underkänts av domstolen? Det första målet gällde de franska bolagsskattereglerna, vilka föreskrev en mycket lindrigare beskattning av franska bolag jämfört med utländska bolag för aktieutdelningar som de uppbar på sina aktieinnehav. Dessa regler ansågs diskriminera utländska bolag med verksamhet i Frankrike. Man skulle kunna säga att reglerna hindrade utländska bolag från att etablera sig på den franska marknaden genom att beskatta dem hårdare än franska bolag som bedrev samma typ av verksamhet. I domstolens praxis finns också exempel på det motsatta förhållanden, dvs. på länder som genom sina skatteregler hindrar sina egna bolag från att etablera sig utomlands. *ICI*-fallet gällde de brittiska koncernbeskattningsreglerna. Enligt dessa regler tilläts koncerner som bestod av flera brittiska bolag att kvitta vinster som uppkommit i ett bolag mot förluster som uppkommit i ett annat bolag. På så sätt kunde bolagsskatten sänkas. Om koncernen också innehöll bolag i andra länder bortföll dock rätten till kvittning. De brittiska bolag som ingick i koncernen förlorade alltså rätten att kvitta vinster mot förluster mellan sig bara p.g.a. att det också fanns utländska bolag i koncernen. EG-domstolen menade att dessa regler kunde avhålla brittiska koncerner från att etablera dotterbolag i andra EU-länder och att de därför stred mot fördragsbestämmelserna om fri etableringsrätt.

Förutom skatteregler som direkt diskriminerar utländska bolag eller som hindrar inhemska bolag från att etablera sig utomlands

finns också skatteregler som mer indirekt får dessa effekter. I *Baxter*-målet var det fråga om en fransk skatt på företag som sålde vissa farmaceutiska produkter i Frankrike. Vid beräkning av skatten medgavs avdrag för kostnader för forskningsverksamhet som företaget hade haft för att få fram produkterna. Endast kostnader för verksamhet som bedrivits i Frankrike var dock avdragsgill. EG-domstolen ansåg att dessa regler indirekt diskriminerade utländska bolag. I och för sig kunde man enligt domstolen tänka sig att det fanns franska bolag som hade forskningsverksamhet utomlands och utländska bolag som hade sådan verksamhet i Frankrike. Domstolen menade dock ändå att det typiskt sett var utländska bolag som drabbades av inskränknungen i avdragsrätten, eftersom dessa regelmässigt utvecklat sin forskningsverksamhet utanför Frankrike. Även om reglerna inte öppet diskriminerade just de utländska bolagen vad de ändå indirekt diskriminerande och därför otillättna.

Det har nyligen gjorts en första genomgång av svensk skattelagstiftning med sikte på att identifiera inslag som kommer i konflikt med EG-fördraget (se Ds 2000:28 och prop. 2000/01:22). Denna genomgång föranledde vissa justeringar vilka trädde i kraft den 1 januari 2001. Ytterligare justeringar kommer dock säkert att bli nödvändiga. Regeringsrätten har t.ex. i RÅ 2000 ref 38 och 47 funnit att vissa inslag i fåmansföretagsregleringen i 43 och 57 kap. IL strider mot EG-fördraget, vilket lär leda till lagstiftningsåtgärder framöver. Det rör sig om den s.k. löneregeln, enligt viken beräkningen av hur stor del av utdelningar från fåmansföretag som skall tjänstebeskattas respektive vara helt skattefria påverkas av hur stora löner bolaget betalat ut till anställda och aktieägare. Problemet ur EG-rättslig synvinkel är att löner som utbetalats till mottagare i andra länder och som därför inte ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter inte får beaktas vid beräkning av löneunderlaget. Det faktum att bolaget har verksamhet med därtill knuten personal i andra medlemsländer leder alltså till en hårdare beskattning av utdelning och kapitalvinst som tillfaller bolagets ägare. Vidare finns en s.k. alternativregel som i vissa fall kan ge leda till att en lägre andel av utdelningen tjänstebeskattas, men denna får inte tillämpas på utdelningar från utländska bolag. Regeringsrätten fann i de nämnda målen att alternativregeln måste anses strida mot EG-fördragets regler om etableringsfrihet eftersom den leder till att utdelningar från utländska bolag beskattas strängare än utdelningar från inhemska bolag. Även löneregeln ansågs oförenlig med eta-

bleringsfriheten eftersom den innebär att utdelningar som ytterst hänför sig till verksamhet i utlandet träffas av en högre beskattning.

Även reglerna i 53 kap. IL om underprisöverlåtelser till utländska bolag har ifrågasatts i praxis. Här har regeringsrätten begärt ett förhandsavgörande från EG-domstolen angående frågan om dessa regler är förenliga med fördraget.

I Sverige finns vidare s.k. CFC-regler. Sådana regler finns också i ett antal andra medlemsländer (år 2000 hade Danmark, Finland, Frankrike, Norge, Portugal, Spanien, Storbritannien och Tyskland CFC-regler). Syftet med dessa regler är att komma till rätta med bolagsetableringar i lågskatteländer. Såsom dessa regler är konstruerade kan dock en verksamhet i utlandet komma att beskattas hårdare än om samma verksamhet bedrevs i Sverige. Det finns ett element av stoppregel. Detta beror på en mängd faktorer där kanske den viktigaste är att CFC-bolag behandlas som handelsbolag och en fysisk person som ägare beskattas med den högre förvärvinkomstskatten. Utländska skatter är inte heller avdragsgilla eller avräkningsbara, vilket i vissa fall kan leda till en omotiverad skattefördyring. Dessa inslag i regleringen riskerar att underkännas av EG-domstolen eftersom de kan anses innebära en omotiverad restriktion för att etablera företag i utlandet.

### 3.3 Medborgarnas fria rörlighet

Som framgått ovan är det inte ovanligt att man vid beskattningen gör skillnad mellan utländska och inhemska bolag. Vid beskattningen av enskilda personer förekommer det däremot knappast alls att man gör skillnad mellan utlänningar och personer som är medborgare i landet. Det är därför endast helt undantagsvis som skatteregler direkt diskriminerar utländska medborgare. Det betyder dock inte att EG-rätten skulle sakna betydelse vid beskattningen av enskilda personer. Här kommer vi tillbaka till resonemanget om indirekt diskriminering. Det är nämligen mer eller mindre regelmässigt så att man vid beskattningen gör skillnad mellan personer som bor i landet och personer som bor utomlands. Om reglerna då är till nackdel för dem som bor utomlands och beskattar dem hårdare kan det enligt domstolens praxis vara en indirekt diskriminering av utländska medborgare som är förbjuden enligt fördragen. Förbudet mot diskriminering skyddar ju inte bara

företag som vill etablera sig i andra EU-länder utan även personer som vill ta anställning eller starta egen verksamhet utomlands.

Ett illustrativt exempel är *Schumacker*-målet. I Tyskland finns vissa särskilda skattelättnader kopplade till en persons försörjningsbörda etc. För att komma i åtnjutande av dessa lättnader krävdes dock tidigare att man var bosatt i Tyskland. Den som endast arbetade i Tyskland med bodde i ett annat land fick alltså inte använda sig av de förmånliga skattereglerna och blev därmed hårdare beskattad än den som också bodde i Tyskland. Formellt var reglerna neutrala i förhållande till den skattskyldiges nationalitet, även tyska medborgare som bodde utomlands nekades tillgång till skatteförmånerna. EG-domstolen fann dock ändå att reglerna indirekt diskriminerade utländska medborgare eftersom det framför allt är utländska medborgare som bor utomlands.

I detta mål handlade det alltså om att skattereglerna i arbetslandet var oförmånligare för personer från andra länder. Reglerna kunde därför tänkas hindra sådana personer från att ta anställning eller bedriva egen verksamhet i landet. Liksom när det gäller juridiska personer är det dock inte bara diskriminerande regler i verksamhetslandet som kan hindra fysiska personer från att ta anställning eller etablera näringsverksamhet i andra medlemsländer. Också åtgärder i hemlandet kan få den effekten. Fallet *Terhoeve* rörde en nederländsk medborgare som arbetat och varit bosatt i ett annat medlemsland under en del av beskattningsåret. Enligt de nederländska reglerna gjordes separata uträkningar av skatt och socialförsäkringsavgift för de delar av året han varit bosatt respektive icke bosatt i Nederländerna. Detta ledde till att hans totala socialförsäkringsavgift blev högre än vad den skulle ha blivit om han varit bosatt i landet under hela året. EG-domstolen ansåg att de holländska reglerna kunde hindra eller avskräcka holländare från att flytta och ta arbete i andra EU-länder och att reglerna därför inte var tillåtna.

Bland svenska, eventuellt fördragsstridiga, regler på detta område kan framför allt den s.k. SINK-lagen (beskattning av utomlands bosatta) nämnas. Denna är problematisk eftersom den inte medger avdrag för kostnader för intäktens förvärvande. Skälet till att den är konstruerad som en bruttoskatt är administrativa, det är för komplicerat att införa ett deklarationsförfarande för utlänningar. Det blir också svårt att kontrollera. Icke desto mindre kan fall finnas där SINK-lagen inte kan upprätthållas, och det finns exempel på att

svenska domstolar vägrat att tillämpa lagen eftersom den ansetts strida mot EG-fördraget.

### 3.4 Fri rörlighet för tjänster

Även Sverige har i ett par mål fått bakläxa av EG-domstolen för sina skatteregler. Det mest kända fallet är nog *Safirmålet* som gällde en skatt som svenska försäkringstagare måste betala på sina utländska livförsäkringar. Den som tecknar en livförsäkring i ett svenskt försäkringsbolag behöver inte betala någon skatt på försäkringen. I stället betalar försäkringsbolaget en särskild skatt på sitt försäkringskapital. När det gäller utländska försäkringsbolag som, utan att etablera en fast filial eller liknande här, säljer försäkringar på den svenska marknaden har Sverige dock ingen möjlighet att beskatta själva försäkringsbolaget. I stället fick försäkringstagaren betala en skatt på försäkringspremien.

EG-domstolen kom fram till att det på olika sätt är mer betungande att skatten läggs på försäkringstagaren jämfört med att den läggs på försäkringsbolaget. De svenska reglerna kunde därför enligt domstolen leda både till att försäkringstagare avhåller sig från att teckna försäkringar i utländska försäkringsbolag och till att sådana bolag avhåller sig från att tillhandahålla sina tjänster på den svenska marknaden. Bestämmelserna var därför fördragsstridiga.

Den svenska regeringen hade förekommit EG-domstolens utslag och hade ändrat de svenska premieskattereglerna redan innan utslaget kom. Det är dock tveksamt om de ändringar som företogs är tillräckliga för att de nya reglerna skulle hålla för en eventuell förnyad granskning av EG-domstolen. Reglerna har visserligen lättats upp en aning och gjorts något mer förmånliga för den som tecknar försäkringar i utländska bolag. Men fortfarande är det försäkringstagaren själv som måste stå för skatten om han/hon väljer att teckna en utländsk försäkring, medan svenska försäkringar endast beskattas hos försäkringsbolaget. Om även dessa regler skulle underkännas kan det medföra relativt stora problem för Sverige att skydda denna skattebas. Det finns en risk för att utländska kapitalförsäkringsbolag får en konkurrensfördel till följd av lägre skatt och att Sverige inte kan göra något åt detta. Det föreligger alltså inte någon EG-rättslig princip som innebär att alla kapitalinkomster, oavsett varifrån de kommer, skall beskattas likadant i Sverige. En sådan principiell hållning kan i den praktiska

implementeringen av principen skapa sådana problem för en utländsk försäkringsgivare att dennes möjligheter att tillhandhålla tjänster över landgränsen är så begränsade att en kränkning av EG-rätten anses föreligga.

### 3.5 Fri rörlighet för kapital

Ett intressant mål angående skatteregler som kränker de fria kapitalrörelserna är fallet *Verkooijen*. Målet gällde de nederländska reglerna för beskattning av aktieutdelningar. En person med hemvist i Nederländerna som ägde aktier i ett nederländskt bolag kunde enligt dessa regler ta emot ett visst belopp i aktieutdelning skattefritt varje år. Motsvarande skattefrihet medgavs inte för utdelningar från bolag i andra medlemsstater. Frågan gällde om denna olikbehandling av inhemska och utländska utdelningar kunde anses strida mot EG-rätten. Domstolen framhöll särskilt att de nederländska bestämmelserna kunde avskräcka personer bosatta i Nederländerna från att investera sitt kapital i bolag i andra medlemsländer. Att det i förarbetena till lagstiftningen klart uttalats att ett av syftena med bestämmelserna var att just främja investeringar i nederländska bolag gjorde knappast saken bättre för Nederländernas del. Vidare anförde EG-domstolen att de prövade bestämmelserna även hindrade bolag från andra medlemsländer att anskaffa kapital i Nederländerna. Domstolen fann därför att de nederländska reglerna inte var förenliga med bestämmelserna om fria kapitalrörelser.

*Verkooijen*-målet kan komma att få mycket stora implikationer för de europeiska bolagsskattesystemen. Den i målet prövade skattefriheten för en viss del av mottagna aktieutdelningar är ett sätt att ge lättnad i den s.k. ekonomiska dubbelbeskattningen av aktieutdelningar. Motsvarande, och i många fall betydligt mer långtgående, lättnader tillämpas i de flesta andra medlemsländer. Det vanliga är att sådana lättnader medges endast för utdelningar från inhemska bolag till inhemska aktieägare. Om EG-domstolen skulle finna att slutsatserna i *Verkooijen* går att överföra även på de s.k. skatteavräkningssystem som tillämpas i många medlemsländer, dvs. de system som medger avräkning för bolagsskatt som belastat de utdelade vinstmedlen när dessa beskattas hos aktieägaren, skulle det få dramatiska konsekvenser för Europas bolagsskattesystem. De länder som vill fortsätta att tillämpa en lättnad i beskattningen

måste då fortsättningsvis låta även utdelningar från utländska bolag omfattas av lättnaden. En kanske troligare utveckling skulle dock kunna vara att domstolens praxis leder till att många medlemsländer helt enkelt känner sig tvingade att överge sina lättnadsystem till förmån för ett dubbelbeskattningssystem av klassiskt snitt. Detta skulle i så fall vara ett illustrativt exempel på hur EG-domstolen genom sin praxis de facto åstadkommer en harmonisering av medlemsstaternas inkomstskatter.

### 3.6 Kan en skattediskriminering aldrig accepteras? Principen om beskattningssymmetri

Frågan är om all skattediskriminering eller annan restriktion av företag, personer, tjänster etc. med koppling till utlandet nu är förbjuden. Finns det överhuvudtaget inga skäl som skulle kunna motivera att man beskattar svenska och utländska personer och inkomster olika? I grundfördragen finns vissa öppningar för att en medlemsstat som kan åberopa mycket starka skäl för det skall få rätt att behålla regler trots att de är diskriminerande eller på annat sätt försvårar realiserandet av den inre marknaden. Regler som direkt diskriminerar företag eller medborgare från andra EU-länder eller som av annan anledning utgör ett omedelbart hinder för den fria rörligheten kan enligt fördragsbestämmelserna tillåtas endast om de är nödvändiga för att upprätthålla allmän ordning, säkerhet och hälsa. Det är emellertid mycket svårt att tänka sig inkomstskatteregler som skulle kunna motiveras med dessa hänsyn, och det har heller aldrig varit aktuellt för EG-domstolen att godta inkomstskatteregler på de grunderna. Betydelsefullare är då den praxis EG-domstolen utbildat kring möjligheten att godta regler som endast är indirekt diskriminerande. Här har domstolen varit något mer generös och accepterat även andra grunder för att få behålla reglerna än de som uttryckligen anges i fördragsbestämmelserna.

När det rör sig om indirekt diskriminering har domstolen sagt att en sådan diskriminering kan accepteras om den är motiverad av ett "tillräckligt viktigt allmänintresse". För att godtas måste diskrimineringen vidare stå i någon rimlig proportion till tyngden av detta allmänintresse. I de inkomstskattemål som har prövats av domstolen har uppfinningsrikedomen när det gäller att hitta sådana allmänintressen varit stor hos de medlemsländer som fått sina skattebestämmelser ifrågasatta. Alltifrån att den diskriminerade



åtnjuter andra skattefördelar som kompenserar för diskrimineringen till att diskrimineringen är nödvändig av administrativa skäl har anförts som argument för att reglerna skall accepteras. Domstolen har dock åtminstone hittills förhållit sig relativt kallsinnig till medlemsstaternas argumentation, och det är endast helt undantagsvis som domstolen godtagit indirekt diskriminerande skattebestämmelser på den grunden att det finns ett allmänintresse som motiverar att de upprätthålls.

I domstolens praxis har egentligen endast två grunder för att rättfärdiga indirekt diskriminerande skattebestämmelser vunnit acceptans. Den ena är behovet att hindra skatteflykt. För att få gehör för detta argument krävs dock att medlemsstaten visar att den verkligen uttömt alla andra vägar att förhindra skatteflykt och att den diskriminerande skattebestämmelsen inte är mer ingripande än vad som är nödvändigt för att stävja det oönskade skatteundragandet. Medlemsländerna har regelmässigt misslyckats med att uppfylla domstolens krav i dessa hänseenden. Den andra grunden för rättfärdigande som domstolen ansett acceptabel är hänsynen till skattesystemets övergripande struktur och "inre sammanhang". Det sistnämnda argumentet räddade Belgien från att bli fällt av domstolen i *Bachmann*-målet.

Målet hade initierats av den tyske medborgaren Hanns-Martin Bachmann. Han hade flyttat till Belgien och tagit anställning där. Vid flytten behöll han en pensionsförsäkring som han tidigare hade tecknat i ett tyskt försäkringsbolag och fortsatte att göra premieinbetalningar på försäkringen. Vid den belgiska beskattningen vägrades han dock avdrag för premiebetalningarna. Belgien medgav nämligen endast avdrag för försäkringar som tecknats i belgiska försäkringsbolag. EG-domstolen ansåg att avdragsförbudet för premiebetalningar till utländska bolag i princip utgjorde en indirekt diskriminering av utländska medborgare. Domstolen menade nämligen att det fanns en risk för att det framför allt var utländska medborgare som tecknade försäkringar i utländska bolag och att det alltså framför allt var utländska medborgare som drabbades av avdragsförbudet. Domstolen ansåg vidare att avdragsförbudet i princip också stred mot bestämmelserna om fri rörlighet för tjänster, eftersom det försvårade för utländska försäkringsbolag att sälja pensionsförsäkringar i Belgien.

Domstolen kom dock trots det fram till att avdragsförbudet ändå kunde godtas med hänsyn till önskemålet att upprätthålla det inre sammanhanget i det belgiska skattesystemet, vad som kan

kallas principen om *beskattningsymmetri*. Den belgiska beskattningen av pensionsförsäkringar var nämligen uppbyggd på så sätt att avdragsrätten för premier hängde ihop med skattskyldigheten för utfallande försäkringsbelopp. Om premien var avdragsgill var utfallande belopp skattepliktiga och om avdrag för premien inte medgavs var utfallande belopp skattefria. Enligt domstolen krävde det inre sammanhanget i det belgiska systemet att avdrag endast skulle behöva medges om det kunde tillförsäkras att utfallande belopp skulle kunna beskattas i Belgien. Så var inte fallet om försäkringen tecknats i ett utländskt bolag. Belgien skulle i och för sig kunna rikta ett skattekrav även mot utbetalningar från utländska bolag, men om försäkringstagaren flyttade från Belgien skulle det i realiteten inte finnas någon möjlighet att driva igenom kravet. Både försäkringstagaren och försäkringsbolaget skulle ju då befinna sig utom räckhåll för de belgiska skattemyndigheterna. Belgien fick därför behålla avdragsförbudet för de utländska försäkringarna.

Även om det alltså går att få domstolen att acceptera diskriminerande skattebestämmelser sker detta endast helt undantagsvis. I de helt övervägande antalet fall som ställts under domstolens prövning har den skattskyldige fått rätt och medlemsstaten har blivit tvungen att ändra sin lagstiftning. Efter domen i *Bachmann*-målet har medlemsstaterna t.ex. i senare skattemål nästan alltid försökt försvara den skatteregel som prövats med att den varit motiverad med hänsyn till skattesystemets struktur och inre sammanhang. EG-domstolen har dock genomgående tillbakavisat den argumentationen. Så skedde t.ex. i det ovannämnda *Verkooijen*-målet. Medlemsstaten hävdade här att skattefriheten för utdelningar från nederländska bolag syftade till att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsvinster, och att en sådan lindring var motiverad endast när Nederländerna beskattade både det utdelande bolaget och den aktieägare som tog emot utdelningen. För utdelningar från utländska bolag uppkom ingen dubbelbeskattning i Nederländerna som måste kompenseras genom en skattefrihet hos aktieägaren.

Domstolen avvisade dock denna invändning och framhöll därvid att det här inte var fråga om ett sådant direkt samband mellan olika skatteregler som var fallet i *Bachmann*-målet, eftersom det rörde sig om två distinkta skatter som belastade två olika skattesubjekt. Man kan därmed säga att domstolen underkände själva bevekelsegrunden för att överhuvudtaget medge lättnader i dubbelbeskattningen, nämligen uppfattningen att bolagsskatten och skatten på

utdelningar har ett mycket nära samband. Att så är fallet har under många år varit ett etablerat synsätt i alla de stater som tillämpar olika former av lättnader i dubbelbeskattningen. Men detta synsätt accepterades alltså inte av domstolen.

Enligt vår mening är *Verkooijen*-målet en god illustration av hur EGD successivt flyttar fram positionerna och ger fördragsbestämmelserna om fri rörlighet ett allt större genomslag på bekostnad av den nationella skattesuveräniteten. Mycket talar för att *Bachmann*-målet inte skulle ha bedömts på samma sätt om fallet hade kommit upp idag. Det sätt på vilket EGD i senare mål kategoriskt avfärdar principen om skattesystemets inre sammanhang som grund för rättfärdigande indikerar snarast att den ångrar att den någonsin "uppfann" denna princip. Medlemsstaternas utsikter att få skatteregler som i princip hindrar den fria rörligheten godtaga med hänvisning till detta argument måste bedömas som mycket små. Man måste komma ihåg att domstolen ser som en av sina viktigaste uppgifter att värna fördragen och driva integrationsprocessen framåt. Det är kanske därför inte särskilt förvånande att den regelmässigt prioriterar realiserandet av fördragens målsättningar framför medlemsstaternas intresse att upprätthålla en etablerad skattestruktur.

Om utvecklingen av EG-domstolens praxis fortsätter på denna linje kan det komma att innebära ett relativt allvarligt hot mot medlemsstaternas skattebaser. Som ett exempel kan de svenska koncernbidragsreglerna nämnas. Nyligen har dessa regler ändrats på så sätt att utländska bolag med svenska fasta driftställen kan ge och ta emot koncernbidrag på samma villkor som svenska bolag. Fortfarande är det dock inte möjligt att åstadkomma förlustutjämning i form av koncernbidrag mellan ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag utan fast driftställe i Sverige. Detta utgör onekligen ett hinder för svenska bolag att etablera dotterbolag i andra länder. Kan detta hinder ändå godtas med hänsyn till principen om beskattningssymmetri? Systemet med koncernbidrag bygger ju på att det avdrag som medges hos det ena bolaget motsvaras av en intäkt som beskattas hos det andra bolaget. Det inre sammanhanget i det systemet brister onekligen om det mottagande bolaget inte kan beskattas i Sverige. Det är dock osäkert hur EG-domstolens avgörande i *Verkooijen* skall tolkas. Domstolen framhöll ju i det målet att argumentet om inre sammanhang inte var relevant eftersom det rörde sig om skatter som togs ut av två olika skattesubjekt. Frågan är om målet innebär att det faktum att

det mottagande dotterbolaget inte kan beskattas för koncernbidraget är irrelevant för frågan om det givande bolaget skall få avdrag, eftersom det rör sig om två olika skattesubjekt? Enligt vår mening skulle ett sådant synsätt vara helt orimligt och skulle i praktiken innebära att argumentet om skattesystemets inre sammanhang förlorat allt innehåll. Det går dock inte att helt utsluta att domstolen skulle komma fram till denna slutsats, vilket allvarligt skulle hota den svenska bolagsskattebasen.

### 3.7 Statsstödsreglerna i fördraget

Det är inte endast fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke-diskriminering som innebär inskränkningar i medlemsstaternas skattesuveränitet. Även statsstödsreglerna i fördraget begränsar medlemsstaternas handlingsfrihet att utforma sina skattesystem på det sätt de själva skulle önska. Att en medlemsstat ger subsidier till företag belägna i det egna landet är självfallet problematiskt ur ett gemensamhetsmarknadsperspektiv. Det är lätt att på det sättet gynna egen produktion och skydda den egna hemmamarknaden. Ett sådant förfarande hämmar handeln över landgränserna i EU. I fördraget finns därför bestämmelser som förbjuder medlemsstaterna att gynna vissa företag eller viss produktion med stöd som snedvrider eller hotar konkurrensen, i den utsträckning stödet kan påverka handeln mellan medlemsstaterna. Stödet är förbjudet oavsett i vilken form det ges. Detta innebär att inte heller skattesystemet kan användas för att ge stöd.

Det är alltså endast stöd som snedvrider konkurrensförutsättningarna till de egna företagens fördel som är förbjudna. I fördraget finns också en katalog av tillåtna åtgärder. Särskilt kan nämnas att stöd för att främja regioner där levnadsstandarden är onormalt låg eller där det råder allvarlig brist på sysselsättning är tillåtet (*regionalstöd*). Vidare kan stöd för att främja kultur och kulturarv vara tillåtet. Även ett *sektorstöd*, till särskilt utsatta näringsgrenar, kan vara tillåtet. Kommissionen skall fortlöpande granska alla stödåtgärder. Medlemsstaterna är skyldiga att underätta kommissionen om alla planer på att ändra gällande subventionssystem eller att införa nya sådana. Kommissionen har rätt att förbjuda staten att lämna visst stöd och i sista hand, om en medlemsstat inte rättar sig efter kommissionen, stämma in medlemsstaten inför EG-domstolen. Ett stöd är alltid olagligt om

det införs utan att kommissionen underrättats eller om kommissionen inte godkände det.

Ett fiskalt stöd som kan fångas upp av statsstödsreglerna föreligger om ett *särskilt* undantag ges från den allmänna skattebehandlingen. Det måste vara fråga om en avvikelse från den annars normala beskattningsregeln. En sådan särskild åtgärd kan dock falla utanför statsstödsbestämmelsen om den ändå kan anses berättigad genom det ifrågasatta systemets karaktär eller struktur.

Frågan om huruvida en fiskal åtgärd faller in under statsstödsreglerna kan därför vara besvärlig att besvara. Ett belysande exempel på en åtgärd som fångats upp av artikeln är den svenska lagen om nedsättning av socialavgifter. Sverige har en "normal" lag om en viss nivå på sociala avgifter och i nedsättningslagen gavs fördelar till företag i vissa regioner. Kommissionen har haft allvarliga invändningar mot denna stödform och inte godkänt den. Regeringen har därför sett sig tvingad ta bort detta stöd. I samarbete med kommissionen har dock Sverige nu kunnat sänka socialavgifterna i ett visst regionalt område i Norrland. Kommissionen har också förgranskat och accepterat den svenska s.k. expertskatten.

Ett annat illustrativt exempel är det tyska värdeminskningsskattavdraget på flygplan. Luftfartyg och andra fartyg gavs en mer fördelaktig avskrivningstakt än andra tillgångar, under förutsättning att de var registrerade i Tyskland. Kommissionen fann att statsstödsreglerna var tillämpliga.

## 4 Vilken betydelse har EG-domstolen för rättsutvecklingen?

Domstolens roll för rättsutvecklingen kan knappast överskattas. Dess betydelse är mycket stor. Domstolen har själv bestämt sin kompetens och anser sig fortfarande ha beslutanderätten över sin kompetens. Detta är onekligen en stor skillnad jämfört med nationella högsta domstolar. Vanligen brukar en domstols kompetens ges av ett lagstiftande organ, t.ex. Sveriges riksdag. Grundlagen, och lagar härledda ur grundlagen, bestämmer klart domstolens kompetens. Det grundläggande rättsliga dokumentet för EU, fördraget, innehåller dock få riktlinjer för domstolen. Den tidigare svenske domaren Ragnemalm har sagt att normerna "ger [EG-] domstolen en helt annan frihet än som vanligen är fallet på nationell nivå. Ofta är det fråga om en direkt tillämpning av en 'grundlag'... som i stora delar mera har karaktären av politiskt dokument än av rättslig reglering. EG:s sekundärrätt [ex. mervärdesskattedirektiven] kan å sin sida vara nog så detaljerad men bär inte sällan prägel av kompromiss eller – i värsta fall – av en uppgiven suck efter en olöst konflikt, som domstolen i sin rättstillämpning förhoppningsvis kan reglera med användning av sin konstruktiva fantasi." (JT 1998/99 s. 297)

I fallet *Costa v. Enel* tog domstolen det avgörande steget och fann att EG-rätten var överordnad nationell rätt. Domstolen formulerade läran om EG-rättens *absoluta företräde*. Denna doktrin är helt central för integrationstanken. EG-rätten kan givetvis inte vara ett kraftfullt verktyg för harmonisering och integration om medlemsstaterna kan obstruera eller undergräva EG-rättens effektivitet. Medlemsstaterna har enligt domstolen en gång för alla avhänt sig konstitutionell makt, eller med ett annat ord, suveränitet. Det är också gemenskapen, eller domstolen, som ytterst avgör hur mycket makt som överlåtits. Detta brukar i internationell rättsvetenskaplig litteratur anges som domstolens "Kompetenz-

Kompetenz” (se bl.a. Hartley, professor vid London School of Economics, Weiler, professor vid Harvard Law School).

Europas bestämmande politiker må ha kritiska synpunkter på detta men samtidigt måste sägas att det lagstiftande organet, ministerrådet, som består av Europas valda regeringsföreträdare, i vart fall konkludent accepterat EG-domstolens självpåtagna kompetens, möjligen under protest. Inte i något fall har fördraget ändrats och domstolens kompetens beskrivits. Varför detta är fallet är oklart. En tes är att politikerna önskar en integration och därför är tillfredsställda med domstolens självpåtagna roll. Politikerna är osäkra på väljarnas entusiasm för integrationsprojektet och vågar därför inte söka mandatet hos väljarkåren. En annan tes är att politikerna för sent insåg konsekvensen av EG-domstolens aktiviteter. *Costa v. Enel*-målet kom redan år 1964. Knappast anade någon då vidden av läran om EG-rättens absoluta företräde. Efter en i viss mening trevande start måste också sägas att medlemsstaternas judiciella organ och myndigheter kommit att acceptera denna tes. Medlemsstaternas högsta domstolar följer numera i princip EG-domstolens domar. Alldeles klart är i alla fall att Sveriges domstolar lojalt följer EG-domstolen och EG-rätten.

Det bör samtidigt framhållas att frågan ännu inte ställts på sin spets. EG-domstolen har ännu inte haft anledning att underkänna något lands grundlag. Det skulle naturligtvis vara mycket politiskt känsligt att göra detta. Högsta domstolen i Tyskland, Bundesverfassungsgericht, har också i de s.k. Solange-målen intagit förhållningssättet att tysk grundlag står över EG-rätten men ändå accepterat EG-rätten eftersom den inte (ännu:solange) anses strida mot tysk grundlag. Bland medlemsstaterna finns det således även inom juristkåren olika uppfattningar om företrädesdoktrinen. Det bör här framhållas att detta knappast kan tillskrivas hur de olika medlemsstaternas grundlagar är utformade utan det handlar helt enkelt om olika uppfattningar om vad nationalstatens suveränitet egentligen innebär. Här kan tilläggas att den svenske lagstiftaren till stor del har ställt sig bakom den tyska författningsdomstolens uppfattning. Detta framkommer genom lagförarbetena till Regeringsformen 10:5. Enligt dessa lagförarbeten ankommer det emellertid på svensk riksdag att ta ställning till hur en eventuell konflikt mellan EG-rätt och grundlag skall lösas. Domstolar och myndigheter skall följa EG-rätten.

Som framgått i avsnitt 3 ovan har EG-domstolen i flera fall underkänt nationella inkomstskatteregler såsom stridande mot EG-

fördraget. Domstolen har alltså genom sina domar framtvingat lagändringar på ett flertal områden, vilket lett till att vissa skillnader mellan ländernas skattelagstiftning utjämnats. Man skulle därför kunna säga att bristande framgångar i arbetet med att införa harmoniserade inkomstskatteregler lagstiftningsvägen i viss mån har kompensrats genom harmonisering domstolsvägen. Genom domstolspraxis kan man dock aldrig uppnå samma långtgående rättslikhet som är möjlig genom lagstiftning. EG-domstolen kan nämligen i princip endast konstatera att existerande skatteregler strider mot EG-rätten, men har ingen möjlighet att mer i detalj föreskriva vilka andra regler som skall sättas i deras ställe. EG-domstolen är ju, trots att den gärna går i spetsen för utvecklingen och driver integrationen framåt, sist och slutligen just en domstol och inte en lagstiftare.

Även om EG-domstolens praxis aldrig helt kan ersätta lagstiftningsåtgärder kan det eventuellt tänkas att domstolens aktivism på skatteområdet i sig kan medföra att lagstiftningsarbetet påskyndas. EG-domstolens domar har inte alltid mottagits väl i medlemsstaterna. Många har anklagat domstolen för att den går för långt och tolkar in mycket mer i fördragen än vad som går att utläsa ur fördragstexterna. Man menar att domstolen genom sin praxis ger fördragen ett innehåll som medlemsstaterna aldrig någonsin avsåg när de slöt dem. En möjlig väg för medlemsstaterna att ta tillbaka initiativet på skatteområdet vore onekligen att utfärda mer gemensam lagstiftning. Då kan de själva lägga fast kriterierna för hur beskattningen skall vara utformad och blir inte som nu helt utlämnade till domstolens bedömningar. Det är därför inte omöjligt att den irritation vissa av domstolens domar väckt hos medlemsstaterna kan komma att driva på harmoniseringsarbetet något i framtiden.

Även kommissionen har givit uttryck för tankar om att gemenskapsrätten vad gäller vilka skatte- och avgiftsbestämmelser som skall anses oförenliga med målen för den inre marknaden i större utsträckning borde utvecklas inom ramen för den politiska processen. Man menar att detta är att föredra framför en rättsutveckling som sker ad hoc på grundval av de fall som kommer upp i domstolen. Kommissionen har därför lagt fram förslag om att införa kvalificerad majoritet vid beslut om gemensam lagstiftning på detta område i stället för det enhällighetskrav som gäller för närvarande. Eftersom det finns ett stort motstånd hos vissa medlems-



länder, däribland Sverige, att släppa på vetorätten är det dock osäkert om och när detta förslag kan komma att antas.

## 5 Är integrationen det övergripande målet och låter EG-domstolen detta styra tolkningen?

Utan tvekan kan EG-domstolen klassificeras som integrationsvänlig. Det är dock troligen riktigt att domstolens mycket aktiva era nu är historia. Men det kan i stor utsträckning förklaras av att den juridiska och ekonomiska integrationen gått mycket långt. De stora stegen, EG-rättens överordnade karaktär etc., har redan tagits. EG-domstolen förvaltar och förfinar numera sitt konstruerade system. Det finns också bedömare som menar att domstolens tidigare stora aktivitet på området för varurörlighet nu i stället återfinns på området för personrörlighet och etableringsfrihet. Det är på dessa områden skattebestämmelser ofta påträffas. Dock sker fortfarande språng av rättsutveckling, det senaste torde vara EG-domstolens beslut att medlemsstaterna kan vara skadeståndsskyldiga om deras lagstiftning står i strid med EG-rätt (målen *Francovich* m.fl.). Detta skadeståndsansvar finns inte inskrivet i fördraget och ingen medlemsstat kan antas ha önskat ett sådant ansvar. I målen argumenterade bl.a. Tyskland för att sådant skadeståndsansvar inte kan finnas utan klart lagstöd och att domstolen inte kunde agera lagstiftare. Trots detta tvekade inte EG-domstolen att finna att skadeståndsansvar förelåg. Detta är ett exempel på att EG-domstolen styrs av ett överordnat mål att göra EG-rätten så *effektiv* som möjligt. Denna effektivitetsdoktrin är också ett fundament för den juridiska integrationen. Brott mot EG-rätten måste kunna bestraffas och den person eller det företag som lider skada till följd av medlemsstatens brott måste få upprättelse. Annars skulle givetvis medlemsstaten kunna strunta i att följa EG-rätten.

En viktig fråga är naturligtvis vilken slags integration EG-domstolen är ute efter. I första hand får sägas att EG-domstolen ser som sin viktigaste uppgift att se till att *EG-rätten implementeras och får avsedda effekter*. Ragnemalm har pekat på att EG-domstolen också ser som en mycket viktig uppgift att säkerställa att de posi-

tiva rättigheter som ges EU-medborgarna i EG-rätten kan utnyttjas. Principen om direktivens *direkta effekt* är en direkt följd av denna tanke. Ett direktiv som ger en medborgare en rättighet, men som inte implementerats av en medlemsstat, kan under vissa förutsättningar i alla fall åberopas av medborgaren. Det är dock alldeles klart att EG-domstolen tar fördragets ord om "att skapa en allt fastare sammanslutning mellan de europeiska folken" på fullaste allvar.

## 6 Vilken neutralitet arbetar EG-domstolen med?

Det skatterättsliga neutralitetsbegreppet har oss veterligen endast använts av EG-domstolen i mervärdesskattemålen. Skälet bakom detta kan vara att i den s.k. *preambeln*, eller inledningen, till det första mervärdesskattedirektivet från år 1967 anges specifikt att mervärdesskattesystemet bör vara neutralt (Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter. Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr 071, 14/4/1967 s. 1301–1303). I preambeln anges bl.a.

Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när dess räckvidd omfattar alla led av produktion och distribution och tillhandahållande av tjänster.

Under relativt lång tid har därför EG-domstolen kunnat åberopa neutralitetsargumentet vid tolkningen av mervärdesskattedirektiven. Ett tämligen stort antal rättsfall finns. Vi återkommer strax nedan till vilka slutsatser som kan dras av dessa.

Här bör sägas att EG-domstolens tolkning av direktiven får omedelbart genomslag i Sverige. När svensk domstol tolkar den svenska mervärdesskattelagen måste den tolkas "direktivkonformt", dvs. lagen skall ha samma innebörd som direktivet och har EG-domstolen preciserat direktivets innebörd måste detta få genomslag i Sverige och alla andra medlemsstater. Detta är återigen en princip EG-domstolen fastslagit för att EG-rätten skall vara så effektiv som möjligt.

Neutralitetsargumentet återfinns också i de två direktiv som gäller på bolagsskatteområdet, dvs. fusionsdirektivet och moder/dotterbolagsdirektivet. Dessa har ännu inte prövats i någon större omfattning av EG-domstolen.

I Persson Österman "Kontinuitetsprincipen" (1997) fastslås att neutralitetsprincipen i den skatterättsvetenskapliga diskussionen

används på två olika sätt, antingen som refererande till ett intresse av att höja effektiviteten i samhällsekonomin eller som refererande till en mer "enkel" likabehandlingsprincip. Likabehandlingsprincipen, eller likformighetsprincipen, innebär förenklat att olika typer av företagsformer skall behandlas på samma sätt och att transaktioner med samma realekonomiska innebörd skall behandlas på samma sätt. Detta senare kan leda till högre samhällseffektivitet, men så behöver inte nödvändigtvis vara fallet. "Likabehandlingen" kan ju nämligen avse tillämpningen av en i sig oneutral regel, t.ex. en regel som innebär att en investering i ett visst inventarium är omedelbart avdragsgill.

Det är uppenbart att EG-domstolen ser neutralitetsprincipen på det sistnämnda sättet. Det finns inga bevis för att EG-domstolen låter nationalekonomiska teorier påverka innehållet i neutralitetsprincipen. Tvärtom bortser EG-domstolen från kända ekonomiska insikter (*Ramsayregeln*) genom sitt betonde av att neutraliteten kräver att mervärdesskatten appliceras på alla företag, oberoende av vilka varor eller tjänster de presterar. Det är i vart fall känt sedan Ramsay år 1927 publicerade en artikel i *Economic Journal* att en verkligt neutral mervärdesskatt kräver hänsynstagande till olika varor och tjänsters elasticitet (se även Assarsson i Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 26 s. 177 ff.). I praktiken kan givetvis knappast ett sådant hänsynstagande ske i lagstiftningen. Den neutralitet EG-domstolen arbetar med är alltså en annan än den strikt ekonomiska. EG-domstolen tillämpar snarare en juridisk likabehandlingsprincip. EG-domstolen utgår helt enkelt ifrån de ramar, eller målsättningar, som givits i mervärdesskattedirektiven och applicerar dessa på ett sådant sätt att likformighet, såsom denna definierats i lagstiftningen, uppnås. Medför lagstiftningen bristande neutralitet ändrar inte EG-domstolen på detta (t.ex. att vissa företag är befriade från mervärdesskattskyldighet vilket kan leda till s.k. kumulativa effekter). Detta kan också indikera att EG-domstolen inom det tämligen speciella området för indirekt beskattning undviker att operera utanför en rättspositivistiskt definierad arena. EG-domstolen håller sig helt enkelt till spelreglerna och agerar i mångt och mycket som en ordinär nationell högsta domstol. Man kan också uttrycka sig så att EG-domstolen använder en skatteteknisk neutralitetsprincip eller likabehandlingsprincip som är välkänd även från den svenska regeringsrättens praxis.

På de skatteområden som inte är harmoniserade genom sekundärrätt tillämpas de fyra friheterna i det grundläggande fördraget. Som nämnts i avsnitt 3 ovan innebär detta att olika typer av hinder i skattelagstiftningen etc. för att bo i en stat och arbeta i en annan, som anställd eller som företagare, eller hinder för ett bolag att etablera sig utomlands, eller hinder att transferera kapital utomlands eller att sälja/marknadsföra tjänster i en annan stat kan prövas och undanröjas av EG-domstolen. Inte i något fall har effektiviteten i samhällsekonomin beaktats av EG-domstolen. Inte heller synes någon mer trängre juridisk neutralitetsprincip ha beaktats, till exempel risken för att företag etablerar sig i lågskatteländer inom EU och därifrån tillhandahåller tjänster genom att utnyttja rätten att tillhandahålla tjänster. Denna slutsats kan dras av *Safir*-målet, som tyder på en sträng hållning hos EG-domstolen. Målet är dock inte helt lättolkat (jfr även avsnitt 3.4 ovan). Det är alltså möjligt att ha förmånligare regler för gränsöverskridande aktiviteter än för nationella aktiviteter, dvs. det föreligger inte något krav på likabehandling "åt båda hållen".

I stället för att låta sig vägledas av ett slags neutralitetsperspektiv vad gäller synen på tolkningen av fördraget är perspektivet hos EG-domstolen något förenklat att EU-medborgaren, eller EU-företaget, har starka rättigheter som inte annat än i undantagsfall får kränkas. Endast om mycket viktiga samhällsintressen kräver att statens intresse går före individens accepterar EG-domstolen en kränkning av rättigheten. EG-domstolen uppfattar också dessa rättigheter som dynamiska. Eftersom fördragets målsättning är att skapa en ekonomiskt integrerad union stärks dessa rättigheter med tiden. Undantagen blir färre och färre. Medlemsstatens intresse av att försvåra gränsöverskridande aktiviteter blir helt enkelt över tiden mindre.

Detta leder till att EG-domstolens aktiviteter kan medföra bristande samhällseffektivitet (eller oneutrala lägen). Antag att ett medlemsland avskaffar bolagsskatten totalt i syfte att attrahera investerare. Fördraget och EG-domstolspraxis av idag hindrar i princip inte sådana åtgärder. Tvärtom kan alltså EG-domstolens praxis om fri rörlighet och fri etablering underlätta sådana åtgärder. *Safir*-målet (se ovan avsnitt 3.4) är en illustration av detta. En intressant fråga är om reglerna om statsstöd i artikel 87 skulle kunna bli tillämpliga (se om dessa i avsnitt 3.7 ovan). En ensidig åtgärd i form av införandet av mycket gynnsam beskattning bör kunna ses som ett stort statsstöd. Ordalydelsen i artikel 87 är inte

begränsad till att omfatta stöd åt inhemska företag eller inhemska produktion. Problemet är att reglerna enbart uppfattas vara tillämpliga när statsstödet är selektivt. En allmän skattesänkning i bolagssektorn är generell och kan enligt vedertagen uppfattning inte angripas med dessa regler. Den i Sverige nyligen införda "expertsporten" har t.ex. accepterats av kommissionen. Paradoxalt nog kan således en medlemsstat förklara sig vara skatteparadis utan att EU rättsligt formellt kan agera. Uppförandekoden är det vapen som står till buds. Det råder således en viss slagsida inom EG-rätten; marknadseffekter i form av hinder mot rörligheten kan effektivt rättsligt angripas men marknadseffekter i form av stimulans till att öka rörligheten kan inte angripas. Detta är ett utslag av föreställningen om att fria och självreglerande marknader är optimala. Denna föreställning vilar bakom stora delar av fördraget. (Se t.ex. Miguel Poiates Maduro: *Striking the Elusive Balance Between Economic Freedom and Social Rights in the EU*, Oxford 1999).

## 7 Avslutande kommentar – finns tecken på att EG-domstolen accepterar ingrepp i den inre marknaden med hänsyn till skattesuveränitet?

Avslutningsvis måste ändå framhållas att EG-domstolen i princip inte underkänner skattesuveräniteten. Det finns ett antal mål som visar att EG-domstolen accepterar internationella skatterättsliga principer som har med skyddet av skattebasen att göra.

Målet *Futura* visar enligt vår mening klart att vissa uppenbara restriktioner för etablering utomlands inte kan prövas. I fallet prövades nämligen regeln om att enbart förluster knutna till en verksamhet i det fasta driftsstället är avdragsgilla i driftställestaten. Låt oss förtydliga genom ett exempel. Antag att en person (bosatt i Danmark) har sin huvudsakliga verksamhet i Danmark och en filial i Malmö. Antag att verksamheten börjar gå mycket dåligt i Danmark och lämnar underskott. Antag vidare att hans filial i Malmö däremot går bra, så bra att den precis täcker förlusten i Köpenhamn. Ur danskens perspektiv har han skatterättsligt visat ett nollresultat. Emellertid kommer Sverige som källstat att beskatta hans överskott. Utifrån den skattskyldiges perspektiv är detta dubbelt märkligt för hade förhållandet varit omvänt, förlust i Sverige och vinst i Danmark, hade danska skattemyndigheten beaktat den svenska förlusten! Och båda dessa förhållningssätt följer av hävdvunna internationella skatterättsliga principer.

I *Futura* accepterade EG-domstolen denna skatterättsliga princip. Skälet som EG-domstolen såg var att förhållningssättet var en följd av den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Eftersom Sverige som källstat inte vinstbeskattar danskens globala inkomst kan det inte krävas att Sverige i något avseende beaktar hans globala inkomstförhållanden, som t.ex. att hans verksamhet totalt sett går med förlust. Men vilken glädje har dansken av detta? Han har i praktiken två alternativ: antingen lägga ner verksamheten i Sverige för att kraftsamla i Danmark eller lägga ner den danska förlustbringande verksamheten. En uppenbar restriktion föreligger för honom. Restriktionen som EG-domstolen ser är dock en följd av



den avsaknad av harmonisering på inkomstbeskattningens område som föreligger inom EU. Det som utifrån danskens perspektiv försvårar för honom att bedriva verksamhet är en logisk följd av den av EG-domstolen accepterade territorialitetsprincipen.

Även i målet *Gilly* accepterade EG-domstolen vedertagna internationella skatterättsprinciper för att lösa internationell dubbelbeskattning. En person arbetade i ett annat land och beskattades både i detta land (källstaten) och i hemvistlandet. Enligt dubbelbeskattningsavtalet skulle hemvistlandet ta hänsyn till den skatt som betalats i källstaten, men bara med så mycket pengar som betalats i hemvistlandet på samma inkomst. Nu slumpade det sig så att skatten var högre i källstaten än i hemviststaten. Men detta accepterade EG-domstolen under hänvisning till skattesuveräniteten, det är möjligt att ha vilken skattesats som helst i ett land.

En annan viktig slutsats är att EG-domstolen med sin "konstruktiva fantasi" (Ragnemalm) i tolkningen faktiskt visat sig vara beredd att skydda medlemsstatens skattebas, vilket framgår av det ovannämnda målet *Man-in-Black* (se avsnitt 2.1). Men skyddet tycks mer vara mot ett rent missbruk av EG-rätten. Att rent allmänt dra fördel av fördragsrättigheterna kan aldrig uppfattas som ett missbruk. Detta kan sägas framgå av *Centros*-domen, som visserligen inte handlade om skatterätt. I fallet var fråga om danskar som önskade bedriva näringsverksamhet i Danmark i aktiebolagsform. Danskarna vill dock utnyttja att kravet på aktiekapitalets storlek i Storbritannien är mycket lägre än i Danmark och bildade således bolaget i Storbritannien. Danmark ville inte tillåta bolaget som enbart skulle bedriva verksamhet i Danmark. EG-domstolen angav dock att det inte gick att förhindra det formellt engelska bolagets rätt att etablera sig i Danmark. EG-domstolen menade att fördraget ger det brittiska bolaget rätt att etablera sig i Danmark.

Detta kan förstås som att svenskar som önskar bedriva näringsverksamhet i Sverige i bolagsform kan bilda bolag utomlands och möjligen åtnjuta skattefördelar med detta. En sådan etablering skulle dock i många fall innebära att det utländska bolaget har fast driftställe i Sverige och detta fasta driftsställe beskattas med den vanliga skattesatsen om 28 procent. *Centros*-domen i sig är därför inte något större hot mot den svenska skattebasen. Det intressanta är i stället att EG-domstolen accepterar en i sig egendomlig bolags-etablering som uppenbarligen hade som syfte att åtnjuta fördelar som inte gavs i det land där själva verksamheten skulle bedrivas. Skulle en sådan skattemässig fördel uppstå skulle EG-domstolen

troligen acceptera detta. Tjänsteföretag som i en framtid säljer sina tjänster genom att använda modern informationsteknologi skulle dock kunna utnyttja denna möjlighet till etablering i andra stater, om dessa har lägre bolagsskatt än Sverige. Skulle också kommissionens idé om att låta registreringen styra var moms skall betalas på Internet-baserad tjänsteproduktion accepteras skulle detta kunna innebära väsentliga problem för den svenska skattebasen.

Sammanfattningsvis kan följande anföras. I princip är det legala skyddet för skattebaserna relativt gott. Fördraget som det är skrivet idag och EG-domstolens praxis begränsar dock utrymmet för att upprätthålla skatteregler som hindrar den fria rörligheten inom EU. Åtskilliga regler som finns i skattesystemet och som motiveras av önskemålet att skydda skattebaser (kontrollregler, CFC-regler, koncernbidragsregler, försäkringsskatteregler) har effekter på den fria rörligheten. EG-domstolen tenderar att underkänna sådana regler. Den integration som uppstår kan betecknas som negativ, dvs. regler tas bort utan att ersättas av andra. Detta kan också liknas vid ett s.k. "race to the bottom" där frihet från marknadsstörningar blir en konkurrensfördel för en stat.

Alternativet är positiv integration, dvs. att gemensamma regler införs. Lagstiftaren på EU-nivå är ministerrådet. För närvarande har alla medlemsstater vetorätt mot alla förslag på beskattningens område eftersom ett krav på enhällighet föreligger. Det råder stort motstånd bland medlemsstaterna att införa majoritetsbeslut på beskattningens område. Förklaringen till detta är dock inte svår förståelig. För det första tillhör beskattningsmakten statssoveränitetens kärna. Få vill ge upp denna makt. För det andra ligger ansvaret för välfärdssamhället i EU kvar hos medlemsstaterna. Den som svarar för utgiftssidan önskar naturligt nog att ha kontroll över inkomstsidan. För det tredje föreligger inte politisk konsensus om EU:s färdriktning. Avskaffandet av vetorätten på beskattningens område kan onekligen sägas leda till en ökad federalism. Den bekymmersamma frågan är naturligtvis om sådan federalism ändå är oundviklig genom den negativa integration som sakta sker runtomkring oss. En möjlig kompromisslösning skulle kanske kunna vara den som kommissionen förespråkar, dvs. att slopa vetorätten när det gäller sådana skattefrågor där domstolens praxis ändå redan starkt beskurit det nationella självbestämmandet men behålla den när det gäller skattefrågor rent generellt (jfr avsnitt 4 ovan).

# 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](mailto: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.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup> 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.

---

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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. Hemvistprincipen 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.<sup>1</sup> 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 kapitalexport- 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 kapitalexportneutralitet 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

---

<sup>1</sup> 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.<sup>1</sup> 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

---

<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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-

---

<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup>

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.<sup>4</sup> Enligt brittiska bolagsskatteregler medgavs koncerner avdrag för förluster i andra bolag. Om koncernen däremot innehöll bolag i andra länder

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

<sup>4</sup> 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".<sup>5</sup> 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.

---

<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> 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 Sparandedirektivet 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.

---

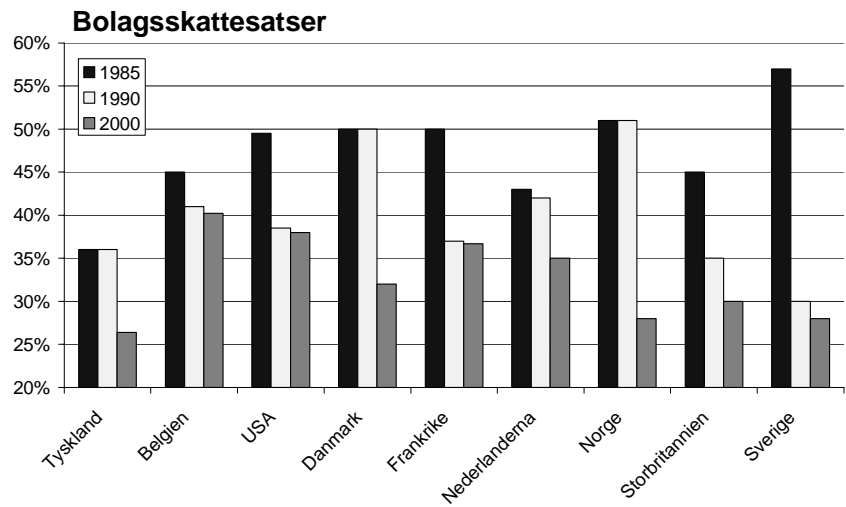
tut i små länder en konkurrensnackdel gentemot institut i större länder. I den mån det finns stordriftsfördelar i förvaltningen av fonder och försäkringar, kan institut i större länder komma att attrahera sparare i de mindre länderna, i synnerhet när skillnader i avdragsrätt elimineras. Det gynnar konsumenten/spararen 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 procent<sup>1</sup> 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.

<sup>1</sup> 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.<sup>1</sup> 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

---

<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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

---

<sup>2</sup> Se Nils Mattson "Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdeskatten", 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).<sup>3</sup>

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.<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> Redan 1998 underströk EU-Kommis-

---

<sup>3</sup> 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.

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

<sup>5</sup> Artiklar 87 och 88 i Fördraget.

sionen att arbetet med statsstödsregler skulle bedrivas "rigorously" för att uppnå likabehandling.<sup>6</sup>

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.<sup>7</sup>

---

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

<sup>7</sup> Även utvecklingen av OECD:s systerprojekt, "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.<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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 kompenserande 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

---

<sup>1</sup> 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>.

<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup>

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

---

<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> 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.<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> 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

<sup>3</sup> 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).

<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup>

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

<sup>5</sup> 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.

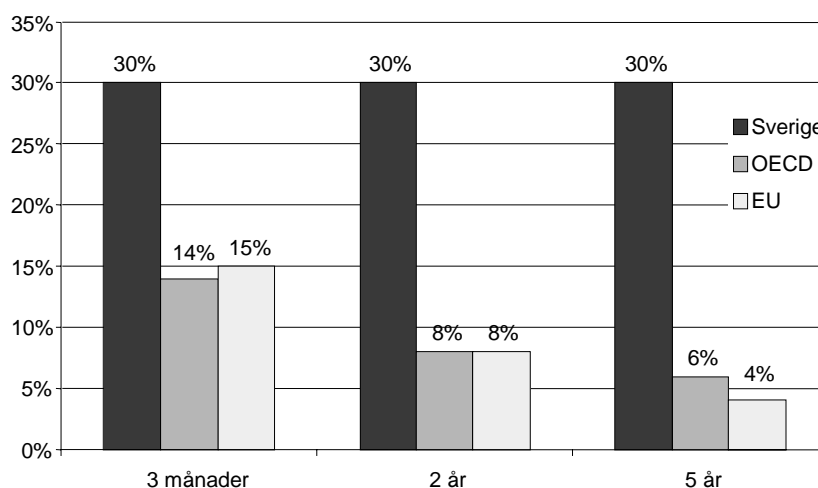
I varje land tenderar skattesystemet att beskatta investeringar i maskiner och immateriella tillgångar lindrigare än andra typer av investeringar. Lånefinansiering är det i särklass minst beskattade

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.<sup>6</sup> 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.

<sup>6</sup> 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 aktieägarande inte som lika anmärkningsvärd, trots att nettot för den svenske spararen blir lågt för såväl räntesparande som för aktieägarande. 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. Internprissättningsvister 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 kapitlexportneutralitet.

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.<sup>7</sup> 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

---

<sup>7</sup> 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 sysselsättningstillfällen 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.<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup>

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

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> ... 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.<sup>3</sup> 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-

<sup>3</sup> 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 tillfällen<sup>4</sup> (se tabell 8).

*Tabell 8* Grundavdrag ( ) och initialsattesats 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

<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup>

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

<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup>

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.

<sup>6</sup> "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 förhållningsätt 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.<sup>7</sup>

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.<sup>8</sup>

#### 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

<sup>7</sup> "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.

<sup>8</sup> 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.<sup>9</sup> 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.<sup>10</sup> 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".<sup>11</sup>

---

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

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

<sup>11</sup> 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-beskattningsregler av bolag som är verksamma i andra medlemsländer verkligen är förenliga 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 tillåtna 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.

# Beskattning av internationell\* elektronisk handel

–  
probleminventering och internationell lägesbeskrivning

Av Professor Sven-Olof Lodin

*Expertrapport 7 till skattebasutredningen*

Mars 2002

---

\*Värdefulla synpunkter har tacksamt erhållits från fil.dr. Krister Andersson, professor Leif Mutén, skattesakkunnige Gunnar Rabe och docent Björn Westberg.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>181</b>
1.1	Vad är e-handel?.....	182
1.1.1	Handel med varor via Internet.....	182
1.1.2	Handel med digital leverans.....	183
1.1.3	B2B.....	184
1.1.4	B2C.....	184
1.2	E-handelns utveckling.....	185
<b>2</b>	<b>E-handel och inkomstbeskattningen.....</b>	<b>187</b>
2.1	Nya klassificerings- och definitionsfrågor.....	187
2.2	Internationella inkomstskattefrågor.....	189
<b>3</b>	<b>E-handel och den indirekta beskattningen.....</b>	<b>193</b>
3.1	Det internationella dagsläget.....	194
3.1.1	EU:s regelsystem.....	194
3.1.2	Situationen i moms-länder utanför EU.....	198
3.1.3	Situationen i icke-momsländer.....	198
3.1.4	Sammanfattning av gällande internationellt läge.....	201
<b>4</b>	<b>Pågående internationellt samarbete för att lösa e-handelns skatteproblematik.....</b>	<b>203</b>
4.1	Samarbetet inom ramen för OECD.....	204
4.1.1	Inkomstbeskattningen.....	207
4.1.2	Konsumtionsbeskattningen.....	210

5	Slutsatser om möjligheterna att skapa gemensamma principer för beskattningen av internationell e-handel...217
6	Konsekvenser för Sverige .....221

# 1 Inledning

Utvecklingen av Internet och elektronisk handel medför helt nya förutsättningar för att bedriva handel både vad avser sätt och innehåll.

Den geografiska lokaliseringen av säljare respektive köpare har liten betydelse. De kan enkelt nå varandra oavsett fysiskt avstånd och nationella gränser. Det enda som behövs är en vanlig telefonlinje.

Säljaren kan ha servers, websites, endast en e-postadress eller hyra in sig på s.k. serverhotell i olika länder utan att behöva ha personal på plats i stället för traditionella försäljningsställen.

Den elektroniska handeln lämnar heller inte de vanliga fysiska spår som konventionell handel gör. De elektroniska produkterna passerar inte gräns- eller tullstationer, postkontor eller andra ställen eller kanaler som är vanliga kontrollpunkter för skattemyndigheter. Likaså är det svårt att identifiera avsändaren och vad som döljer sig bakom en e-post- eller web-adress. Vem är och var finns X.com eller Y.nu? Samma problem föreligger på mottagarsidan. Vem är och var finns personen bakom z@hotmail.com? Även om en adressat registrerat en adress i ett land finns ingen garanti att han/hon någonsin funnits i det landet. Adressaten kan också ha flyttat. Det betyder att innehavaren av servern eller portalen ofta heller inte vet vem adressaten är eller var han/hon befinner sig. Även om det är tekniskt möjligt att spåra Internettrafik via IP-adresser (Internet Protocol), är det komplicerat och i praktiken inte möjligt i ett massförfarande. Dessutom utvecklas snabbt tekniker som försvårar sådant spårande. Å andra sidan utvecklas också nya spårningstekniker som skattemyndigheterna kanske kan dra nytta av, såsom s.k. intelligenta agenter och s.k. cookies.

I alla dessa avseenden ställer e-handeln skattesystemen inför nya problem, inte bara vad avser kontrollen utan också beträffande var en inkomst skall anses intjänad, var en vara eller tjänst är konsume-

rad, vilken innebörd en e-handelstransaktion skall anses ha, m.m. E-handeln skapar sålunda problem för både inkomst- och konsumtionsbeskattningssystemen. Följden är inte bara problem för de enskilda staterna utan också internationella problem mellan stater, när det gäller fördelning av beskattningsrätten, tillgång till information, hjälp med kontroll och indrivning, m.m.

E-handeln innebär därför i många avseenden en helt ny situation för skattesystemen, som inte förutsetts vid systemens uppbyggnad och som i flera avseenden därför inte täcks av dem. Detta påverkar inte bara skatteinkomsterna utan också konkurrensförhållandena mellan olika produkter, företag, branscher och distributionsvägar för att nämna några områden. Allt detta måste staterna ta tag i när de söker inordna e-handeln i skattesystemen. Med hänsyn till e-handelns internationella karaktär och oberoende av nationella gränser är det i praktiken inte möjligt för staterna att var för sig söka egna lösningar på behandlingen av e-handeln. Nära internationellt samarbete för att åstadkomma gemensamma eller i vart fall samordnade lösningar för att undvika såväl nollbeskattning som dubbelbeskattning är nödvändigt. Ett sådant samarbete har också påbörjats såväl regionalt inom EU som globalt inom OECD.

Den följande framställningen är koncentrerad på de internationella problem som e-handeln kan förorsaka och de frågor som blir av särskilt intresse när fråga är om gränsöverskridande handel.

## 1.1 Vad är e-handel?

Det finns flera olika typer av vad som i dagligt tal kallas elektronisk handel. Skatteproblemen skiftar också beroende på e-handelns form. Skattemässigt kan man skilja på fyra olika huvudkategorier av e-handel.

### 1.1.1 Handel med varor via Internet

Den till omfånget största andelen e-handel gäller handel med varor (fysiskt gods) där dock beställning och ibland också betalning sker elektroniskt via Internet. Varorna skickas sedan per post eller budfirma till kunden inom landet eller över landsgränserna. Till sin innebörd skiljer sig denna typ av handel egentligen inte från den postorderhandel som sedan länge existerat. Sedan länge beställs en

stor mängd postordervaror per telefon. Också varor beställda via Internet passerar landgränser, tullmyndigheter, postkontor, etc. som utgör kontrollpunkter för skattebehandlingen. Internationell postorderhandel regleras redan i de flesta moderna skattesystem. Så finns inom EU särskilda gemensamma bestämmelser om den gränsöverskridande postorderhandelns beskattning. Den svenska mervärdesbeskattningen av gränsöverskridande postorderhandel inom EG regleras i 5 kap 2 § mervärdesskattelagen, som föreskriver att EG-företag som har en årlig försäljning till konsumenter i Sverige på mer än 320 000 kr, är skattskyldiga i Sverige för denna försäljning och skall registrera sig i Sverige för denna verksamhet. Hur stor denna handel är vet dock ingen med säkerhet. Det faktum att endast ett litet fåtal utländska postorderföretag låtit registrera sig torde inte motsvara den verkliga omfattningen (inom områden som i huvudsak riktar sig till konsumenter har inte mer än 35 utländska företag registrerat sin postorderhandel till Sverige hos skattemyndigheten). En växande e-handel av detta slag kommer att skapa kvantitativa hanteringsproblem. Det finns anledning att förmoda att dagens praktiska kontrollproblem kommer att förvärras ytterligare. Dock kan handeln av fysiskt gods via Internet inte sägas skapa några principiellt nya problem. Lösningarna för dess principiella skattebehandling finns redan. Därför kommer denna typ av e-handel inte beröras ytterligare i denna studie. Med e-handel förstås därför i den fortsatta framställningen enbart handel med digitala produkter och tjänster som sänds elektroniskt och kan laddas ner i mottagarens dator. Intresset kommer att koncentreras på s.k. B2C-handel, då det är på detta område de största internationella problemen synes föreligga.

### 1.1.2 Handel med digital leverans

Med digital handel förstås att inte bara beställning och eventuell betalning sker via Internet utan att även leveransen sker digitalt via Internet, varvid mottagaren laddar ner produkten i sin dator. Hit hör bl.a. digitalt levererade böcker, filmer, musik, tidningar, dataprogram, spel, service, e-learning, arkitekt- och konstruktionsritningar, redovisningsmaterial, m.m., som tidigare haft formen av lokala produkter och tjänster, levereras numera allt mer i digital form som en icke standardiserad produkt. Allt fler digitala produkter tillkommer också. Största omsättningen idag lär avse olika typer

av spel och spelverksamhet. Denna genuina e-handel sker i stor utsträckning över landsgränser och kommer inte i beröring med de leveranspunkter som för fysiska leveranser används för skattekontroll och skatteuppbörd. Härmed uppstår också principiellt nya problem inte bara från kontrollsynpunkt, som behandlas närmare nedan.

### 1.1.3 B2B

Den digitala handeln kan uppdelas i två delar, som förorsakar olika grad av problem. Business to Business, B2B, dvs. handel mellan två företag, anses i allmänhet endast i begränsad omfattning föranleda nya problem. Vad gäller den indirekta beskattningen saknas vid handel mellan två subjekt, som båda är registrerade skattskyldiga exempelvis till mervärdesskatt, i allmänhet särskilt starka incitament till skattefusk. Den typ av skattefusk som i allmänhet förekommer gäller främst luftfakturer för påstadda erhållna leveranser ofta kombinerade med falska exportfakturer för att erhålla återbäring av mervärdesskatt. Digitala produkter utgör ingen speciellt lämpad marknad för den typen av fusk. Dessutom är det betydligt lättare att kontrollera företag och deras bokföring och transaktioner inom företagssektorn än transaktioner med konsumenter. Dock förekommer som bekant ändå viss kriminell verksamhet vid gränsöverskridande handel. E-handeln torde förmodligen inte nämnvärt förvärra de problem som redan finns i dag. Inkomstskattemässigt kan dock B2B-handel skapa principiella problem och då bl.a. definitionsproblem beträffande inkomstslag, var inkomsten skall anses intjänad, etc. vilket kan leda till olika skattekonsekvenser.

### 1.1.4 B2C

B2C står för Business to Consumer, dvs. företags försäljningar till konsumenter. Det är inom detta område som de svåraste problemen förefaller uppstå särskilt för konsumtionsbeskattningen. Det gäller främst kontrollmöjligheterna, där identifiering av såväl säljare som köpare bjuder på nya svårigheter. Kontroll på konsumentens sida anses extra problematisk. Men även beträffande den principiella behandlingen uppstår nya problem som måste lösas, inklusive svå-



righeterna att åstadkomma konkurrensneutralitet i skattebehandlingen med fysiska produkter.

Man kan illustrera e-handeln och den principiella skatteproblematiken med hjälp av ett fyrfälts diagram.

	B2B	B2C
Fysisk leverans	Gamla problem	Gamla problem
Elektronisk leverans	Nya mindre problem, särskilt jurisdiktionsproblem	Nya stora problem

## 1.2 E-handelns utveckling

1999 beräknade OECD att den totala e-handeln i världen uppgick till ca 1 000 miljarder kr. Antalet Internetanvändare beräknades till ca 100 miljoner personer. Jämfört med den totala handeln utgör e-handeln dock hittills en mycket liten del. Även om tillväxten förväntades bli stor – år 2002 beräknades e-handeln ha vuxit till över 3000 miljarder kr och år 2005 till ca 10 000 miljarder kr - är dess andel fortfarande liten.

Politiskt står dock e-handelsfrågan högt på den skattepolitiska dagordningen i de allra flesta länder beroende på den enorma tillväxtpotential som tillskrivs e-handeln. Det är då viktigt för regeringarna att ha funnit lösningar på alla de problem som e-handeln förorsakar för skattesystemen innan den vuxit sig verkligt stor. Man har således fortfarande några år på sig att finna dessa lösningar. I huvudsak måste detta ske i internationellt samförstånd för att inte skatteanarki och kaos skall uppstå och stora skatteförluster för staterna uppkomma.

## 2 E-handel och inkomstbeskattningen

### 2.1 Nya klassificerings- och definitionsfrågor

När det gäller behandlingen av nationell e-handel uppkommer knappast några nya problem. E-handeln kan i de allra flesta fall behandlas enligt de gällande interna regelsystemen.

Annorlunda är det vid gränsöverskridande e-handel. Ett lands beskattningsrätt och rätt att ta ut källskatt, etc. är i dagens system beroende av hur en transaktion eller verksamhet kan definieras enligt de internationella överenskommelser, särskilt dubbelbeskattningsavtal, som föreligger. Det är också viktigt att de olika ländernas interna lagstiftning anpassas till vad som är internationellt vedertaget annars uppstår lätt situationer med dubbelbeskattning eller icke avsedd skattefrihet, vilket kan leda till konflikter mellan länderna. För en fri internationell handel är det ett livsvillkor att klara regler finns om den internationella skattebehandlingen.

E-handeln ställer här inkomstskattesystemen inför en rad nya klassificerings- och definitionssituationer. Problemet kan illustreras med ett par exempel.

#### *a) Bokköp och leverans via Internet.*

Köpet av ett eller flera fysiska exemplar av en bok på traditionellt sätt är otvivelaktigt att klassificera som ett köp med de skattekonsekvenser det medför. Om förvärvet däremot sker digitalt uppstår flera klassificeringsmöjligheter.

Om endast rätten till en bok, som inte kan kopieras digitalt, inköpes är situationen principiellt identisk med det fysiska köpet.

Om det digitala köpet medför en rätt att göra tio kopior av boken uppkommer frågan om detta kan anses innebära att en del av författarrätten upplåtes. I så fall är betalningen inte att anse som en köpeskilling utan som en royaltybetalning, vilket leder till andra skattekonsekvenser. Även om vissa skäl för en royaltybehandling

kan återopas är likheten med det fall att man köper tio fysiska exemplar av boken så stor att också det digitala förvärvet bör likställas med ett fysiskt köp. När det är fråga om köp utgör inkomsten vanlig näringsinkomst (business income) och ger inte utbetalaren någon rätt till beskattning. Anses royalty föreligga, har enligt många dubbelbeskattningsavtal utbetalaren rätt att ta ut källskatt.

Om det digitala köpet innebär en generell rätt att även göra kopior av boken för försäljning torde betalningen få anses utgöra royalty då ett sådant avtal innebär en upplåtelse av författarrätten.

Om det digitala förvärvet innebär rätt att göra utdrag, omredigeringar, etc. torde denna rätts omfattning avgöra om ett köp eller en upplåtelse föreligger.

Ovanstående exempel visar att det digitala förvärvet normalt har samma innebörd som ett fysiskt köp men att det också beroende på omständigheterna kan ha en annan innebörd. Gränsdragningen är inte knivskarp. Snarare är det fråga om en gradskillnad.

#### *b) Köp av programvara.*

Om man i en affär köper en programvara på en CD, från vilken man laddar ner programmet i sin dator är det utan tvekan fråga om ett fysiskt köp. Om samma programvara förvärvas digitalt och laddas ner direkt i förvärvarens dator torde i parallell med bokköpet ett köp föreligga. Om i förvärvet också ingår rätt till framtida uppdatering som laddas ner från Internet kan i stället fråga vara om förvärv av en tjänst som programföretaget säljer med de skattekonsekvenser som följer härav. S.k. "service fees" kan i vissa situationer ge rätt för utbetalaren att ta ut källskatt.

#### *c) Tjänst eller hyra vid utnyttjande av annans hårdvara.*

Ett företag som inte disponerar någon egen server har behov av tillgång till servertjänster och ingår ett avtal med ägaren till en server att viss daglig serverkapacitet skall reserveras för företagets behov. All mottagning och sändning av digitalt material handhas av serverägaren som också sköter alla övriga serveroperationer. Innebär avtalet hyra av server eller köp av en tjänst av serverägaren? De internationella skattekonsekvenserna kan skilja sig betydligt beroende på svaret. Denna situation har i allmänhet bedömts utgöra köp av en tjänst. För att hyra skall anses föreligga skall kunden exempelvis kontrollera servern eller operera serverfunktionerna då servern an-

vänds för hans behov eller skall någon liknande omständighet föreligga. Klassas avtalet som hyresavtal ger det enligt en del avtal, särskilt med utvecklingsländer och s.k. "emerging economies", rätt för dessa att ta ut en källskatt. Denna rätt föreligger i allmänhet inte om köp av tjänst av föreliggande slag föreligger, när tjänsten utförs utanför utbetalarstaten. Då utgör inkomsten vanlig näringsinkomst.

Dessa olika situationer visar att digital handel ger upphov till nya frågeställningar som helst skall kunna passa in i de nuvarande systemen.

## 2.2 Internationella inkomstskattefrågor

Det huvudproblem som e-handeln ger upphov till inom inkomstbeskattningen rör fördelningen av skattebasen, dvs. rätten att beskatta, mellan länder som berörs av en e-handelstransaktion. Men det föreligger också risk för skatteundandragande genom felaktig rubricering och brist på information mellan olika länders skattemyndigheter om en transaktions innebörd och destination. För den internationella företagsamheten är det viktigt att ha klara regler för vad som gäller vid beskattningen så att skattekonsekvenserna av agerande inom e-handelssektorn kan förutses.

En av huvudfrågorna har avsett i vad mån datorutrustning, servers och websites kan medföra att ett s.k. "fast driftsställe", (permanent establishment) kan anses föreligga i den stat där anläggningen är placerad. Hittills när det gäller traditionell verksamhet har t.ex. fysisk närvaro genom personal i allmänhet ansetts nödvändig för att ett fast driftsställe skall anses föreligga. Att ett fast driftsställe föreligger i en stat medför ofta långtgående skattekonsekvenser eftersom detta ger den stat där det fasta driftsstället är beläget rätt att beskatta den inkomst som kan anses hänförlig till det fasta driftsställets verksamhet. Genom den nya teknologin har behovet av fysisk närvaro av personal ersatts av servers och annan elektronisk utrustning. Fråga är då i vad mån sådan utrustning kan medföra att ett fast driftsställe kan anses föreligga och i vad mån övriga existerande kriterier för förekomsten av ett fast driftsställe också behöver vara uppfyllda.

De nya definitions- och klassificeringsfrågor som ovan berörts kan också de medföra problem och motsättningar. Detta gäller särskilt rätten att ta ut källskatt på gränsöverskridande elektroniska

tjänster, en tjänstetyp som inte förutsetts i flertalet dubbelbeskattningsavtal. I såväl dessa frågor som frågan om fast driftställe har framkommit motsättningar i synsätt mellan å ena sidan länder som tillämpar bosättnings- eller domicilprincipen, som de anglosachsiska och nordeuropeiska länderna, enligt vilken företagets domicilland i princip har exklusiv beskattningsrätt till all inkomst företaget intjänar oavsett var den intjänas, och å andra sidan de länder, som i större utsträckning tillämpar källstatsprincipen, som innebär att inkomsten skall beskattas endast där den intjänas. Till den förra gruppen hör i allmänhet industriländerna, inklusive Sverige. Royaltyinkomster är ett belysande exempel på en fråga där skilda synsätt tillämpas. Sverige har sålunda i sina dubbelbeskattningsavtal systematiskt avstått från möjligheten att beskatta utgående royalties, varigenom royaltyinkomsten endast beskattas där mottagaren har sin verksamhet som genererar royaltyn, dvs. vanligen i mottagarens hemland. I andra länder, särskilt u-länder, anses royaltyinkomster ha en så stark anknytning till utbetalstaten att de konstituerar en beskattningsrätt antingen som om verksamheten bedrivits i utbetalstaten eller i form av källskatt som kan vara hög.

Särskilt USA och dess elektroniska industri har mycket hårt drivit domicilprincipen och velat begränsa räckvidden av begreppet fast driftsställe och annan anknytning som kan ge rätt till källstatsbeskattning i den ena eller andra formen. Den andra gruppen domineras av utvecklingsländer med de latinamerikanska staterna i spetsen, som av tradition tillämpat källstatsprincipen. Källstatsprincipen ger de länder, där företagen verkar eller inkomsten anses uppstå, förstahandsrätten till beskattning och kan tillerkänna källstaterna rätt att ta ut källskatt på e-handels inkomstflöden från dem även om fast driftsställe saknas. Detta skulle gynna utvecklingsländer och länder utan egna internationella e-handelsföretag.

Om olika länder på grund av skiljaktig principiell syn eller av andra skäl skulle komma till olika svar på de definitions- och klassificeringsfrågor som e-handeln ger upphov till skulle följden i vissa fall bli dubbelbeskattningseffekter liksom i andra fall icke avsedd skattefrihet. För de internationellt verksamma företagen skulle en sådan situation vara olycklig och medföra kostnadsökningar på vissa marknader, osäkerhet och konkurrenssnedvridning. Utvecklingen av e-handeln skulle försväras. Följden skulle också bli ett stort antal skattetvister mellan stater med dubbelbeskattningsavtal om tolkningen av avtalens bestämmelser. För att undvika en sådan situation är det således av yttersta vikt att finna gemensamma inter-

nationella tolkningsnormer för e-handelns nya skattefrågor. Insikten härom är också allmän. Vid det s.k. Ottawamötet i september 1998 enades OECD:s medlemsländer och ett betydande antal viktiga icke-medlemsländer att inom ramen för OECD gemensamt analysera den internationella skatteproblematiken för e-handeln och söka komma fram till gemensamma lösningar på de internationella frågorna. OECD tillsatte därför ett antal "Technical Advisory Groups", TAGs, med representanter för både regeringar, skattemyndigheter, OECD och näringslivet. Första fasen i TAG-arbetet avslutades i januari 2001 och har resulterat i en rad rekommendationer. Se mera om OECD:s arbete nedan i avsnitt 4.

### 3 E-handel och den indirekta beskattningen

Beträffande den indirekta beskattningen är det främst konsumtionsbeskattningen som berörs, oavsett om denna är utformad som en mervärdesskatt eller som en vanlig omsättningsskatt (sales tax) vilket förekommer särskilt i USA. Det är också beträffande konsumtionsbeskattningen som e-handeln anses ge upphov till de största skatteproblemen.

Detta gäller inte bara kontroll- och uppbördssidan. E-handeln – inte bara den internationella – är också svår att på ett lämpligt sätt passa in i existerande konsumtionsskattesystem. I flera länder ligger också e-handeln utanför konsumtionsskattesystemet eller är i vart fall tills vidare undantagen från skatt.

Ett särskilt problem, som inte är specifikt internationellt, är frågan om vilken skattesats som e-handeln bör beläggas med. I många länder, inklusive Sverige, åtnjuter t.ex. böcker och tidningar en lägre skattesats än normalskattesatsen. E-handel beskattas däremot i allmänhet efter normalskattesatsen, även om fråga är om elektroniska tidningar eller elektroniskt nedladdade böcker. Härmed har sådan e-handel en konkurrensnackdel jämfört med motsvarande fysiska produkter. Frågan är dock om dessa elektroniska produkter verkligen är jämförbara med motsvarande fysiska produkter. När det gäller böcker är likheten stor. Beträffande tidningar kan däremot betydande skillnader föreligga, då i ett abonnemang på en elektronisk tidning ofta ingår kontinuerlig uppdatering av nyheter, etc. Det är därför inte självklart att de lägre skattesatser som kan tillämpas på motsvarande fysiska produkter också skall gälla elektroniska produkter. Dock innebär den nyligen i Sverige införda sänkningen av bok-momsen en försämrad konkurrenssituation för digitala bokprodukter. Å andra sidan kan föreligga andra skäl för en specialskattesats för e-handeln, vilket kommer att diskuteras längre fram.

Ser man till de internationella problemen är konsumtionsbeskattningen i allmänhet så uppbyggd att import direkt till konsument skattebeläggs i konsumtionslandet hos konsumenten vid importtillfället, antingen vid ett tullkontor eller vid postdistributionen av den fysiska varan. I allmänhet tas ingen skatt ut av säljaren i exportlandet vid export. Inom EU gäller för EU-intern handel särskilda regler som behandlas nedan.

När fråga är om elektroniska produkter uppstår stora svårigheter att spåra transaktionen och identifiera och beskatta konsumenten då importen inte passerar vare sig tullkontor eller postdistributör eller någon annan användbar kontrollpunkt. Samma svårigheter föreligger beträffande avsändaren av produkten. I det fallet tillkommer de internationella komplikationer som kan uppstå om man söker utsträcka skattskyldigheten utöver landets gränser. Dessa svårigheter gör i praktiken import av elektroniska produkter direkt till konsument omöjlig eller näst intill omöjlig att beskatta inom rådande system. Svårigheter av liknande slag gäller också redan import av vissa tjänster, som därför gjorts skattefria hos konsumenten. Inte heller hos exportören tas då någon skatt ut.

Den existerande situationen medför snedvridning av konkurrensen mellan nationell och gränsöverskridande e-handel och risk för utflyttning av elektroniska leveranser direkt eller indirekt till annat land för att undgå konsumtionsskatten på e-handeln.

### 3.1 Det internationella dagsläget

#### 3.1.1 EU:s regelsystem

De generella regler för gränsöverskridande handel inom Unionen, s.k. gemenskapsinterna förvärv, som av helt andra skäl infördes från 1993 genom ändring av 6:e mervärdesskattedirektivet passar även relativt väl för mervärdesbeskattningen av gränsöverskridande e-handel. Detta regelsystem, som gäller för såväl handel med fysiska produkter som tjänster och som i huvudsak också tillämpas av Sverige som EU-medlem, innebär följande.

Vid gränsöverskridande handel mellan två momsregistrerade företag (B2B) inom EU sker ingen beskattning av exportören medan importören skattebeläggs genom s.k. reverse charge. För B2B-handel tillämpas således de allmänna regler som redan tidigare gäller



för export respektive import. Dessa gäller också fortfarande för momsregistrerade företags export till och import från tredje land.

Vid försäljning direkt till konsument (B2C) bosatt i annat EU-land skall säljaren ta ut moms enligt sitt hemlands momssystem på samma sätt som vid en vanlig intern nationell försäljning. Hos den utländske konsumenten är då denna import skattefri. Härigenom undgår man behovet att identifiera och beskatta s.k. direktimport från annat EU-land. På så sätt blir sådana gränsöverskridande tjänster, för vilka det förelegat svårigheter att beskatta hos konsumenten, utan problem belagda med skatt. Dock sker beskattningen i försäljningslandet och enligt dess skatteregler och skattesatser (se dock reglerna för postorderhandel, som beskrivits tidigare, enligt vilka försäljning till konsument i annan medlemsstat över viss nivå medför skatt enligt mottagarstatens regler). För svenska e-handelsföretag innebär den höga svenska momsskattesatsen en klar nackdel i konkurrensen med andra EU-företag med lägre hemlandsmoms, som kan sälja till konsumenter såväl i andra EU-länder som i egna hemlandet till sin hemlandsskattesats medan det svenska företaget måste lägga på den högre svenska momsen även vid försäljning till konsument i annat EU-land.

Principen bakom detta system, nämligen att EU:s inre marknad fungerar som en marknad, är emellertid i många avseenden en fiktion. Sålunda är olikheterna i mervärdesskattesatserna stora mellan de olika medlemsländerna. Detta leder till att mervärdesskatten som är tänkt och i allmänhet konstruerad som en konsumtions-skatt, vari bl.a. ligger att beskattningen sker i konsumtionslandet till dess skattesatser, varvid producenterna konkurrerar med priser före skatt, i praktiken förvandlas till en produktionsskatt, som ovan demonstrerats. Det är skattesatsen i leverantörens hemland som avgör skattebelastningen. Det betyder att producenter och leverantörer från olika länder måste konkurrera med priser inklusive skatt. Härmed förlorar skatten egentligen sin karaktär av konsumtions-skatt, eftersom skillnaderna i skattebelastning drabbar producenten eller leverantören.

Även om man av dessa skäl kan hysa principiella betänkligheter inför denna systemändring passar systemet beträffande den praktiska hanteringen väl att tillämpa också på e-handel. Därför kan man säga att man inom EU i huvudsak redan har en lösning på problemen med gränsöverskridande e-handel inom unionen. Beträffande B2C e-handel till och från tredje land har dock ingen bra lösning ännu framkommit, se mera härom nedan.

För att e-handeln skall passa in i systemet krävs dock att man kommer överens om klassificeringen av varje slags transaktion bl.a. för att kunna avgöra vilken skattsats som skall tillämpas. Frågan gäller främst om elektroniska eller digitala produkter skall anses vara jämställda med varor eller tjänster. Av många skäl har man stannat för att behandla elektroniska produkter som tjänster. Det betyder bl.a. att försäljningslandets normalskattesats skall tillämpas även om en lägre specialskattesats får tillämpas för konkurrerande fysiska produkter.

Enligt EU:s momssystem skall enligt huvudregeln tjänster beskattas där de tillhandahålls, dvs. normalt där leverantören utför tjänsten. I praktiken betyder det i normalfallet, att mervärdesskatt skall uttas i det land där leverantören befinner sig och inte i konsumentens hemland, även om det finns flera undantag. Detta är i och för sig det system som redan allmänt gäller för gemenskapsinterna förvärv. Men för e-handel får denna behandling också betydelse för e-handel till och från tredje land. Sålunda blir konsekvensen att e-handelsexport till konsument i tredje land blir beskattad hos exportören, såvida det inte är fråga om en sådan tjänst, där undantag enligt 6:e mervärdesskattedirektivet kan göras. Detta undantag synes inte omfatta e-handel. (Sverige har dock utnyttjat denna undantagsregel för viss e-handel, se mera härom nedan.) En konsuments direktimport av elektroniska produkter från tredje land blir då som andra sidan av principen skattefri i hemlandet. Detta gäller oavsett om någon skatt utgår eller ej i det utanför EU liggande exportlandet. Om exporten inte skattebeläggs undgås skatt helt.

Dessa skillnader i skattebelastning mellan handel med tredje land och gränsöverskridande intern gemenskapshandel medför stor risk för marknadsstörningar och skatteförluster hos medlemsländerna. Så har exempelvis Norge tills helt nyligen inte lagt moms på elektroniska tjänster men heller inte beviljat avdrag för någon ingående moms på produkten. Detta har lett till att en icke obetydlig del av e-handelsexporten till andra EU-länder har flyttats till Norge varigenom all momsbelastning undgåtts helt lagligt. Numera har Norge infört beskattning också av e-handel. Vid export till EU och andra länder utgår dock ingen moms. Dock medges numera, eftersom principiell skatteplikt föreligger, avdrag för ingående moms också på exporten, varigenom e-handelsexport via Norge har blivit ännu lönsammare.

EU:s regelsystem synes rent principiellt vara väl anpassat för EU-intern handel. Principerna tillkom och konstruerades dock

ursprungligen främst för att passa för fysisk gränshandel inom EU, varvid begränsningen av konsumenternas geografiska rörlighet var en viktig faktor för reglernas utformning. Vid e-handel där fysiska rörlighetsbegränsningar saknar betydelse blir det praktiska genomslaget av skillnader i skattesatser mellan olika medlemsländer mycket starkt. E-handel till konsument med Luxemburg eller Irland som bas får en momsbelastning på endast 15 %. Madeira har tillåtits att ha en generell momssats på endast 12 %. Går man utanför EU kan skattebelastningen bli noll eftersom e-handelstjänster anses som tjänst som i allmänhet anses tillhandahållna i försäljningslandet och därmed skattefria för konsumenten, också när fråga är om handel med tredje land. Många företag frågar sig därför vilka skäl som finns för att man då skall välja Sverige som operationsbas för konsumentinriktad e-handel till andra EU-länder, för vilken den internationella konkurrensen är total och operationsbasens förläggning nästan helt kan styras av skattekostnaden. För verksamhet i Sverige blir skattebelastningen 25 % på grund av mervärdesskattens produktionsskatteeffekt när det gäller e-handel,

Sjätte mervärdesskattedirektivets inställning att konsumenttjänster i allmänhet skall anses utförda och tillhandahållna hos säljaren gäller inte bara gemenskapsinterna tjänster utan gäller generellt. Den får effekt även för den konsumentinriktade handeln både till och från EU. EU-företag skall därför vid export till konsument i tredje land enligt gällande regler i princip ta ut moms och som ovan behandlats blir konsumentimport från tredje land skattefria (se dock nedan i avsnitt 4.1.2. angående av ministerrådet antagna ändringsförslag). Dessa båda effekter strider mot en neutral behandling eftersom effekten kan bli dubbelbeskattning vid export och skattefrihet vid import. Sverige har dock i sin lagstiftning delvis behållit de tidigare principerna för handel med tredje land och beskattar konsumentimport respektive lämnar export till konsument i tredje land skattefria. Det kan ifrågasättas om dessa regler i sin helhet är förenliga med EU-direktivet. Det är därför tvivelaktigt om Sverige i längden kan behålla sina regler. Om inte blir effekterna då också för svensk del desamma som för resten av EU, vilket ger särskilt starka snedvridningseffekter på grund av den höga svenska skattesatsen.

Det nya systemet inom EU för beskattning av e-handel leder således till betydande konkurrenssnedvridning och risk för stora skatteförluster för högskatteländer, som Sverige och Danmark, om inte skattesatserna inom EU snabbt konvergerar eller en enhetlig

EU-skattesats införs för e-handel. De stora skillnaderna i skattesatser förorsakar också stora problem i det arbete som pågår inom EU för att utforma ett lämpligt system för e-handel med tredje land. Dessa frågor och tillskapandet av gemensamma internationella principer för konsumtionsbeskattningen av e-handel ingår också i det arbete som på globalt plan drivs inom OECD. Dessa frågor behandlas nedan i avsnitt 4.

Sverige deltar i det samarbete som drivs inom ramen för EU och OECD. Något självständigt arbete eller någon självständig linje avvikande från EU:s hållning driver inte Sverige. Den svenska skattelagstiftningen har anpassats till EU:s direktiv, bl.a. beträffande gemenskapsintern handel. Men det är uppenbart att utvecklingen av e-handeln blir en svår utmaning för det svenska skattesystemet med dess höga skattesatser. Om olikheterna i skattesatser också i framtiden kommer att slå igenom i det internationella system, som håller på att utvecklas särskilt inom EU, och påverka placeringen av operationsbasen för konsumentinriktad e-handel, kommer de höga svenska skattesatserna att medföra stora problem.

### 3.1.2 Situationen i moms-länder utanför EU

Många av de länder utanför EU, som har mervärdesskattesystem, har ingen beskattning av e-handel, vare sig nationell eller internationell. Så är fallet med t.ex. Australien och Japan, liksom till helt nyligen Norge. Inte heller föreligger någon konsensus om hur e-handel skall definieras eller kontrolleras. Det betyder att det inom en stor del av världens moms-system saknas lösningar på hur e-handelsbeskattningen skall konstrueras i framtiden. Det är nämligen uppenbart av såväl statsfinansiella skäl som konkurrensskäl att e-handeln bör inordnas i mervärdesskattesystemen.

### 3.1.3 Situationen i icke-momsländer

Mer än 100 länder har numera infört någon typ av mervärdesskatt. Det gäller bl.a. nästan alla länder av någon internationell ekonomisk betydelse. I USA, som är det i särklass viktigaste landet utanför moms-ländernas krets, sker konsumtionsbeskattningen genom en sales tax, en omsättningsskatt, av ungefär samma modell som den gamla svenska allmänna omsättningsskatten. Skatten som är

delstatlig eller kommunal, eller tas ut på ännu lägre nivå, utgår med 1–9 %. I sex delstater förekommer ingen konsumtionsbeskattning alls. Det finns ingen federal allmän konsumtionsbeskattning.

Ingen delstat eller kommun beskattar hittills den e-handel som överskrider delstatsgränsen. Endast ett fåtal stater beskattar över huvud taget e-handeln. Ett skäl härtill är att Högsta domstolen i en dom slagit fast att en delstat enligt gällande federal lagstiftning inte får kräva in sales tax från företag som inte är fysiskt etablerade i delstaten. Domstolen har dock också fastslagit att det inte finns några hinder för Kongressen att införa lagstiftning som skulle göra detta möjligt. Så har dock hittills inte skett. Följden är att e-handel liksom postorderhandel över delstatsgränser i dag normalt inte kan skattebeläggas.

För närvarande gäller dessutom ett moratorium för beskattning av access till Internet, "the Internet Tax Freedom Act", som infördes av Kongressen och som i oktober 2001 ersattes med "the Internet Nondiscrimination Act" när dess giltighet gick ut hösten 2001. Den nya lagstiftningen, vars giltighetstid är två år, innebär i huvudsak en förlängning av den tidigare lagstiftningens regler. Den innebär formellt endast ett förbud mot nya former av sales tax på e-handel men har i praktiken uppfattats som i vart fall ett politiskt hinder mot all ny konsumtionsskattebeläggning av e-handeln (se dock Kalifornien). Drygt trettiotal delstater bedriver dock ett gemensamt utredningsarbete om hur såväl inomstatlig som mellanstatlig e-handel skall kunna inlemmas i konsumtionsbeskattningen. Ytterligare ca tio delstater deltar som observatörer. Övriga delstater deltar inte alls i arbetet. Utredningsarbetet har resulterat i två olika modeller för beskattningen. Den första modellen "the Streamlined Sales Tax Project" har också lett till en andra modell utformad av "the National Council of State Legislatures". Ca 20 delstater har infört lagstiftning grundad på endera av de två modellerna.

Med anledning av Högsta domstolens dom pågår i Kongressen ett arbete i syfte att införa den lagstiftning som behövs för att mellanstatlig e-handel skall kunna skattebeläggas. Det arbetet synes dock för närvarande ha gått i baklås. Inom den kongresskommitté, som arbetar med frågan, strävade man efter att kunna lägga fram ett förslag inför Representanthuset och Senaten före sommaruppehållet 2001 för att det skulle vara möjligt att fatta beslut om en lagstiftning innan the Internet Tax Freedom Act upphörde att gälla i oktober. Det misslyckades dock. Även om enighet skulle kunna

nås i Kongressen är det långt ifrån säkert att lagen kan träda i kraft inom överskådlig framtid. De utkast som föreligger kräver nämligen långtgående förenklingar av sales tax-systemen i delstater och kommuner för att träda i kraft. Bland de förenklingar som föreslås kan nämnas krav på att endast en skattesats skall få tillämpas inom en delstat. Minst 25 delstater måste ha uppfyllt detta krav för att lagen skall träda i kraft. Man menar att långtgående förenklingar är nödvändiga för att företagen inte skall drabbas av en alltför tung administrativ börda. Motståndet mot detta villkor är emellertid stort inom delstaterna, där det i många fall också finns kommuner med lokal sales tax. Antalet delstatliga och lokala jurisdiktioner med sales tax uppgår till över 7 000.

Hur de internationella frågeställningarna skall kunna lösas torde man i samband med arbetet på de delstatliga frågorna inte ha ägnat många tankar. Det finns i USA mycket starka politiska krafter med kraftigt stöd från den amerikanska IT- och elektroniska industrin, som verkar för att e-handeln skall bibehållas skattefri. USA:s position i det internationella utredningsarbete som pågår är också mycket oklar. Var Bush-administrationen står är ännu okänt. Men det är föga troligt att den skulle inta en internationellt mer samarbetsvillig attityd än Clinton-administrationen. Att man över huvud taget skulle vara beredd att acceptera någon beskattning av internationell gränsöverskridande e-handel, innan de interna delstatliga skattefrågorna fått sin lösning, förefaller mindre troligt.

Även om kontroll- och uppbördsproblemen faktiskt verkar större i USA än i EU på grund av USA:s intensiva mellanstatliga handel kopplad med bristen på delstatligt skattesamarbete, borde det dock vara uppenbart att e-handeln bör inlemmas i konsumtionsbeskattningen av såväl stats- och kommunalfinansiella skäl som konkurrensskäl. Olika skattebehandling av fysisk och elektronisk handel medför i längden oacceptabla marknadsstörningar liksom skillnader mellan inomstatlig och mellanstatlig handel. Ett särskilt problem är att sales tax-systemen förefaller mindre väl lämpade för beskattning av gränsöverskridande e-handel än momssystemen, som innehåller fler kontrollpunkter och bättre kontrollmöjligheter och beträffande B2B till och med vissa självkontrollerande element. Det gör att den amerikanska frågan om e-handelns beskattning också inrymmer frågan om ett eventuellt införande av mervärdesskatt, vilket ytterligare komplicerar situationen.

Inte heller i övriga länder som tillämpar andra konsumtions-skattesystem än mervärdesskatt beskattas så vitt är känt e-handeln.

### 3.1.4 Sammanfattning av gällande internationellt läge

Som torde ha framgått av den ovan givna lägesbeskrivningen är konsumtionsskattesystemen i allmänhet illa anpassade för att beskatta internationell e-handel. EU förefaller bäst berett. Där pågår också ett ambitiöst utredningsarbete för att finna lämpliga lösningar. I övriga länder och inte minst i USA är beredskapen mycket låg och förvirringen stor i fråga om hur e-handeln generellt och särskilt den internationella e-handeln skall behandlas i konsumtionsskatehänseende. Det finns i flera länder starka krafter som vill göra e-handeln till en skattefri zon. Riskerna är därför överhängande att stora skillnader mellan olika länders behandling av e-handeln kommer att bestå och att något kontroll- eller uppördssamarbete inte kommer att utvecklas, utöver vad som kan komma till stånd inom EU. Blir det så, samtidigt som e-handeln expanderar till väsentliga volymer, kommer vi att gå mot internationell skatteanarki, skattekaos, marknadssnedvridningar och stora skatteförluster för de högskatteländer som i sina system väljer att beskatta e-handel till dagens höga skattesatser. Delvis är vi redan där. Frågan är om det gemensamma arbetet på enhetliga internationella principer som sker inom OECD:s ram kan leda till att denna mörka spådom inte behöver gå i uppfyllelse. OECD-arbetet behandlas i avsnitt 4.

## 4 Pågående internationellt samarbete för att lösa e-handelns skatteproblematik

Såväl beträffande inkomstbeskattningen som beträffande den indirekta beskattningen pågår internationellt samarbete för att söka utforma gemensamma principer för skattebehandlingen av gränsöverskridande e-handel.

Beträffande inkomstbeskattningen sker samarbetet i allt väsentligt inom ramen för OECD:s Fiscal Affairs Committee. OECD framstår som ett naturligt forum för detta arbete med hänsyn till att inkomstskattefrågorna i hög grad är knutna till utformningen och tolkningen av dubbelbeskattningsavtalen. De flesta dubbelbeskattningsavtal följer i huvudsak OECD:s modellavtal. Detta gäller inte bara dubbelbeskattningsavtalen mellan OECD:s medlemsstater utan i praktiken så gott som alla dubbelbeskattningsavtal på inkomstskatteområdet.

På den indirekta beskattningens område pågår också ett globalt samarbete för att finna gemensamma principer för behandlingen av gränsöverskridande gränshandel. Innan e-handelsproblematiken dök upp hade OECD:s betydelse för den internationella utvecklingen av den indirekta beskattningen varit obetydlig. Men då det saknas andra internationella samarbetsorgan på skatteområdet med samma räckvidd som OECD är det ändå naturligt att använda OECD som organ för att söka finna globala lösningar också på denna e-handelsproblematik.

Men när det gäller indirekt beskattning har som ovan berörts ett intensivt arbete också bedrivits på regional nivå inom EU. En samordning av dessa två utredningsarbeten har inletts. Beträffande det arbete som pågår inom EU för att inlemma den internationella e-handeln i EU:s mervärdesskattesystem är arbetet i fråga om EU-intern handel i huvudsak slutfört och nya regler i kraft. När det gäller handel med tredje land har EU:s arbete också kommit långt. Den 12 februari i år beslöt EU:s finansministrar att godkänna en gemensam lagstiftning innebärande att digitalhandel B2C från tred-



je land skall beskattas i konsumentlandet med dess skattesats. Innan detta kan träda i kraft krävs dock även EU-parlamentets godkännande. Men för dessa reglers effektiva funktion blir man i praktiken beroende av att de av EU antagna principerna vinner anslutning av huvuddelen av länderna utanför EU. Därför är EU-utvecklingen i hög grad beroende av OECD-arbetet.

#### 4.1 Samarbetet inom ramen för OECD

I detta avsnitt skall huvudsakligen behandlas det utredningsarbete som pågår inom OECD. Basen för samarbetet inom OECD:s ram utgör den överenskommelse som träffades vid ett möte i Ottawa 1998 mellan OECD:s numera 30 medlemsstater och många viktiga icke medlemsstater bland s.k. emerging economies och utvecklingsländerna. Bland dessa märks Argentina, Brasilien, Chile, Egypten, Filipinerna, Indien, Israel, Kina, Malaysia, Marocko, Ryssland, Singapore, Thailand, Taiwan och Tunisien som alla aktivt deltagit i det s.k. TAG-arbetet (se nedan). Också EU-kommissionen deltar aktivt i arbetet.

De s.k. "Ottawa Taxation Framework Conditions" slår först fast vissa allmänna principer som skall vara vägledande för arbetet.

- a) Man skall försöka uppnå en beskattning som är neutral mellan konventionell handel och e-handel. Affärsbeslut skall grundas på ekonomiska faktorer och inte på skillnader i skattebehandling. Skattskyldiga i likartade situationer som genomför likartade transaktioner skall vara föremål för likartad beskattning.
- b) Utformningen av beskattningen skall göras effektiv på så sätt att såväl de skattskyldigas fullgörandekostnader som myndigheternas administrativa kostnader skall hållas så låga som möjligt.
- c) Skattereglerna måste göras klara och enkla för att skatteeffekterna skall vara lätt förutsebara.
- d) Skattesystemen skall producera rätt skatt vid rätt tidpunkt. Möjligheterna till skattefusk och skatteflykt skall minimeras, samtidigt som kontroll- och tvångsmedel måste vara proportionella mot risken för undandragande.
- e) Skattesystemens utformning måste vara flexibel och dynamisk för att kunna anpassas till teknologisk och kommersiell utveckling.

Dessa allmänna principer kan förefalla närmast självklara men har i vissa avseenden en betydande vikt. Sålunda innebär kravet på neutralitet och likabehandling att man i praktiken avvisar att e-handeln skall utgöra en skattefri zon. Likaså avvisas särskild e-handelsbeskattning i form av s.k. bits-skatt, dvs. en skatt på hur många bits, sändningsenheter, en digital överföring eller transaktion omfattar. Den diskussion som för några år sedan fördes om införandet av en bits-skatt, är numera helt överspelad. Stödet för bits-skatten har idag så gott som helt försvunnit.

Vidare skall e-handeln i största möjliga mån behandlas med hjälp av existerande regelsystem.

Staternas skattesuveränitet skall beaktas, samtidigt som en rättvis fördelning av skattebasen skall eftersträvas.

Reglerna skall utformas så att såväl dubbelbeskattning som icke-beskattning undviks.

Beträffande konsumtionsbeskattningen framhålls bl.a. att skattesystemen bör utformas så att beskattning av e-handel sker i den jurisdiktion där konsumtionen äger rum och att gemensamma principer bör utformas för under vilka omständigheter konsumtionen skall anses äga rum inom en jurisdiktion. I detta avseende avviker Ottawa-villkoren från EU:s ståndpunkt beträffande EU-intern handel men överensstämmer med EU:s principer för handel med länder utanför EU. På ett annat område får emellertid EU stöd. Leverans av digitala produkter skall anses som tjänst, eller mer exakt inte som vara.

Också behovet av system för identifiering av skattskyldiga understryks, liksom effektiva kontroll- och uppbördssystem. Vikten av internationellt samarbete för kontroll och uppbörd framhålls.

I syfte att effektivisera utredningsarbetet och involvera också icke-OECD-länder och näringslivet i utredningsarbetet satte OECD upp fem s.k. Technical Advisory Groups, TAGs, med regeringsrepresentanter från såväl OECD-stater som intresserade icke-medlemsstater liksom näringslivsrepresentanter, främst från företag som arbetar inom IT-sektorn och den elektroniska industrin.

De fem TAGs var

*Income Characterisation TAG*, som huvudsakligen sysslade med frågor rörande dubbelbeskattningsavtal, definitions- och klassificeringsfrågor av den typ som inledningsvis berörts.

*Business Profits TAG*, som huvudsakligen sysslat med frågor hur gällande dubbelbeskattningsavtalsbestämmelser för företagsbeskattning påverkas av e-handelsutvecklingen och hur förutsättningarna för företagsbeskattningen påverkas av den teknologiska utvecklingen.

*Consumption Tax TAG*, som koncentrerat arbetet på att finna metoder för att Ottawa-principen om beskattning i konsumtionslandet skall kunna genomföras.

*Technology TAG* har i huvudsak bistått med tekniska expertkunskaper till övriga TAGs.

*Professional Data Assessment TAG* har fokuserat på utvecklingen av internationellt kompatibla informations och uppbördssystem.

Dessutom har inom OECD utretts frågor om utökat internationellt samarbete särskilt vad gäller identifiering av skattebetalare och tillgång till räkenskaper och information, liksom i vad mån betalningsförmedlare som kreditkortsföretag kan bistå med identifiering, kontroll och uppbörd. Därutöver har undersökts de möjligheter till förbättrad service till skattebetalarna, som den elektroniska utvecklingen medför.

Det huvudsakliga utredningsarbetet liksom utarbetandet av rekommendationer har hittills skett på TAG-nivå under överinseende av OECD:s Fiscal Affairs Committee och dess Working Parties. Ett viktigt mål för TAG-arbetet har varit att söka uppnå samsyn och konsensus om hur e-handeln bör behandlas och om definitioner och klassificeringar.

TAG-arbetets första fas har drivits med ett tvåårsmandat som gick ut vid årsskiftet 2000–2001. Resultatet avrapporterades av Fiscal Affairs Committee i februari 2001 och finns sammanfattat i OECD-rapporten "Taxation and Electronic Commerce – implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions" (OECD, Paris 2001).

I det följande skall tre områden beröras, arbetet på definitions- och klassificeringsfrågorna inom den internationella inkomstbeskattningen, arbetet på att finna lösningar för konsumtionsbeskattningen av internationell e-handel och de nya kontrollproblem som e-handeln och den elektroniska utvecklingen kan ge upphov till.

#### 4.1.1 Inkomstbeskattningen

När det gäller inkomstbeskattningen har stora framsteg gjorts, särskilt när det gäller frågor av betydelse för tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalen. En av de viktigaste definitionsfrågorna har, som inledningsvis berörts, gällt i vilken utsträckning begreppet fast driftsställe, permanent establishment, påverkas av den förändring av affärsverksamheten som den elektroniska utvecklingen möjliggjort. Det gäller exempelvis om förekomsten av en website och fast elektronisk utrustning på en plats kan konstituera ett fast driftsställe och därmed beskattningsrätt för värdlandet trots avsaknaden av fysisk närvaro av personal, vilket hittills varit ett kriterium som normalt måste vara uppfyllt för att fast driftsställe skall föreligga (se dock tyska Bundesfinanzhofs dom, BFH 30.10.1966, III R 12/92, BStBl II 1997, 12 angående en pipeline för olja från Nederländerna med ett automatiskt tappställe i Tyskland, som ansågs konstituera fast driftsställe utan att företaget hade någon personal i landet). Till en början förelåg betydande motsättningar i dessa frågor, där särskilt representanter för de mindre industrialiserade staterna ville utvidga permanent establishment-begreppets omfattning betydligt. Man kom dock fram till i huvudsak följande gemensamma slutsats.

Förekomsten av elektronisk utrustning kan under vissa omständigheter ersätta fysisk närvaro av personal. Denna utrustning måste dock vara fysisk. För att ta det enkla fallet först. Förekomsten av en website, som kan anses vara en kombination av mjukvara och elektroniska data, kan i sig inte anses medföra att ett fast driftsställe föreligger, då en website inte kan anses som ett fysiskt föremål.

En server utgör fysisk utrustning och kan under vissa omständigheter konstituera ett fast driftsställe under förutsättning att utrustningen varaktigt är lokaliserad på platsen eller i landet och används i företagets "core business". Om ett företag hyr in sin website i ett s.k. serverhotell, exempelvis tillhandahållet av en s.k. "Internet service provider", föreligger i allmänhet inte ett fast driftsställe eftersom servern inte ägs eller exklusivt disponeras av företaget. Om ett företag emellertid sätter upp en egen server för en längre tid som utför viktiga och centrala affärsfunktioner för företaget, föreligger i allmänhet ett fast driftsställe. Förberedande eller stödjande affärsfunktioner, såsom reklam- och informationsverksamhet, data- och statistikinsamling, liksom begränsad funktion som ren kommunikationslänk mellan företaget och dess kunder

hör inte till sådan central verksamhet. Det säger sig själv att det trots enigheten om de allmänna principerna kvarstår många gränsdragningsproblem varför risken för konflikter mellan stater förblir stor.

Det är visserligen i allmänhet endast en mycket liten del av en e-handelsverksamhets totala inkomster som torde kunna hänföras till serveroperationerna. Fråga är ändå om man vid överenskommelsen att en server under vissa omständigheter kan utgöra ett fast driftställe trots avsaknaden av fysisk närvaro av personal, har beaktat alla framtida konsekvenser av denna ståndpunkt. Om en server, som utför centrala affärsfunktioner, placeras på en satellit i omloppsbana kring vår planet – det kanske redan skett men kommer i vart fall att snart vara en realitet – blir följden att det härmed skapas ett fast driftsställe som inte kan hänföras till någon skattejurisdiktion. Om ägarbolaget finns i ett land som tillämpar källstatsprincipen blir följden att inkomsten inte kan beskattas någonstans. Om framtida popstjärnor låter sända ut sina konserter till en betalande publik från en satellitserver, var skall då konsertinkomsterna beskattas? Det kan uppstå situationer, där inte något land kan sägas ha beskattningsrätten.

När det gäller definitions- och klassificeringsfrågorna har särskilt frågan om gränsdragningen mellan vad som skall anses som vanlig affärsinkomst eller royaltybetalning eller betalning för hyra varit av stor vikt och svår att lösa. Gränsdragningen har stor betydelse för utbetalarstatens rätt att ta ut källskatt på betalningen. Också här förelåg inledningsvis betydande olikheter i uppfattningarna, i huvudsak efter samma frontlinjer som nämnt ovan.

Den enhälliga slutsatsen i royaltyfrågan var dock att, oaktat rätten att ladda ner digitala produkter till viss del kunde medföra rätt att t.ex. för flerfaldigande utnyttja copyright, know-how eller patent, royalty ändå inte skulle anses föreligga om huvuddelen av ersättningen hänförde sig till möjligheten att ladda ner, lagra och använda produkten i den egna datorn eller nätverket.

Också frågan om gränsdragningen i situationer, som berör användningen av elektronisk utrustning för e-handelsbruk, mellan tjänstetransaktioner, som oftast inte ger rätt till uttag av källskatt, och hyrestransaktioner, som enligt vissa äldre dubbelbeskattningsavtal särskilt med icke-OECD-medlemsländer medför rätt till uttag av källskatt. Den eniga slutsatsen var att hyresförhållande endast kan anses föreligga om vissa kriterier är uppfyllda. De viktigaste är att kunden är i fysisk besittning av egendomen eller kontrollerar

den eller ansvarar för dess användning. Ägaren skall heller inte använda egendomen regelbundet för andra kunder i någon nämnvärd omfattning. Också betalningens höjd och sammansättning kan vara av betydelse.

I dessa och andra klassificeringsfrågor gjordes också en analys av 28 olika e-handelssituationer, som kan medföra gränsdragningsproblem. Man gav rekommendationer om deras klassificering, bl.a. för de situationer som diskuterats inledningsvis för att belysa de nya problemställningar som e-handeln ger upphov till, se ovan kapitel 1. De lösningar för behandlingen av de olika situationer som angetts ovan följer de principer som OECD kommit fram till.

OECD:s arbete på att finna godtagbara och allmänt accepterade lösningar på de nya inkomstskattefrågor som internationell e-handel kan ge upphov till var i sin första fas framgångsrikt. Även om inte alla problem var lösta pekade arbetet på att det skall bli möjligt att komma överens om gemensamma internationella principer i centrala frågor. De slutsatser och lösningar som presenterades förefaller principiellt rimliga och möjliga att praktiskt tillämpa. De överensstämmer i stort med de principer som Sverige redan bekänner sig till och kommer inte att medföra vare sig särskilda statsfinansiella risker eller tillämpningsproblem. Däremot är det troligt att den internationella implementeringen av de överenskomna principerna kan ta tid. Efter det att resultatet av OECD:s arbete framlagts i januari 2001 har dock ny oenighet uppstått. Flera u-länder vill nu vidga möjligheterna till källstatsbeskattning. I Indien framlade "the High Powered Committee on Electronic Commerce and Taxation" i juni förslag om en utomordentligt omfattande utvidgning av rätten till källskatt i utbetalarstaten. Man avvisade bl.a. de tolkningar av den skattemässiga innebörden av flertalet av de 28 praktikfall som OECD kommit fram till i sitt arbete. I praktiken innebär kommitténs förslag att ett land skall ha rätt att lägga källskatt på alla gränsöverskridande betalningar till annat land. De praktiska konsekvenserna av en så vidsträckt beskattningsrätt skulle medföra mycket stora negativa effekter på all internationell handel i form av merbeskattning, administrativ merbelastning och internationella konflikter.

I Kina har skattemyndigheten med framgång i ett fall hävdats att Kina har rätt att ta ut källskatt på betalningar för satellit-service såsom för leasingavgift. I fallet förelåg dock inte de villkor för att leasing skall kunna föreligga, bl.a. att brukaren skall ha fysisk kontroll över den leasade egendomen och kontroll över dess "opera-

tions”, som överenskoms i TAG-arbetet och som biträdades av bl.a. den kinesiske representanten.

OECD:s arbete fortsätter nu i en andra fas. På inkomstskattesidan har arbetet koncentrerats till en enda arbetsgrupp, ”the Business Profits TAG”. Utsikterna för framgång som efter första fasen såg så ljusa ut är nu mera osäkra.

#### 4.1.2 Konsumtionsbeskattningen

Om OECD-arbetet beträffande inkomstbeskattningens klassificerings- och definitionsproblem ändå kan sägas ha varit framgångsrikt, kan detsamma inte sägas om arbetet med att finna gemensamma principer för konsumtionsbeskattningen av gränsöverskridande e-handel.

Ottawa-överenskommelsen innebär visserligen att e-handel i princip skall behandlas som tjänst. Men mycket mer har man inte lyckats komma överens om. Ser man först till de rent tekniska frågor rörande B2C-handel som behandlats inom den TAG, som arbetat med konsumtionsbeskattningsfrågorna, och av Fiscal Affairs Committee's Working Party 9 har i huvudsak följande resultat framkommit.

Man fastslår att beskattningen bör ske i konsumtionslandet vid leverans av digitala produkter. Detta stöter emellertid på svårigheter, då fysisk leveransadress saknas. Mottagarens normala hemort bör därför presumeras vara konsumtionsplatsen. Att fastställa den på ett verifierbart sätt vid on-line-handel är dock inte utan svårigheter. En möjlighet är att använda fakturaadressen, där sådan förekommer, men den behöver inte överensstämma vare sig med konsumtionsplats eller bostadsort. Bl.a. EU har fäst stort hopp vid möjligheten att kunna använda kreditkortsföretagen som identifieringskälla eftersom huvuddelen av betalningen vid handeln med digitala produkter över Internet sker med kreditkort och med kreditkortsföretagen som mellanhand. OECD har emellertid efter närmare analys funnit att detta alternativ i praktiken är förbundet med alltför stora svårigheter och osäkerheter för att kunna användas. Utvecklingen av nya system för IP-adresser, vilkas användning som identifieringskälla redan nu av andra skäl är komplicerad, verkar göra IP-adresserna allt osäkrare som identifieringskälla. Bl.a. har manipuleringsmöjligheterna ansetts alltför stora. Man har heller inte lyckats finna någon annan lämplig IT-lösning.

I stället föreslås att man övergångsvis får försöka använda företags kundregister och liknande. Working Party 9 "recognises that there is no immediate, comprehensive answer to the particular question of verification of jurisdiction for B2C on-line transactions." En tröst är dock att e-handeln med digitala produkter ännu så länge är liten. Det är dock enligt WP 9 av stor vikt att finna praktiska lösningar innan e-handeln har hunnit utvecklas fullt ut. Man har alltså inte funnit någon praktikabel väg att beskatta gränsöverskridande B2C-handel i konsumtionslandet, trots att detta var en av de huvudprinciper för arbetet som slogs fast i Ottawa.

Liknande problem visar sig finnas när det gäller uppbördssidan. När det gäller B2B-handel rekommenderas ett s.k. "reverse charge"-system. För B2C-handel är en möjlighet att det utländska företag som levererar digitala on-line produkter till ett land skall åläggas att registrera sig där som skattskyldig. Härigenom kan skatt uttas av leverantören utan exakt vetskap om kundens identitet. Emellertid torde det bli svårt för skattemyndigheterna att kunna identifiera alla utländska leverantörer. Dessutom skulle ett sådant system belasta de internationellt verksamma företagen med ett stort och dyrbart merarbete, särskilt som företaget inte bara måste registrera sig i det främmande landet utan dessutom lära sig hantera det landets konsumtionsbeskattning, vilket särskilt för mindre företag kan bli en övermäktig börda som skulle hämma e-handelsutvecklingen och medföra marknadsstörningar till de stora företagens fördel. De amerikanska interna problemen är här belysande för frågans svårighetsgrad.

Att generellt ta ut skatt enligt leverantörens hemlands skattesystem vid export, varefter hemlandets skattemyndighet vidarebefordrar skatten till konsumtionslandets skattemyndighet är en annan lösning som undersökts. Slutsatsen är att ett sådant system i vart fall på kort och medellång sikt knappast är möjligt på grund av de stora kostnader och det ytterligt långtgående internationella samarbete som systemet skulle kräva. Man ställer sig också tveksam till möjligheten att arrangera skattebetalningen genom förmedlande (finansiella) institut.

Den generella slutsats som WP9 drar är att det på kort sikt inte finns något system för uppbörd av skatt vid internationella transaktioner B2C som inte är förbundna med betydande svårigheter. Man diskuterar också det förslag att på kort sikt tillfälligt införa nollskattesats på såväl nationell som internationell e-handel med digitala produkter. Förslaget har bl.a. framförts på grund av svårighe-



terna att finna praktikabla lösningar på identifierings-, uppbörds- och efterlevnadsproblemen. WP9 avvisar dock en sådan tillfällig lösning då den skulle medföra att man genom skattesystemet medvetet skulle införa konkurrens- och marknadssnedvridningar till nackdel för den konventionella handeln. Detta skulle vara ett fundamentalt brott mot neutralitetsprincipen. Frågan är dock om inte följden ändå i praktiken blir i stort sett densamma, men på ett mer osystematiskt och ännu mindre neutralt sätt, om man inte inom en snar framtid lyckas finna och komma överens om ett praktikabelt globalt system för skattebehandlingen av e-handeln.

Redan de tekniska frågorna innebär således stora problem för en internationell överenskommelse när det gäller konsumtionsbeskattningen av internationell e-handel. Därtill kommer den politiska oenighet som råder beträffande vilken väg man bör gå.

#### *OECD-arbetet och EU:s förslag till beskattning av import och export*

EU har internt försökt finna en lösning på behandlingen av import från tredje land av digitala produkter on-line. Den lösning, som EU-kommissionen hade arbetat fram, bygger på de principer som Kommissionen också föreslog beträffande telekombranschen. Telekomföretag från tredje land som vill bedriva telekommunikationsverksamhet inom EU skulle enligt förslaget vara skyldiga att registrera sig för moms-ändamål i något EU-land. När det gäller verksamhet riktad till konsumenter inom EU skulle skatt tas ut på dessa telekomtjänster enligt registreringslandets skattesystem och skattesats. Förslaget vann dock inte ministerrådets bifall. Enligt rådets beslut skall i stället moms uttas enligt destinationslandets skattesats, såvida inte telekomföretaget etablerar verksamhet direkt eller via dotterbolag i ett EU-land, varvid då etableringslandets regler inklusive skattesats skall användas vid verksamhet riktad till konsument inom annan EU-stat. Detta har lett till att många främmande telekomföretag etablerat sig i Luxemburg och Irland, länder med en skattesats på endast 15 %. Medlemsländer med högre skattesatser har då gått miste om momsintäkterna på den telekomtrafik som berört deras land. Kontrollen av efterlevnaden är vid denna typ av verksamhet relativt enkel eftersom varje telekomoperatör måste ha en särskild access till det telekomnät på vilket man opererar. Detta är dessutom ofta

statsägt. Vidare är det endast ett begränsat antal relativt stora företag som bedriver verksamhet av aktuellt slag.

EU-kommissionen föreslog i en skrivelse den 7 juni 2000, att i princip samma slags system, som man föreslog för telekomtjänster, skulle införas för försäljning från tredje land av digitala produkter via Internet till konsumenter inom EU. De utländska säljarna och leverantörerna utanför EU skulle vara skyldiga att registrera sig för moms-ändamål inom EU för sin e-handel till konsumenter inom EU. Skatt skulle då, liksom vid annan gemenskapsintern B2C-handel, erläggas i registreringslandet medan konsumenten inte behövde erlægga någon skatt i hemlandet. Skatten skulle i sin helhet tillfalla registreringslandet.

För att undgå problemen med mindre exportföretag i tredje land, för vilka en registreringsplikt skulle vara en stor belastning, medan dess efterlevnad knappast kunde kontrolleras effektivt, föreslogs att företag med en försäljning på högst 100 000 Euro till en medlemsstat skulle vara undantagna från registreringsplikten. Det betyder också att deras försäljning skulle bli fri från mervärdesskatt.

Även med detta undantag skulle kontrollproblemen med denna metod bli betydande. Vid e-handel behöver ett företag inte mer access till telefonlinjer än vanliga abonnenter och de behöver ingen särskild access till telefonnätet inom EU. De behöver bara ett abonnemang i sitt hemland. Därför är kontrollmöjligheterna betydligt mindre vilket också WP9 konstaterade i OECD-rapporten. Risken för att handel pågår utan att registrering skett kommer dessutom inte bara att bero på medvetet fusk utan väl så ofta på att många företag i tredje land inte är medvetna om att en europeisk moms-registreringsplikt över huvud taget föreligger. Särskilt gäller det företag i länder där någon motsvarighet till den europeiska mervärdesskatten inte finns. Därutöver torde möjligheterna att använda tvångsmedel i tredje land vara mycket begränsade. Ett främmande företags e-handel via Internet går ju inte heller att stoppa. Lösningen är inte idealisk men måhända den lämpligaste för att få in någon moms på e-handelsimporten till konsumenter i EU. De stora e-handelsexportörerna till EU skulle förmodligen komma att registrera sig och erlægga moms på sin försäljning inom EU, men hur mindre exportörer skulle agera är mycket osäkert. Någon effektiv kontroll av deras export till EU finns det för närvarande inte möjligheter till.

Under behandlingen av EU-kommissionens förslag framfördes flera ändringsförslag av medlemsstaterna. Den viktigaste rör vilken

skattesats som skall tillämpas. På förslag av bl.a. Frankrike har ministerrådet godkänt den ändringen att skatt, även om registrering endast behöver ske i en medlemsstat, skall tas ut på varje transaktion enligt den skattesats som gäller för transaktionen i destinationslandet. Detta innebär en betydande komplicering av beskattningen. Vid ministerrådsmötet den 12 februari i år godkände finansministrarna en ändring av gällande mervärdesskattedirektiv (Directive 77/388/EEC) och en ny förordning (regulation) innebärande ett nytt system enligt dessa linjer. För att beslutet skall träda i kraft krävs dock även godkännande av EU-parlamentet. Det nya systemet, som skall omprövas efter tre år, innebär exempelvis att ett amerikanskt företag, registrerat i Luxemburg, på sina försäljningar till Sverige, skall lägga på svensk moms och inleverera den till Luxemburgs skattemyndighet, som skall vidarebefordra skattebeloppen till Sverige. Detta innebär ett betydande merarbete och extrakostnader för dessa företag, som då måste hålla reda på och tillämpa momssystemen i alla 15 EU-länder. Därigenom skulle många företag frestas att avstå från att registrera sig över huvud taget, eftersom kontrollmöjligheterna är dåliga. Därutöver innebär systemet en avvikande behandling från vad som gäller företag som är etablerade inom EU. Om ett tredjelandsföretag sålunda i stället grundar ett dotterbolag i Luxemburg och driver sin EU-handel via detta, skall enligt de allmänna reglerna i 6:e momsdirektivet endast den låga luxemburgska skatten på 15 % tas ut. Dessutom tillfaller den skatten Luxemburg. Storbritannien som tidigare motsatt sig systemet för att inte utmana OECD och främst USA har nu gett upp sitt motstånd.

Därutöver innebär ministerrådets beslut att EU-baserade företag inte längre skall behöva ta ut moms på e-handel till konsument i tredje land. Därmed undanröjs en konkurrensnackdel som EU-baserade företag haft i relation till företag utanför EU, som inte varit tvungna att lägga på mervärdesskatt på sina exportförsäljningar. Det innebär att enhetliga regler i framtiden kommer att gälla för såväl B2B som B2C till tredje land. Det nya systemet innebär också att legalpresumtionen att tjänster skall anses tillhandahållna i det land, där den som utför tjänsten har sitt fasta driftsställe, för e-handel endast gäller för handel inom EU.

EU:s planer på att ensidigt införa moms på internationell e-handel från tredje land har väckt protester från flera länder, särskilt från USA. Så har EU:s planer bl.a. kallats extraterritoriell skatteimperialism. USA:s finansdepartement har i ett skarpt uttalande

framhållit: "Unilateral proposals such as the EU's may encourage others to take unilateral measures, rather than waiting for the global consensus that can be developed through a deliberative and inclusive process." Också inom OECD har man vädjat till EU att inte införa några nya regler förrän OECD:s arbete på gemensamma internationella principer är slutfört.

### *Brist på samlad principiell syn inom OECD*

Ser man till de politiska förutsättningarna för OECD-arbetet måste konstateras att det, trots den enhälliga Ottawa-deklarationen, för närvarande i praktiken saknas en samlad principiell syn på hur internationell e-handel bör behandlas. Tvärtom synes stora politiska motsättningar föreligga. Det enda det synes finnas enighet om är nödvändigheten av internationellt samordnade principer för konsumtionsbeskattningen av gränsöverskridande e-handel. Men därifrån till samordnade principer synes vägen lång. Därtill kommer de uppenbara tekniska svårigheterna beträffande kontroll och upp-  
börd.

Det tekniska OECD-arbetet går nu in i en ny fas. TAG-verksamheten har sedan 2001 lagts om. Det fortsatta tekniska arbetet bedrivs inom tre nya TAGs, avseende företagsbeskattning, konsumtionsbeskattning respektive skatteadministration. Några slutsatser kan förväntas föreligga vid OECD:s ministermöte i maj 2002. OECD har dock ännu inte hunnit behandla EU:s ministerrådsbeslut den 12 februari angående e-handel från och till tredje land. TAG-arbetet planeras vara avslutat i mars 2003. Frågan är om de politiska förutsättningarna har hunnit förändras fram till dess i någon nämnvärd utsträckning. Det förefaller också troligt att det gemensamma utredningsarbetet för att finna globala lösningar och konsensus kring dem måste fortsätta därefter.

## 5 Slutsatser om möjligheterna att skapa gemensamma principer för beskattningen av internationell e-handel

Den elektroniska handeln har ännu inte nått någon större omfattning. Ur staternas synvinkel är detta en lycklig omständighet som ger dem längre tid att söka lösa problemen med främst gränsöverskridande e-handel. På den direkta beskattningens område har det dock visat sig möjligt såväl att finna lämpliga och välavvägda lösningar i huvudsak inom de existerande systemens ram som att uppnå enighet i synsättet på hur e-handeln skall behandlas, även om denna enighet visar tecken på att falla sönder. Det utredningsarbete som på detta område bedrivits inom ramen för OECD och involverat såväl OECD:s medlemsstater som viktigare utvecklingsländer har således i många avseenden varit framgångsrikt. De lösningar man funnit rubbar inte de principer som svensk internationell inkomstbeskattning redan vilar på och kommer därför inte att innebära några omvälvande effekter för svensk del.

Annorlunda är situationen beträffande den indirekta beskattningen. Där är den internationella situationen desto dystrare. På ett principiellt område har man dock funnit en samsyn, nämligen att e-handeln vid konsumtionsbeskattningen bör behandlas som tjänst. De inledningsvis nämnda nya problem som e-handeln ger upphov till för skattesystemen och deras tillämpning, särskilt då identifikations-, kontroll- och uppbördsproblemen, har emellertid trots stora internationella utredningsinsatser visat sig så svårlösta att det i dag är svårt att skönja någon tillfredsställande internationell lösning. Huvudmålet att e-handeln i princip skall beskattas i konsumtionslandet förefaller nästintill omöjligt att uppnå. Den viktiga frågan hur man skall uppnå neutralitet i beskattningen mellan handeln med fysiska produkter och e-handel med motsvarande eller konkurrerande digitala produkter är knappast berörd. Samordningen mellan sales tax-system och mervärdesskattesystem är också svår.

Därtill kommer politiska svårigheter i och med att det föreligger betydande skillnader mellan olika länder i synen på skattefrågorna i

samband med e-handel. Frågan är om det under överskådlig tid kommer att föreligga tillräcklig samarbetsvilja för att genomföra det långtgående globala samarbete mellan olika länders regeringar och skattemyndigheter beträffande informationsutbyte, kontroll och uppbörd som är en förutsättning för att få beskattningen av internationell e-handel att fungera på ett någorlunda godtagbart sätt. Risker för internationellt skattekaos och skatteanarki och betydande ojämnheter mellan olika länders skattebehandling av e-handeln är betydande. Situationen ger också utrymme för ett utbrett skattefusk. En stor del av världshandeln till konsumenterna av digitala produkter kommer därför att i praktiken vara fri från konsumtionsskatt. Följden blir konkurrenssnedvridningar, orättvisor och skatteförluster. Hur stora dessa effekter blir beror på hur snabbt e-handeln kommer att utvecklas.

På regional nivå är situationen delvis ljusare. EU-lösningen för gemenskapsintern e-handel enligt huvudregeln i 6:e mervärdesskattedirektivet, dvs. beskattning hos leverantören såsom för nationell handel, är inom EU:s harmoniserade system rationell och relativt lättkontrollerad. Eftersom operationsbasen för e-handel är så lätttröglig innebär detta dock betydande statsfinansiella nackdelar för medlemsstater med hög skattesats.

Den metod för beskattning av e-handel från tredje land till konsument inom EU som godkänts av ministerrådet avviker på strategiska punkter från metoden för den gemenskapsinterna e-handeln. Redan tvånget för icke-EU-företag att registrera sig i ett EU-land trots att ingen verksamhet bedrivs inom EU har väckt starka internationella protester. Dessutom skall skatt tas ut med destinationslandets skattesats vid försäljning till konsument inom EU. Det innebär betydande komplikationer för företagen och fördyringar i deras hantering. Det innebär också en olikbehandling jämfört med gemenskapsintern handel som eventuellt inte står i överensstämmelse med WTO:s non-diskrimineringsregler.

En i många hänseenden bättre lösning kombinerad med registreringsplikten är förmodligen att införa en särskild gemensam skattesats, förslagsvis 15 % vilket sammanfaller med lägsta tillåtna nivå för normalskattesatsen inom EU både för e-handel inom unionen och för icke-EU-företags försäljning till konsument inom EU. Härigenom skulle också risken för problem med WTO:s non-diskrimineringsregler försvinna. Denna skattesats kan ändå alla företag lätt uppnå genom etablering av exempelvis ett dotterbolag i ett av EU:s lågskatteländer för sin e-handel inom EU, vilket redan

förekommer i stor utsträckning. Detta gäller även icke-EU-företag då företagsetablering inom EU följer huvudregeln och inte faller under de särskilda registreringsreglerna för tredjelandsföretag. Visserligen innebär en sådan lösning en viss snedvridning av konkurrensförhållandet mellan e-handel och konkurrerande produkter som beskattas efter de olika medlemsstaternas normalskattesatser. Denna olägenhet är dock långt mindre allvarlig än den rådande situationen.

Följden blir att de skatteförluster, som medlemsstaterna försöker skydda sig mot genom förslaget att konsumtionslandets skattesats skall tillämpas, på sikt ändå uppstår. Dessa kortsiktiga fiskala intressen i kombination med medlemsstaternas ofta demonstrerade ovilja mot att låta sig bindas av maxskattesatser, som synes ligga bakom beslutet, torde snart komma att vändas i skatteförluster.

## 6 Konsekvenser för Sverige

Frågan är vilka konsekvenser, som kan uppstå för Sverige på grund av svårigheterna att uppnå internationell konsensus om skattebehandlingen av e-handeln och de faktiska svårigheterna att kontrollera den internationella e-handeln och i praktiken utkräva skatt.

Om man först ser till situationen inom EU kommer Sveriges höga mervärdesskattesats att medföra problem. Normalregeln för B2C, nämligen beskattning i det land, där tjänsten utförs, kommer att medföra – och medför redan – att e-handelsföretag undviker att etablera sig i Sverige eller flyttar ut försäljningen till konsument till en medlemsstat med lägre skattesats. En svenskbaserad verksamhet innebär för närvarande betydande konkurrensnackdelar på grund av Sveriges höga skattesats. Också när det gäller icke-EU-företags försäljning till konsumenter i Sverige medför den svenska skattesatsen problem.

Den av ministerrådets arbetsgrupp för skatter valda lösningen att konsumtionslandets skattesats skall tillämpas för registrerade tredjelandsföretag – en lösning som Sverige av som det synes kortsiktiga skäl stöder då den överensstämmer med nu gällande svenska regler för konsumentimport från tredjeland – kommer knappast att ge Sverige några skatteintäkter, då företag som har stor e-handel till Sverige i stället för registrering kommer att välja att etablera sig i ett av EU:s lågskatteländer och därmed undvika den höga svenska beskattningen. Följden blir alltså svenska mervärdesskatteförluster. Men konsekvenserna torde bli än mer omfattande. Sverige har idag en ledande ställning i Europa och världen inom IT-sektorn. Genom utflyttningen av e-handelsföretag kommer utvecklingen av nya Internet- och e-handelslösningar att ske i andra länder varigenom Sverige kan komma att förlora sin ledande roll inom i vart fall vissa delar inom IT- och telekomsektorn och som en följd effekt kanske inom hela IT- sektorn. Härigenom skulle Sverige förlora en viktig tillväxtsektor och på sikt också förlora bolagsskatteinkomster.



När det gäller utformningen av EU:s e-handelsbeskattning torde det endast finnas en väg för att undvika denna utveckling, om man inte är beredd att sänka den svenska allmänna mervärdesskattenivån. Den vägen är att införa en särskild gemensam skattenivå på 15 % inom hela EU för såväl nationell och gemenskapsintern e-handel som e-handel från tredje land. Då skulle de skillnader i skattesatser som leder till betydande marknadsstörningar, utflyttningar från högskatteländer och skatteförluster kunna undvikas. Sverige bör således med kraft verka för att en sådan specialskattenivå för e-handel införs inom EU. Om Sverige inte vill ta det steget eller inte lyckas få en specialskattenivå införd, är det risk för att det i längden inte kommer att återstå någon annan väg än att sänka den allmänna svenska mervärdesskattenivån till de lägre nivåer som förekommer i flertalet EU-länder.

En möjlighet att göra detta utan att betydande skatteförluster för staten behöver uppstå är att återgå till en enhetlig mervärdesskatt med en gemensam skattesats för all skattepliktig verksamhet. En skattesatsnivå på 20 procent skulle ge i det närmaste samma skatteintäkter som nuvarande splittrade system. Härigenom kan de skatteförluster och de andra ovan påtalade effekter i form av förlorade e-handels- och vissa IT-sektorer, som annars på sikt kan följa av vår höga e-handelsbeskattning, begränsas. En sådan reform är dessutom önskvärd såväl principiellt som av många andra skäl, inte minst med hänsyn till gränshandelsproblemen och problemen med omfattande skattefusk inom exempelvis ROT-sektorn.

I fråga om e-handel från tredje land torde det inte finnas stort hopp att få in några betydande skatteintäkter på den handeln. Kombinationen av tekniska svårigheter när det gäller kontroll och internationell uppbörd och de politiska svårigheter, som föreligger för att komma fram till i praktiken fungerande gemensamma lösningar och samarbete, medför att det kommer att dröja innan ett någorlunda fungerande internationellt system kan föreligga. Under tiden kommer internationellt kaos och skatteanarki att råda. Såväl okunnighet som fusk från utlandsbaserade företag kommer under denna tid att starkt begränsa skatteintäkterna på sådan e-handel oavsett vilken lagstiftning Sverige inför. Hur allvarliga effekterna kommer att bli beror på hur snabbt den internationella e-handeln kommer att utvecklas.

# Internationalisering och energibeskattnig

Av Fil. dr. Karl-Axel Edin\*

*Expertrapport 8 till skattebasutredningen*

April 2002

---

\*Fil. dr. Karl-Axel Edin, Tentum, tfn. 08-662 90 37,  
email: ka.edin@tentum.se

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning och sammanfattning.....</b>	<b>229</b>
1.1	Kort-kort sammanfattning .....	229
1.2	Utredningens syfte och uppläggning.....	229
1.3	Energiskatter och miljöskatter .....	230
1.4	Energibeskattningen i Sverige .....	230
1.5	Energibeskattning i andra länder.....	233
1.6	Bensin- och diesellojjeskatterna .....	233
1.7	Industrins konkurrensförhållanden .....	234
1.8	EUs förbud mot statsstöd .....	235
1.9	EUs direktiv om skatt på oljeprodukter .....	236
1.10	Miljöbeskattning .....	237
1.11	Utsläpp av koldioxid .....	238
<b>2</b>	<b>Vad är energiskatt? .....</b>	<b>241</b>
2.1	Energiskatt – miljöskatt.....	243
2.2	Varför energiskatt?.....	243
	Naturresursskatt.....	243
	Ramsey-skatt – låg priskänslighet .....	244
	Pigou-skatt – miljöskador.....	245
	Vägavgift .....	246
<b>3</b>	<b>Energibeskattning.....</b>	<b>247</b>

3.1	Historik.....	247
3.2	Energiskattelagen.....	248
3.3	Några aktuella utredningar.....	249
<b>4</b>	<b>Miljöskatter.....</b>	<b>251</b>
<b>5</b>	<b>Bensinskatten.....</b>	<b>253</b>
5.1	Sverige.....	253
5.2	Andra länder.....	254
5.3	Skattebasen i framtiden.....	255
5.4	Internationalisering.....	256
5.5	Vägfinansiering.....	257
5.6	Sammanfattning.....	259
<b>6</b>	<b>Dieseloljeskatten.....</b>	<b>261</b>
6.1	Sverige.....	261
6.2	Andra länder.....	261
6.3	Internationalisering.....	262
6.4	Sammanfattning.....	263
<b>7</b>	<b>Skatten på elektrisk energi.....</b>	<b>265</b>
7.1	Sverige.....	265
7.2	Andra länder.....	266
7.3	Energiskattens effekter på industrin.....	267
7.4	Internationalisering.....	270
	Koldioxidbeskattning av kraftproduktion.....	270
	Undantag och nedsättningar.....	271
7.5	Sammanfattning.....	273

<b>8</b>	<b>Skatterna på övriga bränslen.....</b>	<b>275</b>
8.1	Sverige .....	275
8.2	Andra länder .....	276
8.3	Internationalisering.....	277
	Undantags- och nedsättningsregler i EU .....	277
	Import av obeskattade bränslen .....	280
8.4	Sammanfattning.....	281
<b>9</b>	<b>Beskattning av koldioxidutsläpp .....</b>	<b>283</b>
9.1	Politiska åtgärder.....	284
9.2	Koldioxidskatt .....	284
9.3	Köp- och säljbara utsläppskvoter .....	286
9.4	Hur kraftfulla politiska åtgärder fordras?.....	287
9.5	Kyotoavtal eller inte? .....	288
	Ett Kyotoavtal träder i kraft .....	288
	Något Kyotoavtal träder inte i kraft .....	290
9.6	Sammanfattning.....	290

# 1 Inledning och sammanfattning

## 1.1 Kort-kort sammanfattning

Energiskatterna ger en nettoinkomst för staten på drygt 50 miljarder kronor per år.

Förutsättningarna för energibeskattningen är olika för å ena sidan bensin- och dieselolja som svarar för omkring 70 procent av statens energiskatteintäkter och å andra sidan för elektrisk energi, eldningsolja och andra bränslen.

För skatterna på bensin och dieselolja är det framförallt möjligheterna att man i Europa introducerar vägtullar och andra nya former för att ta ut avgifter av vägtrafikanterna som på lång sikt kan minska statens energiskatteintäkter.

För andra bränslen och elektrisk energi är den svenska industrins känslighet för energiskatter den avgörande begränsningen när det gäller energibeskattningen i Sverige.

Politiska beslut inom EU att begränsa rätten till nedsättning av energiskatt för industrin är den viktigaste internationella faktorn för den framtida svenska energibeskattningen. De kan tvinga fram en sänkning av skatterna på elektrisk energi och andra bränslen än fordonsbränslen.

## 1.2 Utredningens syfte och uppläggning

Syftet med utredningen är att ge underlag för en bedömning av hur den långsiktiga utvecklingen av statens inkomster från energiskatterna kan påverkas av ökad internationalisering. Med internationalisering menas dels handel mellan Sverige och omvärlden, dels samarbete mellan svenska staten och andra stater.

### 1.3 Energiskatter och miljöskatter

Energibeskattningen är en samlingsbeteckning för punktskatter på ett antal bränslen och elektrisk energi. Sammantaget omfattas i Sverige nära 40 olika varor av energiskatt, uppdelade i några grupper. Dessa varor kallas i denna utredning för energivaror. Skatterna på bensin, dieselolja och elektrisk energi svarar för de stora skatteintäkterna, nära 80 procent.

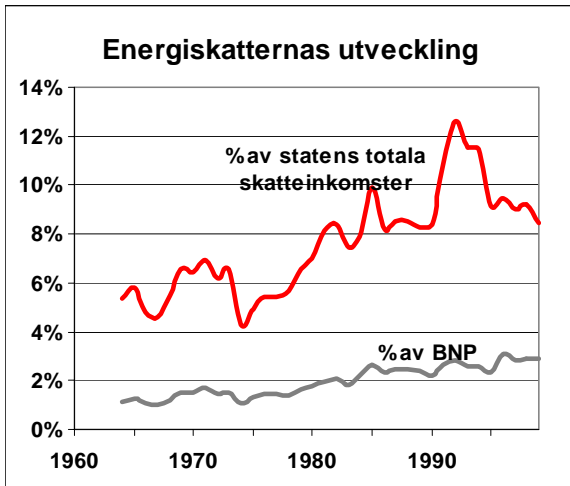
Vid sidan av energiskatter finns miljöskatter, dvs. skatter på utsläpp av föroreningar. Utredningen gör en distinktion mellan energiskatter och miljöskatter. Energiskatterna är punktskatter på bränslen och elektrisk energi medan miljöskatter är skatter på skadliga utsläpp. Skatt på koldioxidutsläpp diskuteras separat.

### 1.4 Energibeskattningen i Sverige

Statens nettoinkomster från energiskatter beräknas för år 2001 bli drygt 50 miljarder kronor per år eller knappt 10 procent av statens totala skatteintäkter<sup>1</sup>. Energiskatterna har trendmässigt ökat stadigt som andel av BNP från cirka 1 procent 1960 till 3 procent idag.

---

<sup>1</sup> Med nettoinkomst menas den merinkomst som staten får genom energiskatterna minus statens vägkostnader.



*Figur 1:* Figuren visar statens nettoinkomst från energiskatter. Från bruttoinkomsten har dragits den del av skatten som kan anses avse statens kostnader för väghållningen. Eftersom energi sedan 1991 är belagd med moms (och därmed även energiskatten) har momsen på energiskatten räknats in i statens skatteinkomster. Att energiskatternas andel av statens inkomster minskade runt 1973 och 1995 beror på att de totala statliga skatteinkomsterna ökade kraftigt, inte på att energiskatterna sänktes. Källa SCB Statistisk årsbok och budgetpropositioner.



Energiskatterna är som regel höga i förhållande till energipriserna, ofta ett prispåslag på över 100 procent, som framgår av följande tabell.

<b>Energiskatter år 2002</b>			
<i>Energivara</i>	<i>Skatt</i>	<i>Skatt öre/kWh</i>	<i>Skatt* prispåslag</i>
Elektrisk energi**	19,8 öre/kWh	19,8	100%
Bensin	4 620 kr/m <sup>3</sup>	51,6	150%
Dieselloolja, mk1	3 121 kr/m <sup>3</sup>	30,7	100%
Villaolja	2 505 kr/m <sup>3</sup>	22,4	80%
Tung eldningsolja	2 505 kr/m <sup>3</sup>	33,0	130%
Gasol	2 028 kr/ton	14,5	90%
Naturgas	1 575 kr/1000 m <sup>3</sup>	14,1	110%
Kol	1 865 kr/ton	21,5	400%

*Källa:* Budgetproposition 2001/02:1

\*) Grov indikering. \*\*) Detta är den skattesats gäller för de flesta konsumenter, men det finns ytterligare 5 olika lägre skattesatser.

En mängd undantag från och nedsättningar av energiskatterna gäller. De viktigaste är att bränslen som används för produktion av elektrisk energi inte beskattas och att energi som används i industriell verksamhet är undantagen från skatt (elektrisk energi) eller har nedsatt skatt (bränslen). Vidare finns en allmän nedsättningsregel som säger att ett företag inte skall betala mer total energiskatt än vad som motsvarar 0,8 eller 1,2 procent av värdet av företagets produktion. De olika procenttalen gäller för olika bränslen och typ av industri.

Torv, ved och andra icke fossila bränslen beskattas inte.

Basen för energiskatterna är ganska liten, drygt 50 miljarder kronor per år som är det totala marknadsvärdet (exklusive skatt) av all beskattad energi som säljs på den svenska marknaden exklusive industrin. Detta kan jämföras med basen för inkomstskatter och arbetsgivaravgifter som är runt 1 200 miljarder kronor per år och mervärdesskatten vars bas är omkring 900 miljarder kronor per år.

Basen för energiskatterna förutses öka mindre än inkomster och konsumtion i framtiden.

Skattebas och skatteintäkt		
2001		
<i>Energivara</i>	<i>Skattebas*</i> <i>mdr kr/år</i>	<i>Skatteintäkt#</i> <i>mdr kr/år</i>
Elektrisk energi	18	15
Bensin	20	30
Dieselolja	10	13
Eldningsolja	5	5
Övriga bränslen	1	1
Summa	54	64

*Källa:* Egna (grova) uppskattningar

*\*)* Marknadsvärdet av försålda beskattade energivaror (exkl. industrin)

*#)* Uppskattat värde. Moms på energiskatten är inräknad.

## 1.5 Energibesättning i andra länder

Globalt sett är det ovanligt att energi beskattas, om man undantar bensin. Av de stora handelsregionerna är det bara EU-länderna som har en mer omfattande energibesättning. Här finns sedan början på 1990-talet det så kallade mineraloljedirektivet om minimiskatt på eldningsolja. Nivån är "ganska" låg (under 200 kronor per kubikmeter olja). De flesta EU-länderna har högre skatter på eldningsolja än vad direktivet föreskriver. Också för fordonsbränslen finns minimiskattesatser. För andra energivaror finns inga EU-direktiv om skattesatser.

Inom EU är Sverige ett av de länder som har de högsta energiskatterna. Bensin- och dieseloljeskatten ligger ungefär i paritet med genomsnittet i EU. För andra bränslen och elektrisk energi är de svenska skatterna över EU-genomsnittet.

## 1.6 Bensin- och dieseloljeskatterna

Internationella förhållanden kan påverka den svenska energibesättningen på flera olika sätt.

När det gäller bensinskatten och dieseloljeskatten, som tillsammans svarar för omkring 70 procent av statens energiskatteinkomster, kommer det knappast att vara några problem för staten att upprätthålla dagens skattenivå och skatteintäkter under förutsättning att inte andra EU-länder sänker skatterna. I stort sett

kommer de svenska skattesatserna att vara kopplade till skatterna i EU i övrigt.

En faktor som på längre sikt kan komma att påverka beskattningen av bensin och dieselolja i Sverige och andra EU-länder är införande av vägtullar och andra sätt att finansiera vägar. Idag betalar vägtrafikanterna dels en årlig fordonsskatt, dels skatt på bensin och dieselolja. Privata vägar där bilisterna betalar vägtull blir emellertid allt vanligare på grund av svårigheterna att finansiera vägbyggen över statsbudgeten.

Genom den tekniska utvecklingen kan elektronisk debitering av vägtrafikanterna bli vanlig i framtiden även för statliga vägar. Ytterligare en faktor av betydelse är att en del stater i Europa med stor genomfartstrafik vill ha ett vägfinansieringssystem som belastar trafikanterna mer direkt med de vägkostnader de orsakar än vad dagens skatter på fordonsbränslen gör. Också här kan vägtullar och elektronisk avgiftsdebitering öka i betydelse.

Skulle det ske en mer omfattande övergång till sådana avgiftssystem kan det blir svårt att parallellt upprätthålla dagens skatter på bensin och dieselolja.

## 1.7 Industrins konkurrensförhållanden

När det gäller beskattningen av andra energivaror än bensin och dieselolja är kravet på att vidmakthålla den svenska industrins konkurrenskraft en avgörande begränsning för energibeskattningen.

Den svenska industrin är förhållandevis energiintensiv, dvs. energikostnaderna utgör en ganska stor del av de totala produktionskostnaderna. Det gäller exempelvis stålindustrin, övrig metallindustri, massa- och pappersindustrin, viss kemisk industri och gruvindustrin. Möjligheterna att beskatta den svenska industrins användning av energi är därför begränsade. Det är orsaken till att industrin har nedsatt energiskatt och också till att andra länder i EU nedsätter energiskatterna för industrin. Industrins känslighet för energiskatter är en avgörande restriktion när det gäller energibeskattningen, särskilt i Sverige på grund av att så stor del av industrin är energiintensiv.

Svensk industri är också förhållandevis elintensiv, dvs. den använder mycket elektrisk energi, jämfört med industrin i andra länder. Den är därför särskilt känslig för skatt på elektrisk energi. Detta är orsaken till att industrin är undantagen från elskatten. In-

direkt innebär detta också att man måste undanta eller nedsätta skatt på bränslen som används för produktion av elektrisk energi.

En annan orsak till detta är att svensk beskattning av bränslen som används i kraftverk skulle leda till att elproduktion flyttar från svenska kraftverk till kraftverk i grannländerna.

Möjligheterna att beskatta energi i Sverige är alltså begränsade av internationella förhållanden både direkt och indirekt på flera sätt.

Ibland anges i utredningen punktskatterna inklusive moms på punktskatten. Syftet med detta är att visa hur stort inkomstbortallet för staten blir om punktskatten slopas. Eftersom moms läggs på slutpriset till kunden ingår punktskatten i beräkningsunderlaget för momsen. Ett räkneexempel för elskatten år 2001 (18 öre/kWh) illustrerar beräkningssättet:

Med punktskatt (öre/kWh)		Utan punktskatt	
Elpris	20	Elpris	20
Elskatt	18	Elskatt	0
Summa	38	Summa	20
Moms (25%)	9,5	Moms (25%)	5
Varav			
moms på "elpris"	5		
moms på "elskatt"	4,5		
Totalt pris till kunden	47,5	Totalt	25

Om punktskatten tas bort "förlorar" staten 22,5 öre = 1,25 \* 18 öre

## 1.8 EUs förbud mot statsstöd

Möjligheterna att i fortsättningen tillämpa lägre energiskatt för industrin kan på några års sikt komma att minska genom överenskommelser inom EU.

Det är två författningar som har betydelse. Den ena är **EG-fördraget** och dess förbud mot statsstöd. Den andra är det så kallade **Mineraloljedirektivet** och dess bestämmelser om beskattning av oljeprodukter.

När det gäller den första författningen kan EU-kommissionen komma fram till att dagens nedsättningsregler strider mot EU-fördragets förbud mot statligt stöd. Som statligt stöd räknas skatte-

mässig särbehandling av en viss typ av produktion. I Sverige och i en del andra EU-länder har industriell tillverkning lägre energiskatt än annan näringsverksamhet. Det är möjligt att denna åtskillnad mellan olika typer av näringsverksamhet kommer att betraktas som otillåten i EU. Både i Sverige och i andra EU-länder är dessutom vissa regler för nedsättning av energiskatt riktade mot ofta ganska smala sektorer, exempelvis järnframställning, vilket också av EU kan komma att anses snedvrída konkurrensen och därför måste tas bort.

Om EU skulle komma fram till att nedsättningarna av energiskatt för vissa näringsgrenar strider mot EU-fördragets förbud mot statligt stöd kan den svenska energibeskattningen komma att ändras i grunden. Orsaken är att den energiintensiva svenska industrins internationella konkurrenskraft skulle minska kraftigt om den skulle få betala skatt enligt dagens nominella skattesatser. Utan nedsättning av energiskatten skulle skattesatserna behöva sänkas till en betydligt lägre nivå än dagens för att industrins konkurrenskraft inte skall urholkas.

Detta gäller bara skatterna på elektrisk energi och andra bränslen än bensin och dieselolja. Totalt svarar skatten på dessa varor för cirka 30 procent av statens energiskatteinkomster. Även om skatten på dessa energivaror skulle slopas helt blir därför effekten på statens totala inkomster från energibeskattningen ganska begränsad.

## 1.9 EUs direktiv om skatt på oljeprodukter

När det gäller den andra EU-författningen, Mineraloljedirektivet, kan möjligheterna att nedsätta energiskatterna för industrin komma att begränsas genom ett nyligen fattat beslut<sup>2</sup> av EUs ministerråd. Hittills har medlemsstaterna i vissa fall tillåtits tillämpa nedsättningar av eller undantag från punktskatter på energivaror. För Sveriges del har EU tillåtit nedsättningar av skatterna på mineraloljor (eldningsoljor) för industriellt bruk i allmänhet och dessutom extra nedsättning för särskilt energiintensiva företag.

Genom det nu fattade beslutet av ministerrådet skall dessa nedsättningar upphöra senast vid utgången av år 2006. Om beslutet inte omprövas senare kan det få genomgripande konsekvenser för den svenska energibeskattningen. Eftersom svensk energiintensiv

---

<sup>2</sup> Rådets beslut, 12 mars 2001 (2001/224/EG).

industri av konkurrensskäl knappast kan betala skatt på eldningsolja på dagens nivå är det möjligt att skattesatserna för eldningsolja kommer att behöva sänkas. Det blir då troligen till en betydligt lägre nivå än dagens.

Den direkta effekten av detta för statens skatteinkomster blir inte så stor eftersom skatten för eldningsolja bara svarar för cirka 10 procent av de totala energiskatteinkomsterna.

Kraven på likformighet i skatterna mellan olika energivaror kan emellertid innebära att också skatten på andra bränslen och på elektrisk energi behöver sänkas. Eftersom elektrisk energi och villaolja konkurrerar med varandra när det gäller uppvärmning kan elskatten inte vara så mycket högre än skatten på eldningsolja räknat per kilowattimme. Annars kommer fastighetsägare att övergå från elvärme till oljevärme. Eldningsolja konkurrerar också med kol, gasol och naturgas. Därför kan inte heller skatten på dessa bränslen skilja sig mycket från skatten på eldningsolja. Om de svenska nedsättningsreglerna för eldningsolja slopas kan därför skatterna också för andra bränslen och elektrisk energi komma att sänkas.

De skatteintäkter som är i "fara" är alltså inte bara de som kommer från eldningsolja utan även från elektrisk energi, kol, naturgas och gasol. Tillsammans svarar de för cirka 30 procent av det totala energiskatteintäkterna.

## 1.10 Miljöbeskattning

När det gäller de egentliga miljöskatterna, dvs. skatterna på utsläpp av svavel och kväveoxider, är statens skatteintäkter obetydliga. Utsläppen av dessa föroreningar kommer att minska i Sverige och i omvärlden och leda till att de marginella skadeeffekterna av utsläppen minskar. Detta kan leda till att utsläppsskatterna, som ju skall vara relaterade till skadeeffekterna, sänks i framtiden.

Inom EU pågår diskussioner om att ersätta energibeskattningen med en mer renodlad miljöbeskattning inriktad på att begränsa koldioxidutsläppen. För svensk del kan en sådan förändring få statsfinansiella konsekvenser. Skatten på elektrisk energi är idag en konsumtionsskatt. Ingen skatt tas däremot ut för de bränslen som används för att producera elektrisk energi. En renodlad miljöbeskattning innebär att skatten tas ut i produktionen, dvs. på utsläppen av koldioxid och skadliga ämnen som släpps ut i luften. Sverige och andra länder som har konsumtionsskatt på elektrisk energi kan

i så fall få sänka konsumtionsskatten. För de flesta länder får detta inte så stora konsekvenser för statens skatteinkomster eftersom den inhemska elproduktionen till stor del sker i kolkraftverk som släpper ut koldioxid. Men för Sverige, där nästan alla elektrisk energi produceras i "koldioxidfria" vattenkraftverk och kärnkraftverk, kan statens skatteinkomster från dessa sektorer bli betydligt lägre än inkomsterna från dagens konsumtionsskatt på elektrisk energi.

### 1.11 Utsläpp av koldioxid

Kyotoprotokollet om att industriländerna skall begränsa sina utsläpp av koldioxid kan få genomgripande konsekvenser för energibeskattningen. Här finns dock stora osäkerheter.

Den första är om det blir något internationellt avtal i enlighet med Kyotoprotokollet.

Den andra osäkerheten är vilka politiska åtgärder man kommer överens om internationellt ifall det blir ett avtal. De två politiska åtgärder som kan komma ifråga är koldioxidskatt eller ett system med köp- och säljbara utsläppskvoter. Det senare är det som diskuteras mest.

Vilken grad av internationell samordning man väljer har också stor betydelse. För att illustrera osäkerheten kan man tänka sig två alternativ i ändarna på ett brett spektrum. Det ena är en total global samordning i ett kvotsystem. Beräkningar som gjorts antyder att "koldioxidpriset", dvs. priset för utsläppskvoter på världsmarknaden då skulle bli runt 5 öre per kilo koldioxid. Om svenska staten skulle auktionera ut dessa kvoter till svenska företag skulle intäkterna motsvara en årlig inkomst på "bara" 3 miljarder kronor per år. Eftersom alla företag i världen får samma kostnad för koldioxidutsläppen påverkas den svenska energiintensiva industrins konkurrenskraft inte så mycket i detta alternativ. Inga undantag för industrin fordras.

Det andra alternativet är att det inte blir någon internationell samordning av de politiska åtgärderna vare sig globalt, bland industriländerna eller inom EU. Sverige och andra länder får då klara av sina åtaganden enbart genom att begränsa utsläppen i det egna landet. I så fall kan Sverige behöva införa en koldioxidskatt på kanske över 1 krona per kilo koldioxid för att begränsa utsläppen i enlighet med Kyotoprotokollet. Liksom med dagens energiskatt måste man

då troligen ha omfattande nedsättningar av koldioxidskatten för industrin, eftersom en stor del av konkurrerande industrier på världsmarknaden inte "drabbas" av koldioxidskatt. Trots detta skulle intäkterna från koldioxidskatten kunna bli betydande, runt 60 miljarder kronor per år. De samhällsekonomiska kostnaderna för Sverige i detta alternativ är många gånger större än i det första alternativet med global samordning.

Hög grad av internationell samordning av de politiska åtgärderna innebär att de samhällsekonomiska kostnaderna och statens potentiella intäkter blir förhållandevis små. Liten grad av samordning innebär stora kostnader och stora potentiella statsinkomster.



## 2 Vad är energiskatt?

Begreppet energi är ett allmänt fysikaliskt begrepp som är väl definerat. Energi finns i flera former. En form är värmeenergi, exempelvis i en kastrull med hett vatten.

En annan form av energi är kemisk energi där energin finns i atomerna gruppering i molekyler. Bränslen som ved och bensin är exempel på ämnen som är rika på kemisk energi. Molekylerna består här främst av kolatomer och väteatomer. När ett bränsle brinner förenas kolatomer och väteatomer med syreatomer i luften och bildar koldioxid och väteoxid (vatten). För bränslen anges ofta värmevärdet, som är den värmeenergi som bildas vid förbränning av bränslen i luft. När ett bränsle brinner omvandlas den kemiska energin till värmeenergi i rökgasen.

En tredje form av energi är strålningsenergi, exempelvis energi i solstrålning. En fjärde form av energi är elektrisk energi, som exempelvis används för att driva elektriska motorer.

En av grundlagarna i fysiken är att energin är konstant, den kan varken skapas eller förstöras.

I skattesammanhang är detta fysikaliska energibegrepp av litet värde. Eftersom summan av all energi är konstant finns ju i princip inget att beskatta. Det som beskattas är istället energiomvandling.

Med energiskatt menas en varuskatt på vissa energirika varor, exempelvis bränslen som bensin, eldningsolja, kol och ved. Det kan också vara skatt på elektrisk energi, dvs. den energi som tas ut från det elektriska nätet. Energiskatt kan också vara skatt på hetvatten om man, som diskuterats, skulle belägga fjärrvärme med energiskatt. Dessa energirika varor kan vi kalla för **energivaror**.

Med varuskatt (accis) menas att skatten tas ut på en vara, i detta fall elektrisk energi, eldningsolja, och vissa andra bränslen. Skatten beräknas i förhållanden till mängden, exempelvis per kilowattimme elektrisk energi, per kubikmeter eldningsolja eller per ton kol. Energiskatterna skiljer sig från mervärdesskatt som tas ut i förhål-

lande till varans pris. Historiskt har varuskatter varit en viktig inkomstkälla för staten. I modern tid har de emellertid förlorat sin stora betydelse. Det skedde framförallt i samband med man i flera länder gick över till inkomstskatter mot slutet av 1800-talet och början av 1900-talet. Då togs många punktskatter bort därför att de ansågs vara ineffektiva och svåra att administrera. Vid mitten av 1900-talet infördes varuskatter igen i viss utsträckning tillfälligt.

Bränslen används för att elda med för uppvärmning. Bränslen används också för att framställa ånga, bland annat för att driva turbiner för produktion av elektrisk energi. Elektrisk energi används för att driva elektriska motorer, för belysning och för att underhålla kemiska processer, exempelvis framställning av koppar ur kopparmalm. Hetvatten används för lokaluppvärmning.

Det som utlöser skatten är i princip att bränslet, elektriciteten eller hetvattnet används för energiomvandling. Med energiomvandling menas exempelvis att den kemiska energin i bränslet genom förbränning omvandlas till värmeenergi eller att elektriciteten omvandlas till mekanisk energi i en elektrisk motor.

När däremot energivaror används för andra ändamål beskattas de som regel inte. Exempelvis beskattas inte råoljan som används i ett oljeraffinaderi, eftersom råoljan i detta fall inte används för energiomvandling utan som råvara för att framställa bensin, eldningsolja och andra kolväten. Inte heller beskattas oljeprodukter som används för tillverkning av plast.

Energiskatter utgår av praktiska skäl bara för kommersiella energivaror, dvs. energivaror som det handlas med. Skatten tas som regel ut i handelsledet. Det beror bland annat på att det är administrativt dyrt eller omöjligt för staten att beskatta exempelvis brännved som hushållen själva hämtar i skogen. Den allra största delen av energiomvandlingen i samhället härrör direkt eller indirekt från solstrålningen som knappast kan beskattas.

Energiskatten är också till större delen en indirekt skatt. Med det menas att den som formellt är skattskyldig är en annan än den som drabbas av skatten. Energiskatten är indirekt eftersom det som regel är den som säljer energi som är skattskyldig gentemot staten. Säljaren lägger på skatten på fakturan till kunden, som alltså är den som bär skatten. Större energianvändande företag är emellertid ofta formellt sett direkt skattskyldiga till staten.

## 2.1 Energiskatt – miljöskatt

Med miljöskatt menas skatt på en verksamhet som orsakar externa kostnader, dvs. kostnader som drabbar andra än den som bedriver verksamheten. Det kan exempelvis vara skatt på utsläpp av svaveldioxid till luften. Skatten skall i princip sättas lika med den marginala skadeeffekten, dvs. den skada som utsläpp av ett ytterligare ett kilo av det skadliga ämnet orsakar.

Det är viktigt att skilja på energiskatt och miljöskatt. Energiskatt är en varuskatt som utgår för vissa energirika varor som handlas på marknaden. Skatten utlöses av att energin omvandlas. En miljöskatt utgår inte på en energivara utan på ett skadligt ämne. Skatten utlöses när det skadliga ämnet släpps ut i luften. När man beskattar utsläpp av svaveldioxid är det inte energin man beskattar utan ett ämne som är skadligt när det kommer ut i luften.

## 2.2 Varför energiskatt?

### Naturresursskatt

Vad är det då för speciellt med energi jämfört med andra varor som kan motivera punktskatt? En sak är att energi ofta är en naturresurs som kan ge så kallad naturresursränta. Begreppet naturresursränta kan illustreras med utvinning av råolja. Utvinningen av råolja sker i oljekällor med vitt skilda kostnader. I exempelvis Persiska Viken är kostnaden i en del lättutvunna källor kanske 1 dollar per fat. I andra mer svårutvunna källor i Nordsjön är kanske utvinningskostnaden 20 dollar per fat. För att det skall vara lönsamt att utvinna olja i de dyraste källorna måste priset på råolja vara minst lika med vad det kostar att utvinna olja i den dyrare källan, dvs. är 20 dollar per fat. Det innebär att oljeutvinningen i Persiska viken ger en vinst på 19 dollar medan den dyra nordsjökällan bara går jämt ut ekonomiskt. Med naturresursränta menas den vinst som de billigare oljekällorna ger i förhållande till de som är dyrast att utvinna. I vårt exempel är naturresursräntan 19 dollar per fat för källan i Persiska Viken medan naturresursräntan är noll i nordsjökällan. Naturresursränta kallas ibland också för övervinst.

En naturresursskatt innebär att staten beskattar naturresursräntan.

En sådan skatt har från skattesynpunkt den fördelen att skatten inte behöver påverka priset. Nordsjökällan behöver inte betala nå-

gon skatt och kan därför fortsätta att producera så länge priset är minst 20 dollar. Källan i Persiska viken betalar skatt, men så länge skatten inte är högre än övervinsten är det lönsamt att utvinna olja.

Naturresursskatt har historiskt sett spelat en viktig roll i skattesammanhang. Då har den framförallt tillämpats på jordbruksmark. För jordbruksmark finns ofta stora skillnader i kostnader mellan olika marker, vilket ger upphov till naturresursränta, eller jordränta som den kallas ifråga om jordbruk, för den mark som har låga kostnader. Många kända ekonomer genom tiderna har förordat att staten i första hand skall skaffa sig inkomster genom att beskatta jordräntan och räntan på andra naturresurser, exempelvis mineralgruvor.

I de flesta länder som har omfattande oljeutvinning är utvinningen belagd med skatt, som ofta svarar för en stor del av statens skatteinkomster.

I praktiken finns det emellertid bara få typer av energi där det finns en betydande naturresursränta. Råolja och vattenkraft är två. För olja är jordräntan i de billigaste oljekällorna över 90 procent av råoljepriset. För vattenkraft kan också finnas betydande naturresursränta. I industriländerna finns emellertid få utbyggda älvar där utbyggnadskostnaderna är lägre än priset på elektrisk energi. Därför finns i praktiken bara liten vattenkraftränta att beskatta vid nyutbyggnad. För kol, naturgas och kärnkraft utgör naturresursräntan ofta bara en mycket liten andel av priset.

Beskattningen av naturresursränta måste ske i det land där utvinningen sker. Därför har detta motiv för beskattning av energi idag liten praktisk betydelse för Sverige. Frågan har emellertid haft betydelse i samband med utbyggnaden av Sveriges stora vattenkrafttillgångar.

### Ramsey-skatt – låg priskänslighet

I Sverige liksom i andra EU-länder finns en allmän mervärdesskatt som läggs på alla varor. Finns det då något motiv att beskatta energi mer än andra varor?

Ett motiv för att beskatta vissa varor mer än andra är att priskänsligheten för en vara är låg, enligt en modell som utvecklades av den engelske ekonomen Ramsey. Ju lägre priskänsligheten är desto mindre är den samhällsekonomiska kostnaden av en skatt. Priskänsligheten för bensin anses exempelvis vara låg. Dvs. folk mins-

kar inköpen av bensin bara lite om priset stiger. Detta gäller också till viss del för elektrisk energi, men inte generellt som vi skall se senare. Baslivsmedel har också låg priskänslighet. Bensin, elektrisk energi och baslivsmedel skulle alltså vara lämpliga objekt för extra beskattning.

Exemplet baslivsmedel visar emellertid på en komplikation om man vill inrikta beskattningen på varor med låg priskänslighet. En del varor med låg priskänslighet svarar för en stor del av budgeten för folk med låga inkomster. Energi svarar exempelvis för en större del av låginkomsttagarnas budget än vad som är fallet för folk med högre inkomster. Ett motiv som ibland anfördes för att undanta energi från mervärdesskatt när denna infördes var just att skatt på energi skulle drabba folk med lägre inkomster särskilt hårt. Fram till en bit inpå 1980-talet var också energi, genom att den var undantagen från mervärdesskatt, lägre beskattad än andra varor.

En annan komplikation när det gäller energibesättning är att priskänsligheten för energi visserligen kan vara låg för hushållens energianvändning, men hög för industrins. Detta är exempelvis fallet med elektrisk energi. En hög skatt på elanvändning i svensk industri skulle leda till försämrade konkurrenskraft, utflyttning av produktion till länder utan skatt på elektrisk energi och minskad elanvändning i Sverige. Därför är det ofta nödvändigt att särbehandla industrin i förhållande till hushållen. Denna skattemässiga särbehandling av olika delar av ekonomin skapar komplikationer som man också måste väga in vid en totalbedömning av energibesättningen.

I vilken grad man skall beskatta energi mer än andra varor får därför bedömas på grund av hur priskänslig energianvändningen är, hur den extra beskattningen av energi påverkar folk med lägre inkomster och konsekvenserna av att särbehandla industrin.

### Pigou-skatt – miljöskador

Ett tredje motiv för beskattning gäller miljöeffekterna. Teorin för miljöskatt utvecklades av den engelske ekonomen Pigou i början av 1900-talet. Han kom fram till att om en verksamhet orsakar skada på en kollektiv nytthet, exempelvis luft eller vattendrag, kan en skatt vara ett effektivt sätt att begränsa skadorna. Skatten skall enligt Pigou motsvara den skadestånd som verksamheten orsakar. Pigou-skatten har betydelse för energiförsörjningen eftersom eld-

ning med vissa bränslen ger upphov till utsläpp av exempelvis svavel som kan ge försurningsskador i mark och vatten.

### Vägavgift

Ett ytterligare syfte med energiskatter är att finansiera statens kostnader för väghållning. Det är då fråga om skatt på bensin och dieselolja. Energiskatten används som komplement till den årliga fordonskatten.

Motivet för att använda skatt på motorbränslen för vägfinansiering är att det har varit förenat med stora kostnader att beskatta vägtrafiken direkt genom vägavgifter. Skatt på bensin och dieselolja har ansetts vara ett billigare sätt att låta vägtrafikanterna betala för de kostnader de orsakar.

## 3 Energibeskattning

### 3.1 Historik

Skatt på energi är en gammal uppfinning med flera tusen år på nacken. I det gamla Egypten fanns en energiskatt i form av skatt på lampolja. I Kungariket Jerusalem fanns en skatt på olja som en av 71 varuskatter. När man i London på medeltiden började använda kol i större skala som ersättning för den allt knappare brännveden införde kungen en kolskatt. På 1700-talet fanns det i Europa flera typer av vad man idag skulle kunna kalla energiskatt – exempelvis skatt på stearinljus.

Av dagens svenska energiskatter är skatten på bensin äldst. Den infördes 1929. Nästa steg var att en särskild skatt på elektrisk energi infördes 1951 för att bidra till att minska statens budgetunderskott. År 1957 infördes en allmän energiskatt. Skatteplikten omfattade vid införandet elektrisk energi, kolbränslen, eldningsolja, motorbrännolja, bensin och motorsprit.

Fram till slutet av 1970-talet hände inte mycket annat än att skatterna på bensin och dieselolja anpassades för att täcka statens vägkostnader. Ett viktigt beslut var emellertid att man undantog bränslen och elektrisk energi från mervärdesskatt när denna infördes. Efterhand som mervärdesskattesatserna höjdes kom hushållens energianvändning alltmer att gynnas i förhållande till andra konsumtionsvaror.

I början av 1980-talet togs ett avgörande steg i energibeskattningen. Då höjdes energiskatterna överlag som ett led i att minska de statliga budgetunderskotten som skjutit i höjden 1979. Nästa stora höjning gjordes i samband med den stora skattereformen 1991. Det skedde bland annat genom att energi belades med moms. Energiskatterna på bränslen uppdelades då i två delar, en som benämns allmän energiskatt och en som benämns koldioxidskatt. För enkelhets skull menas med energiskatt i denna utredning den sammanlagda skatten. När referens görs till koldioxidskatten kallas den

för *koldioxiddelen av energiskatten*. Från skattesynpunkt har koldioxiddelen av skatten bara betydelse vid beräkning av nedsättning av energiskatten för industriell och viss annan verksamhet.

En reform av energibesättningen genomfördes år 1993. Reformen innebar att man slopade skatten på elektrisk energi som förbrukas vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och vid växthusodling. Vidare tog man bort den del av energiskatten som kallas allmän energiskatt för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och för uppvärmning av växthus. Vidare nedsattes koldioxidskatten inom dessa sektorer till  $\frac{1}{4}$  av koldioxiddelen av skatten. Energiskatterna blev därför lägre för tillverkningsindustrin och växthusnäringen än för övrig verksamhet.

År 1995 höjdes emellertid energibesättningen för industrin genom att koldioxidskatten fördubblades från  $\frac{1}{4}$  till  $\frac{1}{2}$  av den nominella skattesatsen. Andelen har ändrats ytterligare några gånger sedan dess. År 2002 betalar industrin 30 procent av den nominella koldioxidskatten.

### 3.2 Energiskattelagen

Energibesättningen är ett samlingsbegrepp för ett stort antal skatter på energivaror som samlats i Energiskattelagen (1994:1776).

Energiskattelagen är ganska komplicerad. Sammanlagt är det fråga om cirka 40 olika energivaror som beskattas. Dessa har delats upp 15 grupper för vilka skattesatser anges. Antalet skattesatser som anges i lagen är cirka 40. För varje bränsle anges som vi sett två skattesatser, dels en som kallas allmän energiskatt, dels en som benämns koldioxidskatt. Koldioxiddelen av skatten beräknas efter hur mycket koldioxid som bildas vid förbränning. Grunden för beräkningen är 53 öre per kilo koldioxid (år 2001).

För elektrisk energi anges i första hand en nominell skattesats (18,1 öre per kilowattimme år 2001) men dessutom 5 andra skattesatser som gäller beroende på geografiskt läge, typ av förbrukare, typ av verksamhet och när på året förbrukningen sker.

Det finns omfattande undantag och nedsättningar av skatten. De viktigaste är:

- Bränslen som används för produktion av elektrisk energi är i stort sett undantagna från skatt.
- Bränslen som används för annat ändamål är energiändamål är undantagna från skatt.



- För elektrisk energi som används i industriell tillverkning betalas ingen skatt
- För bränslen som används i industriella processer betalas bara halva den nominella koldioxiddelen av skatten.
- Kol som används i stålverk beskattas i stort sett inte.
- Flygbensin som används i flygplan beskattas inte.
- Av stor betydelse för den energiintensiva industrin är att den totala energiskatten för ett företag inte får överstiga 1,2 eller 0,8 procent för vissa bränslen och vissa tillverkningsprocesser av försäljningsvärdet av företaget produkter.
- Torv, ved och andra icke fossila bränslen beskattas inte.

Undantagen gäller som regel inte för bensin och dieselolja som används som motorbränsle.

Undantagen och nedsättningarna beräknas motsvara en förlorad skatteinkomst för staten på runt 30 miljarder kronor per år<sup>1</sup>.

### 3.3 Några aktuella utredningar

Den senaste större statliga utredningen som rör energibesättning är *Utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattmodell* (Ds 2000:73). De behandlar framförallt beskattningen av kraftproduktion men innehåller också en allmän beskrivning och analys av energibesättningen.

I Klimatkommitténs betänkande *Förslag till svensk klimatstrategi* (SOU 2000:23) behandlas klimatfrågan och energibesättning.

Utredningen *Handla för att uppnå klimatmål!* (SOU 2000:45) behandlar klimatfrågan men med fokus på system för att handla med utsläppskvoter.

I Kommunikationskommitténs slutbetänkande, *Ny kurs i trafikpolitiken* (SOU 1997:35), behandlas beskattning av vägtrafiken.

Under 2001 har tillsatts en ny utredning som skall behandla nedsättningsreglerna för energiskatterna (*Översyn av regler för nedsättning av energiskatter för vissa sektorer*, Dir. 2001:29).

---

<sup>1</sup> Enligt *Utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattmodell* (Ds 2000:73).

## 4 Miljöskatter

I de följande avsnitten diskuteras effekterna av internationalisering på den svenska energi- och miljöbeskattningen. Först behandlas miljöskatter, dvs. beskattning av utsläpp av föroreningar från energianläggningar. Med förorening menas här inte koldioxid, som behandlas separat i avsnitt 9.

De rena miljöskatterna med anknytning till energiförsörjningen är skatterna på utsläpp av svavel och kväveoxider. Syftet med dem är framförallt att begränsa utsläppen av försurande ämnen i Sverige. De är i stort sett effektiva politiska instrument. Detta beror på att skatten ligger på den faktor, nämligen utsläppen, som orsakar miljöskadan. Hos myndigheter och energiföretag verkar det råda stor enighet om att skatterna är effektiva. De kommer troligen att finnas kvar under den aktuella tidsperioden, dvs. 10–15 år framåt. Som inkomstkälla för staten är dessa skatter obetydliga. Utsläppen av försurande ämnen har minskat kraftigt de senaste decennierna. Minskningen förutses fortsätta, både i Sverige och övriga Europa. Nedfallet av svavel och kväveoxider i Sverige kommer att därför att minska och skadeeffekterna likaså. Allteftersom utsläppen (skattebasen) och de marginella skadeeffekterna (skattesatsen) minskar kommer skatteintäkterna att minska.

Energiskatterna, dvs. punktskatterna på bränslen har också en viss effekt på utsläppen av föroreningar. Men de är inte effektiva för detta ändamål. Orsaken är att olika energivaror har vitt skilda skadeverkningar. Utsläppen av föroreningar beror framförallt på val av förbränningsteknik och reningsteknik, inte på val av bränsle. Genom utvecklingen av teknik kan man numera rena bränslen och rökgaser från föroreningar till mycket låga nivåer. Därför har sambandet mellan luftföroreningar och energianvändning minskat och fortsätter att minska. Till detta har också bidragit diversifieringen av energiförsörjningen från oljedominansen på 1970-talet. Energi-

skatter som politiskt instrument för att begränsa utsläppen av föroreningar<sup>1</sup> har troligen spelat ut sin roll.

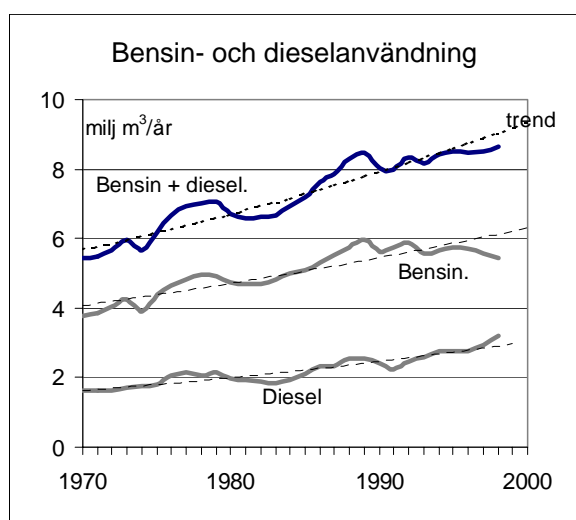
---

<sup>1</sup> Koldioxid räknas inte som en förorening.

## 5 Bensinskatten

### 5.1 Sverige

Bensinskatten i Sverige är idag (år 2001) 4,50 kronor per liter. Bensinförbrukningen är nära 6 miljoner kubikmeter och statens skatteinkomst omkring 25 miljarder kronor per år. Skattebasen är cirka 17 miljarder, som är marknadsvärdet (exklusive skatt) av all försäld bensin. En del av skatteintäkten kan sägas vara en avgift för att finansiera statens vägkostnader.



Figur 2: Förbrukningen av bensin och dieselolja har ökat trendmässigt sedan länge. Den förväntas öka också i framtiden. Källa: STEM, Energiläget

Bensin användningen har ökat trendmässigt sedan bilismens barndom men har mattats de senaste åren. Räknad tillsammans med dieselolja ökar dock användningen av fordonsbränslen stadigt. Den förväntas öka också i framtiden.

## 5.2 Andra länder

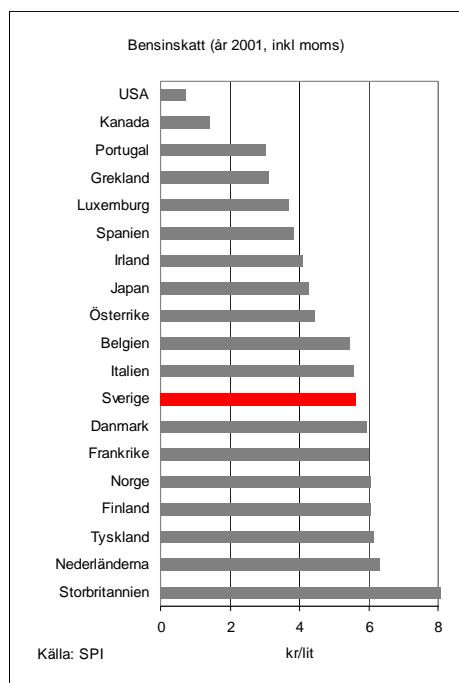
I samtliga OECD-länder beskattas bensinanvändningen i vägfordon. EU-länderna har i genomsnitt betydligt högre bensinskatt än genomsnittet för andra länder. Den svenska skatten är ungefär i paritet med EU-genomsnittet. I EU finns ett direktiv om en lägsta bensinskatt som motsvarar 2,60 kronor per liter<sup>1</sup>. Det finns också ett direktiv om att alla bränslen, inte bara bensin och diesel utan även exempelvis etanol, som används för drift av fordon på allmänna vägar skall beskattas.

I följande figur visas aktuella bensinskatte i olika länder<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> I rapporten används genomgående valutakursen 1 = 9,2 SEK

<sup>2</sup> I denna figur och de andra liknande figurerna inkluderas moms på den del av slutpriset som utgörs av bensinskatt.



Figur 3: Den svenska bensinskatten är i paritet med genomsnittet i EU.

### 5.3 Skattebasen i framtiden

Den senaste större genomgången av utvecklingen av energianvändningen på längre sikt är Klimatkommitténs utredning (SOU 2000:23). Där räknar man i ett scenario ("högalternativet") med att bensin- och dieselolje användningen skall öka med 0,6 procent per år. Det kan jämföras med den genomsnittliga trendmässiga ökningen på cirka 1,5 procent sedan 1970 till idag. Beräkningarna utgår från att bränslepriserna inklusive skatt inte förändras dramatiskt.

Avgörande för utvecklingen av bensin- och dieselolje användningen är framförallt den ekonomiska utvecklingen och bränsleprisets utveckling. Man kan räkna med att förbrukningen av både bensin och dieselolja kommer att öka

En faktor som gör att bensin- och dieselolja har varit en så stabil skattebas är att vägtrafiken har liten konkurrens från andra transportsätt. Någon större förändring väntas inte på denna punkt. Järnvägstrafiken brottas med ekonomiska problem både i Sverige

och i de flesta andra länder i Europa. Flyget ökar sin andel av transporterna men kommer inte att kunna tränga undan någon större del av vägtransporterna i ett 10-årsperspektiv. Alla transportmedel, även järnvägen, får ytterst sin driftenergi från kol, olja eller naturgas. Därför kommer inte förändringar i energipriserna att få någon avgörande betydelse för den relativa konkurrenskraften mellan olika transportslag. Om energiskatterna, som hittills, hålls någorlunda likformiga kommer heller inte förändringar i energiskatterna att leda till någon nämnvärd förändring av transportstrukturen.

#### 5.4 Internationalisering

När det gäller frågan hur ökad ekonomisk internationalisering kommer att påverka skattebasen kan först konstateras att försäljningen av bensin till konsumenterna är en lokal marknad. Det lönar sig sällan för en bilist med personbil att åka mer än några få mil för att tanka på en mack som har lägre pris. För varje mils avstånd till macken förlorar man runt 3 procent av den bensin man tankat. Genom Sveriges geografiska läge och genom att de allra flesta bilister har långt till landgränsen kan man räkna med att hög svensk bensinskatt bara i liten grad leder till att privatbilister köper mer bensin utomlands.

Större betydelse har troligen det ökade internationella informationsflödet. Det gör att folk blir alltmer medvetna om skatter i andra länder och kan reagera politiskt om man upptäcker att skatterna i Sverige är högre än i omvärlden. Turbulensen kring bensin- och dieseloljeskatten i flera länder i Europa i fjol (2000) visar hur det internationella nyhetsflödet kan påverka skattepolitiken.

Även om det finns skillnader i bensinskatt mellan EU-länderna har staterna ganska väl lyckats harmonisera skatterna. Som nämnts är dock skattenivån i EU-länderna avsevärt högre än i omvärlden. Den avgörande begränsningen för den svenska bensinskatten är troligen att den inte kan vara mycket högre än bensinskatten i andra EU-länder. Eftersom det sker en allmän harmonisering av beskattningen inom industriländerna kan man tänka sig att också bensinskatten i EU-länderna och andra industriländer på lång sikt konvergerar.

Som diskuteras senare är enskilda staters handlingsutrymme för skatten på dieselolja mindre än för bensin. Här finns en indirekt koppling mellan bensin- och dieseloljeskatten. Om bensinskatten

är mycket högre än skatten på dieselolja kommer folk att köpa flera dieslbilar vilket på sikt minskar bensinförbrukningen. Det är inte troligt att bensinskatten i Sverige kan höjas mycket i förhållande till dagens dieseloljeskatt utan att den effekten förstärks med mindre än att fordonsskatten för dieslbilar höjs över dagens nivå. Den snabba tekniska utvecklingen av dieselmotortekniken bidrar till att förstärka denna koppling mellan skatterna på bensin och dieselolja.

## 5.5 Vägfinansiering

Av intresse i sammanhanget är också att finansiering och beskattning av vägtrafiken kan komma att förändras på sikt. Bensinskatten, dieseloljeskatten och den årliga fordonsskatten kan ursprungligen sägas ha haft som syfte att finansiera statens vägkostnader. Någon formell koppling finns emellertid inte mellan skatterna och statens vägverksamhet. Numera ger emellertid dessa skatter ett betydande överskott. Statens inkomster och utgifter för vägtrafiken är i runda tal följande:

<i>Statens inkomster från vägtrafiken år 2000</i>	<i>(mdr kr)<sup>b</sup></i>
Bensinskatt	30
Dieselskatt <sup>a</sup>	8
Vägtrafikskatt	7
Summa inkomster	45
Statens vägutgifter	20
<b>Nettoinkomst från vägtrafiken<sup>c</sup></b>	<b>25</b>

*Källor:* Bilindustriföreningen (bensin- och dieseloljeskatt), budgetproposition 2000/01:1 (vägtrafikskatt, statens vägutgifter).

- a) Beloppet avser den del av dieseloljan som används i vägfordon
- b) I beloppen är inräknade moms på energiskatterna och på statens vägkostnader.
- c) Detta belopp är alltså den inkomst staten skulle mista om bensin- och dieseloljeskatten togs bort och ersattes med momsbelagda vägutgifter som motsvarar statens vägkostnader.

Även i flera andra länder i EU ger vägtrafikskatterna ett betydande överskott i förhållande till statens vägkostnader.



I Europa sker flera typer av förändringar som kan påverka vägtrafikbeskattningen. En är att nya vägar byggs och drivs av privata eller halvstatliga vägföretag som har koncession på en vägsträcka. Orsaken är att statliga budgetunderskott har gjort det svårt att finansiera väginvesteringar över statsbudgeten. Dessa vägföretag finansierar bygget och driften av vägen med avgifter av vägtrafikanterna (vägtullar). Som regel finansieras hela kostnaden för vägen med vägavgifter, dvs. utan statsbidrag. Om detta system att finansiera vägar ökar kommer kopplingen mellan skatten på bensin/diesellojla och statens vägkostnader att minska. Detta kan i sin tur minska möjligheterna att behålla de höga skatterna på bensin och diesellojla.

Inom EU pågår också försök med annat avgiftssystem, det så kallade Eurovignettsystemet. Det innebär att vägtrafikanter (lastbilar) köper ett trafik kort som ger dem rättighet att åka på vissa vägsystem, alltså en slags regional fordonsavgift. Inkomsterna från trafik korten fördelas på EU-staterna i förhållande till den tillgängliga väglängden i respektive land. Bakgrunden är att flera länder med omfattande genomfartstrafik anser att man får bära en oproportionerligt stor del av vägkostnaderna medan andra länder tar hand om en för stor del av skatteinkomsterna från bensin och diesellojla.

I EU-kommissionen diskuteras också att införa ett system med kilometerskatt på lastbilar. Det gemensamma i båda dessa fall är att snålskjutsproblemet kommit i förgrunden. Kopplingen mellan de kostnader som vägtrafikanterna orsakar och deras bidrag till finansiering anses vara för svag. Detta kan leda till att vägfinansieringen i allmänhet ändras i Europa. Vägfinansieringen i Sverige kan då också komma att ändras. Huvudalternativet är att bygga ut systemet med vägtullar, främst på större trafikleder. Den tekniska utvecklingen kan bidra till att påskynda den utvecklingen. Redan idag finns system där bilisterna debiteras elektroniskt vid passage av en vägtull istället för att behöva stanna för att betala. Det finns inga tekniska hinder att införa system där bilister kontinuerligt debiteras för färd också på vägar utan vägtullstationer. Bilarna förses med en identifieringsenhet med vars hjälp elektroniska stationer utefter vägen identifierar bilen och dess ägare. Avgifterna kan differentieras med avseende på vägavsnitt, fordonstyp, fordonsvikt och körsträcka. På det sättet kan vägtrafikanterna debiteras betydligt mer exakt efter de vägkostnader de orsakar jämfört med betalning genom skatt på fordonsbränslen.

Drivkraften bakom dessa förändringar är alltså dels ökade svårigheter att finansiera nya vägar över statsbudgeten (som lett till privata vägföretag), dels snålskjutsproblemet. I båda fallen är lösningen vägtullar av olika tekniska utformning.

Dessa förändringar med nya sätt att finansiera vägar kan komma att påverka möjligheterna att behålla bensin- och dieseloljeskatterna på nuvarande nivå eller höja dem. Det kan också leda till att fördelningen av intäkterna från vägtrafiken mellan länderna i Europa ändras. Exempelvis kan staterna i länder som har en omfattande transittrafik göra anspråk på en större delen av de skatter och avgifter som bilisterna betalar och andra geografiskt perifera länder som Sverige då få nöja sig med en mindre andel.

## 5.6 Sammanfattning

På sikt kan införande av vägtullar och andra nya system för finansiering av vägar begränsa möjligheterna att behålla eller höja bensinskatten.

## 6 Dieseloljeskatten

### 6.1 Sverige

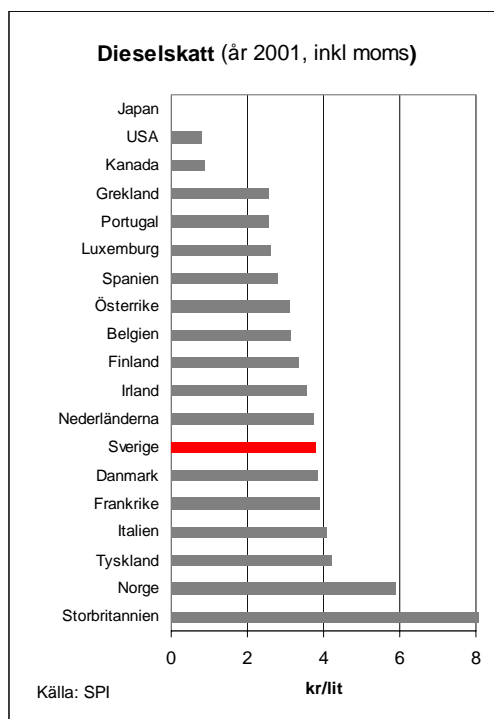
Dieselolja är identisk med lätt eldningsolja och namnet används för att ange när oljan används som bränsle i dieselmotorer. Det innebär att statistiken är osäkrare än för bensin, som ju betecknar en bestämd vara.

Försäljningen av dieselolja är omkring 3,5 miljoner kubikmeter per år. Av denna brukar runt 2 miljoner kubikmeter (cirka 60 procent) anses avse användning i vägfordon. Skatten är cirka 3 kronor per liter. Skattebasen är cirka 10 miljarder kronor per år, som är marknadsvärdet (exklusive skatt) av all försald dieselolja. Dieseloljeskatten ger omkring 11 miljarder kronor per år i skatteintäkt. En del av skatteintäkten kan sägas vara en avgift för att finansiera statens vägkostnader.

Liksom för bensin har förbrukningen av dieselolja ökat trendmässigt. Den förväntas öka också i framtiden.

### 6.2 Andra länder

I samtliga EU-länder beskattas dieselolja för användning i fordon som körs på allmän väg. I andra länder är det emellertid inte vanligt att dieselolja beskattas. I EU finns ett direktiv om en lägsta dieseloljeskatt som motsvarar 2,50 kronor per liter. Den svenska skatten på cirka 3 kronor per liter är i paritet med genomsnittet i EU-länderna.



Figur 4: Av OECD-länderna har EU-länderna mycket högre skatt på dieselolja än övriga. Den svenska skatten är i paritet med genomsnittet i EU.

### 6.3 Internationalisering

Den svenska skatten på dieselolja är sannolikt mer bunden till dieseloljeskatten i andra länder i Europa än vad som gäller för bensinskatten.

Det beror på att lastbilar i Sverige som går på internationell trafik kan tanka i utlandet om dieseloljepriset i Sverige är mycket högre än i utlandet. Även om detta inte kan få någon stor omfattning i förhållande till den totala förbrukningen av dieselolja begränsar det handlingsutrymmet för en mycket högre dieseloljeskatt i Sverige än i övriga Europa.

Av betydelse är också att dieselolja från teknisk synpunkt är identisk med lätt eldningsolja. Eldningsolja har en betydligt lägre skattesats i EU-länderna, ofta under 1 krona per liter mot ofta runt 3 kronor för dieselolja. I Sverige är skatten på lätt eldningsolja 2,20 mot cirka 3 kronor per liter för dieselolja. Färgmärkning av lätt

eldningsolja skall förhindra att bilister använder lätt eldningsolja som dieselbränsle. Men med mycket stora skillnader mellan skatten på dieselolja och lätt eldningsolja kan man förvänta ökad skatteflykt från dieselolja till eldningsolja. Detta är en återhållande faktor när det gäller dieseloljebeskattningen i EU-länderna som också kan ha betydelse för beskattningen av dieselolja i Sverige.

I likhet med vad som gäller för bensin kan förutsättningarna för att beskatta dieselolja på sikt komma att ändras om vägtullar och andra nya avgiftssystem för vägtrafiken införs. Detta kan få större betydelse för dieselolja än bensin eftersom snålskjutsproblemen i vägtrafikbeskattningen framförallt gäller den tunga lastbilstrafiken och inte personbilstrafiken. Eurovignettssystemet är ju ett avgiftssystem för lastbilar. För personbilar anses bensinätgången vara en någorlunda bra mätare på det vägslitage och andra vägkostnader som personbilar orsakar. För tunga vägfordon anses däremot bränsleförbrukningen vara ett dåligt mått på de vägkostnader som de enskilda fordonen orsakar. Också detta anförs som argument för att ändra finansieringen av vägkostnaderna.

Även om dieseloljeskatten skulle komma att sänkas som följd av andra finansieringssystem kan man emellertid knappast räkna med att statens inkomster från den tunga vägtrafiken minskar. Statens inkomster från den del av dieseloljeskatten som faller på den tunga vägtrafiken motsvarar tillsammans med fordonsskatten på ett ungefär de kostnader som fordonen orsakar<sup>1</sup>. Även om man skulle övergå från att som idag beskatta dieselolja till att ta ut mera kostnadstroga avgifter på den tunga trafiken minskar inte de totala statliga intäkterna från den tunga vägtrafiken mycket.

## 6.4 Sammanfattning

Till skillnad mot bensinskatten och andra energiskatter kan dieseloljeskatten framförallt betraktas som ett sätt att ta betalt för de vägkostnader som den tunga trafiken orsakar. Även om ökad internationalisering och ändrade system för finansiering av vägar i Europa införs kan därför knappast statens inkomster från beskattning av den tunga vägtrafiken bli mycket lägre än idag. Det som kan ändras är på vilket sätt transportföretagen betalar för att utnyttja vägarna, inte så mycket hur mycket de betalar.

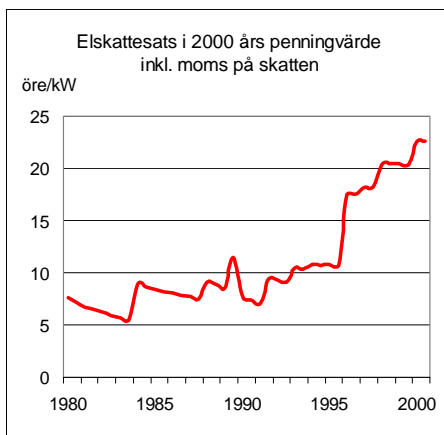
---

<sup>1</sup> *Ny kurs i trafikpolitiken* (SOU 1997:35).

## 7 Skatten på elektrisk energi

### 7.1 Sverige

Användningen av elektrisk energi i Sverige är cirka 140 TWh<sup>1</sup> per år. Skatten är för närvarande (år 2001) drygt 18 öre per kilowatt-timme. Den har höjts kraftigt de senaste åren. Statens inkomster från skatten på elektrisk energi beräknas bli cirka 14 miljarder kronor för år 2001. Med dagens elpris är skattebasen knappt 30 miljarder kronor per år, som är marknadsvärdet idag av all försäld elektrisk energi i Sverige. Om man räknar bort industrin som är undantagen från skatten är skattebasen cirka 18 miljarder kronor per år.



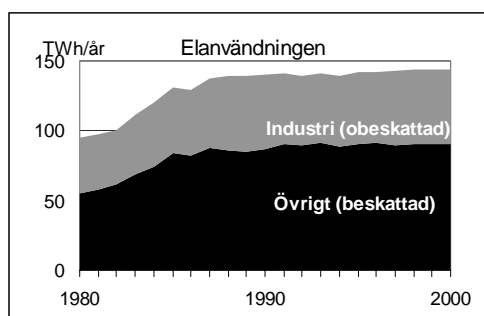
Figur 5: Elskatten har höjts kraftigt de senaste åren.

Källa: Propositioner.

Konsumtionen av elektrisk energi har trendmässigt ökat stadigt sedan början på 1900-talet och förväntas fortsätta att öka, dock i lägre takt än den historiska.

<sup>1</sup> 1 TWh = 1 miljard kilowattimmar.

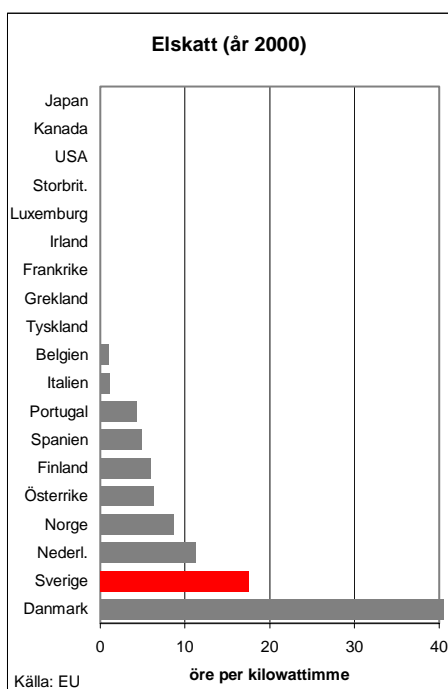
Reglerna för elskatten har genomgått stora förändringar, främst när industriella processer undantogs från elskatt från 1993. Efterhand har också olika skattesatser införts för olika typer av användning och beroende på var geografiskt elenergin används och när på året den används. Eftersom industriella processer är undantagna från skatt pågår ständigt försök från företag att få olika verksamheter klassificerade som industriella processer. De administrativa problemen med skatten på elenergi gäller framförallt för elenergi som används i industri och fjärrvärme.



Figur 6: Användningen av elektrisk energi har ökat trendmässigt sedan lång tid. Den förväntas öka också i framtiden. Källa: STEM, Energiläget.

## 7.2 Andra länder

Internationellt sett är beskattning av elenergi ovanlig. Av de ekonomiska regionerna är det bara i EU den har någon större omfattning. Jämfört med andra länder i EU är den svenska elskatten långt över genomsnittet. Flera EU-länder har ingen elskatt. De EU-länder som har elskatt har liksom Sverige undantagit industrin från skatt eller tillämpar reducerad skatt.



*Figur 7:* Skatt på elektrisk energi finns inte i alla EU-länder. Den svenska skatten ligger över genomsnittet för EU. Uppgifterna avser 1999.

*Källa:* EU, database of environmental taxis and charges

### 7.3 Energiskattens effekter på industrin

Som bakgrund till diskussionerna om energiskatternas effekt på industrins konkurrensförmåga följer här en principiell diskussion om de ekonomiska effekterna av att beskatta energi och andra in-satsvaror i industri som arbetar i internationell konkurrens. För Sveriges del handlar det framförallt om aluminiumindustri, järn- och stålindustri, annan metallindustri, massa- och pappersindustri, viss kemisk industri, cementindustri, kalkindustri och gruvindustri. Här kan energikostnaderna för olika produktionsled uppgå till 10 procent, eller ibland ännu högre, av den totala produktionskostnaden.

Om alla stater har samma skatt på exempelvis olja blir effekterna på industrin av en skatt densamma som en höjning av priset på olja på världsmarknaden. Alla företag i världen drabbas av samma ök-



ning av sina kostnader för olja. Världsmarknadspriserna på industrivaror som använder mycket olja ökar så att företagen få kompensation för de ökade oljekostnaderna. Beroende på att olika industriföretag har olika produktionsmetoder kan en del företag öka sin vinst medan andra minskar sin vinst genom högre oljepriser. Men på det hela taget blir det inga dramatiska förändringar för industrins konkurrenskraft.

Om däremot ett enskilt land som Sverige eller en ekonomisk region som EU inför skatt på energi blir effekterna andra. Som vi sett är det i stort sett bara i EU-området som energi beskattas, om man undantar bensin. En skatt på energi som används i svensk industri leder till att produktionskostnaderna för industrin ökar. Eftersom svensk industri sällan har någon dominerande ställning på den globala marknaden kommer emellertid inte priset på de varor industrin producerar att höjas. Industrins intäkter blir därför inte högre.

När det gäller industrins kostnader blir effekten olika på olika lång sikt. Om inte energiskatten är mycket hög leder skatten till att börja med till att aktieägarna ger avkall på avkastningen på sitt redan investerade kapital, dvs. vinsten sjunker. Nästa steg blir troligen att lönerna sänks under en övergångsperiod därför att de anställdas förhandlingsläge försämras när företagets vinst sjunker. På lång sikt påverkas troligen dock inte lönerna mycket eftersom löntagarna efterhand kommer att söka sig till mindre energikrävande näringar där energiskatten inte har så stor ekonomisk betydelse. I vissa fall som exempelvis massa- och pappersindustrin kommer troligen också skogsägarna att få sänka priset på skogsråvara.

I nästa steg skall aktieägarna ta ställning till om man skall satsa nytt investeringskapital för att upprätthålla produktionskapaciteten. Kravet på avkastning på nytt kapital bestäms internationellt och påverkas inte av den svenska energiskatten. Effekten av energiskatten blir att man investerar mindre i energiintensiv industri eftersom skatten har gjort nya investeringar mindre lönsamma. På sikt kommer därför en isolerad svensk energiskatt att leda till att produktion av industrivaror som kräver mycket energi blir lägre. Den globala efterfrågan på dessa varor påverkas emellertid inte av den svenska energiskatten. Minskad svensk produktion kompenseras genom att energiintensiv industriproduktion blir större i andra länder. Produktion av energikrävande varor kommer att flytta från Sverige till andra länder som inte beskattar energi eller har lägre energiskatt. Globalt sett minskar inte energianvändningen.

Kostnaden för energiskatten består dels av en omställningskostnad. Anställda i energiintensiv industri byter jobb till annan industri. De kan få byta bostadsort och gå arbetslösa innan de får nytt arbete. Energiskatten leder också till kapitalförstöring eftersom tidigare investeringar blir mindre produktiva på grund av skatten.

Skatten orsakar dessutom en bestående kostnad. Svensk energiintensiv industri har uppkommit genom att produktionskostnaderna här har varit lägre än i andra länder. När en energiskatt leder till att energiintensiv produktion flyttar utomlands innebär detta att den flyttar till länder som har sämre produktionsförutsättningar. Kostnaderna för att förse världsmarknaden med energikrävande varor blir därför bestående högre på grund av den svenska skatten.

Hur stora kostnaderna för en energiskatt är beror bland annat på hur stor skatten är, hur mycket energi som industrin använder och hur stor kostnaden är att transportera de energikrävande produkterna.

När det gäller den del av produktionen som säljs på den svenska marknaden kanske svensk industri kan konkurrera med utländsk industri även med en högre svensk energiskatt om kostnaderna för transporten från utlandet till Sverige är stor. Eftersom svensk energiintensiv industri har sin största marknad utanför Sverige har dock den svenska marknaden ganska liten betydelse för denna typ av industri.

För en stor del av den energiintensiva industrin är också de varor man producerar billiga att transportera över långa avstånd. Transporter över halva jordklotet av bulkvaror som pappersmassa, papper, stål, metaller, malm och industrikemikalier kostar ofta 50–400 kronor per ton.

Aluminiumproduktion kan tjäna som ett exempel. Världsmarknadspriset på aluminium är omkring 13 kronor per kilo. För varje kilo aluminium som produceras går det åt 15 kilowattimmar elektrisk energi. Med dagens elpris motsvarar det en kostnad på 3,50 kronor per kilo aluminium eller omkring 25 procent av saluvärdet. Att frakta aluminium över halva jordklotet kostar runt 30 öre per kilo, dvs. en bråkdel av energikostnaden. Även ett litet procentuellt skattepåslag på elpriset kan därför på sikt påverka lokaliseringen av aluminiumproduktion.

## 7.4 Internationalisering

Så länge industrin är undantagen från skatt på elektrisk energi påverkar de internationella förhållandena och ökad internationalisering förutsättningarna för den svenska beskattningen av elektrisk energi bara i liten grad. Eftersom den svenska beskattningen ligger i konsumtionsledet och är knuten till fast egendom finns i praktiken ingen möjlighet för hushållen att undvika skatt genom privatimport av elektrisk energi.

Däremot kan förutsättningarna för elskatten påverkas av ändringar i EU:s regler för energibesättning.

### Koldioxidbesättning av kraftproduktion

En viktig grund för nuvarande diskussioner inom EU om energibesättning gäller vilka politiska åtgärder som man skall vidta för att begränsa utsläppen av koldioxid i enlighet med de preliminära utfästelser som man gjort i Kyotoprotokollet.

Det finns två huvudalternativ. Det ena är att införa en koldioxidskatt, det andra att införa ett system för handel med utsläppskvoter. Skillnaden mellan dessa alternativ när det gäller statens intäkter diskuteras i ett senare avsnitt. Från effektivitetssynpunkt är båda alternativen ganska likvärdiga.

En konsekvent genomförd besättning av koldioxidutsläpp anses av många vara en effektiv politisk åtgärd för att begränsa utsläppen. Skatten skall då ligga på bränslen och utgå i förhållande till hur mycket koldioxid som ett visst bränsle ger upphov till när man eldar med det. När det gäller produktion av elektrisk energi innebär detta att man beskattar kol, olja och andra bränslen som bildar koldioxid.

Denna typ av besättning av elektrisk energi skiljer sig från dagens svenska besättning där ju skatten tas i konsumtionsledet, dvs. när elkonsumenterna tar ut ström från det elektriska nätet. Ingen energiskatt utgår däremot för de bränslen som används för att producera elektrisk energi. Detta gäller både i Sverige och andra EU-länder.

Ett införande av en konsekvent koldioxidbesättning innebär att konsumtionsskatten på elektrisk energi måste sänkas. Det beror på att den svenska elmarknaden är integrerad med den nordeuropeiska. Marknadspriset på elektrisk energi i Sverige bestäms i allt vä-

sentligt av kostnaderna att producera kraft i Danmark och andra grannländer som har mycket kolkraft. En skatt på kol som används i kraftverk i EU kommer alltså att höja priset på kraft i Sverige trots att Sverige bara har en liten produktion av kolkraft. Om man skulle införa koldioxidskatt på bränslen som används i kraftverk i EU och behålla dagens konsumtionsskatt på elektrisk energi skulle elektrisk energi därför dubbelbeskattas i Sverige och bli mycket dyrare än olja. De som idag har elvärme skulle byta till olja eller något annat bränsle som inte dubbelbeskattas. Därför kan dagens svenska konsumtionsskatt på elektrisk energi inte behållas på dagens nivå med en konsekvent genomförd koldioxidbeskattning i EU.

Detta får konsekvenser för den svenska statens skatteinkomster. Den svenska försörjningen med elenergi är integrerad med de nordiska grannländerna, med Tyskland, Polen och till viss del även med Ryssland. I Sverige sker produktionen av elektrisk energi till allra största delen i vattenkraftverk och kärnkraftverk som inte släpper ut någon koldioxid och bara till liten del i kraftverk som använder kol och andra beskattningsbara fossila bränslen. I Europa i övrigt är emellertid kraftproduktionen till stor del baserad på kol och andra fossila bränslen. En övergång från att beskatta konsumtionen av elektrisk energi till att beskatta de bränslen som används för att producera elektrisk energi innebär därför att basen för den svenska elskatten minskar. Skatteintäkterna kommer att hamna i Tyskland, Danmark och andra de EU-länder som har mycket kolkraft.

Sammanfattningsvis: Om man i EU skulle komma fram till att införa en konsekvent koldioxidbeskattning kan det tvinga fram en sänkning av den svenska konsumtionsskatten på elektrisk energi.

### Undantag och nedsättningar

En annan grund, förutom koldioxidbeskattning, för diskussioner inom EU om energibeskattning gäller vilka undantag från och nedsättningar av energiskatt som skall tillåtas. Strävan är att enskilda EU-medlemmar inte skall konkurrera med varandra om lokalisering av företag genom att tillämpa nedsättningar av olika skatter.

Detta gäller också energiskatter. Grunden för diskussionerna är EG-fördragets bestämmelser om förbud mot statsstöd.<sup>2</sup>

Enligt nuvarande regler är det enligt EG-fördraget i princip otillåtet för en stat att tillämpa olika skattesatser för olika verksamheter. Undantag måste godkännas av EU-kommissionen. Enligt den svenska energiskattelagen är industriell verksamhet sedan 1993 helt undantagen från skatt på elektrisk energi. Dessutom tillämpas, som nämnts tidigare, sedan länge flera olika skattesatser för olika ändamål, geografisk belägenhet och årstid. För dessa undantag och nedsättning har svenska staten inte fått något godkännande från EU-kommissionen. Det kan därför inte uteslutas att EU-kommissionen finner att de är otillåtna. Av betydelse är också att den allmänna nedsättningsregel i Sverige som innebär att vissa typer av industrier inte behöver betala mer energiskatt än motsvarande 1,2 procent av försäljningsvärdet av de varor företaget producerar kommer att upphöra.

Den eventualiteten kan få vittgående konsekvenser för den svenska beskattningen av elektrisk energi. Om man skulle tillämpa dagens nominella elskatt på cirka 18 öre per kilowattimme på industriell verksamhet blir konsekvenserna stora för den elintensiva industrin. Orsaken till att industriell verksamhet undantogs från elskatt 1993 var att skatten, som då var cirka 7 öre per kilowattimme, ansågs vara skadlig för den svenska industrin konkurrenskraft. Idag är den nominella elskattesatsen mer än dubbelt så stor.

För att belysa konsekvenserna för den elintensiva industrin kan man ta några exempel. Aluminiumtillverkning är som vi sett en elkrävande industriell process. För varje kilogram aluminium åtgår 15 kilowattimmar elektrisk energi. En skatt på 18 öre per kilowattimme innebär att elkostnaden ungefär fördubblas och en kostnadsökning med 20 procent av världsmarknadspriset på aluminium. Inget land utanför EU beskattar aluminiumindustrins elförbrukning. De EU-länder med egen aluminiumproduktion som har skatt på elektrisk energi har lägre skatt än Sverige. Eftersom EU-länderna dessutom svarar för en liten del av världsproduktionen av aluminium kommer ett allmänt borttagande av undantagsreglerna för elskatt i EU-länderna inte att nämnvärt påverka världsmarknadspriset på aluminium.

---

<sup>2</sup> För en utförligare redovisning av EG-fördragets betydelse för energibeskattningen hänvisas till avsnitt 4.5 i *Utvärdering av Skatteväxlingskommitténs energiskattmodell* (Ds 2000:73).

Med den kostnadshöjning som en 18-örig elskatt innebär för svensk aluminiumproduktion och utan höjning av aluminiumpriset kommer produktionen av råaluminium i Sverige inte att fortsätta. Redan en elskatt på 7 öre per kilowattimme skulle radera ut hela vinsten. I själva verket torde redan en betydligt lägre elskatt än denna äventyra produktionen på längre sikt.

Massa- och pappersindustrin är ett annat exempel. Här är det tillverkningen av tidningspapper som är särskilt elkrävande. Även här skulle en elskatt på dagens nominella på nivå (18 öre) minska lönsamheten kraftigt och leda till minskade investeringar och på sikt minskad produktion. Elskatten för denna industri skulle bli omkring 4 miljarder kronor per år.

Detta innebär att det i praktiken är omöjligt att ha en elskatt på dagens nivå om den skall tillämpas generellt utan undantag för elkrävande industri. Den nivå på elskatten som är "tolerabel" för den elintensiva industrin är betydligt lägre än dagens nivå. Troligen rör det sig om några få öre per kilowattimme eller 1/10 av dagens nominella elskatt. Om EU skulle finna att nedsättningar av energiskatter för viss verksamhet är otillåtna kan knappast den nuvarande höga elskatten behållas i Sverige.

Om undantagen och nedsättningarna av skatten på elektrisk energi slopas får detta konsekvenser också för skatterna på eldningsolja och andra bränslen (utom bensin och dieselolja). Eftersom elektrisk energi kan ersätta alla bränslen skulle en sänkning av skatten på elektrisk energi och bibehållen skatt på bränslen leda till en omfattande övergång från bränslen till elektrisk energi. Därför får troligen en sänkning av skatten på elektrisk energi kombineras med en motsvarande sänkning av skatterna på eldningsolja och andra bränslen.

## 7.5 Sammanfattning

Den svenska elskattens beroende av internationella förhållanden gäller framförallt vad som händer i EU när det gäller energi-beskattnings.

För det första kan ett införande av en konsekvent koldioxidbeskattnings leda till att den nuvarande svenska konsumtionskatten på elektrisk energi får sänkas. Istället för att som idag beskatta konsumtionen av elektrisk energi skulle man då beskatta den koldioxid som släpps ut av kraftverken. Eftersom den allra största

delen av den svenska kraftproduktionen är "koldioxidfri" blir skatteintäkterna i Sverige av en sådan koldioxidskatt för kraftproduktion små. Istället kommer den elskatt som svenska elkonsumenter betalar att hamna i andra länder i Europa med stor produktion av kolkraft.

För det andra kan den svenska elskatten "hotas" av strävandena inom EU att förbjuda medlemsstater att medge undantag från skatter för vissa näringar, exempelvis industrin. Elskatten kan då inte vara på en högre nivå än vad den mest elkrävande industrin i Sverige tål av konkurrensskäl. Denna "tolerabla" nivå är mycket lägre än dagens nivå på elskatten. En sänkning av skatten på elektrisk energi får troligen kombineras med en motsvarande sänkning av skatterna på eldningsolja och andra bränslen (exklusive bensin och dieselolja).

## 8 Skatterna på övriga bränslen

Med övriga bränslen menas här andra skattebelagda bränslen än bensin och dieselolja. De är petroleumbaserade eldningsoljor, naturgas, gasol, metan och kol. Redovisningen omfattar inte beskattningen när dessa bränslen används för motordrift.

### 8.1 Sverige

Den totala användningen av eldningsolja i Sverige är cirka 5 miljoner kubikmeter per år. Skattesatserna varierar mellan olika kvaliteter av eldningsolja och är för lätt eldningsolja (villaolja) omkring 2 200 kronor per kubikmeter. Det motsvarar ett prispåslag på runt 100 procent. För kol är skatten 1 600 kronor per ton, vilket motsvarar ett prispåslag på omkring 400 procent.

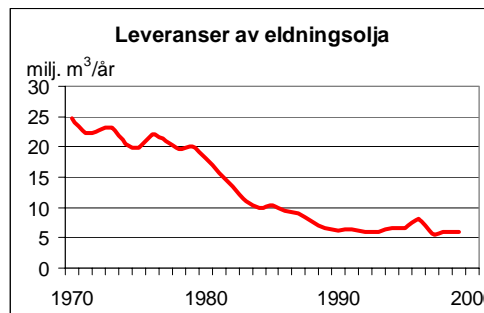
För de här aktuella bränslena, dvs. eldningsolja, kol och naturgas, finns omfattande undantag från och nedsättningar av energiskatt.

- Bränslen som används för produktion av elektrisk energi är i stort sett undantagna från energiskatt.
- Bränslen som används för produktion av värme i kombinerad produktion av elektrisk energi har reducerad skatt.
- Kol som används vid järnframställning eller i andra metallurgiska processer är undantaget från skatt.
- Industriell verksamhet har nedsatt energiskatt. Man betalar "bara" 30 procent av koldioxiddelen av energiskatten.
- Dessutom finns de allmänna begränsningsreglerna som bland annat innebär att den totala energiskatten för ett företag inte får överstiga 1,2 (ibland 0,8) procent av försäljningsvärdet av företagets produktion.

Statens inkomster från övriga bränslen är för närvarande runt 4 miljarder kronor per år. Huvuddelen av inkomsterna kommer från



skatten på eldningsolja. Genom nedsättnings- och undantagsreglerna är den verkliga skattebasen mycket mindre än den nominella.



Källa: STEM, Energiläget

Figur 8: Användningen av eldningsolja har minskat kraftigt de senaste decennierna.

Till skillnad mot bensin, dieselolja och elektrisk energi har användningen av eldningsolja minskat trendmässigt från början av 1970-talet. Förbrukningen idag av eldningsolja är runt 1/5 av vad den var för 30 år sedan. Orsakerna till minskningen är främst att en stor del av villaoljan ersattes med elvärme på grund av låga elpriser i samband med utbyggnaden av kärnkraft. De kraftiga oljeprishöjningarna på 1970-talet bidrog också till minskningen av oljeförbrukningen. Sedan 1980 har också skatten på eldningsolja påverkat förbrukningsutvecklingen.

## 8.2 Andra länder

Liksom för annan energi är det globalt sett ovanligt att eldningsolja, kol och naturgas beskattas. Av de ekonomiska blocken är det bara EU som har någon omfattande beskattning av dessa bränslen. Alla EU-länder har skatt på eldningsolja i enlighet med ett EU-direktiv (92/82/EEG) om att alla medlemsstater skall beskatta lätt eldningsolja med minst 18 per kubikmeter (160 kronor) och tung eldningsolja med minst 13 (120 kronor).

Den svenska skatten på eldningsolja på drygt 2 000 kronor per kubikmeter är mycket högre än genomsnittet i EU. Genom nedsättningsreglerna för industriell verksamhet är emellertid den effektiva oljeskatten för industrin inte så mycket högre än i övriga

EU-länder. Också i de andra EU-länderna finns undantags- och nedsättningsregler för kraftverk och för industrin.

För andra bränslen än eldningsolja finns inga minimiskattesatser inom EU.<sup>1</sup> När det gäller beskattning av kol är det bara ett fåtal länder i EU som har skatt. Av dessa har Sverige efter Danmark den högsta skattesatsen. Av de EU-länder som har skatt på naturgas har Sverige den högsta skattesatsen.

### 8.3 Internationalisering

Det är framförallt två faktorer som kan påverka beskattningen av eldningsolja, kol och naturgas, nämligen dels att de svenska skatterna är högre än i omvärlden, dels att undantags- och nedsättningsreglerna inom EU kan komma att omprövas.

#### Undantags- och nedsättningsregler i EU

Den viktigaste internationella faktorn är att möjligheterna för EU-länderna att tillämpa undantag från och nedsättningar av energiskatterna för industrin kan komma att begränsas.

För det första finns, som beskrivits tidigare i avsnittet om skatt på elektrisk energi, allmänna regler i EG-fördraget som begränsar staternas möjligheter att ge statligt stöd. Som statligt stöd kan räknas undantag eller nedsättning av skatt, exempelvis punktskatt på energivaror. Det är ännu rättsligt inte klarlagt om de nuvarande undantagen och nedsättningarna är tillåtna enligt EG-fördragets regler. Varje sådan åtgärd skall i princip anmälas till och godkännas av EU-kommissionen. Varken svenska staten eller andra EU-stater har ännu anmält att man har infört undantag och nedsättningar av punktskatterna på energivaror. EU-kommissionen har därför inte haft tillfälle att pröva om de är tillåtna eller inte. Skulle de befinnas vara otillåtna ändras i grunden förutsättningarna för energibeskattningen i Sverige och andra EU-länder med höga energiskatter.

För det andra finns regler om undantag och nedsättningar i anslutning till de speciella direktiv som finns om beskattning av mineraloljor (92/82/EEG och 92/81/EEG)<sup>2</sup>. Genom ett särskilt beslut har EU:s ministerråd tidigare tillåtit medlemsstater att tillsvidare

<sup>1</sup> För gasol, naturgas och metan finns dock minimiskattesatser när de används för motordrift.

<sup>2</sup> Med mineraloljor menas här i första hand eldningsoljor.

undanta eller nedsätta punktskatter på mineraloljor när det finns specifika och politiska skäl.

Nyligen (mars 2001) har emellertid ministerrådet beslutat att undantagen och nedsättningarna skall upphöra vid utgången av år 2006.<sup>3</sup> Om detta beslut inte omprövas kan det få genomgripande konsekvenser för energibeskattningen i Sverige och även andra EU-länder med höga energiskatter.

I följande tabell visas några av de viktigaste svenska undantagen och nedsättningarna för energiskatt.

<i>Verksamhet</i>	<i>Energiskatt i procent av den nominella skattesatsen (ungefär)</i>
Elproduktion (kol, olja, naturgas)	0%
Värmeproduktion i samband med elproduktion (kol)	40%
Järnframställning (kol)	0%
Industriella processer (olja)	20%
Industri (elenergi)	0%
Fjärrvärme (insats av elenergi)	90%
1,2%-regeln (total energiskatt för ett industriföretag får inge överstiga 1,2 procent av försäljningsvärdet)	

*Källa:* Egna beräkningar baserade på energiskattelagens bestämmelser.

Som nämnts tidigare innebär undantagen och nedsättningarna för energiskatt ett betydande potentiellt inkomstbortfall för staten, uppskattningsvis 30 miljarder kronor per år om man räknar in alla undantag och nedsättningar, inte bara för eldningsolja, kol och naturgas.

Det som troligen skulle få mest vittgående konsekvenser vore om undantagen för skatt på bränslen som används för elproduktion togs bort. De bränslen som används mest i kraftverk är kol, naturgas och eldningsolja. Försörjningen med elektrisk energi i Västeuropa och även till viss del i Östeuropa är integrerad och till stor del baserad på kol. Eftersom priset på de bränslen man använder i

<sup>3</sup> Rådets beslut, 12 mars 2001 (2001/224/EG).

kraftverken sätts på den internationella marknaden och bränslena idag är undantagna från energiskatt är kostnaderna i olika kraftverk av samma slag ganska lika. Skulle undantagen från skatt upphävas skulle man få stora skillnader i kostnader mellan kraftverk i olika länder. Produktionen skulle omfördelas till kraftverk i länder som har låga bränsleskatter eller inga bränsleskatter alls som i Östeuropa.

Om undantaget för kraftverk skulle upphöra kommer produktionskostnaderna i de svenska kol- och oljeeldade kraftverken att mer än fördubblas, vilket skulle leda till att de läggs ner. Också i flera andra EU-länder skulle konsekvenserna bli orimliga.

I praktiken torde det därför vara omöjligt att behålla dagens bränsleskatter i Sverige och även i flertalet andra EU-länder om energiskatteundantaget för bränslen som används i kraftverk upphävs. Den högsta skattenivå som då är möjlig att tillämpa ligger troligen på en liten bråkdel av dagens svenska skatt på kol, olja och naturgas.

Även ett upphävande av undantagen och nedsättningarna för industriell verksamhet skulle få genomgripande konsekvenser. Som exempel kan nämnas tillverkning av cement och bränd kalk. Om man tillämpade dagens nominella skatt här skulle både cement- och kalktillverkning i Sverige bli olönsam. Också ekonomin för massa- och papperstillverkning skulle påverkas kraftigt om nedsättningsmöjligheten för energiskatt togs bort.

Det finns också en viktig koppling till beskattningen av elektrisk energi. Som diskuterats i ett tidigare avsnitt skulle troligen den svenska konsumtionsskatten på elektrisk energi få sänkas kraftigt om undantagen från elskatt för industrin upphävs eftersom elintensiv industri är så känslig för höjda elpriser. Av samma skäl går det i praktiken inte att beskatta bränslen som används i kraftverk, varken i Sverige eller i andra EU-länder. Det innebär att man varken kan beskatta elkonsumention eller bränslen som används för elproduktion. Elektrisk energi skulle då bli ett "energiskattefrälse".

Elektrisk energi konkurrerar emellertid med bränslen på många områden. På nästan alla användningsområden kan elektrisk energi ersätta bränslen. Om man skulle tillämpa dagens nominella energiskatter utan undantag eller nedsättningar skulle man få en omfattande övergång från olja och andra beskattade bränslen till elektrisk energi. I Sverige skulle med dagens oljeskatt eldningsolja blir mer än dubbelt så dyr som elektrisk energi.

Slutsatsen är att möjligheterna att beskatta energi i hög grad hänger på möjligheterna att undanta eller nedsätta skatt för kraftverk och industriell verksamhet. Ju högre energiskatterna är desto mer omfattande måste nedsättningarna vara.

Skulle EU besluta att undantag och nedsättningar är otillåtna kommer troligen den svenska energibeskattningen att få ändras i grunden. Skatterna på bensin och dieselolja berörs dock i liten grad. Om alla skatter på oljeprodukter exklusive bensin och dieselolja skulle slopas blir den direkta effekten att runt 10 procent av statens totala energiskatteintäkterna försvinner. Men eftersom man då också skulle få slopa skatterna på elektricitet, kol och naturgas blir skattebortfallet omkring 30 procent av skatteintäkterna.

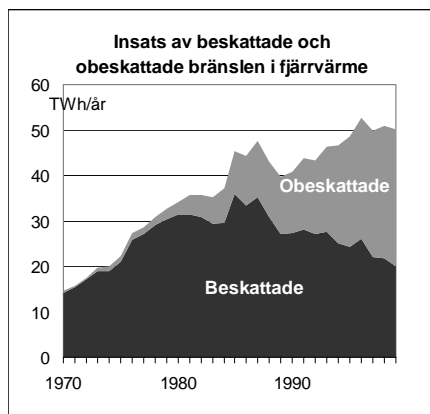
### Import av obeskattade bränslen

En annan internationell faktor som kan påverka den svenska beskattningen av bränslen är importen av obeskattade bränslen.

Torv, ved och flera andra bränslen är obeskattade i Sverige. Motivet för detta var ursprungligen att främja användningen av svenska inhemska bränslen. Efter Sveriges inträde i EU har detta motiv i princip varit otillåtet, eftersom svenska varor inte får gynnas i förhållande till varor från andra EU-länder.

I takt med att skatten på kol och eldningsolja har höjts har användningen av obeskattade bränslen ökat kraftigt. Förutom ved och torv används numera också stora mängder sopor och annat avfall. Sedan energiskatterna infördes i större skala i början av 1980-talet har användningen ökat med nära 100 procent eller motsvarande 4 miljoner kubikmeter eldningsolja. Med dagens energiskatter motsvarar det ett skattebortfall på omkring 8 miljarder kronor per år. Ökningen har framförallt skett i fjärrvärmeverken.

Efterhand har detta lett till att den inhemska tillgången på obeskattade bränslen blivit alltmer knapp. Importen av obeskattade bränslen har därför ökat. Det är frågan om flera olika typer av varor, bland annat rivningsvirke, gamla möbler, kontorsavfall, uttjänta bildäck, tallolja, olivkärnor och hushållsavfall. Grundorsaken till importen är att dessa bränslen har högre marknadsvärde i Sverige än i andra länder eftersom de ersätter olja och kol som är belagda med högre skatt i Sverige.



Figur 9: Användningen av beskattade energivaror i fjärrvärmeverken har minskat kraftigt.

Källa: STEM, Energiläget

Totalt importeras obeskattade bränslen motsvarande nära 1 miljon kubikmeter eldningsolja per år. Importen har lett till att basen för skatterna på olja och kol har blivit mindre. Denna utveckling förväntas fortsätta och kan på sikt komma att begränsa möjligheterna att höja eller behålla dagens bränsleskatter i Sverige.

#### 8.4 Sammanfattning

Det som framförallt kan påverka den svenska beskattningen av bränslen, utom motorbränslen, är dels ett eventuellt beslut av EU att nedsättningar av energiskatten för viss näringsverksamhet är otillåten, dels beslutet i EU om att tidsbegränsa den nuvarande dispensen för Sverige att undanta och nedsätta skatten på eldningsolja för industrin i allmänhet och för vissa industrier. Av statens totala energiskatteintäkter är det omkring 30 procent som berörs direkt och indirekt av EU-beslut.

## 9 Beskattning av koldioxidutsläpp

Utsläpp av koldioxid från förbränning antas svara för en stor del av den befarade framtida växthuseffekten. Flera andra gaser som produceras i mänsklig verksamhet bidrar emellertid också, exempelvis kväveoxider och CFC (kylskåpsgas). Koldioxidens bidrag beräknas till 55 procent. Utsläppen av koldioxid från eldning med kol svarar för en betydande del av de globala koldioxidutsläppen. Av de totala klimatpåverkande utsläppen svarar kol för omkring 20 procent medan olja svarar för 25 procent och naturgas för 10 procent. Av kol, olja och naturgas är kol det som i förhållande till värmevärdet ger mest koldioxid och naturgas det som ger minst.

Sedan flera år pågår försök att komma fram till en internationell överenskommelse om att begränsa de globala utsläppen av koldioxid och andra gaser som antas påverka klimatet. Diskussionen förs kring det så kallade Kyotoprotokollet. Enligt detta protokoll skulle industriländerna och länder i Östeuropa åta sig att begränsa sina utsläpp till vissa nivåer i förhållande till sina utsläpp år 1990.

Kyotoprotokollet, som upprättades 1997, är ännu inget avtal utan kan närmast liknas med en avsiktsförklaring från stater att begränsa utsläppen av koldioxid. Ambitionen var att få med så många av världens stater som möjligt i ett avtal. Kina, Indien och u-länderna har valt att stå utanför. De som preliminärt godkänt avtalet är industriländerna (OECD) och staterna i Östeuropa, totalt omkring 40 stater. I praktiken har emellertid protokollet inte någon betydelse för länderna i Östeuropa eftersom de har fått så stora utsläppskvoter. Kyotoprotokollet rör därför i allt väsentligt OECD-staterna.

För att protokollet skall bli ett bindande avtal för en stat fordras att det är ratificerat av landets parlament. Dessutom fordras att tillräckligt antal stater ratificerar protokollet. Sverige och EU väntas ratificera protokollet tidigast under år 2002. Även om Sverige och EU ratificerar avtalet är det inte säkert att avtalet blir bindande för

Sverige eftersom det är osäkert om tillräckligt antal stater ratificerar protokollet. USA kommer inte att ratificera protokollet. Eftersom USA ensam svarar för  $\frac{1}{4}$  av de globala utsläppen är det knappast troligt att det kan bli ett bindande internationellt avtal.

Om i alla fall Kyotoprotokollet blir ett avtal innebär det att industriländerna åtar sig att minska sina utsläpp av koldioxid och andra klimatgaser med i genomsnitt cirka 5 procent till år 2010 jämfört med 1990. Det som räknas är medelutsläppen 2008–2012. Minskningen fördelas olika mellan länderna.

Genom en överenskommelse inom EU skulle Sverige få öka sina utsläpp med 4 procent från 1990 till år 2010. För närvarande (år 2000) är de svenska koldioxidutsläppen cirka 60 miljoner ton per år eller  $\frac{1}{300}$  av de globala utsläppen. Det svenska åtagandet innebär att utsläppen skulle ligga under 58 miljoner ton år 2010.

## 9.1 Politiska åtgärder

Eftersom effekten av koldioxidutsläpp är densamma varhelst i världen utsläppen sker är det viktigt att man i första hand minskar utsläppen där kostnaderna är låga, dvs. där åtgärderna är kostnads-effektiva. Man skall se till att man åstadkommer så stor minskning av globala utsläppen som möjligt för de kostnader man tar på sig. Både i Kyotoprotokollet och den svenska klimatpolitiken lägger man stor vikt vid att de politiska åtgärderna skall vara kostnads-effektiva.

Kostnaderna för att begränsa koldioxidutsläppen kan vara mycket olika mellan olika länder. Om man exempelvis använder mycket kol i elproduktionen är kostnaderna som regel förhållandevis små. England, Tyskland och Danmark är typiska "kolrika" länder. Där kan man ersätta kol med naturgas, som ger mindre koldioxidutsläpp. Om istället energiförsörjningen, som i Sverige och Norge, är baserad på vattenkraft eller kärnkraft kan det vara mycket dyrt att minska koldioxidutsläppen.

## 9.2 Koldioxidskatt

I princip är det upp till varje stat att själv bestämma vilka politiska åtgärder man skall vidta för att begränsa utsläppen med de kvantiteter som Kyotoprotokollet anger.



Inom ett enskilt land kan kostnaderna att minska utsläppen variera mycket mellan olika områden. Att exempelvis minska utsläppen från kraftverken i Sverige är mycket dyrt eftersom vi nästan bara använder koldioxidfri vattenkraft och kärnkraft. Att istället minska utsläppen från värmeverk genom att ersätta olja med biobränsle är betydligt mindre kostsamt.

Experter brukar hänvisa till två typer av politiska åtgärder som är kostnadseffektiva. Den ena är koldioxidskatt. Skatten innebär att de som släpper ut koldioxid betalar i förhållande till hur mycket de släpper ut. Sverige har en koldioxidskatt på omkring 50 öre per kilo koldioxid, som läggs på olja, kol och naturgas.

Fördelen med koldioxidskatt är att företag och hushåll får ett ekonomiskt intresse av att minska utsläppen. Skatteutgiften blir ju lägre desto mindre man släpper ut. Dessutom leder skatten automatiskt till att utsläppen minskas där kostnaderna är lägst. Koldioxidskatt är alltså i princip kostnadseffektiv.

Det finns emellertid viktiga förbehåll. För att en skatt skall fungera på det sättet fordras i princip att skatten är lika överallt, samma i Sverige som i andra länder. Annars tenderar utsläppen att flytta till länder som inte har koldioxidskatt eller har låg skatt. För vissa typer av utsläpp kan detta undvikas. Om exempelvis ett land ensamt inför en koldioxidskatt på bensin kommer detta att leda till att till att koldioxidutsläppen minskar utan att de ökar i andra länder. Folk flyttar ju inte utomlands därför att bensinen blir dyrare.

För industri som använder mycket energi och har stora energikostnader är det emellertid annorlunda. Om Sverige ensamt skulle låta exempelvis järn- och stålindustrin betala dagens svenska nominella koldioxidskatt på 50 öre per kilo koldioxid ökar produktionskostnaden för råstål med över 20 procent. Eftersom andra producenter i världen inte drabbas av samma kostnadshöjning måste svenska stålproducenter sälja stål till det gamla priset. I detta exempel skulle större delen av den svenska tillverkningen av råstål drabbas av stora förluster och läggas ned.

Den totala förbrukningen av stål i världen kommer emellertid inte att minska. Den svenska produktionen av järn ersätts med produktion i andra länder, där koldioxidutsläppen kommer att öka. Därför kan man inte räkna med att en ensidig koldioxidskatt på svensk järn- och stålindustri leder till någon minskning av de globala utsläppen. Sverige tar på sig en stor kostnad genom avvecklingen av den egna stålproduktionen utan att de globala koldioxidutsläppen minskar.

Det är insikten om sådana förhållanden som ligger bakom att järn- och stålindustrin i Sverige och i andra EU-länder är undantagna från eller har nedsatt energiskatt.

Samma sak gäller också, som diskuterats tidigare, för produktion av elektrisk energi. Skulle de koleldade svenska kraftverken betala en koldioxidskatt på 50 öre per kilo koldioxidskatt ökar kostnaderna med över 20 öre per kilowattimme elektrisk energi som man producerar i svenska kol- och oljekraftverk. Det motsvarar en kostnadsökning på 100 procent av marknadspriset på elektrisk energi. All kol- och oljebaserad kraftproduktion i Sverige skulle bli olönsam och ersättas med kraftproduktion i Danmark, Finland, Polen och Tyskland som till större delen är kolbaserad. De globala koldioxidutsläppen skulle inte minska utan bara flytta från Sverige till andra länder. Just i detta fall skulle de öka eftersom svenska kol- och oljekraftverk släpper ut mindre koldioxid per producerade kilowattimme elektrisk energi än motsvarande kraftverk i grannländerna.

### 9.3 Köp- och säljbara utsläppskvoter

Redan på ett tidigt stadium i de internationella diskussionerna om klimatfrågan blev det klart att det i de flesta länder finns ett stort politiskt motstånd mot koldioxidskatter. Det är därför mycket osannolikt att industriländerna inom överskådlig tid kommer att införa koldioxidskatt.

Det som mest diskuteras är istället ett system där företag som släpper ut koldioxid inbördes får köpa och sälja utsläppskvoter. Systemet innebär att staten först delar ut bestämda kvoter (ett visst antal ton per år) till de företag som släpper ut koldioxid. Sedan får företagen sinsemellan köpa och sälja kvoter.

Också detta system leder i princip till att utsläppen i första hand minskas där kostnaderna är lägst. Systemet är alltså i princip kostnadseffektivt. För energikonsumenter blir effekten av ett system med köp- och säljbara utsläppskvoter ungefär densamma som vid koldioxidskatt.

Haken med ett kvotsystem är liksom med koldioxidskatt att systemet för att vara kostnadseffektivt måste harmoniseras internationellt och att företag i olika länder fritt måste kunna sinsemellan köpa och sälja kvoter. Annars kommer inte utsläppen att minskas i de länder och i de verksamheter där kostnaderna är lägst.

## 9.4 Hur kraftfulla politiska åtgärder fordras?

Kostnaderna att klara målet i Kyotoprotokollet om att minska de globala koldioxidutsläppen blir mycket beroende av i vilken grad man lyckas harmonisera de politiska åtgärderna, koldioxidskatt eller system med köp- och säljbara utsläppskvoter. Orsaken är att kostnaden att minska utsläppen kan vara mycket olika mellan olika länder. Detta kan illustreras med en amerikansk studie<sup>1</sup>, här kallad *MIT-rapporten*.

Studien analyserar bland annat följande fall för samarbete genom handel med utsläppskvoter. För varje fall beräknas kostnaderna för att uppfylla respektive lands åtagande enligt Kyotoprotokollet och priset på koldioxidutsläpp. Priset kan antingen vara priset i handeln med utsläppskvoter eller en koldioxidskatt.

- A Ingen handel mellan länderna
- B Handel enbart mellan OECD-länder
- C Handel inom OECD+Östeuropa
- D Fri handel i hela världen

Fall A innebär att alla länder enbart inriktar sig på att minska det egna landets utsläpp. Priserna för utsläppsminskningar blir mycket olika i olika regioner, från noll i Ryssland till 150 öre per kilo koldioxid i Japan. För Sveriges del kan man räkna med att priset ligger ungefär i nivå med det japanska.

I fall B där OECD-länderna samarbetar genom att köpa och sälja utsläppskvoter av varandra blir priset på utsläppsminskningar omkring 50 öre per kilo i OECD-området.

I fall C där samarbetet utvidgas till Östeuropa, som ju också är med i protokollet, blir priset lägre, 35 öre per kilo koldioxid. Jämfört med fall A blir den samhällsekonomiska kostnaden runt hälften.

I fall D har man fri handel med utsläppskvoter mellan alla världens länder. Kostnaden blir 1/10 av kostnaden i fall A där varje land agerar för sig. Världsmarknadspriset på utsläppsminskningar skulle enligt MIT-studien bli 5 öre per kilo.

MIT-studien visar, i likhet med flera andra studier av Kyoto-protokollet, att de samlade samhällsekonomiska kostnaderna kan

---

<sup>1</sup> Denny Ellerman and Annelène Decaux, *Analysis of Post-Kyoto CO<sub>2</sub> Emissions Trading Using Marginal Abatement Curves*, Report No. 40, Program on the Science and Policy of Global Change, MIT, Cambridge, MA, 1996.

bli mycket olika beroende på hur mycket man samarbetar internationellt och att "koldioxidpriset" också kan bli mycket olika.

## 9.5 Kyotoavtal eller inte?

Ännu är det som sagt osäkert om det blir något Kyotoavtal eller inte. För att bedöma koldioxidutsläppen i Sverige som en skattebas bör man räkna med båda möjligheterna.

### Ett Kyotoavtal träder i kraft

Om det blir ett avtal finns i princip två alternativ öppna för Sverige. Det ena (a) är att inrikta de politiska åtgärderna på att minska utsläppen i Sverige. Det andra (b) är att köpa utsläppsminskningar utomlands där kostnaderna är lägre än i Sverige.

#### *a) Enbart utsläppsminskningar i Sverige*

Om Sverige inriktar de politiska åtgärderna för att klara sitt Kyoto-åtagande på att minska utsläppen i Sverige kan det ske genom att anpassa koldioxidskatten så att målet uppnås. Som exempel kan man anta att detta kräver en skatt på 150 öre per kilo koldioxid om man undantar industrin och kraftproduktionen, dvs. en avsevärt högre nivå än koldioxiddelen (53 öre per kilo) i den nuvarande energiskatten. Med utsläpp på 60 miljoner ton per år är den potentiella skatteinkomsten för staten runt 60 miljarder kronor per år, dvs. avsevärt högre än statens inkomster från dagens koldioxidskatt.

En annan politisk åtgärd än koldioxidskatt för att begränsa koldioxidutsläppen i Sverige är att införa ett system där företag tilldelas utsläppskvoter som man sedan får köpa och sälja inbördes, dock bara inom Sverige. Företagen skulle dels vara industrier som släpper ut koldioxid, dels företag som levererar bränslen till konsumenterna. Priset på kvoterna skulle bli ungefär detsamma som koldioxidskatten. I princip finns samma begränsningar när det gäller tillämpningen av ett sådant system på energiintensiv industri och kraftproduktion som för en koldioxidskatt. Kvotsystemet skapar ett skuggpris på koldioxidutsläpp som får samma kostnadseffekter som en koldioxidskatt. Därför måste troligen produktion

och elektrisk energi och energiintensiv industriproduktion särbehandlas i ett kvotssystem.

Också ett kvotssystem kan generera statsinkomster, nämligen om utsläppskvoterna auktioneras ut. Statens inkomster skulle då bli ungefär lika stora som med koldioxidskatt. Det finns rättsliga aspekter på sådana auktioner som kan begränsa möjligheterna.<sup>2</sup>

Det andra sättet att tilldela utsläppskvoter är att dela ut dem gratis till företag i förhållande till hur mycket koldioxid de har släppt ut tidigare. I så fall får staten inga inkomster. Mellanformer av dessa alternativ finns.

#### *b) Köp av utsläppsminskningar utomlands*

Att inrikta de politiska åtgärderna i Sverige enbart på att minska utsläppen i Sverige blir antagligen mycket kostsamt, som MIT-studien antyder. Kostnaderna för att uppfylla ett Kyoto-åtagande skulle kunna bli mycket lägre om staten istället inriktade åtgärderna på att köpa utsläppsminskningar i andra länder. Som framgår av MIT-studien kan utsläppen minskas i flera länder till ett pris av 5 öre per kilo koldioxid att jämföra med över 1 krona som antagits om åtgärderna begränsas till Sverige. Eftersom Sverige är ett litet land finns det knappast några kvantitativa begränsningar när det gäller att köpa utsläppsminskningar utomlands. Det pågår ett omfattande arbete för att utarbeta system för att underlätta den typen av handel. Det är USA som är drivande i detta arbete.

För svensk del kan systemet införas genom att företag i Sverige tilldelas utsläppskvoter men får rätt att avräkna kvoterna mot inköp av kvoter från företag både i Sverige och i andra länder.

Om man skulle lyckas införa ett sådant system i internationell skala behöver det inte uppkomma några större problem för svensk industri. Skulle kostnaderna för att minska utsläppen i de svenska anläggningarna bli för höga kan svenska företag köpa utsläppsminskningar från företag i andra länder. I ett väl fungerande system kommer man att få ett enhetligt världsmarknadspris på koldioxidutsläpp. Alla företag på den internationella marknaden kommer att uppleva samma kostnader för koldioxidutsläppen.

Även i detta fall kan utsläppskvoter delas ut gratis eller auktioneras ut. Om de auktioneras ut blir statens inkomster från auktionerna betydligt mindre än i alternativ (a). Om man med utgångs-

---

<sup>2</sup> Dessa behandlas i utredningen *Handla för att uppnå miljömål!* (SOU 2000:45).

punkt i MIT-studien antar att världsmarknadspriset blir 5 öre per kilo koldioxid motsvarar statens inkomst från auktioneringen 3 miljarder kronor per år.

Istället för att låta svenska företag köpa och sälja kvoter på den internationella marknaden kan svenska staten själv sälja och köpa kvoter av andra stater som är med i ett eventuellt Kyotoavtal. I så fall får staten utgifter istället för intäkter, i vilket fall ett Kyotoavtal totalt sett kan innebära en nettokostnad för staten.

### Något Kyotoavtal träder inte i kraft

Även om det inte blir något Kyotoavtal finns möjligheten att svenska staten åtar sig att begränsa utsläppen i enlighet med Kyotoprotokollet eller att EU gör motsvarande sak i samarbete mellan EU-länderna. Effektiviteten av ensidiga svenska åtgärder blir emellertid mycket låg eftersom de svenska utsläppen är för små för att ha någon mätbar betydelse för eventuella klimatförändringar. Också om EU-länderna agerar kollektivt blir effektiviteten mycket liten eftersom man bara svarar för 1/7 av de globala utsläppen.

I bägge fallen kan kostnaderna emellertid begränsas avsevärt om man inriktar sig på att kunna köpa utsläppsminskningar i länder utanför Sverige respektive EU.

## 9.6 Sammanfattning

Med nuvarande osäkerhet om det blir ett internationellt avtal om att begränsa de globala koldioxidutsläppen och om hur avtalet i så fall kommer att konstrueras blir en diskussion om konsekvenserna för statens skatteinkomster som vi sett spekulativ och osäker. Beroende av utfallet av de internationella förhandlingarna och vilken politik som den svenska staten väljer kan statens skatteinkomster öka jämfört med idag eller minska. Dagens inkomster från koldioxiddelen av energiskatterna kan till och med som vi sett vändas till en nettoutgift för staten.

Generellt kan man säga att om Sverige ensamt eller i samarbete med andra länder inom EU väljer att inrikta de politiska åtgärderna mot att minska utsläppen inom den egna geografiska regionen kan koldioxidutsläppen bli en betydande skattebas. Detta alternativ medför emellertid samtidigt höga samhällsekonomiska kostnader.

Det är ineffektivt eftersom effekten på de globala koldioxidutsläppen är mycket liten.

Om man skulle komma överens om harmoniserade politiska åtgärder bland de stater som undertecknat Kyotoprotokollet och tillåta fri handel med utsläppskvoter skulle kostnaderna bli förhållandevis små, även för Sverige. Samtidigt blir emellertid koldioxiden som skattebas obetydlig.

Ineffektiva politiska åtgärder ger stor skattebas, effektiva åtgärder ger liten skattebas.

Beskattning av löneinkomster och  
uttag av socialförsäkringsavgifter mot  
bakgrund av arbetskraftens  
internationella rörlighet

Av Hans Olsson\*

*Expertrapport 9 till skattebasutredningen*

April 2002

---

\*Hans Olsson, verksam vid Svenska Kommunförbundet.



# Innehåll

1	Inledning.....	297
2	Beskattning av löneinkomster .....	299
3	Arbetsgivaravgifter och socialförsäkringar, m.m.....	307
4	Slutsatser .....	313

# 1 Inledning

Arbetskraftens internationella rörlighet har ökat och kan antas fortsätta att öka, inte minst som följd av den fortgående europeiska integrationen. Internationella skatte- och socialförsäkringsfrågor är viktiga för allt fler människor. Från både Sveriges och andra länders synpunkt är det önskvärt att regelsystem och internationella avtal konstrueras så, att de inte skapar privatekonomiska incitament till flyttningar och andra arrangemang, som motverkar en samhällsekonomiskt effektiv resursfördelning. Ekonomiska beslut som individer fattar av enbart skatteskäl leder till samhällsekonomiska välfärdsförluster. Undantag är naturligtvis när statsmakterna utövar beskattningsrätten därför att marknadskrafterna skulle skapa välfärdsförluster om de lämnades opåverkade. Sådana undantag finns i och för sig i mängd, beskattning av alkohol och tobak, m.m.

Tonvikten läggs i det föreliggande sammanhanget på löneinkomster. Löneinkomster beskattas och beläggs med avgifter på ett flertal olika sätt och för ett flertal olika syften. Systemen skiljer sig i viktiga avseenden åt mellan olika länder, även mellan närbelägna sådana som Sverige och Danmark.

En principiell skillnad mellan skatter och avgifter, som i praktiken upprätthålls i olika grad i olika länder, är att skatter tas ut för att finansiera angelägenheter av gemensam vikt för alla eller de flesta samhällsmedborgare, medan avgifter är (obligatoriska eller avtalsenliga) betalningar till försäkringar som är avsedda för den inkomsttagare som är föremål för uttaget. Avgiften kan ses som en del av arbetsinkomsten. Att den funktionella gränsdragningen är praktiskt svår, kan illustreras av att den arbetsgivaravgift som i Sverige t.ex. finansierar sjukpenning, tas ut även på mycket höga inkomster, trots att det bara är inkomster upp till en viss gräns som ger rätt till ersättning. En del av den avgiftssumma som betalas för höginkomsttagaren används således för att finansiera sjukersättning till någon annan, eller kanske för något helt annat ändamål. Till

denna del är avgiften från ekonomisk synpunkt att betrakta som skatt. Socialförsäkringarna har, liksom skattesystemen, ofta en omfördelande effekt.

Om en person är bosatt i ett land och arbetar i ett annat uppkommer frågan i vilket land skatter och avgifter skall betalas, samt vilket lands institutioner som bör sörja för den enskildes socialförsäkringsförmåner, behovet av individuellt konsumerad utbildning, vård, omsorg m.m. Bosättningsbegreppet är viktigt och inte alltid entydigt. Man kan anses vara bosatt eller ha stark anknytning i flera länder, och graden av anknytning har betydelse för i vilket land individen rimligen bör betala skatter och avgifter.

## 2 Beskattning av löneinkomster

Skatt på löneinkomster tas ut för gemensamma ändamål i samhället. Pengarna är vanligtvis inte öronmärkta för särskilda områden. De utgör allmänna skattemedel i likhet med bolagsskatt, mervärdesskatt m.m., och de används främst till att finansiera offentlig konsumtion. Större delen av skatten på löneinkomster är kommunal- och landstingskatt och finansierar – tillsammans med statsbidrag – bl.a. vården, skolan och omsorgen.

### *Den offentliga konsumtionen och dess finansiering*

Offentlig konsumtion är konsumtion som en person kan tillgodogöra sig utan att betala för den vid konsumtionstillfället. Konsumtionen finansieras med skatt eller andra allmänna medel. Det kan också vara så att en viss del av kostnaden betalas direkt av konsumenten och den återstående delen med allmänna medel – finansieringen är blandad. Konsumentens egen betalning utgör då privat konsumtion, återstoden offentlig. I Sverige används sådan blandad finansiering bl.a. när det gäller vård och omsorg.

Viss typ av konsumtion anses vanligen inte kunna finansieras på annat sätt än med skatt, s.k. *kollektiv* offentlig konsumtion. Statsledning, försvar, polis- och rättsväsende brukar nämnas som exempel. Det är svårt att identifiera individuella konsumenter och att etablera en privat betalningsvilja för tjänsterna. Även annan infrastruktur betraktas ofta som kollektivt konsumerad, t.ex. transport- och kommunikationsnät. De flesta har nytta av dem, oavsett i vilken grad de är individuella direktkonsumenter av dem.

Konsumtion som inte är kollektiv kallas *individuell* konsumtion. Den kan vara privat, offentligt eller blandat finansierad. I de nordiska länderna är det offentliga inslaget i den individuella konsumtionen större än i ett flertal andra länder. Exempelvis är verksamheten

i skolan, hälso- och sjukvården samt barn- och äldreomsorgen till stora delar organiserad som offentlig konsumtion.

Ett viktigt skäl till att finansiera dessa individuellt konsumerade tjänster skattevägen är fördelningspolitiskt. De privata ekonomiska förutsättningarna har inte ansetts böra begränsa möjligheterna att tillgodose behoven. Ett annat skäl, som är särskilt tungt vägande på utbildningsområdet, är att den kollektiva (dvs. samhällsekonomiska) nyttan bedömts vara större än den individuella. Gränsen mellan vad som är kollektiv och individuell konsumtion är således inte alltid knivskarp.

I andra länder betalas konsumtionen av vård, omsorg, m.m. ofta i större utsträckning av konsumenterna själva. Offentliga stöd och offentlig styrning kan också ta sig andra former än – som hos oss – finansiering med allmänna skattemedel. Vård och omsorg kan t.ex. finansieras genom att en obligatorisk socialförsäkringsavgift tas ut av de förvärvsarbetande. När vård- eller omsorgsbehovet uppstår betalar försäkringen utgifterna. Personer, som saknar arbetsmarknadsanknytning och därmed försäkring, kan i en del fall omfattas av make/makas försäkring, i andra fall erhålla skattefinansierad vård och omsorg, via t.ex. socialbidrag. Om offentligt finansieringsinslag saknas, eller är litet, är det ofta möjligt för den enskilde att teckna frivilliga försäkringar.

#### *Incitament till pendling och flyttning mellan länder*

Att ett land har lägre skatte- och avgiftssatser än ett annat innebär inte självklart att löntagarna i det landet har möjlighet att tillgodogöra sig högre privat konsumtionsstandard än löntagarna i det andra. De har visserligen mer pengar kvar efter skatt, om lönenivån före skatt ligger på likartade nivåer i de två länderna. Men lågskattelandets löntagare måste av sin jämförelsevis höga nettoinkomst avsätta pengar till konsumtionsutgifter som är skattefinansierade i högskattelandet. Ligger länderna nära varandra finns det privatekonomiska incitament för den enskilde att försöka bo i högskattelandet och arbeta i lågskattelandet, om beskattningen sker i det land där arbetsplatsen är belägen.

De privatekonomiska vinster som skulle uppkomma genom ett sådant beteende saknar givetvis motsvarighet på det samhällsekonomiska planet. Sysselsättning och produktion i länderna skulle påverkas både till storlek och struktur enbart på grund av de incita-

ment som finansieringssystemen skapar. Några realekonomiska motiv till dessa effekter finns inte. Det finns naturligtvis också en rättviseaspekt: Människor har olika möjligheter att utnyttja det skattemässiga incitamentet, beroende på utbildning, yrke, familjesituation etc., samt beroende på var i landet man bor. En del personer har lättare än andra att dra nytta av situationen.

Människor som bor i ett land konsumerar i regel vård, omsorg, utbildning och liknande i bosättningslandet och under dess finansieringsvillkor. Också en person som mer eller mindre dagligen pendlar mellan bosättningslandet och ett annat arbetsland, tillgodoser antagligen huvuddelen av dessa konsumtionsbehov i bosättningslandet. Det är i sådana fall – och från denna synpunkt – rimligt att den förvärvsarbetande betalar inkomstskatt företrädesvis i bosättningslandet. Likafullt drar även en dagpendlare troligen nytta av en del skattefinansierad infrastruktur i arbetslandet, vilket kan motivera viss beskattning även i det landet.

Argumentet för att betala skatt enbart i bosättningslandet försvagas om anknytningen till arbetslandet blir starkare, t.ex. om en person veckopendlar, dvs. bor "hemma" bara under veckohelgen och i övrigt i arbetslandet, eller bor i arbetslandet under längre sammanhängande perioder. Arbetslandets anspråk på att få beskatta inkomsten blir i sådana fall mer motiverade.

Med ökad rörlighet för människor över gränserna skapar olikheter i skatteregler och offentliga utgifters finansiering större risker för att människor ordnar bosättning och arbetsliv på sätt som från samhällsekonomisk synpunkt är till nackdel för alla inblandade länder. Det finns motiv för att dels harmonisera regelsystemen, främst inom EU, dels utforma skatteavtal m.m. mellan länder så att samhällsekonomiskt irrationella beteenden inte stimuleras.

### *Principer för internationell beskattning*

Frågan om hur inkomster skall beskattas i en värld med öppna gränser kompliceras av att olika länder tillämpar olika övergripande principer i sin beskattningsrätt. Man talar om tre olika principer:

- hemvistprincipen
- källstatsprincipen
- nationalitetsprincipen

Enligt hemvistprincipen skall en person betala skatt i det land han/hon är bosatt för alla inkomster, oavsett var de intjänats. Principen anknyter till hypotesen att det är i bosättningslandet man främst tar del av de förmåner skatten avser att finansiera. Ett annat argument för hemvistprincipen är att det går att göra en rättvisare avvägning av skattebördan om alla inkomster beaktas i ett sammanhang. Sverige har hemvistprincipen som huvudsaklig utgångspunkt för beskattningen. Det finns emellertid flera avsteg i lagstiftningen och i skatteavtal som slutits med andra länder.

Källstatsprincipen innebär att en person skall betala skatt i det land inkomsten intjänas (arbetslandet), även om han/hon är bosatt i ett annat land och inte stadigvarande vistas i arbetslandet. Ett motiv för källstatsprincipen är att arbetslandets skattefinansierade infrastruktur m.m. utgör förutsättning för att arbetstillfället finns. Det är också lättare att kontrollera att inkomsten faktiskt blir beskattad. Sverige tillämpar källstatsprincipen om inte annat avtalats, bl.a. när det gäller löneinkomster som intjänats här av personer som är bosatta i utlandet.

Nationalitetsprincipen innebär slutligen att medborgarna i en nation betalar skatt till denna nation, oavsett i vilket land de bor eller tjänar sina inkomster. USA tillämpar denna princip i fråga om de federala inkomstskatterna.

### *Internationell dubbelbeskattning*

Genom att två länder tillämpar olika beskattningsprinciper kan en inkomsttagare riskera att bli beskattad i båda länderna, s.k. internationell dubbelbeskattning. Sådan dubbelbeskattning kan också uppkomma om två länder tillämpar olika definitioner av t.ex. begreppet bosättning. En person kan således ha sin hemvist i båda länderna, enligt ländernas respektive skattelagstiftning. Internationell dubbelbeskattning är knappast något som varit avsikten med lagstiftningen i något land. Sverige har, liksom många andra länder, egna interna regler för att undvika en orimlig dubbelbeskattning. Under vissa förutsättningar undantas t.ex. inkomster som tjänats i utlandet från svensk beskattning om de beskattas i arbetslandet, trots att inkomsttagaren enligt svensk lag anses bosatt här. Till detta kommer att Sverige har dubbelbeskattningsavtal med ett 80-tal länder. Dessa är olika utformade, men följer i stor utsträckning de s.k. modellavtal som OECD har arbetat fram. Utmärkande för de flesta

avtal är att de ger arbetslandet påfallande kraftig beskattningsrätt, utifrån källstatsprincipen. I avtalen framgår, förutom hur beskattningsrätten till olika inkomster skall fördelas mellan länderna, också oftast hur samarbetet mellan myndigheterna i de berörda länderna skall ske.

### *Skilda principer i skatte- och socialförsäkringssystem*

Särskilda problem, som ibland liknar dubbelbeskattningens, uppkommer genom att skattesystemens gränser mot socialförsäkringssystemen inte är lika i alla länder. Socialförsäkringsavgifter behandlas internationellt på ett annat sätt än skatter. Detta sammanhänger främst med EU-reglerna och med de konventioner om social trygghet som Sverige ingått med enskilda länder. Som närmare berörs senare, gäller som övergripande princip att socialförsäkringsavgifter skall betalas i arbetslandet, och att den enskilde är berättigad till samma socialförsäkringsförmåner som de bosatta i det landet erhåller. Denna princip anknyter således till källstatsprincipen i beskattningssammanhang.

Som redan nämnts förekommer det att konsumtion av vård och omsorg finansieras med socialförsäkringsavgifter. Det skulle alltså kunna inträffa att en person inkomstbeskattas för vård- och omsorgsändamål i sitt bosättningsland och får betala socialförsäkringsavgift för samma ändamål i arbetslandet. Det förekommer vidare, t.ex. i Danmark, att socialförsäkringar finansieras med inkomstskatt. Utan särskilda regler eller avtal skulle en i Danmark bosatt person, som arbetar i Sverige, få betala för socialförsäkring med skatt i Danmark parallellt med avgifter till socialförsäkringen i Sverige. Sverige är personens förmånsland enligt EU-reglerna.

### *Den svenska beskattningen*

Den som bor i Sverige är *obegränsat skattskyldig* här för alla inkomster, oavsett i vilket land de förvärvats, enligt vanliga svenska skatteregler. Detta är i överensstämmelse med den ovannämnda hemvistprincipen.

Den som inte bor i Sverige är *begränsat skattskyldig* här. Endast vissa inkomster ( däribland löneinkomster) som förvärvats här beskattas. Löneinkomster beskattas med *särskild inkomstskatt för*



*utomlands bosatta* (SINK). Skattesatsen är 25 procent, i vissa fall 15 procent. Skatten är en definitiv källskatt och några avdrag kan inte göras. Denna beskattning baseras på källstatsprincipen.

Att avgöra vad som är bosättning i ett land är komplicerat. I den svenska lagstiftningen talas också om "stadigvarande vistelse" och "väsentlig anknytning" till Sverige som grund för obegränsad skattskyldighet. En sammanhängande vistelse på mer än sex månader, bortsett från tillfälliga avbrott, räcker oftast för att en person utan tidigare svensk anknytning skall anses som obegränsat skattskyldig här. Om en person bott länge i Sverige krävs det å andra sidan betydligt mer avgörande brott med de svenska banden, innan den "väsentliga anknytningen" anses ha upphört. Det huvudsakliga skälet till den antydda asymmetrin har varit att undvika skatteflykt från Sverige.

Reglerna, så långt de nu beskrivits, ger intryck av mycket omfattande beskattningsanspråk i den svenska lagstiftningen. Bosättningsdefinitionen är vidsträckt, och de som är bosatta utomlands beskattas med särskild inkomstskatt på inkomster som de tjänar här. Skattskyldigheten mildras emellertid genom ensidiga svenska regler och genom skatteavtal med andra länder.

En person bosatt i Sverige som har anställning och vistas i utlandet under *minst sex månader* beskattas inte i Sverige, förutsatt att lönen beskattas i arbetslandet. För skattefrihet krävs att han/hon uppehåller sig i Sverige bara tillfälligt, enligt noga angivna regler. Om den utländska anställningen och vistelsen varar *längre än ett år* i samma land är inkomsten skattefri i Sverige, även om den på grund av lagstiftning eller administrativ praxis inte heller skulle beskattas i arbetslandet. Om lönen är skattefri i arbetslandet på grund av skatteavtal som landet har med Sverige, skall den däremot naturligtvis beskattas här.

En person som dagligen vistas och arbetar i Sverige, men inte tillbringar dygnsvilan här, anses vara bosatt utomlands. En sådan "dagpendlande gränsgångare" är begränsat skattskyldig här och beskattas med SINK. En "veckopendlande gränsgångare", dvs. en som arbetar i Sverige och endast tillbringar veckoledigheten i sin fasta bostad i hemlandet, anses vara bosatt utomlands bara om arrangemanget pågår kortare tid än sex månader. I annat fall räknas han/hon som bosatt i Sverige och således obegränsat skattskyldig här.

Om en person bor i endera Sverige, Finland eller Norge och arbetar i något av de övriga två, kan särskilda avtalade *gränsgångar-*

*regler* vara tillämpliga. Ytterligare förutsättningar är att personen har sin hemvist i en kommun som gränsar till arbetslandet och att arbetet utförs i en kommun som gränsar till bosättningslandet. Vidare skall personen övernatta i bostaden i bosättningslandet minst en gång i veckan. Under dessa förutsättningar skall endast bosättningslandet beskatta inkomsten, enligt reglerna för obegränsad skattskyldighet. Gränsgångarreglerna innebär således att beskattningsreglerna skiftas mellan länderna i förhållande till den nyss beskrivna huvudregeln.

Vad beträffar Danmark och Sverige har de särskilda gränsgångarreglerna upphört att gälla från och med ingången av 1997. Övergångsvis gäller de dock för personer som började arbeta i grannlandet före ingången av 1997, och som därefter sammanhängande har fortsatt. Förhandlingar om ett nytt avtal pågår.

Det bör påpekas att den svenska arbetsgivaren, även för utomlands bosatta och begränsat skattskyldiga personer, skall betala *svenska arbetsgivaravgifter*, däribland ålderspensionsavgift. Detta är i linje med EU:s förordning om social trygghet (EEG) 1408/71, vilken är överordnad både nationell lagstiftning och ingångna konventioner mellan stater. Undantag görs om personen omfattas av ett annat lands socialförsäkring, t.ex. om den utomlands bosatta arbetar även i bosättningslandet och i så fall hör till det landets socialförsäkring. *Den allmänna pensionsavgiften* – som har karaktär av socialförsäkringsavgift men ingår i preliminärskatten – tas inte ut av utomlands bosatta, begränsat skattskyldiga, eftersom de inte taxeras i Sverige. De tillgodoräknas däremot pensionsgrundande inkomst (PGI) för ålderspension, genom att arbetsgivaren lämnar en särskild inkomstuppgift (grön eller gul kontrolluppgift, beroende på om SINK betalas eller inte).

### 3 Arbetsgivaravgifter och socialförsäkringar, m.m.

Metoden att beskatta medborgarna för att finansiera gemensamma utgifter är urgammal. Det var ju kejsar Augustus i Rom, som vid tiden för Jesu födelse hade bestämt att "hela världen skulle skattskrivnas". Tanken att med allmänna medel bekosta också en del av människornas individuella konsumtion hör däremot i stort sett till 1900-talet, även om en rudimentär lokalt finansierad fattigvård bedrevs tidigare. Också socialförsäkringarna har vuxit fram främst under 1900-talet, i särskilt snabb takt efter andra världskriget.

Det är framför allt sjukdom och ålderdomssvaghet som hindrar människor att försörja sig genom eget arbete. Man kan naturligtvis gardera sig för sådana eventualiteter genom att spara. Om alla skulle spara för att klara värsta tänkbara situation, skulle emellertid sparandet i samhället bli mycket stort och konsumtionen onödigt liten. Detta leder fram till tanken på sjuk- och pensionsförsäkringar, där riskerna jämnas ut över tiden inom ett större kollektiv. För att dels göra detta kollektiv så stort som möjligt och möjliggöra maximal riskutjämning, dels fänga upp svaga eller kortsiktigt tänkande grupper som skulle ställa sig utanför frivilliga arrangemang, har flertalet ekonomiskt utvecklade länder infört lagstadgade obligatoriska socialförsäkringar. Ett viktigt kompletterande eller alternativt inslag utgörs i många länder av avtalsreglerade försäkringar, med obligatorisk anslutning för den som är verksam på den del av arbetsmarknaden som avtalet omfattar.

#### *Grundskydd och inkomstskydd*

En socialförsäkring kan konstrueras enligt två principer, vilka kan leda till olika slutsatser när det gäller den rimligaste finansieringsmetoden. Den ena är principen om ett *grundskydd* på en viss beloppsnivå, som faller ut i händelse av arbetsoförmåga. En sådan grundförmån kan betalas ut även till personer som aldrig förvärvs-

arbetat i någon större omfattning. Ett exempel utgörs av den svenska folkpensionen, ett fast belopp oberoende av vilka inkomster som intjänats under tidigare skeden i livet. Den andra principen, *inkomstbortfallsprincipen*, utgår från det faktum att en person med inkomster på en viss nivå inrättar sig i fråga om familj, bostad och levnadsvanor så, att det är svårt att ställa om sig till en kanske väsentligt lägre grundskyddsinkomst. Inkomstbortfallsprincipen innebär att ersättningsnivån i socialförsäkringen sätts i relation till förmånstagarens normala eller tidigare arbetsinkomst. Ju högre inkomst, desto högre ersättning.

Inkomstbortfallsprincipen har en dominerande ställning i de svenska socialförsäkringarna. Huvuddelen av de utbetalade beloppen från pensionssystemet, sjukförsäkringen och föräldraförsäkringen är mer eller mindre starkt relaterade till de individuella inkomsterna. Detsamma gäller arbetslöshetsförsäkringen, som i Sverige av närmast administrativa skäl inte räknas som socialförsäkring. I vissa andra länder tillhandahåller de lagstadgade försäkringarna enbart ett grundskydd, som då oftast kompletteras med kollektivavtalsreglerade försäkringssystem, som omfattar större eller mindre delar av landets arbetstagare.

### *Finansieringen och dess ekonomiska incidens*

Socialförsäkringarna kan finansieras med allmänna skattemedel, med egenavgifter från de förvärvsarbetande eller med arbetsgivaravgifter. Fram till början av 1960-talet bekostades den svenska folkpensionen och sjukpenningen med egenavgifter. I anslutning till att den allmänna tilläggpensioneringen (ATP) och lagen om allmän försäkring infördes i början av 1960-talet, skedde en allmän övergång till finansiering med arbetsgivaravgifter. Folkpensionen, som är oberoende av den tidigare arbetsinkomsten, kom att delvis finansieras med allmänna skattemedel.

Det sistnämnda var ett utflöde av en logisk princip: att finansiera grundskydd med skatt, men inkomstrelaterade ersättningar med avgifter som står i proportion till den individens ersättningsgrundande inkomst. Inkomstrelaterade socialförsäkringsersättningar kan betraktas som en del av lönen som inte utbetalas löpande, utan i vissa situationer, när individen (tillfälligt eller mer permanent) inte kan arbeta. Om socialförsäkringar eller avtalsförsäkringar inte finns, har individen anledning att teckna privata sjuk-, pensionsför-

säkringar etc., och betala dem ur löneinkomsten. Med tillkomsten av socialförsäkringar lyfts dessa premier bort från det privata utgiftsbehovet. Så länge socialförsäkringen finansieras med egenavgifter som redovisas på skattsedeln är det uppenbart för den enskilde att det är med hjälp av lönen som premien betalas, han/hon må sedan kalla den skatt, obligatorisk avgift eller något annat.

Man kunde möjligen ha fått intrycket att övergången till finansiering med arbetsgivaravgifter betydde att löntagarna slapp betala för förmånen – att det i stället blev arbetsgivaren som reellt stod för kostnaden. Innebörden vore att företagets vinster skulle bekosta förmånerna. Det finns dock ingen anledning att anta att näringslivets avkastningskrav skulle bli lägre på grund av arbetsgivaravgifterna. I synnerhet sedan kapitalet blivit rörligt över nationsgränserna får man räkna med att avkastningskraven är internationellt bestämda. En arbetsgivaravgift kommer därför, i varje fall på viss sikt, att vältras över på löntagarna, genom att de reala löneökningarna blir lägre än de annars blivit. Den s.k. *incidensen* faller på löntagarna.

Löntagarna slipper enligt beskattningsreglerna inkomstskatt på den del av den totala lönekostnaden som är arbetsgivaravgift. Att finansiera en socialförsäkring med en arbetsgivaravgift är därför likvärdigt med att finansiera den med en egenavgift som är avdragsgill från bruttoinkomsten vid taxeringen. Ett motiv för att ge en sådan skattefrihet är att inkomsten tas upp till beskattning när den utfaller som t.ex. sjuk- eller pensionsförmån. Samma motiv finns för regeln att premier till privata pensionsförsäkringar upp till en viss gräns är avdragsgilla.

Genom att arbetsgivaravgifterna, enligt det nyss förda resonemanget, kan anses som del av den för arbetsgivaren totalt sett givna totala lönekostnaden, är det ekonomiskt rimligt att arbetsgivaren betalar arbetsgivaravgift även för löntagare som skattemässigt är bosatta i utlandet. Arbetsgivaren skulle annars kunna tillgodogöra sig en subvention för utländsk arbetskraft, motsvarande avgiftens incidens på de inom landet boende löntagarna. Detta gör det också rimligt att även anställda som bor i utlandet får del av de förmåner som avgiften avser att finansiera.

*EU-förordningen om social trygghet*

Rådets förordning (EEG) 1408/71 om social trygghet, som omfattar EU-länderna och genom EES-avtalet även Island, Liechtenstein och Norge, är överordnad svensk lag sedan ingången av 1994. Enligt förordningen skall en person som är medborgare i något av länderna och bor i ett annat omfattas av det senare landets socialförsäkringsförmåner. En person som arbetar i ett av länderna omfattas det landets lagstiftning om arbetsbaserade förmåner, även om han/hon är bosatt i ett annat. Det anges inte direkt att också socialförsäkringsavgifter skall betalas i arbetslandet, men detta anses följa indirekt av förordningens övriga bestämmelser.

Ett problem gäller då uttaget av *allmänna egenavgifter*, t.ex. den svenska allmänna pensionsavgiften. Den utgör en del av preliminärskatten och fastställs slutgiltigt vid taxeringen. Denna avgift kan för närvarande inte tas ut av personer som inte taxeras här. Utan särskilda mellanstatliga överenskommelser går det således inte alltid "av sig självt" att finansiera de förmånsbetalningar som förordningen förutsätter ska äga rum. Det är flera länder som mer generellt finansierar socialförsäkringar genom en kombination av arbetsgivaravgifter och egenavgifter, t.ex. Tyskland, där principen är hälften av vardera.

Det finns en språkförbistring när det gäller egenavgifter. I den svenska lagstiftningen finns egenavgifter som beteckning för vad *egenföretagare* skall betala, som motsvarighet till de arbetsgivaravgifter som betalas för löntagare. Tidigare fanns parallellt termen *allmänna egenavgifter*, som beteckning för de socialförsäkringsavgifter som löntagarna påfördes vid taxeringen. Numera är den allmänna pensionsavgiften den enda egenavgift av detta slag som förekommer, varför förbistringen åtminstone temporärt är undanröjd. Behovet av begreppet allmänna egenavgifter skulle emellertid återkomma om sådana avgifter åter skulle introduceras på andra områden än pensionsområdet. Dessutom behövs begreppet vid diskussioner om andra länders förhållanden.

En person som är bosatt i Sverige, som lämnar landet under högst ett år skall fortfarande anses bosatt här, men omfattas (enligt den nämnda EU-förordningen), under tiden av vistelselandets socialförsäkring. Undantag utgörs dock av om personen är *utsänd* under högst ett år för att arbeta för den svenska arbetsgivarens räkning. Då gäller fortfarande de svenska reglerna, och arbetsgivaren skall på vanligt sätt betala arbetsgivaravgifter för vederbörande.

Utsändning föreligger inte om personen är tjänstledig från den svenska arbetsgivaren, inte ens om han/hon i stället temporärt anställs i ett utländskt dotterbolag.

### *Skatteinslaget i arbetsgivaravgifterna*

Kopplingen mellan arbetsgivaravgifter och inkomstrelaterade förmåner är långt ifrån strikt. Avgifterna kan till viss del anses finansiera förmåner som betalas ut utan att någon bakomliggande inkomst föreligger, t.ex. garantinivån i föräldraförsäkringen och den lägsta dagpenningen i arbetslöshetsförsäkringen. Vidare betalas avgifter även för inkomster som överstiger de ersättningsgrundande inkomsttaken. Försäkringarna får en viss omfördelningseffekt mellan individer och en viss del av arbetsgivaravgifterna är från funktionell ekonomisk synpunkt att betrakta som skatt.

Det är bara i det nya ålderspensionssystemet som detta även formellt beaktas. För det första har grundskyddet, garantipensionen, gjorts till en särskild skattefinansierad del av systemet. Den delen ligger kvar i statsbudgeten, i motsats till ålderspensionssystemet i övrigt. För det andra görs löpande en uppskattning av hur stort avgiftsbelopp som tagits ut på inkomster ovanför taket för den pensionsgrundande inkomsten, och detta belopp förs till staten som skatt. Den återstående delen förs till ålderspensionssystemet (AP-fonderna respektive premiereserverna), och hålls åtskilda från statsfinanserna. Inom ålderspensionssystemet sker också en individuell registrering av de intjänade pensionsrätter som motsvarar inbetalda avgifter.

Arbetsgivaravgifterna i övrigt förs till statskassan. Det görs ingen formell boskillnad mellan de olika försäkringsgrenarna och det ställs inga formella krav på att de "går ihop". Under lågkonjunkturåren på 1990-talet var t.ex. utgifterna för arbetslöshetsersättningar betydligt större än de motsvarande avgiftsinkomsterna. Å andra sidan var utgifterna för sjukpenning lägre än inkomsterna i form av sjukförsäkringsavgifter. Utgifterna inom de olika områdena begränsas numera av de utgiftstak som årligen fastställs. Vid goda ekonomiska tider kan det samlade avgiftsuttaget komma att överstiga de samlade ersättningarna, medan motsatsen kan inträffa vid dåliga tider. Det blir det totala statliga budgetutfallet som påverkas.

Arbetsgivaravgifternas karaktär av skatt förstärks av att det, både i Sverige och i andra länder, bland avgifterna också förekommer

renodlade löneskatter. De tas ut med en viss procent av lönesumman. I Sverige ingår bland arbetsgivaravgifterna den s.k. allmänna löneavgiften, som började tas ut år 1994 med motiv att bidra till finansieringen av Sveriges EU-medlemskap. Även tidigare har löneskatter periodvis förekommit. Med principen att arbetsgivaravgifter skall betalas i arbetslandet även för personer som taxeras i ett annat bosättningsland öppnar sig naturligtvis möjligheten för arbetslandet att utöva en mer eller mindre dold beskattning inom ramen för avgiftsuttaget.



## 4 Slutsatser

Arbetskraftens internationella rörlighet påverkas av skatte- och socialförsäkringssystemen i olika länder. Det är viktigt att dessa system och deras samspel länder emellan inte hindrar människor att bete sig på sätt som är rationella, både privatekonomiskt och samhällsekonomiskt. Systemen skall inte heller ge privatekonomiska incitament till förflyttningar (eller rena skenmanövrer) som i grunden är ekonomiskt irrationella. Problemen är särskilt framträdande i regionala befolkningsmässiga och ekonomiska centra som stäcker sig över två eller flera nationers territorier. Det finns många sådana regionala centra i Europa, också i Norden. Öresundsregionen har särskilt kommit i blickpunkten. Det är ofta svårt att avgöra i vilket – eller vilka – länder en person arbetar, och även var han/hon har sin egentliga hemvist. I framtiden kan dessa svårigheter växa. Bättre möjligheter till elektronisk kommunikation medför att den fysiska rörligheten i arbetslivet blir mindre viktig. Samtidigt kan just den fysiska rörligheten komma att underlättas av bättre infrastruktur på transportområdet. I ett perspektiv av några decennier är det tänkbart att allt större geografiska regioner blir skattetekniskt svårhanterliga.

Samspelet mellan olika länders skatte- och socialförsäkringssystem är oöverskådligt och svårbedömt, inte bara för arbetstagare och arbetsgivare, utan även för myndigheterna. Det har vuxit fram ett lappverk av regler och undantag som framkallar frustration.

En orsak till problemen är att olika länder, även inom Europa, har olika *ambitionsnivåer* när det gäller offentligt finansierad konsumtion och sociala trygghetssystem. Att harmonisera dessa ambitionsnivåer är kanske varken möjligt eller önskvärt, inte ens på lång sikt. Andra orsaker, som inte behöver hänga särskilt tätt samman med olikheter i ambitionsnivåer, är emellertid variationen i finansieringen länderna emellan och sätten att hantera finansieringen i det internationella umgänget. Lösningarna är ibland utslag av historiska

och politiska tillfälligheter, och de har under årens lopp utvecklats mot allt större svärgenomtränglighet. Ett europeiskt harmoniseringsarbete i fråga om *metoder för finansieringen* borde vara möjligt att genomföra.

Ländernas finansieringsmetoder i kombination med internationella regler kan i vissa fall ge orimliga utfall. Om exempelvis ett land till större delen finansierar socialförsäkringen med skatt, ett annat land med arbetsgivaravgifter, kan resultatet bli som i den följande tabellen. Det förutsätts att inkomstskatt betalas i bosättningslandet och arbetsgivaravgifter i arbetslandet.

Anta att X-lands arbetsgivaravgift är 40 procent, inkomstskatt 30 procent; att Y-lands arbetsgivaravgift är 10 procent, inkomstskatt 45 procent. Anta att den totala lönekostnaden är 100 i båda länderna.

	<i>Total lönekostnad</i>	<i>Egentlig bruttolön</i>	<i>Nettolön efter skatt</i>
Kalkyl för en löntagare som:			
Betalar avgift i X-land, betalar skatt i X-land	100,0	71,4	50,0
Betalar avgift i Y-land, betalar skatt i Y-land	100,0	90,9	50,0
Betalar avgift i Y-land, betalar skatt i X-land	100,0	90,9	63,6
Betalar avgift i X-land, betalar skatt i Y-land	100,0	71,4	39,3

Det är, som framgår av det konstruerade exemplet, från privatekonomisk synpunkt mycket lönsamt att bo i X-land och arbeta i Y-land, men mycket olönsamt att göra tvärtom. Det uppstår incitament till skenbosättningar och andra egendomliga arrangemang. Effekter av detta slag kan mildras – och mildras också – med hjälp av specialregler och bilaterala avtal. Komplexiteten ökar emellertid, och transparensen minskar.

Det är angeläget att länderna renodlar sina skatte- respektive avgiftssystem så att det blir tydligt vad som finansierar konsumtion, bidrag av grundskyddskaraktär och inkomstrelaterade socialförsäkringsersättningar (inklusive pensioner). Det blir då lättare att, åtminstone i flertalet enskilda fall, avgöra vad som bör betalas i de olika länderna, i enlighet med de allmänna principer som utveck-

lats i det föregående. En internationell harmonisering av finansieringsmetoder skulle kunna minska behovet av komplicerande speciallösningar. Ett internationellt utvecklingsarbete skulle kunna omfatta flera väsentliga moment:

- Arbetsgivaravgifter, som skall finansiera arbetsbaserade förmåner och därför betalas i arbetslandet, bör så långt som möjligt avskalkas sitt skatteinnehåll. Det gäller t.ex. de avgifter som tas ut ovanför de förmånsgrundande taken, vidare den svenska allmänna löneavgiften, som redan explicit är en skatt. Skatteinnehållet kan även bestå i att avgiftssatser har dimensionerats till att finansiera även grund- och garantinivåer som är oberoende av eventuell bakomliggande inkomst.
- Socialförsäkringsavgifter i form av allmänna egenavgifter på löneinkomster, t.ex. den svenska allmänna pensionsavgiften, måste kunna tas ut även på inkomster som inte taxeras i arbetslandet – avgifterna finansierar ju en arbetsberoende förmån. Sverige kan för närvarande inte göra detta; däremot tillgodoräknas de berörda personerna pensionsgrundande inkomst (PGI) för ålderspension.
- Allmänna skattemedel bör inte användas till att finansiera arbetsbaserade socialförsäkringsförmåner. Förmånerna utgör en del av den totala lönekostnaden för de förvärvsarbetande och bör direkt finansieras av dessa eller deras arbetsgivare, oavsett bosättningsort.
- Avtalsförsäkringar bör knytas till arbetslandet på samma sätt som socialförsäkringar. Den gällande EU-förordningen öppnar för denna möjlighet, men det bör genomföras generellt. Valet mellan avtalsförsäkring och socialförsäkring i olika länder är mer ett metodval än ett reellt val.
- Skatt som enligt skatteavtal betalas i arbetslandet, t.ex. Sveriges 25-procentiga SINK-skatt för utomlands bosatta, framstår som hög med tanke på att den normalt inte finansierar individuell offentlig konsumtion av utbildning, vård, omsorg, m.m. I Sverige sker dessutom uttaget av allmän löneavgift, som är en skatt av samma karaktär.

Det har omvitnats, bl.a. i anslutning till Öresundskommitténs arbete, att samordningen mellan respektive länders myndigheter inte fungerar tillfredsställande. Ansvaret lämnas till enskilda arbetsgivare och arbetstagare. Tanken har framförts att ge myndigheterna

ett vidgat ansvar för att samordna ländernas administrativa och regelmässiga anspråk. En myndighetsgemensam servicefunktion skulle också kunna förbättra informationen om skatter, pensioner och andra socialförsäkringar, avgifter, m.m. Det är viktigt att en sådan gemensam servicefunktion då ges en bred kompetens rörande både skatte- och socialförsäkringsfrågor.

# Välfärdssystemens finansiering i ett europeiskt perspektiv

Av Joakim Palme\* och Ola Sjöberg\*\*

*Expertrapport 10 till skattebasutredningen*

Maj 2002

---

\*Docent Joakim Palme, Institutet för social forskning, Stockholms Universitet, tfn. 08-16 34 55, e-post: [joakim.palme@sofi.su.se](mailto:joakim.palme@sofi.su.se)

\*\*Fil. dr. Ola Sjöberg, Institutet för social forskning, Stockholms Universitet, tfn: 08-16 21 50, e-post: [ola.sjoberg@sofi.su.se](mailto:ola.sjoberg@sofi.su.se)

# Innehåll

1	Inledning.....	321
2	Finansieringen av de välfärdsstatliga systemen som ett problem.....	323
3	De sociala utgifternas storlek 1960-1998.....	327
4	Sociala utgifter, rättigheter och strukturbehov .....	333
5	Finansieringen av socialförsäkringarna i Sverige och EU 1950–1998 .....	345
6	Reformer i Europa och den offentlig-privata mixen.....	357
7	Diskussion .....	365
	Referenser.....	369

# 1 Inledning

Det finns flera skäl att ställa frågor kring finansieringen av det svenska välfärdssystemet i ett europeiskt perspektiv. En typ av frågor gäller om regelverket för att trygga den migrerande arbetskraftens rättigheter fungerar med de skillnader som finns i finansieringsstrukturen mellan medlemsländerna i den Europeiska Unionen. En annan typ av frågor gäller möjligheterna att upprätthålla eller öka det nuvarande skattetrycket med de restriktioner som den fria rörligheten av arbete, kapital och varor sätter för de nationella regeringarna. I den så kallade globaliseringens tidsålder framförs inte sällan uppfattningen att det inte längre finns några val, inte heller när det gäller utformningen av de socialpolitiska trygghetssystemen (jmf. Hay 1998).

Frågan om vad som i framtiden kommer att ske i länderna inom den Europeiska Unionen går naturligtvis inte att besvara. Det som vi kan studera är hur de sociala utgifterna faktiskt utvecklats, hur de finansierats och vilka typer av beslut som fattats med framtida implikationer för utgiftsutvecklingen. Vi kan också studera vilka faktorer som påverkat nivån på utgifterna och vilka faktorer som påverkat val av finansieringsmodell. Huruvida de observerade sambanden kommer att gälla i framtiden går det bara att spekulera om. Emellertid blir bedömningar av den framtida utvecklingen sannolikt bättre om beslutsunderlaget utgörs av systematiska studier än om de grundas på fördomar och/eller önsketänkande.

Föreliggande uppsats syftar till att på olika sätt belysa välfärdssystemens finansiering i ett jämförande europeiskt perspektiv: I avsnitt 1 diskuteras frågan om och hur finansieringen av systemen är ett problem. I avsnitt 2 beskrivs utgiftsutvecklingen i Sverige jämfört med de övriga EU-länderna. I avsnitt 3 studeras betydelsen av de strukturella behoven och de sociala rättigheternas generositet för de skillnader i utgiftsnivåer som kan observeras bland de mest avancerade industriländerna i västvärlden. I avsnitt 4 beskrivs ut-

vecklingen av socialförsäkringarnas finansieringsstruktur i den Europeiska Unionen under perioden 1950-1998 i fråga om fördelningen av den formella finansiella bördan mellan stat, arbetsgivare och försäkrade. I avsnitt 5 ges exempel på olika reforminitiativ på det socialpolitiska området i Europa. I det avslutande avsnittet 6 diskuteras resultaten i relation till frågeställningen om förhållanden och förändringar i vår omvärld har konsekvenser för de välfärdspolitiska åtagandena i Sverige. Som framgår av texten i de olika avsnitten sätter data på olika sätt restriktioner för vad som går att analysera. De slutsatser som kan dras på grundval av den föreliggande studien blir inte minst av detta skäl begränsade i olika avseenden.



## 2 Finansieringen av de välfärdsstatliga systemen som ett problem

Under de senaste årtiondena har förhållandet mellan välfärdsstat, skattetryck, jämlikhet, effektivitet och tillväxt återkommande diskuterats. Faktum är att alla steg i den välfärdsstatliga utvecklingen omgivits av starka meningsskiljaktigheter just kring frågor om välfärdsstatens avsedda och oavsedda konsekvenser. Detta gäller inte bara i Sverige utan är ett allmänt europeiskt fenomen (Alber 1988). Trots en växande empirisk forskning har åsikterna inte minst i den svenska debatten fortsatt att gå isär, framförallt när det gäller effektivitets- och tillväxtfrågorna. En möjlighet att sammanfatta det internationella forskningsläget är att följa den brittiske ekonomen Atkinson (1997, 1999), som när han går igenom den empiriska forskningen finner att de negativa konsekvenserna inte står att finna i nivån på skatterna utan snarast på programnivå, dvs. illa utformade system kan få negativa effekter. Detta är kongruent med de slutsatser som Dowrick (1996) dragit på grundval av komparativa makrostudier. Det ligger dock utanför ramarna för den här uppsatsen att föra denna analys vidare. Frågan om effekterna av olika välfärdsstatssystem, inte bara för de socialpolitiska målsättningarna utan också i effektivitetshänseende, borde dock vara av central betydelse för bedömningarna av de framtida möjligheterna att finansiera olika välfärdsstatliga åtaganden. En genomgång av de empiriska studier av beteendeffekter av olika socialpolitiska program i Sverige, ledde till slutsatser som ligger i linje med den internationella forskningen. Det går att identifiera beteendeffekter men dessa är i allmänhet små (Sjöberg & Bäckman 2001, jmf. Atkinson & Mogensen 1993).

Under alla omständigheter blev 1990-talets svenska sysselsättningskris också en finansieringskris för de offentliga åtagandena på välfärdsområdet. Krisen blev en påminnelse om hur känsliga dessa åtaganden är för förändringar av sysselsättningsnivån i landet, liksom av olika typer av befolkningsförändringar. Mot slutet av år-

tiondet framstår de omedelbara finansieringsproblemen som mindre akuta. I själva verket går statens finanser med betydande överskott. Därtill kommer att ålderspensionsfrågan måste sägas ha fått en finansiell lösning, också på lång sikt. Det betyder dock inte att det saknas finansieringsproblem i andra delar av trygghetssystemet. Inte minst mot bakgrund av den demografiska utvecklingen och den dramatiska ökningen av den långa sjukfrånvaron framstår finansieringsfrågorna som viktiga att beakta, bland annat på äldreomsorgens och ohälsöförsäkringens områden. Lägg därtill att varken kommunerna eller landstingen i allmänhet visar samma positiva finansiella resultat som staten (SOU 2001:79).

På många områden är utmaningarna för välfärdspolitiken likartade bland de europeiska länderna. Det som EU-kommissionen bland annat lyft fram och försökt stimulera medlemsländerna att diskutera är fyra typer av samhällsförändring som ställer frågor inför den framtida utformningen och finansieringen av de sociala trygghetssystemen, nämligen den kvardröjande långtidsarbetslösheten, ett förändrat arbetsliv, åldrande befolkningar och jämställdhetsfrågan (Europeiska Kommissionen 1997). Man kan alltså konstatera att de åldrande befolkningarna utgör en gemensam utmaning för de europeiska länderna både när det gäller pensionsystemen och äldreomsorgen, och i detta sammanhang har pensionsreformer varit en viktig punkt på många EU-länders politiska dagordning. Det samma gäller i vissa avseenden jämställdhetsfrågan. Det råder inget tvivel om att det i de flesta EU-länder krävs stora investeringar, inte bara för att möjliggöra barnomsorg utan också annan omvårdnad, om målen om jämställdhet mellan könen skall kunna befrämjas också i verkligheten. Samtidigt utgör en låg kvinnlig förvärvsfrekvens en potential också ur ett finansieringsperspektiv, och här har de flesta länderna i EU ett försteg jämfört med Sverige och de övriga nordiska länderna. Vidare kräver långtidsarbetslösheten investeringar i utbildning för dem som stått utanför arbetslivet om de skall ha någon chans att återinträda i arbetslivet. Detta torde också gälla arbetskraften i allmänhet eftersom arbetslivets omvandling sker i allt snabbare takt och såväl yrkesstruktur som arbetsinnehåll därmed förändras. Sammantaget ökar det trycket på utbildningsinsatser på ett område där det är svårt att se alternativ till offentligt finansierade åtgärder.

Finansieringen av de välfärdsstatliga systemen är beroende av beskattning i en eller annan form, eftersom det inte torde vara möjligt att lösa finansieringen på upplåningsbasis – åtminstone inte på lång

sikt. Därmed blir frågan om hur rörliga olika skattebaser är central. Inom ramen för en utredning om skattebaserna är det naturligt att frågan om hur olika skattebaser beskattas i vår omvärld blir primär. Det finns dessutom goda skäl att tro att en fortsatt ekonomisk integration i Europa också får konsekvenser för möjligheten att beskatta olika typer av baser. Det är uppenbart att en rad förändringar bidragit till att i första hand göra kapital men också varor mer rörliga. Det gäller den ökade betydelsen av såväl multinationella företag som gränshandel (elektronisk och annan). Därtill har de nationella systemen för kredit- och finansmarknader avreglerats, såväl i Sverige som bland våra handelspartners. Arbete har inte på samma sätt blivit en rörlig skattebas trots att inte bara Norden utan också den Europeiska Unionen blivit en fri arbetsmarknad för svenskar. Eftersom regelsystemet underlättar rörlighet kan det dock ske betydelsefulla förändringar även i detta avseende i framtiden. I det perspektivet är alltså frågan hur den svenska välfärdsstaten finansieras, och om det sker förändringar härvidlag, inte bara betydelsefull utan också problematisk för den framtida utvecklingen.

Följande frågor är centrala för den fortsatta framställningen: Är den svenska välfärdsstaten dyrare än i övriga Europa? Vad driver utgiftsutvecklingen? Finansieras de välfärdsstatliga åtagandena annorlunda? Vilka åtgärder har diskuterats och vilka beslut har fattats som påverkar den framtida utgiftsutvecklingen?

### 3 De sociala utgifternas storlek 1960-1998

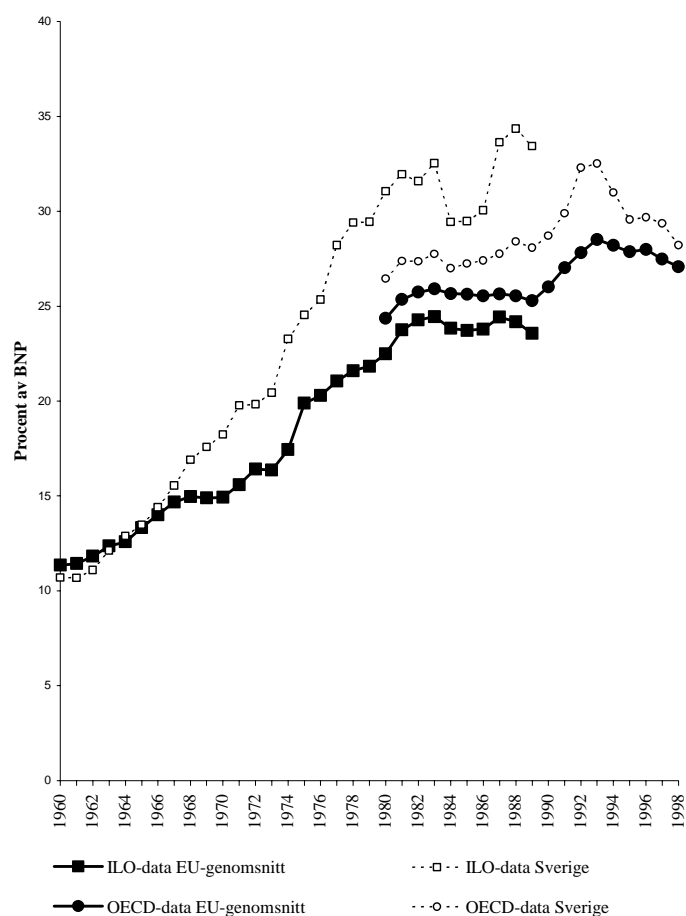
De offentliga sociala utgifterna som andel av BNP har otvetydigt ökat i EU-länderna under efterkrigstiden. På grund av bristen på data över längre tidsperioder som är jämförbara mellan länder är det emellertid svårt att mer exakt ange hur stor denna ökning är. Figur 1 visar de offentliga sociala utgifternas andel av BNP genomsnittligt i de nuvarande EU-länderna och i Sverige under perioden 1960–1998 enligt två olika datakällor: ILO (International Labour Office) och OECD. Data från ILO innehåller utgifter för socialförsäkringar inklusive kontanta stöd till barnfamiljer, socialbidrag och kostnader för sjukvård.<sup>1</sup> Uppgifterna från OECD bygger på databasen 'Social expenditure database'. Endast de utgiftsposter i OECD-statistiken som också finns i ILO-statistiken har tagits med i syfte att öka jämförbarheten med ILO-data.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Se International Labour Office (olika år). Dessa data finns även i ett dataset sammanställt av Huber m.fl. (1997).

<sup>2</sup> OECD-data innehåller utgifter för socialförsäkringar (ålders- och invalidpensioner, arbetsskador, sjukdom, kontanta familjestöd, arbetslöshet), socialbidrag och sjukvård. ILO-data omfattar socialförsäkringar, socialbidrag och sjukvård. Det är oklart varför OECD redovisar lägre utgiftsnivåer för den period där vi har data från båda organisationerna. De uppenbara problemen med jämförbarheten i data diskuteras också nedan i avsnitt 3.

Sociala utgifter i EU-länder och Sverige 1950-1998



Tillväxten i offentliga sociala utgifter som andel av BNP var som snabbast under perioden 1960–1983, då denna andel växte från en utgångsnivå på strax över 11 procent både i EU-länderna genomsnittligt och Sverige till nästan 25 procent i EU-länderna och strax över 32 procent i Sverige enligt ILO-data. Under andra hälften av 1980-talet var de offentliga sociala utgifterna som andel av BNP relativt konstanta såväl i Sverige som genomsnittligt i EU-länderna, även om diskrepansen mellan de båda dataserierna och avvikelser enskilda år gör utvecklingen något svårtolkad. Runt 1990 ökar så de offentliga sociala utgifterna som andel av BNP i hela Europa, en

utveckling som hänger samman både med ett ökat utgiftstryck (mellan 1990 och 1994 ökar arbetslösheten i EU-länderna med tre procentenheter, i Sverige med 6,7 procentenheter) och med en svag BNP-tillväxt i flertalet EU-länder. Efter 1994 minskade dock denna andel både i Sverige och genomsnittligt i EU för att 1998 vara nere på cirka 23 procent i EU och cirka 29 procent i Sverige.

Sverige har sedan mitten av 1960-talet legat klart över EU-genomsnittet när det gäller de sociala utgifterna som andel av BNP, ett utgiftsgap som dessutom tenderade att vidgas fram till början av 1980-talet. Även om man skall vara försiktig med att jämföra de två sifferserierna i figur 1 verkar det som om detta gap visade tecken på att minska under 1990-talet.

Det faktum att länders skatte- och bidragssystem är utformade på olika sätt ställer emellertid till problem vid internationella jämförelser av de sociala utgifternas storlek. Ett problem av mer principiell natur gäller vad som är ordnat på offentlig respektive privat väg i olika länder. Variationen mellan länder ifråga om den relativa betydelsen av å ena sidan privata och kollektivavtalsreglerade välfärdssystem, vilka vanligtvis inte räknas till den offentliga sektorn, och å andra sidan andra offentliga system, är avsevärd.

Men det finns också problem av mer mätteknisk natur, som främst uppstår på grund av skattesystemets utformning och funktion i olika länder. En transferering förbrukar – i motsats till vad som gäller offentlig produktion/konsumtion – i princip inga reala resurser i ekonomin som helhet. Transfereringen utgör en överföring av reala resurser från en del av samhället till en annan, och det som överförs är bara det belopp mottagaren får ut efter eventuell inkomstskatt. Detta är den reala uppoffring som resten av samhället gör till transfereringsmottagaren. Det korrekta vid länderjämförelser är därför att jämföra transfereringsutgifternas storlek efter avdrag för förekommande direkt skatt. Att jämföra de offentliga sociala utgifterna för länder som betalar ut transfereringar med låga, men i gengäld obeskattade, belopp med länder som betalar ut högre, men beskattade, belopp, är således missvisande. Sverige, tillsammans med övriga nordiska länder och t.ex. Nederländerna, beskattar transfereringsinkomster i hög grad, medan t.ex. Storbritannien, Irland (och USA) beskattar transfereringsinkomster i begränsad omfattning. Länder som Belgien och Tyskland ligger i detta avseende någonstans mittemellan. Man kan i detta sammanhang notera att slutet av 1960- och början av 1970-talet, då Sveriges sociala utgifter som andel av BNP började öka i snabbare

takt än EU-genomsnittet, var den period då Sverige började beskatta flertalet transfereringsinkomster.

En stor del av transfereringsinkomsterna används av mottagarna till olika former av konsumtion, på vilken de vanligtvis betalar indirekta skatter i form av t.ex. mervärdesskatt. Den skatteinkomst i form av indirekta skatter som transfereringen ger upphov till, och som annars inte influerar, bör också dras ifrån vid en korrekt beräkning av de sociala utgifternas storlek. En korrigerad av indirekta skatter är dock komplicerad att göra, främst eftersom det är rimligt att anta att en del av denna konsumtion skulle ha ägt rum utan transfereringen förutan. När det gäller indirekta skatter är skillnaden som störst mellan flertalet europeiska länder, där de indirekta skatterna i allmänhet är relativt höga, och USA.

I många länder kan skattesystemet också utgöra en alternativ (eller kompletterande) form av socialpolitiskt stöd genom att avdrag kan beviljas vid inkomsttaxeringen eller att ett direkt skatteavdrag får göras. Stöd till barnfamiljer kan till exempel ges i form av skattemässiga barnavdrag, så kallade skatteutgifter, istället för som i Sverige genom obeskattade barnbidrag. Transfereringar som på detta sätt betalas genom skatteavdrag går ofta inte att se i vanlig offentlig statistik. Två länder med samma faktiska storlek på transfereringarna, men där det ena landet använder skatteutgifter, kan därför komma att uppvisa stora skillnader i de offentliga sociala utgifternas storlek (såväl som i skattetryck). Skatteutgifter spelar stor roll i flertalet länder på den europeiska kontinenten, däribland Tyskland, och även (i något mindre omfattning) Storbritannien, medan denna form av transferering har en mycket begränsad betydelse i de nordiska länderna och t.ex. Nederländerna.

Vid jämförelser av de offentliga sociala utgifternas storlek mellan länder är således det korrekta tillvägagångssättet att korrigera för skattesystemets effekter genom att nettoberäkna transfereringsutgifternas storlek. Problemet är att detta är mycket komplicerat och tidsödande att göra och ofta förutsätter en ingående institutionell kunskap om olika länders skatte- och bidragssystem. De studier som trots allt gjorts inom detta område pekar på att skillnaden mellan storleken på de offentliga sociala utgifterna är betydande beroende på om de brutto- eller nettoberäknas (Olsson & Oberkofler 1994; Adema 1997, 2000). En nettoberäkning minskar de offentliga sociala utgifternas storlek väsentligt i Sverige, Danmark, Norge, medan korregeringarna är lägre i Nederländerna, Tyskland och Storbritannien. Variationen i de offentliga sociala

utgifterna mellan länder reduceras också betydligt om man baserar jämförelsen på netto- istället för bruttoutgifter. Även om Sverige innehar en tätposition också när det gäller nettoberäknade offentliga sociala utgifter minskar avståndet till de flesta andra länder väsentligt i förhållande till en jämförelse baserad på bruttoutgifter, och faktum är att Tyskland har högre offentliga sociala utgifter än Sverige vid en jämförelse som baseras på nettoutgifter.<sup>3</sup> Noteras bör också att de länderjämförelser som refereras till här alla härrör från 1990-talets första hälft, en period då de svenska offentliga sociala utgifterna (såväl brutto som netto) var ovanligt höga både i ett inhemskt och i ett internationellt perspektiv (se figur 1).

En fråga som inställer sig i det här sammanhanget är om det sker en konvergens eller divergens när det gäller de sociala utgifternas nivåer bland de länder som nu är medlemmar av den Europeiska Unionen. I avsaknad av nettoutgiftsdata över tid får bedömningarna i det här avseendet grundas på bruttoutgifter. Eftersom medeltalen höjts under observationsperioderna har vi för att beräkna spridningen valt att vid sidan av standardavvikelsen också beräkna variationskoefficienten (standardavvikelsen/medelvärdet). Om vi först ser till de data som är hämtade från ILO för perioden 1960-1989 kan vi konstatera att det finns en tendens till ökad variation mellan länderna men att denna tendens är svag om vi tar hänsyn till medelvärdesökningen under perioden. OECD-siffrorna för perioden 1980-1998 visar att spridningen i utgiftsnivåer minskat under de senaste två årtiondena, en tendens som gäller oavsett vilket spridningsmått vi använder men som inte är särskilt stark.

---

<sup>3</sup> Se Adema 2000, Tabell 1, sid. 194.



## 4 Sociala utgifter, rättigheter och strukturbehov

För att kunna bedöma de framtida välfärdsstatliga finansieringsbehoven är det viktigt att förstå betingelserna för den framtida utgiftsutvecklingen på det sociala området. Här kan det vara fruktbart att studera vilka faktorer som varit av betydelse för den utgiftsutveckling under efterkrigstiden som beskrevs ovan, en utveckling som är ett resultat av en rad olika enskilda och samverkande faktorer. Något förenklat kan man emellertid reducera detta till två grundläggande faktorer, där den ena faktorn utgörs av de olika rättigheter som de lagstadgade systemen ger upphov till, och där den andra faktorn utgörs av de olika strukturella behov som utgör grund för ersättning från de olika förmånsslagen. Sålunda påverkas utgifterna för ålderspensioner både av pensionsrättigheternas generositet och antalet gamla i befolkningen, liksom utgifterna för arbetslöshetsersättningen påverkas såväl av ersättningsarnas generositet som av nivån på arbetslösheten.

Det går naturligt nog inte att förutsätta att rättigheterna och behoven är helt oberoende av varandra. Om arbetslöshetsförsäringen är generös kan det påverka olika beteenden, både när det gäller antalet arbetslösa och om den som är arbetslös söker ersättning. Generösa barnbidrag kan vidare öka barnafödandet och goda pensioner kan göra att människor både drar sig tillbaka från arbetslivet tidigare än eljest och att de lever längre än om pensionerna skulle varit låga. Som ovan konstaterats ger de empiriska studier som finns på området vid handen att storleken på effekterna i allmänhet är förhållandevis blygsamma (Sjöberg & Bäckman 2001). Därför torde inte resultaten i de analyser som följer nedan påverkas i någon nämnvärd utsträckning av det faktum att de olika oberoende variabler som ingår i princip kan vara kausalt korrelerade. Men eftersom sådana effekter ändå finns bör resultaten också av detta skäl tolkas med försiktighet.

I det här avsnittet skall några resultat från en studie av Kangas & Palme (1991) presenteras. Syftet är att värdera betydelsen av rättigheter och behov som förklaringsfaktorer bakom länderskillnaderna i offentliga sociala utgiftsnivåer. Detta kan i sin tur ge underlag för bedömningar av hur strukturella behov och rättighetsnivåer kan komma att påverka den framtida utgiftsutvecklingen. Eftersom vi för den här analysen saknar data för Grekland, Portugal och Spanien, finns dessa länder inte med. Vi hade dock data för Australien, Japan, Kanada, Nederländerna, Schweiz och USA, och såg inget tungt vägande skäl att inte utnyttja dessa observationer också för den föreliggande studien. Data när det gäller de sociala utgifterna är hämtade från ILO och OECD, och uppgifterna om de strukturella behoven kommer från OECD (1987, 1988, 1990). När det gäller sociala rättigheterna har vi använt SCIP-data sammanställda vid Institutet för social forskning (jmf. Palme 1990 och avsnitt 4 nedan). Vissa justeringar av utgiftsdata har gjorts (Kangas 1991; Kangas & Palme 1991).

Idealt sett hade analyserna, med total information för respektive program om förmänstagare, förmånsnivåer och ersättningstider etc., kunnat göras väldigt precisa. Utgifterna hade fullt ut kunnat dekomponeras i olika faktorer av nämnda typ. De data vi har att tillgå saknar denna precision och vi får därför nöja oss med lite grövre analyser. Vi har gjort två typer av regressionsanalyser och det är resultaten från dessa som redovisas nedan. Den ena typen av analyser är baserad på poolade tidsserieanalyser och den andra på tvärsnittsanalyser. Fördelen med den senare är att man på ett enkelt sätt kan identifiera förändringar över tid med avseende på den relativa betydelsen av olika faktorer, medan nackdelen är att resultaten, på grund av att antalet observationer är litet, kan vara känsliga för enstaka observationer på ett sätt som de poolade tidsserieanalyserna inte är. I de poolade analyserna har vi lagt in en trendvariabel för att undvika att dra slutsatser som grundas på en gemensam trend i två variabler som i övrigt saknar samband med varandra. Olika estimationsmetoder har prövats utan att resultaten ändrats. I tabellerna redovisas resultaten från GLSE-metoden (Stimson 1985).

Redovisningen börjar med en analys av de totala sociala utgifterna så som de rapporteras av ILO. Uppgifterna är behäftade med en rad brister (varav en del uppmärksammats ovan), men det har inte varit möjligt att göra en total revision av data. Vi skall också redovisa resultat från analysen av enskilda programområden (pen-

sioner, arbetslöshetsersättning, sjukpenning och barnbidrag) där det varit möjligt att i vissa avseenden förbättra jämförbarheten av data. I tvärsnittsanalyserna har vi haft flera oberoende variabler och 18 observationer. Det säger sig självt att resultaten därför måste tolkas försiktigt och i första hand ses som illustrationer till resonemangen. De försiktighetsåtgärder som anbefalls för den här typen av analyser har dock vidtagits (Bollen & Jackman 1985). Det innebär vi kontrollerat att resultaten inte står och faller med extremvärden och/eller enstaka observationer som skulle kunnat påverka analysen. Tvärsnittsanalyserna redovisas heller inte i tabellform utan kommenteras i anslutning till de poolade analyserna. Data efter 1990 har inte varit jämförbara med tidigare år och har därför inte analyserats här.

### *Totala utgifter*

När vi inledningsvis fokuserar analysen på de totala utgifterna har vi försökt att konstruera sammanfattande mått på rättigheternas generositet för att åstadkomma viss överskådlighet. Det har gjorts genom att slå samman olika rättighetsvariabler (som t.ex. täckningsgrad och ersättningsnivå) för respektive programområde till ett index. I de poolade analyserna har det varit möjligt att använda fler variabler. Därmed har rättighetsindex för respektive program kunna användas liksom flera behovsvariabler. Resultaten från denna analys redovisas i tabell 1. De effekter som visar sig signifikanta i båda modellerna (med och utan trendvariabel) är andelen äldre och pensionsrättigheternas nivå, även om magnituden av dessa effekter minskas av att trendvariabeln förs in i modellen. Effekterna av de variabler som mäter arbetslöshets- och sjukförsäkringarnas generositet är inte signifikanta. I analysen med trendvariabeln är livslängdsvariabeln signifikant medan andelen barn och arbetslöshetsnivån genomgående inte är signifikanta.

Tvärsnittsanalyserna (ej redovisade här) tyder på att betydelsen av flera faktorer ökat över tid utan att detta ger tydliga utslag i de poolade analyserna. Det gäller såväl arbetslöshetens nivå som arbetslöshetsersättningarnas kvalitet. Däremot ger inte den förväntade livslängden någon signifikant effekt i tvärsnittsanalyserna vilket sätter ett frågetecken för denna faktors betydelse för att förklara skillnader mellan länder.

### *Pensioner*

De offentliga utgifterna på pensionsområdet är väsentligen högre än för de övriga socialförsäkringarna och bidragen, och motsvarar i medeltal utgifterna för sjukvård och för utbildning. Det gäller EU-länderna likaväl som för de 18 OECD-länder som analyseras i det här avsnittet. Den utgiftsvariabel som vi använt oss av på pensionsområdet utgår i princip från de data som publicerats av OECD. Dessa data visar en större konsistens över tid än ILO-data men har i det finska fallet kompletterats med utgifter för de lagstadgade pensioner som administreras av privata försäkringsbolag eller stiftelser. Utan att gå in i detalj kan vi konstatera att resultaten i viss utsträckning är beroende av vilka utgiftsdata som används vilket understryker vikten av att reducera förekommande mätfel (Kangas & Palme 1991). När det gäller pensionskostnaderna är det naturligt att se andelen i befolkningen över 65 år som en behovsfaktor. När det gäller rättighetssidan kan man göra skillnad mellan olika aspekter (Palme 1990). I analysen här skall vi titta på två olika typer av ersättningsnivåer. För det första graden av *grundtrygghet*, dvs. ersättningsnivån för dem som inte har haft pensionsgrundande inkomster eller som inte fullgjort kraven för att få full pension i de inkomstrelaterade systemen. För det andra graden av *inkomsttrygghet*, dvs. ersättningsnivån för dem som haft pensionsgrundande inkomster och ett fullt yrkesliv. I båda fallen är det index för ersättningsnivån för både ensamstående och gifta par

*Tabell 1.* Regressionsanalys av de sociala utgifternas nivå som procent av BNP (ILO data) på olika strukturella och rättighetsfaktorer, 1960–1985. Ostandardiserade koefficienter, t-värden inom parentes.

Oberoende variabler	Poolade data 1960-1985	
	utan trend	med trend
Arbetslöshet	,036 (1,686)	,006 (,336)
0–16/total befolkning	-,439 (-1,945)	,124 (,586)
65+/totalt befolkning	,778*** (3,2829)	,442* (1,985)
Livslängd	-,774 (-1,741)	-1,017** (-2,634)
Arbetslöshetsförsäkringens kvalitet	,130 (1,731)	,027 (,398)
Barnbidragens nivå	,017 (1,469)	-,003 (-,224)
Pensionsrättigheternas nivå	,453*** (5,447)	,239** (3,045)
Sjukpenningens kvalitet	-,014 (-1,846)	-,009 (-1,440)
Trend	–	46,363*** (6,850)
Konstant	3,348* (2,143)	346,271*** (-6,767)
Standardfel	,145	,117
Frihetsgrader	100	99
R2 justerad	,773	,847

\* p <0,001; \*\* p<0,01; \*\*\*p<0,05

*Tabell 2. Regressionsanalys av pensionsutgifter på olika strukturella och rättighetsfaktorer, 1960–1985. Ostandardiserade koefficienter, t-värden inom parentes.*

Oberoende variabler	Poolade data 1960–1985	
	utan trend	med trend
65+/total befolkning	1,256*** (7,089)	,698** (3,230)
Grundpensionernas kvalitet	,309*** (4,708)	,236*** (3,591)
Inkomstrelaterings kvalitet	,368*** (4,182)	,329*** (3,997)
Täckningsgrad	,021 (,270)	,001 (,018)
Trend	– –	24,792*** (3,994)
Konstant	1,957** (2,716)	-186,871*** (-3,953)
Standardfel	,143	,132
Frihetsgrader	103	102
R2 justerad	,828	,854

\* p <0,001; \*\* p<0,01; \*\*\*p<0,05

som använts som variabler. Därtill har ett täckningsgradsindex lagts till analysen (Palme 1990, kapitel 2). I de poolade analyserna gäller att effekterna av båda ersättningsnivåindexen liksom andelen äldre är signifikanta. Det finns därutöver en trendfaktor som är stark och som sannolikt speglar systemens mognad. För detta talar att när ersättningsnivåvariabeln laggas ger detta starkare effekt för denna variabel medan effekten av trendvariabeln minskar (resultaten redovisas ej här). Det hänger samman med att vi mätt ersättningsnivån för en person som går i pension observationsåret medan pensionärskollektivet består av personer som gått i pension över en betydligt längre period.

Resultaten av den regressionsanalys som gjorts med tvärsnittsdata (ej redovisade här) indikerar att framför allt inkomsttrygghetsindexet är av betydelse för att förklara skillnader i utgiftsnivå mellan länder. Tvärsnittsanalyserna ger vid handen att andelen äldre i allmänhet har en något svagare effekt. Effekterna av täckningsgrad och grundtrygghet är inte signifikanta i något tvärsnitt.

### *Arbetslöshet*

I fråga om utgifterna för arbetslöshet framstår arbetslöshetsnivån som en självklar behovsfaktor. Därutöver har ersättningsnivån, varaktigheten, täckningsgraden och karenstiderna införts som prediktorer för att pröva betydelsen av olika aspekter på försäkringens generositet. I de poolade analyserna konfirmeras de här förmodade sambanden på det hela taget. De starkaste effekterna får arbetslöshetsnivån följt av ersättningsnivån, täckningsgrad och varaktigheten. Karenstid saknar effekt. Resultaten är inte känsliga för om en trendvariabel tas med i modellen och det finns heller inte någon signifikant trendeffekt. De här resultaten stämmer väl överens med det som Saunders och Klau (1985) kom fram till med andra metoder, dvs. både arbetslöshets- och rättighetsnivåerna är viktiga för att förklara länderskillnader. Kangas och Palme (1991) replikerade sina analyser på OECD-data och fann i huvudsak samma mönster, dock med den skillnaden att de rättighetsrelaterade faktorerna minskade i betydelse medan arbetslöshetsnivån i sig fick starkare effekt.

Resultaten från tvärsnittsanalyserna visar också att arbetslöshetsnivån i sig är av signifikant betydelse både i början och slutet av observationsperioden, och att den ökat snarare än minskat i betydelse över tiden. Faktum är att arbetslöshetsnivån har en signifikant effekt i alla tvärsnittsanalyserna. När det gäller de olika rättighetsvariablerna framstår varaktighet och ersättningsnivå som genomgående viktigast. Effekten av täckningsgraden är signifikant enstaka år medan karenstiden genomgående saknar effekt.

*Tabell 3.* Regressionsanalys av arbetslöshetsersättningarnas utgiftsnivå på olika rättighets och strukturella faktorer 1960–1985. Ostandardiserade koefficienter, t-värden inom parentes.

Oberoende variabler	Poolade data 1960-1985	
	Utan trend	med trend
Arbetslöshet	1,065*** (15,962)	1,059*** (13,366)
Ersättningsnivå	1,177*** (4,526)	1,152*** (4,139)
Varaktighet	,696*** (3,984)	,691*** (3,823)
Täckningsgrad	,234*** (5,437)	,237*** (5,420)
Karensdagar	,001 (,057)	,003 (,132)
Trend	– –	3,658 (0,196)
Konstant	-10,216*** (-9,704)	-37,849 (-,545)
Standardfel	,545	,545
Frihetsgrader	102	101
R2 justerad	,848	,849

\* p <0,001; \*\* p<0,01; \*\*\*p<0,05



*Tabell 4.* Regressionsanalys av sjukpenningutgifter 1960–1985 på olika strukturella och rättighetsfaktorer Ostandardiserade koefficienter, t-värden inom parentes.

Oberoende variabler	Poolade data 1960–1985	
	Utan trend	med trend
Livslängd	-,016 (-,019)	-3,078*** (-3,523)
Ersättningsnivå	,187* (2,502)	,096 (1,418)
Varaktighet	,323*** (4,586)	,373*** (6,026)
Täckningsgrad	,073 (1,552)	,098* (2,161)
Karensdagar	-,046*** (-3,353)	-,035** (-2,932)
Trend	– –	50,136 (5,896)
Konstant	-2,758 (-1,213)	-374,489*** (-5,938)
Standardfel	,328	,281
Frihetsgrader	102	101
R2 justerad	,930	,948

\*  $p < 0,001$ ; \*\*  $p < 0,01$ ; \*\*\*  $p < 0,05$

### *Sjukpenning*

De utgiftsdata som används i analyserna av sjukpenningförsäkringen är hämtade från Kangas (1991) för att öka jämförbarheten. Kangas har bl.a. justerat data för de skillnader som finns med avseende på sjuklöneperiodernas längd. När det gäller sjukpenningutgifterna är det inte lika lätt som för de andra programmen att hitta någon enskild variabel eller indikator som fångar upp "strukturbehoven". Det går varken att definiera gruppen sjuka på samma entydiga sätt som gamla och barn, eller att sätta likhetstecken mellan

sjukdom och ersatt sjukfrånvaro. Det finns därtill stor variation mellan länderna i gränslandet mellan sjukpenning och invaliditetsersättningar av olika slag. Som Kangas visat har dessutom åldersstrukturen i befolkningen betydelse för skillnader i sjukfrånvaron eftersom andelen äldre i arbetskraften är relaterad till de kostsamma långa sjukdomsfallen. Här har den förväntade livslängden använts som en indikator på det allmänna hälsotillståndet i befolkningen och i regressionsanalyserna har samma typ av rättighetsrelaterade variabler använts som i fallet med arbetslöshetsförsäringen. Resultaten från analyserna med poolade data ger delvis andra resultat än vad som kunde förväntas av valet av prediktorer. Effekten av livslängden är bara signifikant i modellerna med en trendvariabel. Varaktigheten är signifikant i båda typerna av modeller, och detta gäller också karenstiden, medan ersättningsnivå och täckningsgrad är omväxlande signifikanta beroende på modellspecifikation.<sup>1</sup>

Resultaten från tvärsnittsanalyserna skiljer sig i vissa avseenden. För det första ger inte den förväntade livslängden några signifikanta effekter på sjukpenningsutgifterna. För det andra är effekterna av rättighetsvariablerna i allmänhet svagare. I analysen av data för enbart år 1960 ger dock både ersättningsnivå och täckningsgrad signifikanta effekter.

---

<sup>1</sup> Resultaten från tvärsnittsanalyserna skiljer sig i vissa avseenden. För det första ger inte den förväntade livslängden några signifikanta effekter på sjukpenningsutgifterna. För det andra är effekterna av rättighetsvariablerna i allmänhet svagare. I analysen av data för enbart år 1960 ger dock både ersättningsnivå och täckningsgrad signifikanta effekter.

*Tabell 5.* Regressionsanalys av barnbidragsutgifter på olika strukturella och rättighetsfaktorer, 1960–1985. Ostandardiserade koefficienter, t-värden inom parentes.

Oberoende variabler	Poolade data 1960-1985	
	Utan trend	med trend
0-16/total befolkning	-,928 (-1,260)	2,065 (1,655)
Barnbidragsnivå	,251*** (3,329)	,170* (2,231)
Trend	– –	101,453** (2,948)
Konstant	-2,470* (2,104)	-767,893** (-2,957)
Standardfel	,893	,847
Frihetsgrader	104	103
R2 justerad	,119	,165

p <0,001; \*\* p<0,01; \*\*\*p<0,05

När analyserna replikeras på ojusterade ILO-data förändras resultaten. Effekterna av ersättningsnivåer och karenstid försvinner helt (jmf. betydelsen av sjuklöneperioder) medan varaktigheten ökar i betydelse. Det senare hänger starkt samman med det svenska fallet där utgifterna för sjukpenningen dras upp mycket kraftigt av den i princip obegränsade varaktigheten i sjukpenningen. Den leder ju bl.a. till att stora kostnader som i Sverige bokförs på sjukpenningkontot i andra länder dyker upp som utgifter för invaliditetspensioner etc.

### *Barnbidrag*

Analyserna av barnbidragen är möjligen de minst komplexa. Visserligen kan man konstatera att de direkta sociala utgifter som här analyseras inte omfattar den typ av "barnbidrag" som utges indirekt genom skattesystemet, dvs. skatteutgifter. Flera länder har inkomstavdrag eller skatterabatter för de hushåll som har minderåriga barn. Andelen i befolkningen 0–16 år framstår emellertid som

en naturlig behovsvariabel. Detsamma gäller barnbidragsnivån (här uttryckt som procent av en medelarbetarlön efter skatt) som indikator på systemets generositet. Resultaten är entydiga i meningen att det är generositeten i barnbidragen som har en signifikant positiv effekt i samtliga analyser. De poolade analyserna konfirmeras av resultaten från tvärsnitten.

## 5 Finansieringen av socialförsäkringarna i Sverige och EU 1950–1998

Socialförsäkringarna i Sverige liksom i övriga EU-länder finansieras främst genom avgifter betalda av arbetsgivare (arbetsgivaravgifter) och löntagare (egenavgifter), allmänna skattemedel samt avkastning från fonder.<sup>1</sup> I detta avsnitt kommer finansieringen av tre viktiga socialförsäkringsprogram (sjuk- och arbetslöshetsförsäkring samt ålderspensioner) i EU-länderna och Sverige under perioden 1950–1998 att redovisas i enlighet med denna uppdelning i finansieringsandelar via arbetsgivaravgifter, egenavgifter och allmänna skattemedel. Det är således vad man kan kalla för den formella fördelningen av finansieringsbördan som kommer att stå i fokus.

Historien ger oss många exempel på att fördelningen av den formella finansieringsbördan för välfärdspolitiska program mellan arbetsgivare, löntagare och övriga grupper i samhället har betydelse i flera avseenden (Sjöberg 1999b). Dels har frågan om hur kostnaderna för den offentliga välfärden formellt fördelas i samhället en viktig pedagogisk betydelse, vilket inte minst visas av de utredningar och den debatt som föregick den senaste pensionsreformen i Sverige. Ett grundläggande motiv för att införa egenavgifter i det nya pensionssystemet var att tydliggöra sambandet mellan avgifter och förmåner i pensionssystemet: om människor såg till vilket ändamål deras skattepengar gick skulle också deras betalningsvilja öka (SOU 1994:20). Flertalet av de remissinstanser som tillfrågades i samband med denna pensionsreform underströk också det angelägna i detta motiv (Socialdepartementet 1994). I vilken grad olika välfärdspolitiska system upplevs som legitima kommer till en icke oväsentlig grad att bero på om människor upplever att det finns en rimlig och rättvis koppling mellan de förmåner eller ersättningar

---

<sup>1</sup> I Sverige benämns ibland socialavgifter som tas ut av egenföretagare egenavgifter medan socialavgifter som tas ut av löntagare ibland benämns allmänna egenavgifter. Detta avsnitt kommer emellertid enbart att behandla socialavgifter betalda av arbetsgivare respektive löntagare (och alltså inte egenföretagare), och socialavgifter betalda av löntagare kommer att benämnas egenavgifter.

människor får och vad människor formellt betalar eller redan tidigare har betalat för dessa förmåner och ersättningar.

Men hur kostnaderna för socialförsäkringssystemet formellt fördelas mellan arbetsgivare, löntagare och allmänna skattemedel kommer också att vara en viktig bestämningsfaktor för framtida finansieringsmöjligheter. Dels är avgiftsväxlingar mellan t.ex. arbetsgivar- och egenavgifter inte okomplicerade att göra rent tekniskt, dels är valet mellan arbetsgivar- och egenavgifter inte nödvändigtvis fördelningsmässigt neutralt mellan löntagare i olika inkomstlagen.<sup>2</sup> Att växlingar mellan arbetsgivar- och egenavgifter kan vara svåra att göra fördelningsmässigt neutrala kan vara ytterligare ett skäl till att olika finansieringslösningar kan upplevas som mer eller mindre rättvisa av olika grupper i samhället och därmed påverka legitimiteten för dessa lösningar.

Det skall dock påpekas att denna form av redovisning och uppdelning av finansieringsbördan i finansieringsandelar från de försäkrade, från arbetsgivare och genom allmänna skatter inte är problemfri. För det första är det inte alltid självklart vad som är skatt och vad som är avgift, särskilt inte om den senare är obligatorisk. Man kan dock argumentera för att vad som skiljer de obligatoriska avgifterna (i detta fall arbetsgivar- och egenavgifter) från skatter är att de förra är förenade med bestämda förmåner.

För det andra säger denna uppdelning inte hela sanningen om den faktiska fördelningen av finansieringsbördan för olika socialförsäkringsprogram. Enligt konventionell ekonomisk analys kommer företagen endast i begränsad utsträckning att bära bördan av de arbetsgivaravgifter de betalar, vilka på lång sikt i stället fördelas på företagens kunder (genom höjda priser) och/eller de anställda (genom lägre löner). Den formella fördelningen av finansieringsbördan har emellertid med stor sannolikhet också betydelse för det faktiska utfallet, eftersom de flesta empiriska studier pekar på att inte hela bördan av arbetsgivaravgifter, åtminstone inte på kort sikt, kommer att bäras av löntagare och/eller konsumenter (för en översikt, se Kesselman 1996).

Det kan också argumenteras för att en redovisning av inkomster respektive utgifter för separata socialförsäkringsprogram skapar en

---

<sup>2</sup> I Sverige belastar arbetsgivaravgifter sedan 1982 hela lönesumman, medan egenavgifter tas ut på de inkomstdelar som ger förmåner i socialförsäkringssystemet (för närvarande upp till 7,5 basbelopp). Detta innebär att arbetsgivaravgifter har en större omfördelande effekt än egenavgifter. Dessutom innebär det faktum att arbetsgivaravgiften tas ut på lönesumman, medan egenavgifter även belastar transfereringar, att en avgiftsväxling mellan arbetsgivar- och egenavgifter på kort sikt kommer att reducera transfereringsmottagares inkomster.

fiktiv bild av finansiell autonomi för dessa program, när det i själva verket i många länder inte finns någon sådan enkel koppling mellan inkomster och utgifter för enskilda försäkringsprogram. I den svenska debatten om socialförsäkringssystemet och dess framtid har emellertid från många håll framhållits det önskvärda i att olika socialförsäkringsprogram ges en mer fristående ställning i förhållande till statsbudgeten än vad som är fallet i dag (se till exempel Ds 1994:81; SOU 1996:113). En sådan ordning skulle, enligt de argument som framförts, göra det lättare att utläsa en viss försäkrings finansiella ställning och därmed ge beslutsfattare och andra ett mer entydigt underlag vid bedömningen av behov av förändringar. Genom att finansieringen för olika försäkringsprogram i detta avsnitt redovisas separat kan läsaren få en indikation på hur försäkringens finansiering skulle ha fungerat om den varit fristående, trots att detta många gånger inte varit fallet.

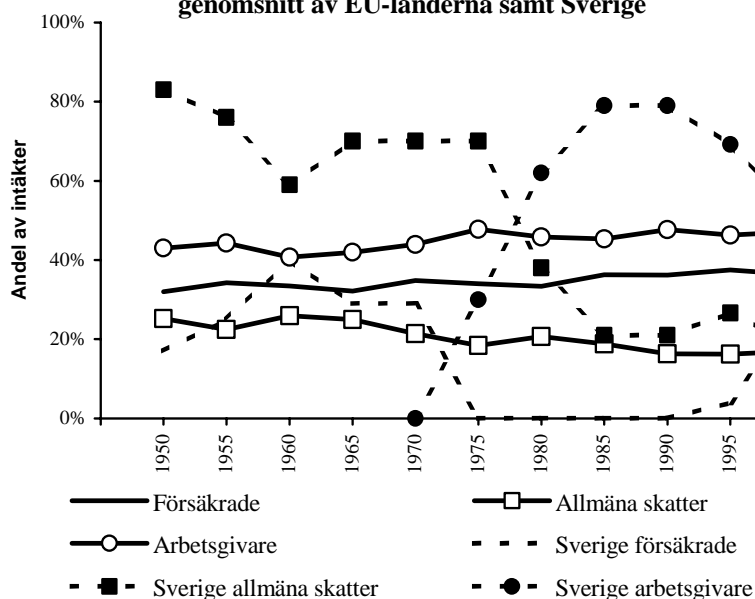
Med dessa reservationer i åtanke kommer vi i det följande att redovisa finansieringen av de tre socialförsäkringsprogram (älderspensioner samt sjuk- och arbetslöshetsförsäkring) i EU-länderna samt Sverige under perioden 1950–1998.<sup>3</sup> Bara program som rör kontanta ersättningar och som är lagstiftade på nationell nivå är inkluderade.<sup>4</sup> Avgifter som betalats in av egenföretagare liksom hela program som bara täcker vissa yrkesgrupper som t.ex. offentligt anställda är exkluderade, och data är så långt som möjligt rensade från administrationskostnader. Summan av finansieringsandelarna från de försäkrade (egenavgifter), arbetsgivare (arbetsgivaravgifter) samt genom allmänna skatter summerar i varje land till 100 procent, vilket innebär att inkomster från andra källor (t.ex. inkomst av kapital) inte är inkluderade. I beräkningen av EU-genomsnittet har varje land viktats med landets andel av den totala befolkningen (15-64 år) i EU.

---

<sup>3</sup> Data i detta avsnitt bygger på de uppgifter som samlas in inom ramen för det så kallade SCIP-projektet vid Institutet för social forskning, Stockholms universitet (se Palme 1990 och Sjöberg 1999b för en presentation av dessa data).

<sup>4</sup> Detta innebär t.ex. att finansieringen av sjukvårdsrelaterade kostnader är inte är medtagna i finansieringen av sjukförsäkringsprogram, likaså är finansieringen av aktiva arbetsmarknadsåtgärder inte medtagna i finansieringen av arbetslöshetsersättning.

Figur 2. Finansieringen av ålderspensioner 1950-1998, genomsnitt av EU-länderna samt Sverige



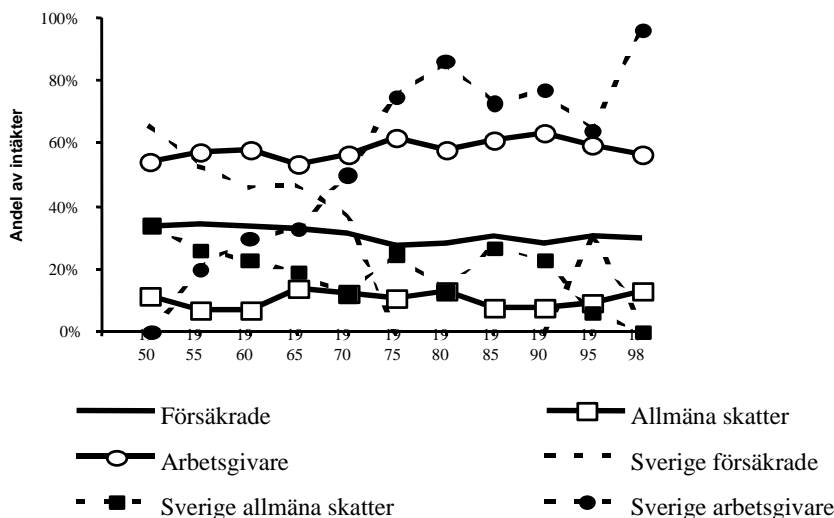
Som vi kommer att se är en generell och långsiktig trend i EU ökningen i finansieringsandelen som kommer från arbetsgivaravgifter. Denna trend är också tydlig när det gäller finansieringen av ålderspensioner (figur 2). Ökningen var som störst mellan 1960 och 1975, då denna andel ökade från 40 till 48 procent. Därefter har finansieringsandelen från arbetsgivarna legat relativt konstant runt 47 procent. Men också finansieringsandelen från de försäkrade har ökat, från 32 procent 1950 till drygt 36 procent 1998, en ökning som främst skedde under slutet av 1960-talet och i början av 1980-talet. När det gäller finansieringsandelen via allmänna skatter sjönk denna kontinuerligt från 1960 (med avbrott mellan 1975 och 1980), men minskningen i denna andel stannade av under 1990-talet.

I Sverige ökade finansieringsandelen från arbetsgivarna markant mellan 1970 och 1990 (från i princip noll till omkring 78 procent) samtidigt som finansieringsandelen genom allmänna skatter sjönk kraftigt, en utveckling som hänger samman med introduktionen av ATP-systemet. Under slutet av 1990-talet, då en egenavgift till pensionssystemet introducerades, sjönk dock finansieringsandelen från arbetsgivarna påtagligt samtidigt som finansieringsandelen från de försäkrade ökade.



Även när det gäller finansieringen av sjukförsäkringsprogram ökade finansieringsandelen genom arbetsgivaravgifter genomsnittligt i EU-länderna kraftigt fram till 1990-talets inledning (från 54 procent 1950 till 64 procent 1990), för att därefter sjunka något (figur 3). En delvis motsatt trend kan urskiljas när det gäller finansieringsandelen från de försäkrade: en relativt kraftig minskning fram till 1975, och sedan dess en ökning, om än inte helt entydig. När det gäller finansieringsandelen genom allmänna skatter är de tydligast urskiljbara utvecklingsdragen den kraftiga ökningen i början av 1960-talet, den kraftiga minskningen i början av 1980-talet och den gradvisa ökningen under 1990-talet.

Figur 3. Finansieringen av sjukförsäkring 1950-1998, genomsnitt av EU-länderna samt Sverige



I Sverige sjönk finansieringsandelen från de försäkrade mycket kraftigt från 1950 och var i princip noll i mitten av 1970-talet, en utveckling som hänger samman med att den frivilligt statsunderstödda sjukförsäkringsmodellen 1953 ersattes med en obligatorisk försäkring. Liksom för ålderspensioner kom det nya inkomstrelaterade sjukförsäkringssystemet att främst finansieras med arbetsgivaravgifter, och finansieringsandelen från denna källa ökade också kraftigt efter 1950. Den ökning i finansieringsandelen från de försäkrade som inträffade i mitten av 1990-talet härrör från introduk-

tionen av egenavgiften till sjukförsäkringssystemet 1994, en avgift som 1998 omvandlades till en pensionsavgift.

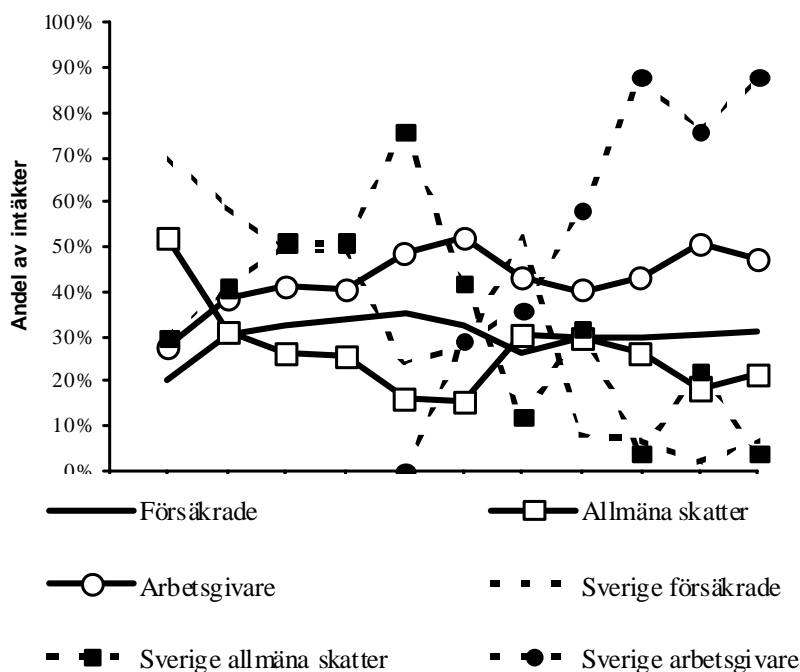
Även när det gäller finansieringen av arbetslöshetsförsäkringsprogram ökade arbetsgivarnas finansieringsandel genomsnittligt i EU fram till mitten av 1970-talet, för att därefter sjunka markant (figur 4). Under 1990-talet ökade dock finansieringsandelen från arbetsgivarna återigen, även om en viss minskning kan skönjas i slutet av detta årtionde. Finansieringsandelen från de försäkrade ökade fram till 1970-talets inledning för att därefter sjunka. Under 1980-talets inledande år steg dock denna andel och har under hela 1990-talet legat relativt konstant runt 30 procent. Finansieringsandelen genom allmänna skatter sjönk kraftigt fram till 1970, för att under slutet av detta årtionde stiga i samband med den kraftiga ökningen av arbetslösheten under detta decennium. Under 1980-talet och 1990-talets inledning sjönk denna andel, även om en viss ökning kan skönjas i slutet av 1990-talet. Intressant att notera är också att variationen i finansieringsandelar för olika socialförsäkringsprogram över tid är som störst för just arbetslöshetsförsäkringen, och speciellt då för den finansieringsandel som kommer genom allmänna skatter.<sup>5</sup> Detta är i och för sig inte särskilt överraskande, eftersom de kortsiktiga variationerna i arbetslösheten är större än de kortsiktiga variationerna i antalet sjuka och antalet ålderspensionärer. Staten har också i flertalet länder ansvaret för att täcka kortsiktiga underskott i finansieringen av olika socialförsäkringsprogram.

I Sverige går det mönster igen som kunnat observeras för övriga socialförsäkringsprogram, nämligen den långsiktiga trenden mot att en allt större finansieringsandel kommer från arbetsgivaravgifter. Samtidigt har finansieringsandelarna genom allmänna skatter och egenavgifter minskat i betydelse över tid. Noterbart är att finansieringsandelen genom allmänna skatter steg märkbart i samband med ökningen i arbetslöshet under 1980-talets första hälft och framförallt början av 1990-talet.

---

<sup>5</sup> Ett enkelt mått på denna variation är standardavvikelsen för olika finansieringsandelar över tid. För finansieringsandelen av allmänna skatter till arbetslöshetsförsäkringsprogram är standardavvikelsen cirka 0,10, för arbetsgivar- och egenavgifter till samma program cirka 0,07 respektive 0,04. Även för pensioner är standardavvikelsen över tid störst för finansieringsandelen genom allmänna skatter (0,04), medan för sjukförsäkringsprogram uppvisar arbetsgivaravgifternas finansieringsandel den största variationen över tid (0,03).

Figur 4. Finansieringen av arbetslöshetsförsäkring 1950-1998, genomsnitt av EU-länderna samt Sverige



Sammanfattningsvis svarar således finansieringsandelen från arbetsgivarna för den största andelen av den totala finansieringen i de tre socialförsäkringsprogram som vi här har behandlat. Denna andel var dessutom större 1998 än den var 1950 i alla tre program. Den största delen av denna ökning skedde under slutet av 1960-talet och början av 1970-talet. Under slutet av 1970-talet sjönk denna andel, för att återigen öka under slutet av 1980-talet och början av 1990-talet. I slutet av 1990-talet kan emellertid en viss minskning av denna andel skönjas.

Sveriges utveckling liknar på viktiga punkter den utveckling som kan urskiljas för genomsnittet av EU-länder, främst när det gäller den kraftiga ökningen av finansieringsandelen genom arbetsgivaravgifter. Utbyggnaden av olika socialförsäkringsprogram har i Sverige, liksom i många andra länder i Europa, således till stora delar finansierats genom arbetsgivaravgifter. Den kanske viktigaste skillnaden mellan Sverige och EU-genomsnittet fram till 1990-

talets mitt var utvecklingen i Sverige mot en allt mindre betydelse av egenavgifter som finansieringskälla. Under 1990-talet har emellertid egenavgifterna återigen fått ökad betydelse i Sverige genom introduktionen av den avgift till sjukförsäkringssystemet som sedermera omvandlades till en pensionsavgift. I detta avseende har Sverige således närmat sig EU-genomsnittet.

Skatt på arbete är således den viktigaste källan för att finansiera det svenska socialförsäkringssystemet. Detta innebär att den offentliga välfärden för sin finansiering i hög grad är beroende av utvecklingen av samhällsekonomin i stort och i synnerhet då utvecklingen av sysselsättning och arbetslöshet. Den ekonomiska kris, och framför allt den nedgång i sysselsättningen och den ökning av arbetslösheten, som Sverige genomled under början av 1990-talet, fick stora konsekvenser för såväl inkomst- som utgifts-sidan i statens finanser. Nedgången i sysselsättning innebar att statens inkomster från skatt på arbete (dvs. arbetsgivaravgifter och inkomstskatt) minskade kraftigt, medan den ökande arbetslösheten innebar att statens utgifter för transfereringar, främst till de arbetslösa, ökade. När arbetslösheten steg minskade dessutom hushållens konsumtionsutgifter, vilket i sin tur minskade statens övriga skatteinkomster, och främst då skatterna på varor och tjänster (framför allt mervärdesskatten). Den minskning av finansieringsandelen genom allmänna skatter som är klart urskiljbar i Sverige fram till 1990-talets inledning kom därför tillfälligt att brytas då den ekonomiska krisen slog igenom. Redan 1996 var emellertid finansieringsandelen genom allmänna skatter tillbaka på den nivå som rådde i slutet av 1980-talet.

Någon radikal och långsiktig förändring av finansieringsformerna för det svenska socialförsäkringssystemet under 1990-talets dubbla tryck av ökande utgifter och vikande inkomster skedde således inte. Det stora undantaget från denna generella slutsats är reformeringen av pensionssystemet. Dels är inslaget av egenavgifter stort, dels har ett fonderat system av det slag som premiereservsystemet representerar inte använts i så stor skala i Sverige tidigare. Pensionsreformen, och speciellt då införandet av premiereservsystemet, samt den ökade betydelsen av egenavgifter kan tolkas som en väg att införa de "rakare rör" mellan avgifter och förmåner i socialförsäkringssystemet som många efterlyst. En trend som emellertid gått i motsatt riktning under 1990-talet är att finansiering av förmåner eller ersättningar genom fonder eller konton, dvs. där avgifter helt eller delvis förs över till en fond eller

ett konto utanför statsbudgeten, har minskat i betydelse. Under 1990-talet försvann bl.a. Arbetssskadefonden, Delpensionsfonden, Sjukförsäkringsfonden och Arbetsmarknadsfonden. De ersättningar som tidigare finansierades genom dessa fonder eller konton finansieras numer direkt över statsbudgeten. Den direkta ekonomiska betydelsen av dessa fonder eller konton var inte stor, och de skall inte förväxlas med ett fonderat system av det slag som premiereservsystemet representerar. Det kan dock argumenteras för att användningen av denna typ av fonder eller konton gör det lättare för såväl enskilda individer som beslutsfattare att se det långsiktiga sambandet mellan inkomster och utgifter för enskilda socialförsäkringsprogram. Det är därför för tidigt att svara på frågan om det nya pensionssystemet är det första steget i en mer allmän utveckling mot en tydligare koppling mellan avgifter och förmåner i socialförsäkringssystemet som helhet. Pensionssystemet är dock av en sådan vikt, såväl i utgiftstermer som i termer av antalet människor som får sin inkomst från detta försäkringssystem, att förändringar i detta system är betydelsefulla i sig.

De trender i finansieringen som kan skönjas såväl i Europa som i Sverige kan delvis förklaras med hänvisning till de socialpolitiska modeller som olika länder introducerat och de finansieringslösningar som impliceras av dessa modeller. En viktig distinktion i detta avseende är skillnaden mellan modeller som syftar till grundtrygghet respektive inkomsttrygghet. Ett viktigt mål för grundtrygghetsmodellen är, som namnet antyder, till att ge alla, eller en stor del av, medborgarna i samhället ett grundläggande skydd i händelse av inkomstbortfall. Detta kan åstadkommas antingen genom socialförsäkringsprogram med en universell täckningsgrad, där medborgarskap (eller boende i landet) utgör kvalificeringsvillkor för socialförsäkringen ifråga, eller genom förmåner med föga anknytning till tidigare inkomster och/eller inbetalda avgifter. Socialförsäkringsprogram som betonar grundtrygghet är oftast förknippade med en hög grad av finansiering genom allmänna skatter, eftersom många av dem som programmet avser att täcka har en lös anknytning till arbetsmarknaden och därför bara har en begränsad möjlighet/förmåga att betala egenavgifter eller låta en arbetsgivare betala arbetsgivaravgifter.

I socialpolitiska modeller som betonar inkomsttrygghet, och där ersättningarna är tydligt relaterade till tidigare förvärvsinkomst, är utrymmet för finansiering genom egen- och/eller arbetsgivaravgifter större. Utvecklingen av finansieringsandelarna från de försäk-

rade, arbetsgivare och genom allmänna skatter i EU-länderna över tid kan till viss del förklaras genom att ta i beaktande den relativa betydelsen av grundtrygghet och inkomstrygghet i olika länders socialförsäkringsprogram. Sedan 1950 har ett stort antal länder introducerat inkomstrelaterade socialförsäkringsprogram, vilka har kommit att finansieras genom egen- och framför allt arbetsgivaravgifter. Men även höjda ersättningsnivåer och/eller utökad täckningsgrad i befintliga program har till stora delar betalats genom arbetsgivaravgifter. Dessutom har introduktionen av inkomstrelaterade program minskat den relativa betydelsen av olika former av behovsprövade och/eller generella system i många länder, vilket ytterligare minskat betydelsen av finansiering genom allmänna skatter. Denna trend har inte minst varit tydlig i de nordiska länderna, där introduktionen av inkomstrelaterade ersättningar under främst 1960-talet minskade betydelsen av finansiering genom allmänna skatter.

Det finns dock en viktig skillnad mellan de länder på Europas kontinent som tillämpar en *korporativ* modell för social försäkring och de länder i Norden som har inkomstrelaterade men universella socialförsäkringar. Den förra modellen är nämligen kopplad till en trepartssammansatt (stat, arbetsgivare och anställd) finansiering och administration av socialförsäkringarna. Den senare modellen lämnar fördelningen av den formella finansiella bördan mellan dessa tre parter öppen.

Men även om de försäkrades relativa andel av finansieringen av socialförsäkringsprogram minskat sedan 1960-talet, innebär detta inte att den ekonomiska bördan som placerats på de försäkrade minskat i reala termer. Detta reflekteras inte minst i att egenavgifternas storlek som andel av en genomsnittlig lön sedan 1960 har ökat markant i flertal länder, däribland Österrike, Italien, Frankrike, Belgien, Tyskland, Grekland, Portugal, Spanien och Luxemburg. Arbetsgivaravgifternas storlek som andel av lönen har dock i ett flertal länder tenderat att öka ännu mer.<sup>6</sup> Under 1990-talet har dock en minskning i arbetsgivaravgifternas storlek kunnat skönjas i ett flertal länder i Europa. Denna minskning har dock i många länder i huvudsak kommit att gälla vissa utsatta grupper på arbetsmarknaden, såsom t.ex. lågutbildade, ungdomar och funktionshindrade (Sjöberg 1999a).

---

<sup>6</sup> I Österrike var till exempel löntagarnas och arbetsgivarnas avgifter till pensionssystemet lika stora (som andel av lönen), 1995 var arbetsgivarnas avgift 2,3 procentenheter högre. Samma utveckling återfinns även i t.ex. Belgien, Portugal och Spanien.

En delvis motsatt trend återfinns bland de länder som alltsedan de introducerade sina första socialförsäkringar följt en tradition av inkomstrelaterade ersättningar till den ekonomiskt aktiva delen av befolkningen. Dessa länder, främst på den europeiska kontinenten, har under efterkrigstiden i många fall introducerat program av en behovsprövad karaktär, och därmed i huvudsak finansierade genom allmänna skatter, för att ge ett ekonomiskt skydd åt de delar av befolkningen som inte kvalificerar sig för de inkomstrelaterade ersättningarna. Kostnaden för dessa behovsprövade system är emellertid vanligtvis lägre än för inkomstrelaterade system.

Även om många länder således har reformerat sina socialförsäkringssystem för att inhysa både grundtrygghet och inkomsttrygghet, uppvisar länderna inom EU en relativt hög grad av institutionell tröghet inom det socialpolitiska området (se t.ex. Korpi 2001), vilket även gäller för hur dessa socialpolitiska institutioner finansieras (Sjöberg 1999b). Variationen i finansieringsandelar mellan länder var inte påtagligt mindre 1999 än den var 1950, även om en viss nedgång i denna variation kan skönjas under slutet av 1990-talet (tabell 6). Det är emellertid för tidigt att uttala sig om huruvida den konvergens som skett under 1990-talet är tillfällig eller inledningen på en trend mot att EU-länderna närmar sig varandra när det gäller finansieringen av sina socialförsäkringsprogram.

*Tabell 6.* Variation (standardavvikelse) för olika finansieringsandelar

	Försäkrade	Allmänna skatter	Arbetsgivare
1950	0,13	0,18	0,19
1960	0,14	0,19	0,23
1970	0,12	0,16	0,18
1980	0,13	0,17	0,14
1990	0,16	0,19	0,21
1998	0,14	0,15	0,18

## 6 Reformerna i Europa och den offentlig-privata mixen

En rad reformer i Europa har under de senaste årtiondena förändrat de socialpolitiska systemen i olika avseenden. Förändringarna har alltså gällt den faktiska och/eller formella finansieringen av de sociala trygghetssystemen, utan att det i och för sig ändrat den relativa betydelsen av de olika finansieringskällorna i allmänhet (se avsnitt 4). Förändringar har också skett i Sverige. Det vi kan konstatera vad avser den europeiska reformdiskussionen i allmänhet är att det inte råder någon brist på radikala förslag i olika riktningar. Även om det är förhållandevis lite av allt det som föreslås som förverkligas, leder strömmen av förslag trots allt till att utvecklingen är svårtydd (Daly 1997). Vi skall i det här avsnittet ge exempel på förändringar och förslag som är av relevans för den svenska finansieringsdiskussionen. Inledningsvis skall vi ta upp några reformer av principiell natur som återkommit i flera länder. De avser pensioner, sjuklön, arbetslöshetsförsäkring och familjestöd. Därefter skall vi uppmärksamma Storbritannien och Tyskland eftersom dessa länder i väsentliga avseenden representerar alternativa typer av strategier för socialpolitiken, som om de får inflytande i den Europeiska unionen också kan tänkas få konsekvenser för utvecklingen i Sverige. Framställningen syftar naturligtvis inte till att ge en uttömmande bild av reformarbetet på det socialpolitiska området i Europa utan skall ses som en exempelsamling.

En allt mer vanlig företeelse i ett europeiskt perspektiv är att man har arbetsgivarinträde, eller så kallad *sjuklön*, i sjukpenningförsäkringen. Detta har även införts i Sverige. Flera länder har också förlängt sina sjuklöneperioder. Under sjuklöneperioden står i allmänhet arbetsgivaren för kostnaden vilket, allt annat lika, minskar de offentliga utgifterna i motsvarande mån. Det innebär dock inte att kostnaderna för sjukförsäkringen blir lägre totalt sett, såvida inte sjuklönen i sig leder till beteendeförändringar som minskar sjukfrånvaron. För den enskilde arbetsgivaren kan det därför vara



kostnadsneutralt. Eftersom de direkta offentliga utgifterna blir lägre ju längre sjuklöneperioden är, kan ett sjuklönesystem dock på ett makroplan förfalla billigare för den som inte känner de institutionella förhållandena närmare. Det mest extrema exemplet är sannolikt det nederländska systemet där man infört ett helt års sjuklöneperiod och de offentliga utgifterna för detta ändamål helt försvann (MISSOC).

I oljekrisernas spår på 1970-talet misslyckades länderna i den dåvarande Europeiska Ekonomiska Gemenskapen med att upprätthålla full sysselsättning. En av konsekvenserna blev att mycket stora delar av den äldre arbetskraften kom att flyttas ut från arbetsmarknaden och över till olika offentliga trygghetssystem, vilket i många länder ledde till en massiv *förtidspensionering*. Även här är det nederländska exemplet mest extremt. Inget land hade ett så stort utträde från arbetsmarknaden av den äldre arbetskraften. I huvudsak användes invaliditetsersättningar som utväg. När man på 1990-talet försökte vända denna trend skedde det med en strategi som betecknats som 'curing the Dutch disease' (Arts, Burkhauser & De Jong 1996). Den innebar inte bara att man blev strängare när det gällde prövningen av nya pensioner, utan också att man systematiskt omprövade gamla pensioner. Detta har i flera avseenden varit en framgångsrik strategi för att minska utgifterna för invalidpensionerna, men man kan dock konstatera att utträdet från arbetsmarknaden i de här åldersgrupperna fortfarande är mera omfattande i Nederländerna än i Sverige. Det finns en rad andra länder där man genomfört reformer med liknande syften.

När det gäller *ålderspensionerna* kan man tala om två huvudtraditioner i västvärlden (jmf. avsnitten 4 och 5). Den ena är den korporativa modellen med inkomstrelaterade ersättningar för den förvärvsarbetande delen av befolkningen. Den andra traditionen kan kallas folkpensionstraditionen. Som påpekats har under efterkrigstiden länderna i den förra traditionen kompletterat sina inkomstrelaterade system med behovsprövade grundpensioner, medan en del folkpensionsländer kompletterat med inkomstrelaterade tilläggs pensioner (Palme 1990). Efter oljekrisens dagar har dock de länder som försökt att komplettera folkpensionerna med tilläggs pensioner på det hela taget misslyckats med att göra detta inom ramen för ett socialförsäkringssystem. Istället har man från politiskt håll försökt få arbetsmarknadens parter att etablera kompletterande pensioner genom avtal. Ibland har det handlat om att införa inslag av obligatorium, som i det australiska fallet (Myles

2001). Även om den obligatoriska avgiftsnivån är förhållandevis hög (9 procent av lönen) i Australien är avgiftsnivån i det svenska allmänna systemet ungefär dubbelt så hög.

Den danska utvecklingen kan ses som ett alternativ till den svenska. Efter att ha misslyckats med att etablera ett obligatoriskt, inkomstrelaterat tilläggspensionssystem har man i stället på olika sätt stimulerat en utvidgning av avtalspensionerna för att täcka in hela arbetsmarknaden. Detta utgör ett möjligt handlingsalternativ i ett land där man saknat offentliga inkomstrelaterade pensioner och där täckningen av avtalsbaserade pensioner varit låg (Ploug 2001). I flera avseenden har detta varit en framgångsrik strategi, bland annat har täckningsgraden för avtalen utvidgats. Förändringarna i Danmark pekar dock på ett problem som är ännu tydligare i andra länder. Man har nämligen infört en inkomstprövning av i stort sett halva folkpensionen. Därmed minskar universalismen i systemet och beroende på hur inkomstprövningen kommer att utformas i framtiden riskerar de som "sparat" till en förhållandevis stor avtalspension att få se sin pension från det lagstadgade systemet minska. Samma problem riskeras i Australien och andra länder där grundpensionerna inkomstprövas. Detta leder å andra sidan till lägre offentliga utgifter och minskar behovet av direkta skatteuttag.

Om inslag av behovs- eller inkomstprövning blivit vanligare i de (forna) folkpensionsländerna i syfte att minska statens utgifter så har de länder som tillämpar en korporativ modell för social försäkring använt andra medel för att motverka utgiftsökningarna. Ett allmänt sådant har varit att successivt förlänga intjänandetiderna för full pension (Myles 2001). Detta leder visserligen inte till minskade pensioner för samtliga blivande pensionärer men för många innebär den här typen och andra åtgärder att pensionerna kommer att bli lägre. I detta sammanhang finns det de som hävdar att de avtalsbaserade systemen här kommer att spela en ökande och kompenserande roll (Ebbinghaus 2001). Det är dock inte en uppfattning som delas av alla, av den enkla anledningen att arbetsgivarna sannolikt kommer att motsätta sig de ökade avsättningarna till system som har i det närmaste samma grad av obligatorium som de lagstadgade systemen. Motivet från arbetsgivarsidan är att motverka kostnadsökningar. Detta är också huvudskälet till det skifte som ägt rum på bred front när det gäller avtalspensionerna i Europa där avgiftsbestämda system alltmer tagit över från de förmånsbestämda systemen som tidigare dominerat. När det gäller avtalspensionerna i andra länder finns det anledning att

understryka att dessa i allmänhet har väsentligen lägre täckningsgrader i andra europeiska länder jämfört med vad vi är vana med ifrån svenska förhållanden. I Tyskland täcks drygt 40 procent av de anställda medan det är knappt 40 procent av de anställda i Storbritannien som kan påräkna den typen av förmåner (Ebbinghaus 2001). Värt att notera är också att den anställde i allmänhet får betala en avgift för sin avtalade pension utöver det som arbetsgivaren står för.

Förändringar på pensionsområdet kan också kopplas till strategier som syftar till att stödja eller kompensera de som utför obetalt omsorgsarbete, t.ex. när det gäller barn. Flera länder har infört pensionspoäng för dem som stannar hemma och vårdar barn eller äldre släktingar (Kohl 2001).

Det har också skett direkta förändringar av olika former av *familjestöd*, både när det gäller det gäller barnfamiljernas inkomster och offentliga subventioner till olika former av barnomsorg. I Frankrike har man gått från en korporativ modell för barnbidrag mot allt tydligare inslag av inkomstprövning (Palier 1997). Detta har varit ett sätt att minska kostnaderna och att rikta utgifterna till dem som haft störst behov av samhällets stöd. Det finns också länder som infört subventioner i skattesystemet för den som behöver köpa barnomsorg privat (OECD 1997; MISSOC-Info 1999). Detta ökar inte de direkta offentliga utgifterna men är en form av skatteutgift.

Det finns också förändringar i andra delar av socialförsäkringssystemen som syftar till att direkt minska utgifterna men där en del av utgiftsminskningen förväntas komma genom beteendeförändringar. Återinförandet av karenstid i de svenska arbetslöshets- och sjukpenningförsäkringarna kan ses som exempel eftersom man förväntade sig att dessa åtgärder skulle minska utnyttjandet av försäkringen utöver karenstiden. Den avtrappning av ersättningarnas nivå som sker i den franska arbetslöshetsförsäkringen förväntas inte bara minska de direkta utgifterna utan också leda till att de arbetslösa snabbare kommer i arbete. Annars har aktiva arbetsmarknadspolitiska åtgärder fått stort genomslag i Europa som ett medel att bryta långvarig arbetslöshet.

När man ser på den offentlig-privata mixen i ett europeiskt perspektiv är det väsentligt att identifiera de problem som finns när det gäller att dra gränsen mellan privat och offentligt. Särskilt gäller detta de avtalsbaserade systemen. Det finns alltså ett slags gränzoner mellan offentligt och privat. Några exempel kan illustrera proble-

met. Finland har redan tidigare nämnts i fråga om pensionssystemet. Eftersom de finska så kallade arbetspensionerna visserligen uppkommit genom lagstiftning men administreras av försäkringsbolag och pensionsstiftelser hamnar de utanför de offentliga utgiftsposterna i de flesta jämförelser. De nederländska inkomstrelaterade pensionerna brukar också hamna utanför i utgiftsjämförelser vilket i vissa sammanhang kan tyckas problematiskt. Visserligen har inte de här programmen skapats genom lagstiftning utan genom avtal mellan parterna på arbetsmarknaden, men socialministern kan stadfästa dessa avtal i efterhand vilket gör dem obligatoriska på respektive avtalsområde. Liknande konstruktioner finns till exempel i Frankrike (Reynaud 1997). Om dessa program som visserligen inte är skapade genom lagstiftning, men som gjorts obligatoriska i efterhand, skall räknas som offentliga eller inte beror på vilken frågeställning man har för handen. I vissa avseenden kan det vara väsentligt att skilja mellan dessa olika system. I finansieringshänseende torde det emellertid vara av underordnad betydelse hur de olika systemen kom till. Det väsentliga borde vara graden av obligatorium för den enskilde och företagen när det gäller att betala avgifterna till systemet.

*Storbritannien* har sedan 1980-talets början avvecklat stora delar av sitt socialförsäkringssystem, och för framtiden starkt begränsat de offentliga pensionsåtagandena (Myles 2001; Bonoli 2000). Härtill har det funnits starka ideologiska och politiska drivkrafter, men även efter regeringsskiftet 1997 har socialförsäkringarna inte förändrats i någon väsentlig utsträckning. Däremot har åtagandena för den sociala servicen expanderat, t.ex. när det gäller daghem. Det gäller även vad som i Sverige brukar rubriceras som aktiv arbetsmarknadspolitik. Därtill kommer det förslag som gäller framtida fonderade inslag i pensionssystemet: "stake-holder pensions". Sammantaget leder detta ändå till att Storbritannien förefaller att avvika alltmer från den europeiska socialförsäkringstraditionen när det gäller vad som garanteras i lagstiftningen. Samtidigt expanderar man den sociala servicen på ett sätt som delvis påminner om den skandinaviska traditionen. Det är dock oklart vad detta betyder i finansieringshänseende. Man kan till exempel tänka sig att daghemsutbyggnaden leder till att fler blir skattebetalare och att detta i sig är tillräckligt för att finansiera de ökade åtagandena på detta område.

*Tyskland* representerar i flera avseenden en annan utvecklingslinje men det finns också gemensamma drag med vad som händer

både i Storbritannien och Sverige. Den tydligaste expansionen på det socialpolitiska området – vid sidan av de förändringar som följde den territoriella utvidgningen – har under senare år skett inom äldreomsorgen. I frånvaro av en skandinavisk typ av kommunal äldreomsorg valde man en försäkringslösning för att försöka hantera de problem som är förknippade med en växande andel äldre och sjuka i befolkningen. Det man införde 1994 kan bäst betecknas som en avgiftsbestämd äldrevårdsförsäkring av fördelningskaraktär (pay-as-you-go). En viss avgift tas ut av den förvärvsarbetsande befolkningen för att finansiera så mycket omsorg som pengarna räcker till. De som betalar avgifter i dag blir berättigade till framtida förmåner medan de som inte gör detta får förlita sig på socialhjälpfinansierad omsorg i framtiden. Viss expansion sker alltså liksom i Storbritannien på välfärdstjänsteområdet. Den tyska pensionsreformen från 2001 innebär en ny form av s.k. privat-offentligt partnerskap. Reformen innehåller till skillnad från den svenska motsvarigheten inget tvångssparande i pensionsfonder. Däremot innehåller den olika inslag av skatterabatter/skatteutgifter för låg- och medelinkomsttagare som skall stimulera till ökat pensionssparande för att kompensera de sänkta ambitionerna när det gäller de lagstadgade pensionernas ersättningsnivåer. Av demografiska skäl leder däremot inte reformen i sig till att utgifterna blir lägre än idag.

Det finns alltså en rad exempel på förändringar av de sociala trygghetssystemen i Europa som verkat begränsande på utgiftsutvecklingen både på kort och lång sikt. Samtidigt finns det ett antal exempel på vidgade åtaganden. De flesta förändringar har varit av ganska marginell karaktär men de kan i ett längre perspektiv få långtgående konsekvenser eftersom de rimligtvis kan påverka intressebildningen i de olika ländernas sociala struktur. Det finns också exempel på långtgående förändringar av socialförsäkringssystemet där det samtidigt skett expansion av andra socialpolitiska åtgärder. Därför lånar sig inte utvecklingen till några enkla generaliseringar eller prognoser.

Det faktum att den Europeiska Unionen står inför upptagandet av fler länder ökar i sig osäkerheten. När det gäller ansökarländerna kan man dock konstatera att dessa har kostsamma socialpolitiska åtaganden där nivåerna på förmånerna är jämförbara med dem som gäller i de nuvarande EU-länderna. Det gäller visserligen inte på det sättet att de absolut sett når upp i samma nivåer men i relation till vad en vanlig löntagare tjänar påminner ambitionsnivåerna om var-

andra. Från finansieringssynpunkt ligger kostnaderna på jämförbara nivåer och den demografiska utvecklingen är i allmänhet ogynnsam.

## 7 Diskussion

Vi har i det här rapporten visat att den kraftiga offentliga utgiftsexpansion för sociala ändamål som präglade de första tre decennierna efter det andra världskriget därefter visat en stagnerade trend. Detta mönster gällande bruttoutgifterna som andel av BNP gäller likväl för Sverige som för de övriga nuvarande EU-länderna. Skillnaderna mellan länderna fortsätter att vara stora. Däremot har den svenska bruttoutgiftsnivån närmat sig den som gäller som medeltal för EU-länderna, även om denna utgiftsnivå i Sverige fortfarande låg över vad som gällde i samtliga andra länder. När vi ser till det som ger en mer korrekt bild av det faktiska utgiftsuttaget, dvs. till nettoutgifterna, har Sverige fortfarande bland de högsta utgifterna i mitten av 1990-talet men toppar inte listan. Denna beräkningsgrund minskar även skillnaderna i sociala utgifter mellan länderna.

De uppgifter som vi presenterar när det gäller finansieringsstrukturen avser socialförsäkringarna och inte välfärdstjänstesektorn. Vi har studerat hur den formella finansiella bördan delas av stat, arbetsgivare och försäkrade, och har kunnat konstatera en påfallande stabilitet när det gäller hur denna allmänna utveckling varit i de nuvarande EU-länderna under efterkrigstiden. Stabiliteten gäller både den relativa fördelningen mellan stat, arbetsgivare och försäkrade, och de variationer som finns mellan länderna härvidlag. Det finns alltså inte i detta avseende någon konvergens mellan länderna (jmf. Montanari 2000). Vi kunde dock konstatera att Sverige, från att i huvudsak ha använt direkta skatter under 1950-talet, skiftade över bördan till arbetsgivarna under de påföljande årtiondena, för att under 1990-talet öka inslaget av egenavgifter. Därmed avviker Sverige mindre från det som gäller som medeltal för EU-länderna. Det kan också konstateras att det finns länder som avviker i större utsträckning när det gäller finansieringsstrukturen, som t.ex. Danmark. Variationen mellan länderna är alltså stor både i fråga om utgifternas nivå och finansieringsstrukturen.

När det gäller bedömningen av hur olika finansieringskällor kommer att bidra till finansieringen av socialförsäkringarna i framtiden kan det vara på sin plats att notera att fördelningen delvis är beroende av vilken socialpolitisk modell man tillämpar. Här bör också noteras att det finns föreställningar om att t.ex. arbetsgivaravgifter är särskilt skadliga för sysselsättningen och att denna typ av föreställningar kan vara av betydelse för beslutsfattandet i EU, alldeles oavsett om de här sambanden kan beläggas i forskning eller inte.

Det svenska välfärdsstatliga systemet är beroende av beskattning av arbete för sin finansiering. Vi kan här konstatera att denna skattebas fortfarande är betydligt mindre rörlig än kapital (Sjöberg 2001). Det finns skäl att tro att arbete även fortsättningsvis kommer att vara trögrörligt. Samtidigt kan konstateras att de skillnader som idag föreligger mellan EU-länderna leder till en situation där länder, företag och individer lockas att utnyttja detta och därmed flytta kostnader för den sociala tryggheten till något annat land och därmed till andra företag och individer (Palme 1997).

Att den stagnation av de offentliga utgifterna för trygghetssystemen som observerats har sin motsvarighet i de sociala rättigheternas nivåutveckling har konstaterats på annat håll (Korpi & Palme 2001). De resultat som redovisats i föreliggande studie visar att de skillnader som finns i rättigheter mellan länder fortsätter att vara av signifikant betydelse för skillnaderna i utgifter. Resultaten tyder emellertid på att de strukturella förhållandena ökat i betydelse för ländervariationen i utgifter. Det talar för att förändringar i arbetslöshet, ohälsa och befolkningsstruktur också i framtiden kommer att vara viktiga för bedömningarna av hur utgifterna kommer att utvecklas vid sidan av generositeten i de sociala trygghetssystemen.

Den svenska befolkningen var redan på 1980-talet Europas äldsta i fråga om andelen av befolkningen över 65 år. De framskrivningar som går att göra i detta avseende tyder på en mindre problematisk utveckling i Sverige jämfört med de övriga europeiska länderna. Samtidigt bör dock påpekas att det inte bara är andelen över 65 år som är viktig i utgiftshänseende. När det gäller sjukvård och äldreomsorg är det framför allt andelen över 80 år som är krävande. När det gäller förtidspensionering och långa sjukdomsfall är det storleken av befolkningen i årskullarna strax under den normala pensionsåldern som är viktig. I det svenska fallet skall också den stora variationen i kohortstorlekar beaktas (jmf. Björklund 2001).



Vi kunde alltså konstatera att de senaste två årtiondena medfört en allmän stagnation av utgiftsutvecklingen i Europa. Det är delvis en avspeglning av att rättigheterna inte utökats och att vi sett flera exempel på nedskärningar i bl.a. ersättningsnivåer. Med undantag av Storbritannien och möjligen Irland har dock dessa nedskärningar varit förhållandevis begränsade. Sverige har skurit ner mer än vad som varit fallet i de flesta andra länder (Korpi & Palme 2001). Men det finns också en rad exempel på att socialpolitiken gjorts mer osynlig och att denna tendens förefallit starkare i de andra europeiska länderna. Det har handlat om förlängda sjuklöneperioder men framförallt om att man använder skattesystemet för socialpolitiska ändamål. Det senare sker såväl på pensionsområdet som för stödet till barnfamiljerna. Detta leder kanske inte till några reala skillnader i de åtaganden som staten gör på det socialpolitiska området men utgör i sig en formidabel pedagogisk utmaning för dem som fortsatt vill använda direkta sociala utgifter för dessa ändamål.

Ett av de viktigaste långsiktiga åtagandena för framtiden gäller pensionerna, ett område där beslut fattade idag får effekter under årtionden framöver. Ett allmänt mönster är att de beslut som fattats under 1990-talet syftat till att begränsa utgiftsutvecklingen. Inget land har vid detta avseende gått så långt som Storbritannien. Huvudintrycket är att utgifterna i de flesta länderna kommer att fortsätta att öka trots beslut med begränsande inriktning. I det perspektivet förefaller den svenska pensionsreformen ha klara konkurrensfördelar genom att så tydligt låsa avgiftsuttaget. Även om garantipensionen i ett "låg tillväxtscenario" kommer att spela en större roll än om tillväxten blir högre, förändrar detta inte särskilt mycket för finansieringen av just pensionsystemet. Det finns dock exempel på ökade socialpolitiska åtaganden bland EU-länderna, även i Storbritannien. Det gäller främst välfärdstjänsterna. Inte sällan sker också en omfördelning på så sätt att man använder skatteutgifter snarare än direkta utgifter. Fenomenet är inte begränsat till välfärdstjänster utan förekommer även inom pensionsområdet.

Den bedömning som vi gör på grundval av de senaste decenniernas utveckling av trygghetssystemen i Europa är att finansieringen av de välfärdsstatliga systemen kommer att vara beroende av förändringar och beslut såväl inom respektive land som i omvärlden. Hittills har det uppenbarligen funnits stor handlingsfrihet för länderna i den Europeiska Unionen när det gäller nivån på skatteuttaget liksom när det gäller själva finansieringsstrukturen. Detta är

naturligtvis inte oproblemiskt vare sig när det gäller dem som flyttar mellan olika länder eller när det gäller de länder som har ett högre allmänt skattetryck och/eller en finansieringsstruktur som i hög grad avviker från andra länder. Det är t.ex. inte oproblemiskt om enskilda länder avviker nedåt i dessa två avseenden eftersom detta kan leda till vissa typer av konkurrensfördelar och så kallad "social dumping". De strävanden som bl.a. finns i EU-kommissionen när det gäller såväl harmonisering av skattepolitiken som en konvergens av de socialpolitiska målen bör också ses mot denna bakgrund. Om inte detta lyckas är ett inte osannolikt scenario att unionens länder precis som tidigare s a s "hankar sig fram" med olika typer av problem på släp.

Den svenska utvecklingen på det socialpolitiska området kan därför förväntas fortsätta att vara beroende av interna förhållanden och faktorer. Om demokratin fungerar kommer medborgarnas uppfattningar av som är önskvärt att styra utvecklingen. Vad som kommer att uppfattas som önskvärt hos en majoritet av befolkningen kan dock heller inte förutspås, och kan i sin tur vara beroende av förhållanden i vår omvärld. Det som kunnat konstateras i forskningen kring attityderna till välfärdsstaten är, å ena sidan, ett påfallande stabilt stöd för grundläggande välfärdsstatliga ansvarsförhållanden, men, å andra sidan, ett växande missnöje mot slutet av 1990-talet med vad man får ut av sina skatter (SOU 2001:79). På ett allmänt plan förefaller alltså finansieringsfrågan vara ett klassiskt demokratiskt problem. I den mån den kommer att påverkas direkt eller indirekt av beslut på EU-nivå innebär detta att "problemet" fått en ny dimension.

## Referenser

- Adema, W. 1997. "What do Countries Really Spend on Social Policies? A Comparative Note". *OECD Economic Studies*, nr. 28, 1997/I.
- Adema, W. 2000. "Revisiting Real Social Spending Across Countries: a Brief Note". *OECD Economic Studies*, nr. 30, 2000/I.
- Alber, Jens. 1988. "Is there a crisis of the welfare state? Cross-national Evidence from Europe, North America, and Japan." *European Sociological Review* 4(3): 181-206.
- Arts, L.J.M., R.V. Burkhauser & P.R. De Jong (red.). 1996. *Curing the Dutch Disease*. Aldershot: Ashgate.
- Atkinson, A.B. 1997. "Does social protection jeopardize European competitiveness? *Bulletin Luxembourgeois des Questions Sociales* 4:19-28.
- Atkinson, A.B. 1999. *The Economic Consequences of Rolling Back the Welfare State*. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press.
- Atkinson, A.B. & G. V. Mogensen (red.). 1993. *Welfare and Work Incentives. A North European Perspective*. Oxford: Clarendon Press.
- Björklund, A. (red.) 2001. *Ny kris i befolkningsfrågan? Välfärdspolitiska rådets rapport 2001*. Stockholm: SNS förlag.
- Bollen, K. A. & R.W. Jackman. 1985. "Regression Diagnostics. An Expository Treatment of Outliers and Influential Cases." *Sociological Methods and Research* 13:510-42.
- Bonoli, G. 2000. *The Politics of Pension Reform. Institutions and Policy Change in Western Europe*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Daly, M. 1997. "Welfare States Under Pressure: Cash Benefits in European Welfare States Over the Last Ten Years." *Journal of European Social Policy* 7:129-46

- Ds 1994:81. *En social försäkring*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO). Stockholm: Finansdepartementet.
- Dowrick, S. 1996. "Swedish Economic Performance and Swedish Economic Debate: A View from Outside." *The Economic Journal* 106:1772-79.
- Ebbinghaus, B. 2001. "Mellan stat och marknad. Tjänstepensioner och offentligt privat i Storbritannien, Tyskland, Italien och Sverige", i J. Palme (red.) *Pensionsreformer World Wide: Europa och Amerika möter åldrande befolkningar*. Stockholm: Pensionsforum.
- Europeiska Kommissionen. 1997: *Modernising and Improving Social Protection in the European Union*, (COM (97) 102).
- Hay, C. 1998. "Globalisation, Welfare Retrenchment and the Logic of No Alternative." *Journal of Social Policy* 27:525-32.
- Huber, E., C. Ragin & J. D. Stephens. 1997. Comparative Welfare States Data Set.  
<http://www.lisproject.org/publications/welfaredata/welfareaccess.htm>
- International Labour Office. Olika år. *The Cost of Social Security*. Geneve: International Labour Office.
- Kangas, O. 1991. *The Politics of Social Policy*. Stockholm: Institutets för social forskning avhandlingsserie nr. 19, Stockholms universitet.
- Kangas, O. & J. Palme. 1991. "Structural Needs, Social Rights and Social Expenditures." (Uppsats presenterad vid ISA RC19 Konferens i Vouranta, Helsinki, August 28-31).
- Kesselman, J. R. 1996. *Economic Issues of General Payroll Taxes*. Center for Research on Economic and Social Policy, Discussion Paper 1996: 27. The University of British Columbia, Vancouver, Canada.
- Kohl, J. 2001. "Socialpolitik för gamla i Tyskland", i J. Palme (red.) *Pensionsreformer World Wide: Europa och Amerika möter åldrande befolkningar*. Stockholm: Pensionsforum.
- Korpi, W. 2001. "Contentious Institutions: An Augmented Rational-Actor Analysis of the Origins and Path Dependency of Welfare States Institutions in the Western Countries". *Rationality and Society*, 13(2): 235-283.
- Korpi, W. & J. Palme. 2001. "New Politics and Class Politics in Welfare State Regress: A Comparative Analysis of Retrenchment in 18 Countries 1975 - 1995", Uppsats presenterad vid

- Meeting of the ISA Research Committee on Social Stratification, Mannheim, April 27-29, och Annual meeting of the American Political Science Association, San Fransisco, Augusti 30 – September 3.
- MISSOC. Olika år. *Social Protection in the EU Member States. Comparative tables*. Bryssel: Europeiska Kommissionen.
- MISSOC-Info. 1999. *Evolution of social protection in the Member States of the European Union*. Bulletin 2/99. Bryssel: Europeiska Kommissionen.
- Montanari, I. 2000. *Social Citizenship and Work in Welfare States: Comparative Studies on Convergence and on Gender*. Stockholm: Institutet för social forskning avhandlingsserie nr. 45, Stockholms universitet.
- Montanari, I. 2001. "Modernization, globalization and the welfare state", *British Journal of Sociology*, 52(3): 469-494.
- Myles, J. 2001. "Pensionsreformer i rika demokratier", i J. Palme (red.) *Pensionsreformer World Wide: Europa och Amerika möter åldrande befolkningar*. Stockholm: Pensionsforum.
- OECD. 1987. *Financing and Delivering Health Care*. Paris: OECD.
- OECD. 1988. *Reforming Public Pensions*. Paris: OECD.
- OECD. 1990. *Employment Outlook*, July 1990. Paris: OECD.
- OECD. 1997. *The Tax/Benefit Position of Employees 1995-96*. Paris: OECD.
- OECD. 2001. *Social Expenditure Database*. 3rd edition. Paris: OECD.
- Olsson, H. & M. Oberkofler. 1994. *Nettokostnader för transferringar i Sverige och några andra länder* (Ds 1994: 133). Stockholm: Fritzes.
- Palier, B.1997. "A Liberal Dynamic in the Transformation of the French Social Welfare System", i J. Clasen (red.) *Social Insurance in Europe*. Bristol: Policy Press.
- Palme, J. 1990. *Pension Rights in Welfare Capitalism*. Stockholm: Institutet för social forskning avhandlingsserie nr. 14, Stockholms universitet.
- Ploug, N. 2001. "Det danska ålderspensionssystemet - ful ankunge eller vacker svan?", i J. Palme (red.) *Privata och offentliga pensionsreformer i Norden – slut på folkpensionsreformen?* Stockholm: Pensionsforum.

- Reynaud, E. 1997. "France: A National and Contractual Second Tier", i M. Rein & E. Wadensjö (red.) *Enterprise and the Welfare State*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Saunders, P. & F. Klau. 1985. "The Role of the Public Sector." *OECD Economic Studies*, Vnr. 4, Spring 1985, Special Issue.
- Sjöberg, O. 1999a. "Financing Social Protection in Europe: a Historical Outline", i Ministry of Social Affairs and Health, *Financing Social Protection in Europe*. Ministry of Social Affairs and Health Publications 1999:21, Helsingfors.
- Sjöberg, O. 1999b. "Paying for Social Rights". *Journal of Social Policy*, 28(2): 275-297.
- Sjöberg, O. & O. Bäckman 2001. "Incitament och arbetsutbud – En diskussion och kunskapsöversikt", i J. Fritzell & J. Palme (red.) *Välfärdens fördelning och finansiering*. SOU 2001:57. Stockholm: Fritzes.
- Socialdepartementet. 1994. *Sammanställning av remissyttranden över pensionsarbetsgruppens betänkande Reformerat Pensionssystem* (Ds 1994:82). Stockholm: Socialdepartementet.
- SOU 1994:20. *Reformerat pensionssystem*. Betänkande av Pensionsarbetsgruppen. Stockholm: Fritzes.
- SOU 1996:113. *En allmän och aktiv försäkring vid sjukdom och rehabilitering*. Betänkande av Sjuk- och arbetsskadekommittén. Stockholm: Fritzes.
- SOU 2001:79. *Välfärdsbokslut för 1990-talet*. Slutbetänkande av Kommittén Välfärdsbokslut. Stockholm: Fritzes.
- Stimson, J. 1985. "Regression in Space and Time, a Statistical Essay." *American Journal of Political Science*, Vol. 29: pp. 914-947.
- US. Department of Health. Olika år. *Social Security Programs Throughout the World*. Washington DC.: US Government Printing Office.

## Alternativa skattemodeller

# Utgiftsskatt - sammanfattning av system och effekter

**Av Professor Sven-Olof Lodin**

*Expertrapport 11 till skattebasutredningen*

Mars 2002



# Innehåll

<b>1</b>	<b>Bakgrund - 1970-talets debatt om den svenska inkomstbeskattningen och sökandet efter alternativa skattemodeller .....</b>	<b>379</b>
<b>2</b>	<b>Utgiftsskattens grundprinciper .....</b>	<b>383</b>
2.1	Historik.....	383
2.2	Utgiftsskattebegreppet .....	384
2.3	Utgiftsskattens tekniska konstruktion.....	384
2.4	Utgiftsskattens speciella egenskaper.....	386
2.4.1	Ökade möjligheter till likformig beskattning .....	386
2.4.2	Behandlingen av inflationsvinster och inflationsförluster .....	387
2.4.3	Utgiftsskattens sparstimulans.....	387
2.4.4	Utgiftsskattens ekonomiska effekter .....	388
2.5	Utgiftsskattens speciella problem.....	388
2.5.1	Vad skall räknas som avdragsgillt sparande? .....	389
2.5.2	Familjebeskattningen.....	391
2.5.3	Övergången från inkomst- till utgiftsskatt .....	392
2.5.4	In- och utflyttningsproblematiken .....	393
2.5.5	Relationer till omvärlden .....	394
<b>3</b>	<b>Slutsatser .....</b>	<b>395</b>

# 1 Bakgrund - 1970-talets debatt om den svenska inkomstbeskattningen och sökandet efter alternativa skattemodeller

Under 1970-talet inleddes en intensiv debatt om det svenska inkomstskattesystemet och dess effekter, som kom att vara fram till den stora skattereformen 1991. Sökandet av alternativ till inkomstbeskattningen som beskattningsmetod var ett betydande inslag i debatten.

Bakgrunden var att det allmänna skattetrycket och även inkomstskattetrycket skärptes betydligt under slutet av 1960-talet och under 1970-talet. Genom olika s.k. Hagaöverenskommelser skärptes marginalskatteeffekterna i systemet betydligt. Inkomstbeskattningens tekniska utformning var illa anpassad till denna utveckling. Olikbehandlingen av skilda men jämförbara inkomsttyper var omfattande. Samma olikbehandling förekom på kostnadssidan. Löpande inkomst, inklusive direktavkastning på investeringar, beskattades med marginalskattesatser på över 80 %. Kapitalvinster beskattades bara delvis eller inte alls. Dessa ojämnheter i systemet gav upphov till ett höggradigt skatteanpassat beteende, där skattebetalarna sökte få sina inkomster hänförliga till lågbeskattade inkomstslag och sina kostnader avdragsgilla mot högbeskattad inkomst. Det gällde m.a.o. att omvandla sina inkomster till kapitalvinster och sina kostnader till löpande kostnader. Metoderna för detta var många och relativt lättillämpade. Nolltaxering var vanligt förekommande.

Till detta kom en kraftig ökning av inflationstakten. Inflationen låg långa tider nära tioprocentnivån. Det är ingen överdrift att säga att den svenska inkomstbeskattningen aldrig varit så dåligt anpassad till en inflationsekonomi som just när inflationen kom att bli som högst. Inflationseffekterna skärpte ytterligare de ojämnheter i beskattningen som systemfel och höga marginalskatter redan medförde. Behovet av inflationsanpassning ledde skattebetalarna till ytterligare skatteplanering. "Högre lön än lön" var en maxim som många tillämpade för att skydda sig mot inflationens

urgröpande effekter. Det finansiella sparandet visade på stora minustal. Kapitalinkomstbeskattningen var en stor minuspost i statsbudgeten.

Med stigande skattetryck och ökade fördelningspolitiska ambitioner i kombination med höjd inflationstakt visade sig således den praktiska utformningen av inkomstbeskattningen medföra allt svårare problem, när det gällde att rättvist och utan oönskade snedvridande effekter beskatta den disponibla inkomsten. Kort sagt, inkomstbeskattningen var utomordentligt illa anpassad till den ekonomiska verkligheten under 1970-talet. De anpassningsåtgärder som systemet föranledde skattebetalarna att företa var samhälls-ekonomiskt skadliga.

Kritiken mot skattesystemet och dess effekter var hård. Gunnar Myrdal myntade uttrycket "svenskarna – ett folk av fifflore". Systemets effekter betecknades av många som perversa, även om uttrycket blev berömt först i samband med den stora skattereformen.

Situationen gav upphov till en rad olika förslag om reformering av skattesystemet. Real inkomstbeskattning, d.v.s. en genomgående indexering inte bara av skatteskalor utan av intäkter och kostnader liksom värden var en idé som utreddes i särskild ordning (*Real beskattning* SOU 1982:1-3). En annan idé var utgiftsskatt, som 1974 fördes fram i den svenska debatten av författaren till denna bilaga. Utgiftsskatteidén var inte ny, men hade aldrig på allvar tidigare diskuterats i Sverige. Internationellt hade den också varit död i mer än 20 år. Det var inte så mycket fråga om utgiftsskattens teoretiska fördelar som om dess bättre praktiska förmåga att beskatta den inkomstskatten avsåg att träffa. Inkomstskattens skattebas, den disponibla inkomsten, uppfattades i allmänhet fortfarande som ett principiellt riktigare mått på skatteförmågan än den konsumerade inkomsten.

Den offentliga diskussion om utgiftsskatt som följde, ledde till att jag av 1972 års skatteutredning fick uppdraget att närmare utreda utgiftsskattens teknik och effekter. Min utredning presenterades 1976 (*Progressiv utgiftsskatt – ett alternativ?*, SOU 1976:62. En utökad engelsk version *Progressive Expenditure Tax – an alternative?* utkom på Liber Förlag, Stockholm, 1978 och en spansk version *Impuesto Progresivo Sobre el Gasto: ¿una alternativa?* publicerades av ett spanskt forskningsinstitut, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983).

Mitt förslag innebar en kombination av en proportionell kommunal förenklad inkomstskatt och en statlig skatt i form av en utgiftsskatt. Det fanns en relativt omfattande internationell diskussion om utgiftsskattens teoretiska aspekter. Däremot var utgiftsbeskattningens praktiska och tekniska frågor knappast analyserade. Osäkerheten om dess praktiska genomförbarhet var stor. Därför inriktades utredningsarbetet till stor del på att undersöka tänkbara tekniska lösningar och på att analysera de olika praktiska och funktionsmässiga problem som kunde uppstå. I enlighet härmed utarbetades ett förslag till en praktisk modell för utgiftsbeskattningen.

Utredningen ledde till att regeringen 1981 tillsatte Utgiftsskattekommittén, vars betänkande *Utgiftsskatt, teknik och effekter*, framlades 1986, SOU 1986:40. Kommittén fann dock att utgiftsskatt från såväl principiella som praktiska utgångspunkter inte borde införas. Även om kommittén inte var enig kom därigenom utgiftsskatten att avföras från den svenska debatten som en framtidsväg för beskattningens utformning.

Utgiftsskattedebatten fördes inte bara i Sverige. Parallellt med utredningsarbetet i Sverige, förekom i såväl USA som Storbritannien utredningar av liknande slag. I USA fördes en intensiv akademisk debatt. 1977 utkom också en offentlig utredning, *Blue prints for Basic Tax Reform* (US Treasury Department, January 17, 1977) som analyserade och rekommenderade införandet av utgiftsskatt. I Storbritannien föreslog den s.k. Meade Committee under ordförandeskap av ekonomipristagaren James Meade (*The Structure and Reform of Direct Taxation*, Report of a Committee chaired by Professor J.E. Meade, Institute for Fiscal Studies, London, 1978) införandet av utgiftsskatt. Varken i Storbritannien eller USA ledde emellertid utredningsarbetet fram till några lagstiftningsåtgärder. I USA togs i stället beslut om långtgående förenklingar och skattesatsreduktioner i inkomstbeskattningen, vilka blev startskottet för en världsomfattande reformering av skattesystemen innebärande systemförenklingar och basbreddningar kombinerade med radikalt sänkta skattesatser. 1991 års skattereform i Sverige, som var en av de mest omfattande för att inte säga den mest omfattande, skall ses i det perspektivet.

I de latinamerikanska staterna rönt utgiftsskatten ett stort och fortsatt intresse. Skälet var framförallt de höga inflationsnivåer, ibland över 100 procent, som plågade länderna. En av utgiftsskattens främsta fördelar är nämligen att den utan komplicerad

indexeringsteknik förmår att behandla inflationspåverkade värdeförändringar ekonomiskt korrekt så att endast den reala inkomsten blir föremål för faktisk beskattning. I flera länder framlades också färdiga regeringsförslag om införande av utgiftsskatt (bl.a. i Colombia och Mexico). Samtliga drogs emellertid tillbaka av samma internationella skäl. USA:s regering förklarade nämligen att USA vid tillämpningen av sina regler för avräkning av utländsk inkomstskatt, som är helt avgörande för skattebelastningen på amerikanska utlandsinvesteringar, inte avsåg att erkänna utgiftsskatten som en skatt på inkomst. Detta skulle medföra förödande skattekonsekvenser för amerikanska företag med investeringar i och inkomster från länder med utgiftsskatt. Med hänsyn till de latinamerikanska ländernas stora beroende av amerikanska investeringar blev därför införandet av utgiftsskatt politiskt omöjligt.

## 2 Utgiftsskattens grundprinciper

### 2.1 Historik

Tanken att medborgarnas konsumtion utgör en lämpligare bas för beskattningen än deras inkomster framfördes redan på 1600-talet av den engelske filosofen Hobbes. John Stuart Mill utvecklade tanken vidare i mitten av 1800-talet och hävdade i *"Principles of Political Economy"*, att den enda undantagslösa och rättvisa principen för en inkomstbeskattning var att undanta sparandet från beskattning. Den praktiska tekniken härför kunde Mill dock inte finna. Det var först när den amerikanske ekonomen Irving Fisher i *"Income in Theory and Income Taxation in Practice"* (Econometrica, 1937) påvisade att konsumtionen kunde mätas indirekt genom att man direkt mätte inkomsten och justerade denna med förändringarna – positiva och negativa – i sparandet, som den praktiska tekniken för en personlig utgiftsbeskattning var funnen. Fishers egen definition på skattebasen innebar i korthet, att inkomst = konsumtion, eftersom värdet av ett kapital utgjordes av det diskonterade värdet av de framtida nyttigheter (konsumtion) man kunde få för kapitalet. Den framtida avkastningen var ointressant om den inte kunde förvandlas i nyttigheter. Han menade att de traditionella inkomstbegreppen i själva verket innebar inkomst + sparande. Med traditionell terminologi innebar Fishers inkomstbegrepp detsamma som inkomst med avdrag för sparande. Utgiftsskatten blir då en skatt på inkomsten efter sparande. Frågan om utgiftsbeskattningen som ett alternativ till inkomstskatten aktualiserades åter under slutet av 1950-talet, sedan Nicholas Kaldor publicerat sin klassiska studie *"An Expenditure Tax"* (London, 1955), där han ingående diskuterar inkomstskattens och utgiftsskattens effekter. Bortsett från att utgiftsskatten med i huvudsak misslyckat resultat för en tid infördes i Indien och Ceylon (Sri Lanka) fick debatten inga praktiska konsekvenser.

## 2.2 Utgiftsskattebegreppet

Den progressiva direkta utgiftsskatten är en skatt på den personliga konsumtionen. Tekniskt är den emellertid konstruerad som en inkomstskatt. Den utgår från principen att all inkomst – oavsett från vilken inkomstkälla den kommer – skall beskattas lika. Beskattningen sker emellertid vid den tidpunkt då den skattskyldige tillgodogör sig inkomsten genom att konsumera den. Detta kan vara såväl före som efter det att inkomsten intjänas. Tanken är att beskattningen härigenom fördelas riktigare över tiden än vid inkomstbeskattningen, att beskattningen inträffar när den skattskyldige utnyttjar inkomsten för personligt bruk och härigenom tar de samlade gemensamma resurserna i anspråk, och att alla penningtillskott oavsett varifrån de kommer bidrar till den skattskyldiges skatteförmåga.

Utgiftsskatten kan också uppfattas som en konsumtionsskatt. En konsumtionsbeskattning är i allmänhet utformad som en indirekt skatt, såsom mervärdesskatten. En allmän indirekt skatt kan emellertid inte utformas på ett sådant sätt att konsumenternas olika skatteförmåga kan beaktas. Tvärtom verkar en indirekt skatt i vissa situationer så att inkomsttagare med lägre inkomster drabbas relativt sett hårdare än höginkomsttagare. Gör man konsumtionsbeskattningen personlig kan den utformas progressivt, varigenom det individuella skatteuttaget kommer att bli beroende av den skattskyldiges konsumtionsnivå eller levnadsstandard, som enligt många bättre uttrycker den skattskyldiges skattebetalningsförmåga än det traditionella inkomstbegreppet.

## 2.3 Utgiftsskattens tekniska konstruktion

Tekniskt kan den progressiva utgiftsskatten konstrueras på flera sätt. Grundtanken är dock att den skattskyldiges samtliga likviditetstillskott under året - vanlig inkomst, försäljningsintäkter, arv, lån etc. utgör inkomst samt att avdrag erhålls för alla utgifter för inkomstens förvärvande samt för alla utgifter för investeringar. Dessutom erhålls avdrag för allt nysparande medan all upplösning av sparande läggs till inkomsten. Det netto som herefter återstår utgör den under året konsumerade inkomsten, vilken beskattas. Utgiftsskatten kan också kombineras med en proportionell inkomstskatt, varvid den progressiva delen av beskattningen effektu-

eras i form av en utgiftsskatt. Schematiskt innebär utgiftsskatten följande.

*Tillkommande skattepliktiga belopp:*

1. Alla likviditetstillskott (löpande inkomst som lön, förvärvsin- komster och direktavkastning i form av ränta, utdelning, etc., försäljningslikvider vid försäljning av investeringsobjekt, arv, gåva, lotterivinster och liknande samt uppburna lån)
2. All upplösning av sparande (minskning av banktillgodo- havanden och liknande, försäljning av värdepapper, minskning av fordringar)

*Avgående avdragsgilla belopp:*

1. Alla löpande utgifter för inkomstens förvärvande
2. Alla utgifter för investeringar i förvärvsverksamhet
3. Allt nysparande (ökning av banktillgodohavanden och liknande, värdepappersförvärv, ökning av fordringar, amorte- ringar på lån)

Nettot utgör beskattningsunderlaget.

Nettot motsvarar också årets konsumtion för privat bruk, dvs. den skattskyldiges levnadsstandard.

Man kan i och för sig beskriva utgiftsskattens innebörd på flera sätt. Ovan har valts att anknyta till flödet av kontanta medel. Alla kontanttillskott, både utifrån kommande och sådana som beror på omvandling av andra tillgångar till kontanter, medför i princip skatteplikt. Användningen av de tillgängliga kontanta medlen be- stämmer vad som därav blir beskattat. Från skatt undantas de upp- räknade typerna av utgifter, som inte räknas som konsumtion. Också på utgiftssidan är det fråga om att mäta kontantflöden.

Sammantaget innebär detta att utgiftsskatten med denna kon- struktion utgör en cash flow-skatt. Härav följer att förmögen- hetsförändringar som beror på värdoförändringar – positiva eller negativa – av enskilda förmögenhetstillgångar varken påverkar be- skattningen eller beräkningen av skatteunderlaget. Någon värde- ring av tillgångarna behöver i princip ej ske. Endast då en tillgång



förvandlas till likvida medel påverkas beskattningen. Detta innebär att redovisningen till utgiftsskatt bör omfatta en redovisning av de kontanta medel, som under året stått till den skattskyldiges förfogande, och av den användning av medlen, som ej medfört skatteplikt, dvs. av de avdragsgilla utgifterna. Återstoden utgör den skattskyldiges skattepliktiga förbrukning.

## 2.4 Utgiftsskattens speciella egenskaper

### 2.4.1 Ökade möjligheter till likformig beskattning

Oavsett vilket inkomstbegrepp som man lagt till grund för inkomstbeskattningen har det vid tillämpningen av en progressiv beskattning visat sig omöjligt att i praktiken beskatta alla typer av inkomster på samma sätt. Särskilt har beskattningen av kapitalvinster ställt till besvär. Dessa har på grund av bland annat inläsnings- och inflationseffekter fått lämnas helt utanför beskattningen eller fått beskattas lindrigare än vanliga löpande inkomster. Också periodiseringen av inkomster, liksom frågan om när en inkomst kan anses realiserad, har ställt till problem. De ojämnheter i beskattningen som detta medfört har lett till stora problem, inte bara tekniskt utan särskilt i rättvise- och likformighetshänseende, och medfört omfattande skatteplanering och skattestyrning av medborgarnas handlande.

Vid konsumtionstillfället spelar en inkomsts ursprung ingen roll. Alla medel har då samma skattekraft och kan i utgiftsbeskattningen behandlas lika även vid en progressiv beskattning. Någon uppdelning i olika inkomstslag behövs inte. Inte heller behöver någon hänsyn tas till om inkomsten intjänats under ett eller flera år, eller om den grundar sig på värdestegring, avkastning eller arbete. Kapitalvinster behöver ingen särbehandling. Frågan om när en inkomst intjänas blir irrelevant. Konsumtionen kan ske antingen före intjänandet genom upptagande av lån eller senare om inkomsten sparats. Härigenom innebär utgiftsskatten en betydande förenkling och ökade möjligheter till en likformig beskattning.

#### 2.4.2 Behandlingen av inflationsvinster och inflationsförluster

Inkomstbeskattningen är nominell till sin natur och kan inte utan en total indexering av skattebasen behandla värdeförändringar på grund av inflation på ett korrekt sätt. Såväl över- som underbeskattning blir följden. Särskilt svårt är problemet beträffande kapitalvinster och sparande. Genom systemets oförmåga att behandla inflationseffekterna korrekt har låntagande gynnats och sparande missgynnats. Även om flera försök gjorts har något totalindexerat inkomstskattesystem inte införts någonstans. Som inledningsvis belysts är svårigheterna att behandla inflationsproblemet korrekt ett av inkomstbeskattningens största problem.

I utgiftsskatten beskattas inkomsten när den konsumeras, oavsett när den intjänas, och därmed i det penningvärde i vilket den nyttiggöres. Detta innebär att penningvärdeförändringar beaktas automatiskt utan något behov av indexering av skattebasen. Det betyder att den som sparar för framtida konsumtion blir beskattad för sin inkomst i det lägre penningvärde i vilket han konsumerar inkomsten medan i det motsatta fallet den som genom belåning av värdestegring konsumerar inkomsten i ett högre penningvärde än det i vilket inkomsten realiserats blir beskattad i detta högre penningvärde. På så sätt är utgiftsskatten real till sin natur. Inflationseffekterna på såväl sparande som låntagande får en riktig real behandling. Endast skatteskalen behöver inflationsindexeras, vilket är tekniskt enkelt.

#### 2.4.3 Utgiftsskattens sparstimulans

Inkomstbeskattningen har ofta kritiserats för att missgynna sparande genom att beskatta såväl den sparade inkomsten som den sparade inkomstens avkastning. Inflationseffekterna har dessutom förvärrat detta problem. Man har talat om sparandets dubbelbeskattning.

Oavsett om detta är en korrekt beskrivning behandlar utgiftsskatten sparande mer gynnsamt än inkomstbeskattningen inte bara genom sin reala natur. Genom att avdrag medges för sparad inkomst och beskattning sker endast när inkomsten konsumeras blir effekten att inkomsten endast beskattas en gång, d.v.s. densamma som om avkastningen inte beskattats.

#### 2.4.4 Utgiftsskattens ekonomiska effekter

I samband med utgiftsskattekommitténs arbete utreddes den existerande inkomstbeskattningens och utgiftsskattens ekonomiska effekter i olika avseenden (*SOU 1986:40, bilaga 2*). Enligt utredningsmännen måste resultaten, som bl.a. inte kunnat beakta de beteendeförändringar som en övergång till utgiftsskatt skulle leda till (jfr de betydande beteendeförändringar som 1991 års radikala men ändå mindre omfattande skattereform ledde till), bedömas med försiktighet. Enligt dessa beräkningar uppnår en renodlad utgiftsskatt bättre samhällsekonomisk neutralitet än inkomstskatten. I relation till konsumtion var den fördelningspolitiska träffsäkerheten naturligt nog betydligt bättre för utgiftsskatten än för inkomstskatten. Men också vad angår fördelningspolitisk träffsäkerhet i relation till inkomst visade sig utgiftsskatten i ett långsiktigt perspektiv (men inte kortsiktigt) ha bättre träffsäkerhet, särskilt vad gäller horisontell fördelning. Dock föreföll barnfamiljer få ökad skattebörd, vilket ju är naturligt med hänsyn till att varje inkomstenhet inom en barnfamilj normalt har en större konsumtionsbörd än i familjer utan barn. Detta var dock möjligt att korrigera genom höjda barnbidrag. Tjänstemannagruppen, som var hårt belånad bl.a. genom skatteanpassningen, skulle på grund härav i vart fall kortsiktigt få en ökad beskattning.

Den faktiska progressionen i skattesystemet beräknades öka vid en övergång till renodlad utgiftsskatt. Vidare verkade utgiftsskatten ge en bättre approximation av den långsiktiga inkomsten än inkomstskatten. De snedvridande effekterna i skattesystemet skulle minska.

Också effekterna av en del mellanalternativ utreddes. Den kombination av en proportionell kommunal inkomstskatt och en progressiv statlig utgiftsskatt, som var huvudalternativ i min egen ursprungliga utredning, gav genomgående sämre ekonomiskt utfall än en renodlad utgiftsskatt, men trots detta i allmänhet bättre utfall än det existerande inkomstskattesystemet.

#### 2.5 Utgiftsskattens speciella problem

I vissa avseenden ger utgiftsskatten upphov till nya eller annorlunda problem än inkomstskatten. Ett problem ligger i själva skattebasdefinitionen där sparande respektive sparandeupplösning

har strategisk betydelse. Det gör att definitionen av vad som skall räknas som sparande och avdragsgill investering blir kritisk. Ett därmed sammanhängande problem är, om gränsdragningen blir för rigid, risken för ojämnheter i beskattningen på grund av tillfälliga konsumtionstoppar, särskilt vid inköp av dyrare kapitalvaror som bilar.

Ett annat problem är att den individuella beskattning som gäller för inkomstbeskattningen inte fungerar väl inom utgiftsskatten om inte gifterättsgemenskapen avskaffas. Ett alternativ är att återinföra sambeskattning.

Ett tredje problem är hur en övergång från nuvarande inkomstbeskattning till utgiftsskatt skall konstrueras så att varken över- eller underbeskattning eller oönskade periodiseringsproblem uppstår på grund av övergången.

Ett fjärde problem är förhållandet till en omvärld där inkomstbeskattning fortfarande tillämpas. Särskilt besvärlig blir frågan om inflyttning till och utflyttning från landet, som medför likartade problem som övergången till utgiftsskatt men av permanent karaktär. Nedan skall dessa problem kortfattat belysas liksom möjliga lösningar.

### 2.5.1 Vad skall räknas som avdragsgillt sparande?

För att ett utgiftsskattesystem skall fungera krävs en klar och lättillämplig gränsdragning mellan sparande och konsumtion. Detta är dock inte det lättaste att åstadkomma. Att allt kontrollerbart finansiellt sparande skall ingå i definitionen av sparande är självklart. Likaså måste varaktiga investeringar i förvärvsverksamhet liksom i fastigheter i princip räknas dit. När man kommer till reala investeringar såsom egna hem, bilar och andra varaktiga kapitalvaror är gränsdragningen inte lika självklar.

Investeringar i egna hem måste om inte annat av praktiska skäl behandlas som avdragsgillt sparande. Köp av egen bostad är i allmänhet den mest kapitalkrävande investering inom den privata sfären som en skattskyldig kan tänkas företa sig. Den är också i allmänhet delvis lånefinansierad. En beskattning som för konsumtion av en så stor investering – oavsett hur den är finansierad – skulle leda till drastiska marginaleffekter och kräva en betydande extrauppläning som dessutom skulle kunna medföra olyckliga belastningar på det finansiella systemet. Om anskaffning av egen bo-

stad i stället anses som avdragsgillt sparande, krävs också en gränsdragning mellan förbättringskostnader, som är avdragsgilla och reparationskostnader som inte medför avdragsrätt.

Detta gränsdragnings- och kontrollproblem förekommer redan i kapitalvinstbeskattningen vid fastighetsförsäljning. Även om detta måste betraktas som en belastning i utgiftsskattesystemet är det dock uppenbart att kontrollen underlättas av att det är fråga om årets nya kostnader vilkas natur skall kontrolleras i utgiftsskattesystemet och inte kostnaderna under hela innehavstiden som i kapitalvinstbeskattningen. Schablonregler av liknande slag som i kapitalvinstbeskattningen torde dock vara nödvändiga av förenklings-skäl. På samma sätt som i inkomstbeskattningen bör schablonbeskattning av avkastningsvärdet av bostadsinvesteringen eller en fastighetsskatt ingå i systemet.

Vad angår varaktiga konsumtionsvaror såsom bilar m.m. har i den internationella debatten diskuterats möjligheten av att anse själva investeringen som avdragsgillt sparande men förena detta med skattepliktiga årliga avskrivningar av anskaffningsvärdet. Ett sådant system skulle avsevärt öka komplikationsgraden i systemet – förmodligen bortom det hanterbara. Därför torde det vara praktiskt nödvändigt att behandla anskaffning av varaktiga konsumtionsvaror som konsumtion. Detta medför naturligtvis samtidigt risk för kraftiga marginaleffekter och fluktuationer i skattebelastningen, vilket bör undvikas.

Ett någorlunda enkelt sätt att undvika kraftiga marginaleffekter och extra upplåningsbehov torde vara att införa möjlighet till såväl skattefri upplåning i särskild form (utan framtida rätt till avdrag för amorteringar) som beskattat sparande i särskild form, som senare kan konsumeras utan skatteeffekt. En lämplig gräns kan i dagens penningvärde med hänsyn till gällande bilpriser och behov av även andra kapitalvaror ligga vid 300 000–400 000 kr. Några särskilda kontrollproblem för denna särbehandling, som skall framgå av kontrolluppgifter, behöver inte uppstå.

Eftersom sparande och upplåning utgör ett så viktigt element i ett utgiftsskattesystem är det av stor vikt att kontrollproblemen inte blir för stora. Först kan då konstateras att de kontrollproblem, som i inkomstbeskattningen rör gränsdragningen mellan olika inkomstslag och som där har stor betydelse för skattebördans storlek, försvinner i utgiftsskatten, eftersom alla inkomster kan behandlas lika.

Frågan är då i vilken utsträckning som sparandekontrollen förändras. Eftersom utgiftsskattens skattebas framkommer som en restpost efter sparandeförändringar, blir kontrollen av sparande, upplåning och förändringar i dessa poster av avgörande betydelse. För detta ändamål behövs emellertid inte fler kontrollposter eller mer kontroll än i gällande inkomstskattesystem. Redan nu finns så gott som totalkontroll av allt sparande i finansiella institutioner eller i form av värdepapper. Även värdepappersförsäljningar ingår i kontrollnätet. Fastighetsförsäljningar och fastighetsförvärv rapporteras också till skattemyndigheten.

Utländskt sparande liksom utländsk upplåning ingår dock ännu inte i kontrollnätet. Intressant nog innebär detta liksom sparande i bankfack eller madrass ett mindre problem inom utgiftsbeskattningen än inom inkomstbeskattningen. Förklaringen är att den som underrapporterar sitt sparande går miste om sitt sparavdrag men å andra sidan kan konsumera sparandet utan vidare beskattning. Totalt blir skattebasen över tiden i stort sett densamma som om korrekt rapportering skett. Den enda skattevinst som kan göras genom sådant skattefusk är en annan periodisering av beskattningen än vid ett lagligt beteende. Detta kan vara lönsamt om inkomsten över tiden är jämnare fördelad än konsumtionen, varvid en lägre genomsnittlig marginalbeskattning kan erhållas. Den vinsten måste då vara större än den avkastningsförlust som oftast blir följden av dolt sparande. Även dold skuldsättning kan uppskjuta beskattningstidpunkten, då den framtida amorteringen inte kan dras av från inkomsten. Används lånemedlen till investering i fast egendom eller i värdepapper kan underlåtenheten dock medföra förklaringsproblem. Sammanfattningsvis ger felaktig spar- och lånerapportering i allmänhet inga fördelar.

På detta sätt innehåller utgiftsskatten vissa självkontrollerande moment, som underlättar skattens administration. När det gäller kontroll av inkomstrapporteringen är problemen desamma som för inkomst- och utgiftsbeskattningen.

### 2.5.2 Familjebeskattningen

Eftersom utgiftsskatten är avsedd att träffa den konsumerade inkomsten med en progressiv beskattning vore det lämpligast om inkomstenhet och konsumtionsenhet kunde vara densamma. Dagens skattesystem är individuellt samtidigt som äktenskapslag-

stiftningen bygger på egendomsgemenskap i form av giftorätt. Denna diskrepans gör det möjligt att genom fördelning av sparande och konsumtion och genom förmögenhetsöverföringar mellan makar (sambor) uppnå en lägre skattebelastning. Dessa omfördelningar kan göras utan någon ekonomisk risk eftersom giftorättsgemenskapen ändå vid en bodelning garanterar vardera maken hälften av det sammanlagda giftorättsgodset. Härigenom går principerna för skattelagstiftningen och äktenskapslagstiftningen inte ihop. Denna diskrepans leder till ojämnheter i beskattningen av olika familjer och därmed till betydande problem i utgiftsbeskattningen.

För att familjebeskattningen skall fungera tillfredsställande i ett utgiftsskattesystem krävs antingen att giftorättsgemenskapen avskaffas, dvs. att äktenskapsrätten anpassas till skatterättens individualistiska princip, eller att man för utgiftsbeskattningen tillämpar sambeskattning av makar och sambor. Det var vid tiden för diskussionen om utgiftsskattens införande inte möjligt att finna politisk acceptans för någondera av dessa förändringar. Detsamma torde gälla även idag.

### 2.5.3 Övergången från inkomst- till utgiftsskatt

Övergången från inkomst- till konsumtionsbaserad beskattning ger upphov till en mängd problem. Inom ramen för existerande inkomstskattesystem finns mycket stora spar- och investeringsbelopp som i princip utgör redan beskattade medel och vilkas upplösning i ett utgiftsskattesystem skulle komma att medföra beskattning ytterligare en gång om inte särskilda övergångsmekanismer införs. Detsamma gäller befintliga skulder, där återbetalning skulle medföra avdragsrätt trots att upplåningen inte beskattats.

I och för sig är det inte förenat med stora tekniska problem att ordna ett system som identifierar befintligt finansiellt sparande och befintliga skulder vid övergången. Detta sparande kan upplösas efter övergången utan vidare beskattning och skuldernas återbetalning skulle inte medföra avdragsrätt. För reala tillgångar krävs emellertid en värdering, som inte är utan problem. Dessutom skulle övergångstiden behöva vara utomordentligt lång, om man inte är beredd att införa drakoniska tidsgränser.

Utöver dessa tekniska frågor följer emellertid svåröverblickbara fördelningspolitiska och samhällsekonomiska problem. Så skulle

det vara möjligt att omvandla gammalt beskattat sparande till nytt avdragsgillt sparande, varigenom skatt på motsvarande inkomstbelopp skulle undgås. Härigenom skulle inte bara progressionen mildras utan all beskattning skjutas på framtiden. Detta skulle endast kunna förhindras genom komplicerade regler som förbjöd avdrag för nytt sparande vid minskning av gammalt sparande. Också i andra avseenden kan oönskade effekter uppstå.

#### 2.5.4 In- och utflyttningsproblematiken

Vid inflyttning till landet från ett land som inte tillämpar utgiftsskatt uppstår samma problem som vid införandet av utgiftsskatt. För inflyttning kommer därför att krävas samma typ av övergångsregler, som här emellertid måste bli permanenta. Med den ökande internationella rörligheten innebär detta ett allt större problem. En särskild fråga blir hur tillfällig inflyttning skall behandlas. Om man av förenklingsskäl vill undvika att aktivera inflyttningsreglerna för personer, som skall vara bosatta här endast tillfälligt, är det möjligt att införa särskilda regler, varigenom bosättningen här måste ha viss längd, kanske fem år, innan inträde i utgiftsskattesystemet sker. I så fall måste någon typ av förenklad inkomstbeskattning för nyinflyttade införas.

Utflyttning ur landet medför behov av ett avskattningssystem vid utflyttningen för att den utflyttande inte permanent skall kunna undgå skatt på sina sparade inkomster. En sådan utflyttningsskatt som fastställs vid utflyttningen behöver i och för sig inte erläggas vid den tidpunkten. Det borde vara möjligt för den skattskyldige att få uppskov med skattens erläggande om pant eller bankgaranti lämnas för den fastställda skatten. Någon ränta skulle inte behöva uttas på skattebeloppet, då utflyttningsskatten måste ses som ett slags förtida skatt. Ett tekniskt problem är dock att förhindra att en skattskyldig helt enkelt tar sina pengar med sig och struntar i att utflyttningsdeklarera. Så länge valutaregleringen gällde var ett sådant olagligt förfarande inte helt lätt och redan utforslandet av pengar eller värdepapper var förenat med betydande risker för konfiskation och straffpåföljder för en skattskyldig. Efter avregleringarna är det lättare, men det skulle fortfarande vara straffbart och föranleda höga böter, som emellertid skulle vara svåra, om än inte omöjliga, att driva in för staten, eftersom upptäckten normalt inte skulle kunna ske förrän i samband med taxeringen.



### 2.5.5 Relationer till omvärlden

Att övergå till utgiftsskatt i en värld där inkomstskatt i allmänhet tillämpas är för ett litet land med en öppen ekonomi inte utan problem. Det komplicerar de ekonomiska förbindelserna i betydande grad. Den osymmetriska skattebehandlingen leder till en rad svåröverblickbara problem. Av direkt avgörande betydelse är i vilken utsträckning andra länder är beredda att erkänna den svenska utgiftsskatten som likvärdig med en inkomstskatt och behandla den som sådan i sin internationella skattelagstiftning när det gäller t.ex. avräkning av utländsk skatt. Om så inte skulle bli fallet skulle utländska investeringar i Sverige fördyras på ett rent prohibitivt sätt.

Ett annat problem gäller alla dubbelbeskattningsavtal med andra länder som i betydande omfattning måste omförhandlas för att inte såväl svenska utlandsinvesteringar som utländska investeringar i Sverige skall missgynnas.

### 3 Slutsatser

Utgiftsskatten har i flera avseenden tilltalande egenskaper och löser på ett enkelt sätt flera av de problem som inkomstskattesystemen måste brottas med, särskilt inflationsproblemet och svårigheten att behandla olika typer av inkomster lika.

Huvudskälen till att Utgiftsskattekommittén ändå avstyrkte dess införande var dels existerande institutionella förhållanden dels ideologiska hänsyn. I det senare hänseendet var det avgörande att man uppfattade den intjänade inkomsten som en ur ideologisk synvinkel mer önskvärd skattebas än den konsumerade inkomsten. De institutionella förhållanden som var avgörande utgjordes för det första av de svårigheter som var förenade med en övergång från ett välutvecklat inkomstskattesystem till utgiftsskatt. Ett likartat och permanent problem gällde behandlingen av in- och utflyttning över gränserna liksom över huvud taget omvärldsproblematiken. Slutligen gjorde den rådande, politiskt olösliga diskrepansen mellan skatterättsliga och familjerättsliga principer det omöjligt att skapa en väl fungerande familjebeskattningsform. Sammantaget medförde dessa förhållanden att införandet av utgiftsskatt bedömdes som alltför problematiskt.

Skulle då värderingen av ett införande av utgiftsskatt bedömas annorlunda i dag 25 år senare? I dag är inflationsproblemen betydligt mindre än på 1970-talet. Genom 1991 års skattereform har dessutom en stor del av de ojämnheter i skattebehandlingen som förorsakade så stora problem eliminerats. Den tudelade beskattningen av förvärvs- respektive kapitalinkomster med en enhetlig proportionell beskattning av de senare har inneburit en högst betydande förbättring av inkomstskattesystemets verkningssätt. Vidare har marginalskattesatserna sänkts kraftigt vilket minskat betydelsen av de kvarstående ojämnheterna i skattebehandlingen. Slutligen har den snabbt ökande internationella rörligheten av både människor och kapital i förening med avregleringen av finans- och

valutamarknaderna i praktiken gjort det omöjligt för ett litet land med en öppen ekonomi att införa ett skattesystem som starkt avviker från det internationellt vedertagna. Sammanfattningsvis finns i dagsläget inte längre samma skäl för en övergång till utgiftsskatt samtidigt som möjligheterna till dess införande på grund av internationaliseringen i praktiken numera inte föreligger.

Trots dessa slutsatser hade utgiftsskattediskussionen stor betydelse för den svenska skatteutvecklingen. Genom uppställandet av utgiftskatten som ett referensalternativ, som tidigare saknats, framstod de uppenbara svagheter i det gällande inkomstskattesystemet med större tydlighet än vad som annars skulle ha skett. Förståelsen för inkomstskattens verkningar och för vilka de avgörande tekniska problemen var ökade betydligt. Det var denna ökade förståelse som var grundvalen för den fortsatta reformeringen av inkomstbeskattningen och de lösningar som infördes genom 1991 års skattereform.

# Neutral beskattning av bolagsinkomster i en öppen ekonomi - cash-flowskatter och andra skatter

Av Anders Kristoffersson\*

*Expertrappport 12 till skattebasutredningen*

April 2002

---

\*Departementsråd, Skatte- och tullavdelningen, Finansdepartementet, 103 33 Stockholm, email [anders.kristoffersson@finance.ministry.se](mailto:anders.kristoffersson@finance.ministry.se)

# Innehåll

1	Inledning.....	401
2	Den nationalekonomiska och skattepolitiska bakgrunden.....	403
3	CF-skattens innebörd och egenskaper .....	409
4	CF-skatten och neutral beskattning av bolagsinkomster i en öppen ekonomi .....	419
	Referenser.....	433

# 1 Inledning

Skattebasutredningens huvuduppdrag gäller hur offentliga utgifter på i princip dagens nivå skall finansieras under den närmaste 10–15 årsperioden. Detta skall ske i en värld där ekonomierna – också den svenska – i allt större utsträckning integreras med varandra. För varumarknaderna har detta gällt sedan lång tid tillbaka medan integrationen av marknaderna för tjänster, arbetskraft och kapital (realt och finansiellt) är ett mer sentida fenomen. Detta förändrar möjligheterna att ta ut skatter på de underliggande skattebaserna. Utredningen skall bl.a. bedöma den relativa rörligheten hos de olika skattebaserna och baserat på dessa bedömningar föreslå förskjutningar i skatteuttaget.

På en allmän nivå kommer utredningen att basera sina bedömningar av den relativa rörligheten på förutsättningen att de enskilda skattebaserna – exempelvis för mervärdesskatten eller för kapitalinkomsterna – i princip avgränsas på samma sätt som vid dagens skatteregler. Därmed begränsas bedömningarna till de förändringar i skattesatser som kan vara motiverade. Justeringar i skattebaser i form av ändrade värderingsregler, skatteplikt och avdragsrätt för olika kostnader och skattskyldighetens omfattning är i princip inte aktuella.

Frånsett mervärdesskatten och vissa punktskatter är dagens svenska skattesystem i hög grad ett *inkomstskattesystem*. Så har det varit under lång tid. 1990–91 års skattereform förstärkte detta förhållande. Visserligen innebar basbreddningar inom mervärdesskatten (bl.a. införande av generell skatteplikt för tjänster) och vissa förändringar i punktskatterna (bl.a. införande av koldioxidskatt) att inslaget av *utgiftsskatt* – som är huvudalternativet till en inkomstskatt – ökade något. Samtidigt innebar övriga förändringar att inkomstskatteprincipen förstärktes framför allt genom basbreddningar vid beskattningen av förvärvsinkomster, kapitalinkomster och inkomst av näringsverksamhet.

Samtidigt kan det i ett internationellt perspektiv vara intressant att fråga sig om reformer som tar sikte på att förändra definitionen av olika skattebaser skulle kunna vara motiverade. Det handlar här bl.a. om att söka förbättra skattesystemets neutralitet i en internationell skattemiljö. Det är i detta perspektiv jag i denna rapport behandlar ett tidigare uppmärksammat reformalternativ på företagsskatteområdet, den s.k. cash-flowskatten (fortsättningsvis kallad CF-skatt) CF-skatten är baserad på en utgiftsskatteprincip.

I nästa avsnitt tecknar jag bakgrunden till CF-skatten, såväl den akademiskt-nationalekonomiska debatten, som den svenska skattepolitiska bakgrunden. Därefter redovisar jag i det tredje avsnittet mer i detalj innebörden av en CF-skatt och dess ekonomiska egenskaper. I denna del bygger framställningen i hög grad på den bilaga jag skrev till betänkandet Reformerad företagsbeskattning (URF 1989, bilaga D). Den icke-specialintresserade läsaren rekommenderas en kursiv läsart, särskilt vad gäller avsnittets senare del.

Jag avslutar med att diskutera CF-skattens ställning i dagsläget mot bakgrund av den akademiska diskussionen, den internationella skattepolitiska debatten och den fortgående internationaliseringen. Jag uppmärksammar förändringar i den ekonomiska och skattepolitiska miljön under den senaste dryga tioårsperioden och vad dessa betyder för värderingen av CF-skatten. Dock vidgar jag också perspektivet till att omfatta även andra försök – i första hand principförslag från akademiska ekonomer utan något genomslag i den praktiska skattepolitiken (hittills) – att råda bot på de problem som finns med nettovinst (inkomst) beskattning och som initierade det ursprungliga intresset för CF-skatter.

## 2 Den nationalekonomiska och skattepolitiska bakgrunden

Under 1970- och 1980-talen kom problemen med en inkomstbeskattning av bolagsinkomster alltmer att uppmärksammas. Diskussionen fördes mot en dubbel bakgrund.

För det första hade vi då ett höginflationssamhälle. Exempelvis uppgick den genomsnittliga årliga inflationstakten i Sverige under 1970-talet till inte mindre än ca 10 procent.

För det andra togs bolagsskatten ut med höga formella skattesatser på en inkomstskattebas som var betydligt smalare än vad den är i dag. Till de successivt allt högre formella skattesatserna bidrog dels höjningar av den vanliga bolagsskatten, dels införandet av den särskilda vinstdelningsskatten till löntagarfonderna. Den sammanlagda formella marginalsikten på en extra bolagsinkomst kom därmed att under åren strax före 1990–91 års skattereform att uppgå till ca 57 %.

Dock reducerades det effektiva skatteuttaget genom stora möjligheter att bilda räntefria skattekrediter i form av exempelvis gynnsamma skatteregler för värdering av varulager. Ett annat exempel på skatteregler som reducerade skattebasen – och som innebar ett inslag av utgiftsskatt i systemet – gavs av investeringsfondssystemet. Mellan dessa två särdrag fanns ett ömsesidigt samband – höga skattesatser förutsätter en smal bas och en smal bas kräver av offentlig-finansiella skäl höga skattesatser.

### **Den nationalekonomiska diskussionen**

I kombination med den höga inflationen försämrade den successiva höjningen av skattesatser och krympande skattebaser nettovinstbeskattningens effektivitetsegenskaper. I den diskussion som då fördes var det just effektivitetsegenskaperna hos beskattningen som stod i centrum diskuterades.



Begreppet *neutralitet* var centralt i denna debatt dvs. föreställningen att det är önskvärt att skattereglerna inte skulle leda till andra ekonomiska beslut i företagen än de som skulle ha gällt i en värld utan skatter. Diskussionen om neutralitet handlade i första hand om hur skattereglerna påverkar företagens beslut på *marginalen*, dvs. hur avkastningen på det "sista" investeringsprojektet påverkas av skattereglerna. Enligt detta synsätt är marginal-effekterna avgörande för hur skattesystemet påverkar effektiviteten i resursfördelningen.<sup>1</sup>

De neutralitetsproblem som uppmärksammades var i huvudsak två.<sup>2</sup> Det första gällde effekterna på den totala investeringsvolymen och huruvida skattesystemet gav lägre eller mindre volymer än i frånvaro av skatter.<sup>3</sup> Det andra problemet handlade om skatternas inverkan på valet mellan investeringar i olika slag av tillgångar (exempelvis maskiner, byggnader och lager) och mellan olika sätt att finansiera dessa investeringar (genom nyemission, användande av kvarhållna vinstmedel eller genom upptagande av lån).

Utmärkande för de skatteregler som gällde före 1990–91 års skattereform var att neutralitetsbristen var förhållandevis begränsad såvitt gäller effekten på den totala investeringsvolymen – det fanns en liten avvikelse mellan avkastningskravet före alla skatter på en typisk marginell investering och avkastningskravet efter bolagsskatt.<sup>4</sup> Detta innebar att skattesystemet "i genomsnitt" var approximativt neutralt.

Denna "genomsnittliga" neutralitet dölde dock betydande brister såvitt gällde valet mellan tillgångsslag och finansieringsformer. För *tillgångsslagen* gällde att marginella investeringar i maskiner behand-

---

<sup>1</sup> I den teoretiska – och till viss del även i den empiriska litteraturen – har dock under 1990-talet skatternas betydelse via inverkan på intramarginella investeringsprojekt – dvs. de projekt som enligt den traditionella föreställningen om successivt fallande avkastning på rangordnade investeringsprojekt uppvisar en avkastning före skatt som överstiger avkastningen på det marginella projektet – behandlats. För en översikt av företagsskattereglernas betydelse för lokalisering av företag – att skilja från lokaliseringen av enskilda investeringsprojekt – hänvisas till bidraget av Devereux och Griffith till Ekonomiska Rådets konferens med anledning av SKUR:s arbete (2001). Skattens inverkan på lokaliseringsbeslut är uppenbarligen en fråga av intresse vid diskussionen av olika nationella skattesystems "konkurrenskraft".

<sup>2</sup> För en behandling "ex post" av denna fråga, se forskarbilagan till betänkandet från KUSK (SOU 1995:104, bilaga 1) i de delar som rör företagsskattefrågorna.

<sup>3</sup> Egentligen handlar det om effekten på den totala kapitalstocken men från denna i och för sig centrala distinktion mellan stockar och flöden bortses här.

<sup>4</sup> Här bortses från hur beskattningen av företagens finansörer – aktieägare och långivare – påverkar neutraliteten. Frågan om bolagsskatten och ägarskatternas inverkan på neutraliteten i beskattningen kommenteras i avsnitt 3.

lades förmånligare än investeringar i lager medan investeringar i byggnader hade den mest oförmånliga skattebehandlingen.

Av större betydelse var dock skillnaderna i behandlingen av olika *finansieringsformer*. Den olika skattebehandlingen på bolagsnivå av ersättningen till eget och främmande kapital slog här igenom. Ersättningen till det egna kapitalet var i princip bolagsbeskattat<sup>5</sup> medan ersättningen till det upplånade kapitalet var befriat från skatt (genom avdragsrätten för låneräntor i bolaget). Detta innebar en högre effektiv skatt på egenfinansierade investeringar än vad som gällde vid lånefinansiering.

Neutralitetsbristerna m.a.p. finansieringsformer var särskilt markanta under perioder med hög inflation. Allmänt sett gäller att en högre inflation urholkar det reala värdet av avskrivnings- och nedskrivningsregler. För investeringar som finansieras med nyemission och kvarhållna vinstmedel medför detta entydigt att den effektiva skatten blir högre ju högre inflationen antas vara. För lånefinansierade investeringar, däremot, finns en väsentlig motverkande mekanism genom att det skattemässiga värdet av ränteavdragen stiger. För investeringar i maskiner var vid de skatteregler som gällde före skattereformen denna motverkande mekanism så stark att skattebelastningen på en lånefinansierad maskininvestering var lägre vid hög inflation än vid låg inflation – i själva verket förelåg en ren subvention i det att avkastningskravet var lägre än i frånvaro av skatter. Subventionen förstärktes av de höga formella skattesatserna<sup>6</sup>.

Det bör noteras att de neutralitetsbrister som ovan konstaterats bygger på teoretiska investeringskalkyler där det antas att skattereglerna "biter", dvs. att företagen fullt ut kan utnyttja befintliga skatteregler. Om företagen däremot har ett överskott på resultatregleringsmöjligheter blir bilden inte lika mörk. För en empirisk redovisning av förhållandena för svenska icke-finansiella företag under perioden 1979–1993 och en teoretisk behandling av frågan hänvisas till Forsling (1998).

Neutralitetsbristerna hos nettovinstbeskattningen kan åtgärdas på i princip två, sinsemellan radikalt olikartade, sätt. Det första sker inom ramen för ett bibehållet inkomstskattesystem. Eftersom ett av de grundläggande problemen handlar om inflationens inverkan

<sup>5</sup> Här bortses från det s.k. Annullavdraget (som innebar avdrag för utdelningar på nyemitterat kapital med vissa begränsningar) och möjligheten att ta upp räntefria skatte-krediter exempelvis genom lagernedskrivningar. Dessa inslag reducerade skattebelastningen på bolagsnivå för egenfinansierade investeringar.

<sup>6</sup> Här finns en av orsakerna till de frekventa leasingaffärerna under 1980-talet.

på skatteuttaget innebär detta lösningsförslag att man på ett eller annat sätt explicit söker korrigera inkomstskattebasen så att inflationens snedvridande effekter elimineras. Det handlar alltså om en eller annan form av *real*/beskattning av bolagsinkomster.

En real företagsbeskattning kan utformas på olika sätt. Utredningen om inflationskorrigerad beskattning, IBU, redovisade i betänkandet Inflationkorrigerad beskattning (SOU1989:36) – förutom olika schablonmetoder – å ena sidan en klyvmetod, å andra sidan en balansvärdemetod. Som namnet antyder innebär klyvmetoden att olika inkomst- och utgiftsposter klyvs in en inflationskompensationsdel och en real del. Förslagen i realbeskattningsutredningens betänkande Real beskattning (SOU 1982:1–3) illustrerar klyvmetoden. Vid balansvärdemetoden utgår man i stället från den skattskyldiges nettoförmögenhetsställning – det på visst sätt definierade egna kapitalet om det handlar om företag – och medger vid beskattningen ett avdrag motsvarande inflationen multiplicerat med nettoförmögenheten. IBU:s förslag byggda på balansvärdemetoden.

Gemensamt för de båda reala beskattningsmetoderna är att de explicit beaktar inflationen men på ett mer eller mindre schablonmässigt sätt. Särskilt gäller detta balansvärdemetoden; klyvmetoden är i princip mer precis men förutsätter å andra sidan mer exakta mätningar. Just problemen i form av krav på en korrekt värdering av särskilt olika slag av tillgångar – i princip krävs för ett korrekt resultat att exempelvis avskrivningar skall göras på återanskaffningsvärderade tillgångar där man dessutom har information om de korrekta ekonomiska livslängderna – var ett skäl till att intresset ökade för den andra, men radikalt annorlunda, lösningen på neutralitetsproblemet, CF-skatten – och dess motsvarighet på personbeskattningssidan, utgiftsskatten.<sup>7</sup>

### **Den skattepolitiska bakgrunden**

Så långt den nationalekonomiska bakgrunden till CF-skatten; jag återkommer dock till denna i nästa avsnitt. För svenskt vidkommande finns emellertid också en mer praktisk skattepolitisk bakgrund med sina rötter i 1970-talets skattedebatt. Där diskuterades huruvida den skattepolitiska arsenalen kunde kompletteras med

---

<sup>7</sup> Se Lodin (2002) för en redovisning av utgiftsskattealternativet och dess historia.

ytterligare en skatteform som kunde bidra till finansieringen av de då expanderande offentliga utgifterna.

Ett av de krav som ställdes var att den nya skatteformen skulle bidra till en bättre neutralitet i beskattningen, där återigen olikbehandlingen av eget och främmande kapital stod i förgrunden. Ett annat önskemål var att skattebasen skulle vara mer stabil än den vanliga inkomstskattebasen som ju bland annat bygger på en nettoprincip – dvs. utgörs av skillnaden mellan inkomster och utgifter. Med rötter i den norska skattedebatten lanserades tanken på bruttoskatter i form av s.k. produktionsfaktorskatter (promser) med kopplingar till företagets förädlingsvärde. En första analys gjordes i betänkandet från företagsskatteberedningen Beskattning av företag (SOU 1977:86–87). Arbetet enligt detta tankespar fortsatte i de två betänkandena från bruttoskattekommittén (Bruttoskatter, DsB 1979:3 och Allmän produktionsfaktorskatt, DsB 1981:15).

Det finns olika slag av bruttoskatter som skiljer sig åt i två väsentliga dimensioner, dels skattebasens omfattning, dels hanteringen av export och import. En jämförelse med dagens mervärdes-skatt klargör.

Enligt den terminologi som etablerades är dagens mervärdesskatt en bruttoskatt av s.k. K-momstyp. Underlaget för denna ges av företagets förädlingsvärde med avdrag för bruttoinvesteringar och där genom gränskorrigerig (avlyft för moms på export och med skattebeläggning av import) skatteuttaget begränsas till konsumtion i Sverige. K(onsumtions)-komponenten i skatten ligger i avdraget för bruttoinvesteringar medan moms-komponenten beskrivs av gränskorrigerig<sup>8</sup>.

Syftet med produktionsfaktorskatten eller promsen var att belägga samtliga faktorinkomster med skatt oberoende av om produktionen sker för inhemskt bruk eller för export. Den stora skillnaden i förhållande till dagens moms ligger alltså i frånvaro av gränskorrigerig. Med denna skillnad uppkommer en bruttoskatt av s.k. K-promstyp. Den har alltså samma skattebas – bruttoförelingsvärdet med avdrag för bruttoinvesteringarna – som dagens mervärdesskatt men utan den senares gränskorrigerig. Det finns

<sup>8</sup> Inom EU har sedan lång tid tillbaka diskuterats en reformering av redan långt harmoniserade mervärdesskattesystemen inom unionen, där dagens system med gränskorrigerig (alternativt talar man om en skatt enligt destinationsprincipen) skall ersättas av ett system utan gränskorrigerig (där skatten följer den s.k. ursprungsprincipen). Dessa planer har för närvarande lagts åt sidan men skulle egentligen innebära övergång från ett momssystem till ett promssystem enligt huvudtextens terminologi.

andra, mer bredbasiga varianter av promser<sup>9</sup>. Det var dock K-promsen som var en av utgångspunkterna för den analys av CF-skatten som gjordes av utredningen om reformerad företagsbeskattning i betänkandet *Reformerad företagsbeskattning* (SOU 1989:34). Om man från K-promsbasen drar företagens lönekostnader erhålls nämligen basen för ett visst slag av CF-skatt; denna CF-skatt kan ses som kapitalinkomstdelen av K-promsen.

Bruttoskattediskussionen under åren kring 1980 avkastade inga omedelbara förändringar i det svenska företagsskattesystemet. Däremot fick under dessa år själva bruttotanken ett genomslag i personbeskattningen genom de successiva begränsningar av ränteadragsrätten som skedde under åren 1982–1985 som ett resultat av ”den underbara nattens” skatteuppgörelse under 1981.

---

<sup>9</sup> Om man till K-promsbasen lägger nettoinvesteringar erhålls en I-proms (inkomstproms) och därutöver avskrivningar läggs till skattebasen en BNP-proms (se vidare företags-  
skatteberedningen (1977:87 (bilagedelen))).

### 3 CF-skattens innebörd och egenskaper

I detta avsnitt skall jag klargöra innebörden och egenskaperna hos CF-skatten och dess principiella attraktivitet i neutralitetsfrågan. Jag noterade just att CF-skatten har en bestämd relation till produktionsfaktorskatten av K-promstyp. Men man kan också närma sig CF-skatten genom att utgå från dagens nettovinstbeskattning. Det är nämligen möjligt att se CF-skatten som en väldefinierad, stegvis förändring av nettovinstbeskattningen.

Låt oss först se på kopplingen mellan CF-skatten och K-promsen. Här och fortsättningsvis kan det vara ändamålsenligt med enkla formaliseringar. Underlaget för K-promsen utgörs av företagets bruttoföreläggvärde, FV, med avdrag för bruttoinvesteringar, I. Bruttoföreläggvärdet kan beskrivas på två sätt, antingen som summan av företagets bruttovinst, BV, och lönekostnaderna, L, eller som skillnaden mellan försäljningsintäkterna, FI, och materialinköpen, M. Detta ger följande samband

$$(1) \quad FV = BV + L = FI - M$$

Genom att arrangera om termerna i uttrycket något och minska båda leden med bruttoinvesteringarna erhålls nästa samband

$$(2) \quad FV - I - L = BV - I = FI - M - I - L$$

Mellanledet i uttryck (2) beskriver nu underlaget för CF-skatten som företagets bruttovinst med avdrag för bruttoinvesteringar medan vänsterledet anger underlaget för K-promsen med avdrag för lönekostnaderna; CF-skatten kan därför uppfattas som kapitalinkomstdelen av en K-proms.

Kopplingen mellan CF-skatten och K-promsen har i första hand ett "skattedoktrinhistoriskt" intresse; låt oss i stället se på kopp-

lingen till nettovinstbeskattningen. Underlaget för nettovinstskatten, NV, beskrivs stiliserat genom följande samband

$$(3) \quad NV = BV - d'C - R$$

BV anger som tidigare företagets bruttovinst. Vid beskattningen reduceras bruttovinsten genom avdrag för skattemässiga avskrivningar,  $d'C$ , och för ränteutgifter,  $R$ . Genom att jämföra högerledet i uttryck (3) med mellanledet i uttryck (2) ser vi direkt skillnaden mellan underlagen för nettovinstskatten och CF-skatten: Vid CF-skatten medges avdrag inte bara för avskrivningar utan för hela investeringsutgiften samtidigt som ränteavdrag inte medges. Detta illustrerar en grundläggande logik bakom CF-skatten – jag återkommer till varianter av detta – nämligen att förmånen i form av omedelbart avdrag för hela investeringsutgiften balanseras av att avdrag inte medges för kostnaden för finansiering (i detta fall låneräntor).

Det omedelbara avdraget för hela investeringsutgiften illustrerar också den principiella förenklingspotentialen vid en eventuell övergång till en CF-skatt: Vid CF-skatten krävs inga avskrivningsregler och bedömningar av ekonomisk livslängd hos olika tillgångar och inte heller en löpande återanskaffningsvärdering av dessa (jfr problemen vid real beskattning). Det som krävs är registrering av transaktionsvärden. Detta innebär att tiden så att säga förlorar i betydelse; nettovinstbeskattningens periodiseringsproblem bortfaller.<sup>1</sup>

Innan jag kommenterar neutralitetsegenskaperna hos CF-skatten kan det vara intressant att fråga sig vad en – intäktsneutral – övergång från en nettovinstbeskattning till en CF-skatt skulle innebära för skatteuttaget för företag med olika räntabilitet och tillväxttakt. Detta kan man få en uppfattning om genom ett studium av följande något omformulerade och utvidgade uttryck för underlaget för en CF-skatt

$$(4) \quad BV - I = (BV - d'C - R) + [R - (I - dK)] + (d'C - dK)$$

I högerledet av (4) finner vi i första termen underlaget för nettovinstskatten. Effekten på skattebasen vid en övergång till CF-

<sup>1</sup> Redan nu kan dock noteras att den annorlunda periodiseringen vid CF-skatten skulle skapa problem i förhållande till en omvärld där nettovinstskatten dominerar. Till detta återkommer jag i det avslutande bedömningsavsnittet.

skatt kommer alltså att bero av storleken på de två följande termerna. Jag bortser här från den sista termen som beskriver skillnaden mellan skattemässiga avskrivningar och ekonomiska avskrivningar,  $dK$ . Av den andra termen framgår att effekten på skattebasen beror på förhållandet mellan företagets räntebetalningar och dess nettoinvesteringar; om räntebetalningarna överstiger nettoinvesteringarna blir CF-basen större än nettovinstbasen. Det är möjligt att uttrycka detta resultat i termer av företagets soliditet och tillväxttakt och dessas relation till låneräntan. Det gäller nämligen att ju högre låneräntan är, ju lägre soliditeten och ju lägre tillväxten, desto sannolikare är det att skattebasen vid CF-skatten blir större.<sup>2</sup> Annorlunda uttryckt innebär detta att skuldtyngda och stagnerande företag (med små nyinvesteringar) kommer att få en större skattebas medan tillväxtföretag med god soliditet får en mindre skattebas.

En annan egenskap hos CF-skatten är att skattebetalningarna kommer att variera kraftigt med storleken på företagets investeringar – i förhållande till vad som gäller för nettovinstskatten – med mindre skattebetalningar under år med stora investeringar och med större skattebetalningar under år med begränsad investeringsaktivitet.

### Neutraliteten hos CF-skatten – några räkneexempel

Låt oss nu illustrera neutraliteten hos CF-skatten med hjälp av några enkla numeriska exempel. En neutral skatt kan definieras som en skatt som inte driver in någon kil mellan det avkastningskrav som finns på kapitalmarknaden och avkastningen på den marginella investeringen före bolagsskatt. Låt oss börja med ett fall där en investering finansieras med eget kapital.

Ägarna<sup>3</sup> antas kräva 10 % i avkastning efter bolagsskatt. Bolagsskattesatsen antas vara 30 %. År 1 anskaffar företaget ett inventarium för 100 000 kronor som avkastar 10 % år 2 och som avyttras samma år för 100 000 kronor. Vid en CF-skatt uppkommer genom anskaffningen år 1 och avdraget för hela anskaffningsutgiften en

<sup>2</sup> Formellt kan man visa att räntebetalningarna överstiger nyinvesteringarna om följande uttryck är uppfyllt, nämligen  $r(1-s) > g$ , där  $r$  är låneräntan,  $s$  är soliditeten och  $g$  är tillväxttakten.

<sup>3</sup> Ägarna utgör en sammanfattande benämningen av de som finansierar det egna kapitalet i företagen; de kan bestå av svenska fysiska personer, institutioner i Sverige och fysiska personer och institutioner i utlandet.



skatteminskning på 30 000 kronor (30 % av 100 000). Situationen kan tolkas som att samhället går in som delfinansiär vid investeringen med 30 % medan ägarna satsar resterande 70 % eller 70 000 kronor.

Här kan noteras att den utvidgade rätten till avdrag för investeringar ställer krav på systemet för förlustutjämning. De goda neutralitetsegenskaperna hos CF-skatten bygger på förutsättningen att avdraget för investeringsutgifter är effektivt, dvs. ger en omedelbar skattelättnad. Åtminstone för nystartade företag torde detta kräva möjlighet till skatterestitution, dvs. utbetalning till företagen. För dessa företag är varken carry-forwardsystem – där förluster i dag kan kvittas mot framtida vinster – eller carry-backsystem – där förluster idag kan kvittas mot historiska vinster – tillräckliga.

År 2 utgörs skattebasen av avkastningen på investeringen – 10 000 kronor (10 % av 100 000) – med tillägg för försäljningsintäkter 100 000 kronor; vid en CF-skatt motsvaras avdraget för investeringsutgifter av en skatteplikt för intäkter av försäljning av investeringsvaran (i inkomstskattetermer skulle detta uttryckas som att den avyttrade tillgången har restvärde 0). Den totala skatten blir 33 000 kronor (30 % av 110 000) varav 30 000 är att se som motpost till skattelättnaden vid anskaffningen. Resterande 3 000 är skatten på avkastningen vilket ger 7 000 kronor efter bolagsskatt (10 000–3 000). Detta utgör 10 % av de 70 000 som var ägarnas "delfinansiering". Avkastningen efter bolagsskatt sammanfaller alltså med ägarnas avkastningskrav vilket är definitionen på en neutral skatt.

I ovanstående exempel antogs att avkastningen före bolagsskatt sammanföll med ägarnas avkastningskrav. På denna "normalavkastning" är alltså marginalskatten 0 (noll). En annan egenskap hos CF-skatten illustreras av om man i stället antar att investeringen avkastar mer än normalavkastningen, exempelvis 15 %. Då föreligger alltså en överkastning på 5 000 kronor. Extraskatten på denna "övervinst" blir 1 500 eller 30 %. Vid en CF-skatt beskattas alltså överavkastning eller "rena vinster" på intramarginella investeringar med den fulla skattesatsen samtidigt som normalavkastningen blir obeskattad.

Under förutsättning att skatten på intramarginella investeringar som ger en avkastning som överstiger marknadens avkastningskrav inte har några beteendeffekter är alltså CF-skatten dubbelt attraktiv. För det första påverkas inte företagets investeringar och

för det andra genererar skatten inkomster. Som tidigare framgått (jfr not 1) finns emellertid anledning anta att i ett internationellt perspektiv – såvitt gäller företagens val av lokaliseringsland – är skatten på *intramarginala* investeringar betydelsefull. Vid sidan av detta tillkommer ett s.k. tidskonsistensproblem; förutsättningen för CF-skattens dubbla attraktivitet är att företagen (och dess ägare) kan förvänta sig att skattesatsen är oförändrad för all framtid. Om det i stället råder osäkerhet om skattesatsens framtida nivå blir resultaten annorlunda.

Låt oss nu illustrera sambandet mellan omedelbart avdrag för hela investeringsutgiften och avdragsrätten för ränteutgifter. Detta sker genom att det tidigare exemplet modifieras så investeringen till 50 % antas finansieras med lån. Detta innebär att långivarna står för 50 % av finansieringen, staten för 30 % och ägarna för resterande 20 %, dvs. 20 000 kronor. Långivarna kräver 10 % i avkastning dvs. samma avkastningskrav som ägarna ställer. Avkastningen före bolagsskatt antas sammanfalla med detta avkastningskrav.

Av avkastningen är 2 på 10 000 kronor betalas 3 000 i skatt, 5 000 kronor i låneräntor medan resterande 2 000 kronor tillfaller ägarna. Avkastningen till långivare och ägare uppgår alltså i båda fallen till 10 % av deras satsade kapital, dvs. skatten är även i detta fall neutral. Här skall då noteras att avdrag inte getts för ränteutgifter. Om avdrag skulle medges blir resultatet i stället så här. Av avkastningen på 10 000 kronor betalas 1 500 kronor i skatt ( $0,3 \cdot (10\,000 - 5\,000)$ ), 5 000 i låneräntor medan 3 500 kronor tillfaller ägarna. Ur ett ägarperspektiv blir alltså avkastningen i förhållandet till satsat kapital (20 000) 17,5 %, dvs. i detta fall överstiger avkastningen efter bolagsskatt avkastningen före bolagsskatt. Det visar att införande av omedelbart avdrag för investeringsutgiften och bibehållen ränteavdragsrätt ger en *subvention* av marginalinvesteringar, dvs. systemet är inte neutralt.

### Alternativa CF-skatter

Jag har hittills uppehållit mig vid ursprungsvarianten av en av flera möjliga CF-skatter, nämligen den där underlaget utgörs av skillnaden mellan ingående *real*a betalningsflöden (försäljningsintäkter) och utgående *real*a betalningsflöden (löner, material och investeringar). Nu är denna variant förknippad med vissa problem. Detta har föranlett modifieringar där det gemensamma är att man söker

åtgärda olika problem som har att göra med hur företagets finansiella transaktioner skall behandlas. De finansiella transaktionerna handlar om hanteringen av betalningsflödena i förhållande till företagets finansiärer (aktieägare och långivare) men också om företagets egna finansiella investeringar i aktier och obligationer. För att fördjupa beskrivningen av egenskaper hos CF-skatten med dess olika varianter krävs viss ytterligare notation. I *tabell 1* beskrivs företagets olika in- och utgående betalningsflöden.

I tabellen har de olika betalningsflödena samlats i tre grupper, först de reala flödena, därefter de finansiella flödena i förhållande till finansiärerna och sist övriga finansiella flöden. I varje period måste summan av de ingående flödena överensstämma med summan av de utgående flödena. Detta beskrivs genom följande samband

$$(5) \quad F + E + NU + UI + RI = L + M + I + U + R + NA + NÖ$$

*Tabell 1* Betalningsflödena i ett aktiebolag

	Ingående	Utgående
Reala flöden	Försäljningsintäkter (F)	Löner (L)
		Material (M)
		Investeringar (I)
Finansiella flöden i förhållande till finansiärer	Nyemissioner (E)	Utdelningar (U)
	Nettoupplåning (NU)	Räntebetalningar (R)
Övriga finansiella flöden	Utdelningsintäkter (UI)	Nettoköp aktier (NA)
	Ränteintäkter (RI)	Nettoköp övriga finansiella tillgångar (NÖ)

Genom olika omdispositioner av identiteten (5) kan de alternativa CF-baserna beskrivas. Den hittills beskrivna varianten – som tar fasta på skillnaden mellan ingående och utgående reala flöden – och det som i litteraturen betecknats som en CF-bas av R-typ (där R står för realt),  $CF_R$ , beskrivs av

$$(6) \quad CF_R = F - L - M - I = (U - E) + (R - NU) + (NA - UI) \\ + (NÖ - RI)$$

Av samband (6) framgår att  $CF_R$ -basen, trots att den tidigare uttryckts som skillnaden mellan de reala betalningsflödena (mellanledet i (6)), också implicit utgörs av summan de finansiella flödesposterna grupperade på ett alldeles bestämt sätt. I högerledet i (6) har nämligen varje utgående flöde avseende en viss tillgång/skuld reducerats med motsvarande ingående flöde. Exempelvis utgörs den första termen av skillnaden mellan utdelningar (ett utgående flöde) och nyemissioner (ett ingående flöde). På samma sätt finner vi i andra termen skillnaden mellan räntebetalningar och nettoupplåningen osv. för företagets egna finansiella tillgångar.

Det finns nu två problem med  $CF_R$ -basen. Det ena uppmärksammades i Sverige vid analysen av produktionsfaktorskattens tillämpning på finansiella företag. För finansiella företag är de finansiella flödena dels helt dominerande i förhållande till de reala flödena, dels gäller att företagets resultat i allt väsentligt utgörs av räntenettet som med ovanstående beteckningar utgörs av skillnaden mellan  $RI$  och  $R$ . Av samband (6) framgår att  $CF_R$ -basen i normalfallet kommer att bli negativ för dessa företag.

Ett annat problem med  $CF_R$ -basen handlar om hur finansiella investeringar i aktier och övriga tillgångar beskattas. Av samband (6) framgår att avkastningen på dessa,  $UI$  och  $RI$ , ej beskattas. För en marginell investering i finansiella tillgångar – där avkastningen före bolagsskatt sammanfaller med finansiärernas förräntningskrav – är inte detta något problem i förhållande till realinvesteringar som ju inte heller beskattas på marginalen. Däremot är det ett större problem att "övervinster" – till skillnad från vad som gäller för realinvesteringar – inte kommer att beskattas. Detta förhållande tillsammans med problemet med negativ skattebas i finansiella företag har motiverat justeringar av  $CF_R$ -basen.

En första justering förordades av Meadekommittén (1978) som föreslog den s.k.  $CF_{R+F}$ -basen. Denna ges av

$$(7) \quad CF_{R+F} = F - L - M - I - (R - NU) - (NÖ - RI) = \\ = (U - E) + (NA - UI)$$

I förhållande till  $CF_R$ -basen har alltså två modifieringar gjorts. Den ena gäller hanteringen av transaktionerna med företagets långivare och den andra hanteringen av transaktioner avseende övriga finan-

siella tillgångar (dock ej aktier i andra företag). Avdragsrätten för räntor har "återinförts" samtidigt som nettoupplåningen blir skattepliktig (återigen symmetrin där avdragsrätt för en viss utgift motsvaras av skatteplikt för förvärvet). Vidare är ränteintäkter skattepliktiga samtidigt som avdrag medges för nettoköp av motsvarande tillgångar.

Meadekommitténs två justeringar klarade av problemet med negativa underlag för finansiella företag vid  $CF_R$ -basen och hanterar också den ena hälften av problemet med förmånsbehandling av finansiella investeringar. Fortfarande gällde dock att överavkastning på finansiella investeringar i aktier förblir obeskattade. Meadekommitténs motiv för behandlingen av aktieinvesteringar framgår om man studerar högerledet i samband (7). Där framgår att nyemissioner är implicit avdragsgilla samtidigt som nettoköp av aktier är skattepliktiga. Detta utgör en spärr mot den erodering av skattebasen som annars skulle kunna ske genom att företag emitterar aktier till varandra.

Problemet med obeskattade övervinster på aktieplaceringar föranledde den andra modifieringen av  $CF_R$ -basen (Boadway-Bruce-Mintz (1983) och Södersten-Ysander (1985)), nämligen den s.k.  $CF_{R+A}$ -basen. Denna beskrivs av

$$(8) \quad CF_{R+A} = F - L - M - I - (NÖ - RI) - (NA - UI) = \\ = (U - E) + (R - NU)$$

I denna variant behandlas finansiella investeringar – oavsett om de avser aktier eller övriga tillgångar – på ett symmetriskt sätt med avdragsrätt för anskaffningskostnaden och skatteplikt för avkastningen. Detta ger samma skattemässiga behandling som för realinvesteringar. I förhållande till en nettovinstbeskattning medges alltså avdrag för alla investeringsutgifter, oavsett om dessa avser realinvesteringar eller finansiella investeringar. Finansieringsformerna behandlas också likformigt genom att såväl utdelningar som räntebetalningar betalas med bolagsbeskattade medel medan avdrag ges för nyemission och nettoupplåning. Däremot är problemet med erosion av skattebasen genom ömsesidiga emissioner olöst.

Redovisningen ovan har avsett skattebasernas definition vid olika slag av CF-skatter för ett enstaka år. En strikt härledning av de olika varianternas neutralitetsegenskaper kräver att man studerar skatternas inverkan på företagets förräntningskrav/kapitalkost-

nader över hela livslängden för en investering. En tidig studie som visar att samtliga alternativa ger en neutral beskattning ges av Boadway-Bruce-Mintz (op.cit). För en senare framställning, se Forsling (1997).

## 4 CF-skatten och neutral beskattning av bolagsinkomster i en öppen ekonomi

### URF:s värdering

Utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF, ss. 192–197) avvisade CF-skatten som ett lämpligt reformalternativ. URF-bedömningen kan tjäna som en utgångspunkt för min avslutande värdering av CF-alternativet. Ett ställningstagande till URF-argumenten ger också en anledning att vidga diskussionen till den allmänna frågan om den lämpliga skatteformen för aktiebolagsinkomster i en värld med integrerade kapitalmarknader.

URF utgick från att personbeskattningen – som den föreslogs av RINK (utredningen om reformerad inkomstbeskattning, SOU 1989:33) – byggde på en renodling av inkomstskatteprincipen. Bland annat innebar RINK-förslagen en effektivare beskattning av personliga kapitalinkomster genom en i princip likformig behandling av all personlig kapitalavkastning (med ett proportionellt skatteuttag på 30 procent).<sup>1</sup> Kombinationen av en utgiftsskatteprincip tillämpad på företag – CF-skatten – och en fortsatt, ja t.o.m. mer effektiv, inkomstskatteprincip vid personbeskattningen bedömdes av flera skäl vara problematisk.

För det första ansåg URF att det grundläggande argumentet för CF-skatten, den skattemässiga neutraliteten m a p marginella investeringar, inte skulle komma till sin fulla rätt med bibehållen inkomstskatt på utdelningar, kapitalvinster och ränteinkomster. Först vid en utgiftsskatt på personsidan skulle argumentet få fullt genomslag. Här kan noteras att URF:s bedömning byggde på föreställningen att det vid beräkningen av (marginal) skatter på

---

<sup>1</sup> Här bortses från de explicita undantag som gjordes för pensionssparande (med avkastningsskatt på 10/15 procent) och vid kalibreringen av fastighetsskatten (med en bostadspolitiskt motiverad nedsättning).

företagsinvesteringar är rimligt beakta såväl beskattningen av företagen som dess finansiärer. Till denna fråga återkommer jag.

I sin fortsatta argumentering gjorde URF en åtskillnad mellan skatteuttaget på utdelade vinstmedel och på kvarhållna vinstmedel. För beskattningen av utdelade vinstmedel innebär CF-skatten att någon skatt på (normal) avkastning inte tas ut på bolagsnivå. Enligt URF skulle en sådan skattefrihet – om den bedömdes lämplig – lika gärna kunna uppnås, antingen med ett utdelningsavdrag eller med ett avräkningssystem, där ägarna vid beräkningen av skatt på utdelningsinkomster fick beakta den bolagsskatt som redan tagits ut på bolagsnivå. Det förhållandet att man i den senare typen av system inte gör någon åtskillnad mellan normalavkastning och överavkastning tillmättes ingen betydelse. För övrigt skulle den senare typen av system vara internationellt mer konforma än en CF-skatt. Även i denna del kan noteras URF:s ”likabehandling” av skatteuttag på bolags- och på finansiärsnivå.

URF:s avgörande argument mot CF-skatten gällde dock effekterna för skatten på kvarhållen vinst. Det förhållandet att normalavkastning på finansiella placeringar inom bolagssektorn blir obeskattad – i vissa fall även överavkastningen – får till effekt att det blir lönsamt att behålla vinstmedel i företagen – framför att ta ut dem och spara ”privat”. Därigenom resulterar CF-skatten i s.k. sparbösseffekter. Dessa uppkommer som en följd av att sparande i bolagssektorn, till skillnad från sparande i privatsektorn, inte avkastningsbeskattas.

Vid sidan av ovanstående motargument mot CF-skatten redovisade URF en del kompletterande synpunkter. Särskilt noterades svårigheter i förhållande till utlandet, bl.a. behovet av att se över gällande dubbelbeskattningsavtal.

### **URF-värderingen i backspegeln**

Hur skall man då retrospektivt och i ljuset av det senaste decenniets utveckling se på URF-argumenten mot CF-skatten? Är de fortfarande – och var de redan då – giltiga? Och finns det andra argument – för eller emot – CF-skatter som inte uppmärksammades (explicit) av URF?

Centralt för URF var problemet att kombinera en bibehållen inkomstskatteprincip vid beskattningen av personliga kapitalinkomster med en utgiftsskatteprincip på företagen. Huruvida



detta är ett problem har emellertid att göra med hur man ser på kapitalmarknadens funktionssätt i en öppen ekonomi som den svenska.

### **Kapitalmarknadens internationalisering**

Den svenska kapitalmarknaden har sedan 1980-talets mitt, alltsedan de grundläggande besluten om en avreglering av valutamarknaden, alltmer kommit att integreras med de internationella marknaderna. Detta gäller såväl marknaden för räntebärande tillgångar (obligationer och liknande instrument) som marknaden för aktier. Exempelvis är en betydande del av aktierna i "svenska" företag noterade på utländska börser och utländska placerare handlar med svenska aktier, på dessa börser eller på Stockholmsbörsen.

Den internationella integrationen av handeln med aktier i svenska företag är av betydelse för prisbildningen på aktiemarknaden. Tidigare, då svenska placerare var helt dominerande på Stockholmsbörsen och då svenska aktier inte var föremål för handel på utländska börser, bestämdes priserna på svenska aktier och företagens värde av de avkastningskrav som svenska placerare ställde på placeringar i dessa företag. I en sådan värld var det rimligt att anta att förräntningskraven på placeringar i svenska företag var bestämda av de svenska placerarnas avkastningskrav efter inkomstskatter (på utdelningsinkomster, kapitalvinster och ränteinkomster) – som antas vara fixerat<sup>2</sup> – och storleken på de svenska inkomstskatterna. I denna värld sker allokeringen av finansiellt kapital så att avkastningskraven efter personliga inkomstskatter jämnas ut<sup>3</sup>.

I en värld med en sluten kapitalmarknad gäller det första URF-argumentet, dvs. att CF-argumentet (ingen skatt på marginalinvesteringar) får fullt genomslag först vid en utgiftsskatt vid personbeskattningen. Med en inkomstskatt på utdelningar, kapitalvinster och ränteinkomster vid personbeskattningen finns en – positiv – skattekil på marginalinvesteringen, som beror på den personliga inkomstskatten. Denna återstående skattekil elimineras

<sup>2</sup> Såvitt gäller räntebildningen tillämpas här det s.k. Derbyantagandet – som alltså förutsätter att nominalräntan i ekonomin bestäms som en exogent given realränta efter skatt med tillägg av inflationstakt och skatt. Alternativet är det s.k. Fisherantagandet som innebär att nominalräntan är exogent given.

<sup>3</sup> I tekniska termer säger man att arbitragevillkoren på kapitalmarknaden innebär att avkastningen efter alla skatter på alternativa sparalternativ jämnas ut.

först vid en personlig utgiftsskatt som ju innebär att avkastning på sparande inte beskattas. Dock försvagas detta URF-argument till den del företagen finansieras av skattebefriade institutioner och i den utsträckning dessa inverkar på aktiepriser och värderingen av företagen. Dock innebär skattereformen att "utgiftsskatteöarna" bland svenska företags finansärer minskade, bl.a. genom införandet av avkastningsskatt på privat pensionssparande och tjänstepensionssparande (dock på en lägre nivå, 15 %, än vad som kom att gälla för kapitalinkomster i allmänhet). Detta senare förhållande "återupprättar" URF-argumentet i denna del.

### **Företags- och personbeskattningens olika "roller"**

För den fortsatta diskussionen kan återigen vara lämpligt att arbeta med några enkla samband och beteckningar som kan klargöra den relativa betydelsen av företagsbeskattning och personbeskattning för investerings – och sparincitament. Avkastningen/avkastningskravet före alla skatter betecknas med  $p$ , avkastningen/avkastningskravet efter bolagsskatt men före skatt på finansierarna med  $r$  och avkastningen/avkastningskravet efter skatt på finansierarna med  $\underline{s}$ . I en sluten ekonomi överensstämmer skattekillen på investeringar med skattekillen på sparande och ges av den totala skattekillen,  $T_s$

$$(9) \quad T_s = (p-\underline{s})/p$$

Skattekillen utgörs alltså av skillnaden mellan avkastningen före alla skatter och avkastningen efter alla skatter som andel av avkastningen före alla skatter. En formell dekomponering av den totala skattekillen kan ske genom

$$(10) \quad T_s = (p-r)/p + (r-\underline{s})/p$$

De två uttrycken i högerledet representerar i en formell mening företagsskattens inverkan – den första termen – och inverkan av skatten på finansierarna – den andra termen. I ekonomisk mening – såvitt gäller effekten på avkastningskravet på investeringar,  $p$ , är dock denna uppdelning inte meningsfull. Med ett fixerat avkastningskrav efter alla skatter,  $\underline{s}$ , påverkar såväl skatten på finansierarna som företagsskatten detta avkastningskrav. Detta innebär att man kan uttrycka  $p$  som

$$(11) \quad p = \underline{s}/(1-T_s)$$

Ett givet avkastningskrav efter alla skatter,  $\underline{s}$ , blåses alltså upp av skatterna, i detta fall både av skatten på finansiärer och av skatten på företaget. I denna modellvärld påverkar alltså skatten på finansiärerna avkastningskravet på investeringar. Här kan också omfördelningar av skatteuttaget mellan finansiärs- och företagsnivå göras på ett sådant sätt att skattekillen är oförändrad och därmed investeringsincitamenten: En sänkt skatt på företagets finansiärer kan kompenseras av en höjd bolagsskatt och omvänt.

I den slutna ekonomin utgörs alltså "spiken" i systemet av det exogent givna avkastningskravet efter alla skatter,  $\underline{s}$ . Olika aktörer söker genom omallokeringar av sina förmögenhetsportföljer säkerställa att allt sparande på marginalen avkastar så mycket före alla skatter att  $\underline{s}$  tillgodoses.

Situationen är annorlunda i den öppna ekonomin. I motsvarande modellvärld, fortsättningsvis kallad Ö (ppen)E(konomi)-modellen, antas i stället avkastningskravet *efter* bolagsskatt men *före* skatten på finansiärerna,  $\underline{r}$ , vara givet. För den lilla ekonomin innebär detta att företags- och finansiärsskatter spelar olika roller. I detta fall är det ekonomiskt meningsfullt – till skillnad från för vad som gäller i slutna-ekonomi-modellen – att dekomponera den totala skattekillen i en skattekil på investeringar,  $T_{\text{öi}}$ , och i en skattekil på sparande,  $T_{\text{ös}}$ , som beskrivs av

$$(12) \quad T_{\text{ö}} = T_{\text{öi}} + T_{\text{ös}} = (p-\underline{r})/p + (\underline{r}-s)/\underline{r}$$

I ÖE-modellen kommer skattekillen på investeringar – skillnaden mellan avkastningen före bolagsskatt och avkastningen efter bolagsskatt som andel av avkastningen före bolagsskatt – enbart att påverkas av företagsskattereglerna och inte av hur finansiärerna beskattas. På ett liknande sätt kommer skattekillen på sparande – skillnaden mellan avkastningen efter bolagsskatt och avkastning efter finansiärsskatt som andel av avkastningen efter bolagsskatt – enbart att påverkas av skatten på finansiärerna medan företags-skattereglerna inte har någon inverkan.

### Olika "spikar"

Skillnaden mellan de olika modellvärldarna – tekniskt beskrivna genom de skilda uttrycken (9) och (12) – ligger alltså i de olika "spikarna". Medan spiken för den slutna ekonomin utgörs av ett exogent givet avkastningskrav efter alla skatter består spiken för den öppna ekonomin i ett exogent givet avkastningskrav efter bolagsskatt,  $r$ . Det senare antas bestämt av förhållandena på den öppna kapitalmarknaden, antingen det rör sig om räntemarknaden eller om aktiemarknaden, förhållanden som i sin tur antas vara opåverkbara för den lilla öppna ekonomin. I modelltekniska termer handlar det om vilken den marginella placeraren är, dvs. den placerare som antas sätta priset på aktien (eller på obligationen)<sup>4</sup>. Grundtanken bakom ÖE-modellen är att denne marginella placerare finns i utlandet eller mer generellt att ingen svensk skatt utgår på utdelningar, kapitalvinster eller ränteinkomster. Detta innebär att även i Sverige verksamma, men skattebefriade institutioner, uppfyller modellens krav på den marginella placeraren. Däremot "degenereras" modellen till att sammanfalla med slutna-ekonomi-modellen om den marginella placeraren antas vara ett svenskt hushåll.<sup>5</sup>

Enligt ÖE-modellen uppkommer en slags "arbetsfördelning" i skattesystemet och för skattepolitiken: Om statsmakterna önskar påverka företagens investeringar – huruvida detta är önskvärt är en annan och mer allmän fråga<sup>6</sup> – är det förändringar i företagsskatte-reglerna som står på dagordningen<sup>7</sup>. Om i stället fokus är på hushållens eller fysiska personers sparande – även i detta fall väcks

<sup>4</sup> Det bör observeras att föreställningen om en marginell placerare med denna betydelse är en avgörande förutsättning för resultaten. Med ett alternativt synsätt där den marginella placeraren i modellen i stället beskrivs genom en sammanvägning av samtliga finansärer, inhemska och utländska, minskar skillnaderna mellan modellernas olika prediktioner.

<sup>5</sup> För en detaljerad redovisning av olika synsätt för bedömningen av den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsinkomster – bl.a. ÖE-modellen men även av de alternativa synsätt som finns för dubbelbeskattningens verkningar i en slutna ekonomi, se Shahnazarian och Stoltz (1999).

<sup>6</sup> Detta handlar bl.a. om timingfrågor – hur snabbt behov av förändringar kan identifieras och hur lång tid det tar innan beslutade förändringar slår igenom på investeringar. Men utanför denna "mekaniska" keynesianska värld handlar det också om allmänna tidskonsistensproblem, som i grunden har att göra med huruvida det är önskvärt med stabila skatteregler och vad en sådant stabilitet kan betyda för investeringsbeslut under osäkerhet.

<sup>7</sup> I en teoretisk modell där den marginella placeraren är en utländsk person har Fuest och Huber (1999) studerat effekterna av lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen vid personbeskattningen. Investeringsnivån påverkas inte.

andra och mer allmänna frågor<sup>8</sup> – är det i stället den personliga kapitalinkomstbeskattningen<sup>9</sup> som skall förändras.

Det kan diskuteras huruvida ÖE-modellen ger en god representativ modellbild av hela den svenska kapitalmarknaden. Det kan hävdas att de mindre företagen för sin finansiering är avskärmade från den internationella kapitalmarknaden. För nystartade företag handlar företagsfinansieringen till betydande del om företagsledarens/entreprenörens eget sparande. För investeringsvillkoren i dessa företag skulle därför personbeskattningen ha betydelse. Mot detta kan invändas att i den utsträckning företagen är beroende av externa finansiärer finns en indirekt koppling till den internationella kapitalmarknaden via de finansiärer som i sina förmögenhetsportföljer har internationellt noterade aktier (se Apel-Södersten (1999)).

Om man nu återvänder till URF:s första argument är det uppenbart så att förenligheten mellan en cash-flowskatt och en bibehållen inkomstskatt vid beskattningen av personliga kapitalinkomster ter sig annorlunda vid ÖE-modellen än vid en modell för en sluten ekonomi. Vid en ÖE-modell förändras nämligen själva innebörden i begreppet neutralitet. Man har här att göra med *två* neutralitetsbegrepp. För det första kan man tala om neutral beskattning av (real)investeringar, som alltså utmärks av att skatteken på investeringar är noll (0). För det andra har vi en neutral beskattning av sparande som utmärks av att skatteken på sparande är noll (0). Den personliga utgiftsskatten ger en neutral beskattning av sparande; däremot är en konventionell inkomstbeskattning av avkastningen på sparande inte neutral.<sup>10</sup>

I ÖE-modellen saknar alltså den personliga kapitalinkomstbeskattningen betydelse när det gäller att uppnå en neutral

<sup>8</sup> Här handlar det bl.a. om önskvärheten av explicita mål för hushållens förmögenhetsbildning och sammansättningen av hushållssparandet.

<sup>9</sup> I ekonomiskt avseende är förmögenhetsskatten för fysiska personer liksom andra former av skatt på av svenskar ägt kapital att jämföras med den personliga kapitalinkomstbeskattningen.

<sup>10</sup> Huvudförklaringen till denna icke-neutralitet ligger i svårigheter att löpande beskatta värdeförändringar på olika slag av tillgångar (aktier och alla andra tillgångar där en viss del av avkastningen består av värdeförändringar). Även vid samma nominella skattesats för olika slag av kapitalinkomster (inkl. kapitalvinster) kommer den effektiva skatten att variera och vara beroende av fördelningen av den totala avkastningen mellan löpande avkastning och värdeförändring. I de svenska skatteregler finns dock sedan skattereformen vissa inslag som syftar till att förbättra neutraliteten, i första hand de regler som gäller för kvotering av kapitalförluster. Utvecklingen sedan skattereformen – med ett successivt borttagande av olika fallor för kvittning av kapitalförluster – har dock inneburit att dessa motverkande inslag försvagats. Detta illustrerar svårigheterna att upprätthålla en konsekvent inkomstbeskattning.

beskattning av investeringar. Denna kan i princip uppnås enbart genom förändringar i företagsbeskattningen. I denna mening borde intresset för CF-skatten öka i takt med kapitalmarknadens internationalisering – det som ursprungligen motiverade intresset för skatten, önskvärldheten av en neutral beskattning av företagsinvesteringar, är lättare att uppnå för den öppna ekonomin.

### **Skatten på utdelad vinst**

URF:s andra argument kring CF-skatten gällde effekterna för beskattning av utdelad vinst. Man anförde att det – om det ansågs önskvärt – fanns andra, mer internationellt konforma, metoder att lindra beskattningen av utdelad vinst.

URF nämnde ett utdelningsavdrag som ett möjligt alternativ. I en ÖE-modell är ett utdelningsavdrag som minskar bolagsskatten ett verkningsfullt medel för att åstadkomma en mer likformig beskattning av finansieringsformerna (jfr ränteavdragsrätten). Dock försvagas effekterna av ett utdelningsavdrag till den del den marginella finansiären finns i ett land som tillämpar ett s.k. credit-system vid beskattningen av utdelningsinkomster från utlandet – i detta fall kommer nämligen skattelättnaden i det svenska bolaget att tas tillbaka genom en högre skatt i finansiärens hemland.

Ett annat alternativ som nämndes av URF var avräkningssystemen. Sådana innebär att aktieägarna vid beskattningen av utdelningsinkomster får tillgodoräkna sig den bakomliggande bolagsskatten. Vid ÖE-modellen är detta dock inte ett verkningsfullt alternativ då skattelättnaden i finansiärsledet inte påverkar skattebelastningen på investeringar. Under 1990-talet har också uppenbarats andra problem med avräkningssystem. I ett EU-perspektiv har det sålunda uppfattats som problematiskt med den dubbla diskriminering som kännetecknar traditionella avräkningssystem. Det första problemet har att göra med att avräkning ej medges för bolagsskatt i utlandet. Det andra problemet består i att inhemsk finansiering av ett företags investering får en lägre skattebelastning än vid finansiering från utlandet. Problemen har börjat uppmärksammas av EU-domstolen. Det torde vara en tidsfråga innan det kommer avgöranden som allvarligt försvårar möjligheter att behålla avräkningssystemen.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Formuleringen ovan 'har sålunda uppfattats' motiveras av att innebörden av diskriminering – huruvida den föreligger eller ej – rimligen beror av vilken modellvärld man befinner sig i. I

Ett alternativ till traditionella avräkningssystem har i faktisk svensk skattepolitik prövats genom 1994 års regler om skattefrihet för utdelningsinkomster. Även detta regelverk torde vara problematiskt i EU-sammanhang. Ett annat alternativ – den omvända avräkningen – prövades av 1992 års företagsskatteutredning i betänkandet *Lättnad i dubbelbeskattningen av mindre företags inkomster* (SOU 1996:119). Den omvända avräkningen innebär att aktiebolaget vid beräkningen av bolagsskatt skulle få tillgodoräkna sig den skatt som aktieägarna betalt på sina utdelningsinkomster från bolaget. Denna modell – som i en ÖE-modell har egenskapen att reducera skatteken på egenfinansierade investeringar och därmed bidra till ökad likformighet i förhållande till lånefinansiering – avvisades dock bl.a. därför att den skulle göra skatteken på investeringar beroende av företagets ägarstruktur.<sup>12</sup>

För att åstadkomma lättnader i beskattningen av utdelad vinst och att därmed uppnå en större likformighet i förhållande till lånefinansiering är alltså de av URF nämnda alternativen knappast aktuella.

### Skatten på kvarhållen vinst

Vad är då att säga om det av URF anförda sparbösseargumentet, dvs. det förhållandet att avkastning på i bolagssektorn sparade kvarhållna vinster kommer att beskattas förmånligare än om dessa vinster delas ut till aktieägarna och sparas av dessa? Här finns det anledning att skilja på två olika situationer. Om det handlar om marknadsnoterade aktier torde skattefriheten för normalavkastning på finansiella investeringar inom aktiebolaget kapitaliseras i börskursen. Eftersom det i ett reformsammanhang är rimligt att förutsätta att en omläggning från gällande skatteregler till en CF-skatt åtminstone ex ante kommer att vara fullfinansierad finns dock ingen anledning att tro att det totala börsvärdet påverkas. För enskilda företag kan dock effekter uppkomma.

---

ÖE-modellen föreligger ingen diskriminering m a p investeringar, något som följer av att avräkningssystemen inte påverkar skatteken på investeringar. Den diskriminering som finns i ÖE-världen handlar i stället om att vissa länder i sin interna lagstiftning förmånsbehandlar sparande i inhemska aktier. För framtida utslag i EU-domstolen – och för de följer detta får för befintliga avräkningssystem – torde dock det rimliga i att tillämpa den ena eller den andra kapitalmarknadsmodellen vara av begränsat intresse. Invändningsfria system kan ju dömas ut på felaktiga grunder.

<sup>12</sup> Exempelvis skulle uppköp från utlandet påverka företagets betalning av bolagsskatt.

För icke-marknadsnoterade aktier är situationen annorlunda. I många fall utgörs dessa av aktier i företag där ägarna är verksamma i företagen. Det torde vara denna situation som URF avsåg när man påtalade olikformigheten mellan sparande i bolagssektorn och sparande privat. Här finns uppenbarligen en möjlighet till ett skattebetingat förmånligt sparande.

### **CF-skatten i en inkomstskattevärld**

URF:s kritik att CF-skatten är problematisk i förhållande till omvärlden gäller fortfarande. I en värld där inkomstbeskattning av bolagsinkomster dominerar skulle det vara svårt att införa en skatt som byggde på en avvikande princip. Det handlar bl.a. om det omfattande nätverk av dubbelbeskattningsavtal som har ingåtts; dessa avtal bygger på att det sker inkomstbeskattning i avtalsländerna. Dessa avtal skulle behöva omförhandlas.

Det skulle vara svårt – även i en värld utan avtal – att få utländsk acceptans för en svensk CF-skatt. CF-skatten bygger ju på en annorlunda periodisering av utgifter än den som gäller för inkomstskatten men också rent allmänt på en annan syn på vad som är avdragsgilla kostnader. Länder som tillämpar creditmetoden kan ha svårt att ge avräkning för en skatt som inte är inkomstskatt. Men det gäller också bland de länder som tillämpar exemptmetoden, då man vid denna metod ofta arbetar med begrepp som ”jämförbar” (inkomst) beskattning.

En CF-skatt kan också möjliggöra internationell skatteplanering mellan bolag i utlandet och i Sverige. Incitament uppkommer att göra investeringsavdrag i Sverige och att – dock beroende på vilka skattesatser som gäller – att kanalisera inkomsterna till ett annat land. Planeringsmöjligheterna skulle komma att variera beroende på vilket slag av CF-skatt som valts. Exempelvis skulle CF-skatter utan avdrag för ränteutgifter ge incitament till upplåning i utländska bolag (med ränteavdrag) som kanaliseras till svenska bolag för finansiella investeringar där.

Sammanfattningsvis finns det alltså skäl att något modifiera URF:s tidigare bedömning av CF-skatten. I en värld som bäst beskrivs genom en ÖE-modell kan full neutralitet uppnås enbart genom förändringar i företagsbeskattningen. De alternativ till CF-skatten som URF nämnde och som syftar till att jämna ut skattebelastningen på egen- och lånefinansierade investeringar möter



olika slag av problem. Samtidigt kvarstår problemen med förmånsbehandling av sparande, särskilt i fåpersonersägda bolag. De internationella "konformitetsproblemen" är också betydande.

### **Få sena bidrag**

Mot denna bakgrund är det inte förvånande att intresset för CF-skatter har sjunkit under det senaste decenniet. I den internationella skattepolitiska diskussionen, bland nationalekonomiska forskare och bland praktiker, verksamma i internationella organisationer, har bidragen varit få.

I den akademiska diskussionen finns dock ett antal bidrag. Bradford (1998) diskuterar de problem som uppkommer vid ett skifte från inkomstskatt till CF-skatt. Enligt Bradford är det samma problem som gäller rent allmänt med en konsumtionsskatt när man gör förändringar i skattesatsen. Bradford analyserar vilka regler som krävs för att hantera dessa problem.

Problemet vid övergången består i den dubbelbeskattning av redan ackumulerat kapital som kan uppkomma genom att redan inkomstbeskattat kapital kommer att träffas av konsumtionsskatt; det handlar här exempelvis hur man skall hantera tillgångar som är ej helt avskrivna vid övergången. Som Forsling (1997) har påpekat uppkommer här ett dilemma för skattepolitiken: I frånvaro av särskilda övergångsregler – som skulle möjliggöra avdrag för restvärden på tillgångar – kan en "död hand" läggas på investeringsverksamheten fram till dess att CF-skatten träder i kraft. Med särskilda övergångsregler kan dock skattebortfallet inför övergången bli betydande.

I ett senare bidrag har Auerbach och Bradford (2001) tagit sin utgångspunkt i ett av inkomstskattesystemens stora problem, hanteringen av värdeökningar på tillgångar och de svåra frågor som uppkommer vid kapitalvinstbeskattningen av finansiella instrument. Rikedomerna på finansiella instrument och bristande enhetlighet i beskattningen skapar möjligheter till skatteanpassning. Svårigheterna att mäta kapitalvinster är ett annat problem. CF-skatten löser ju detta mätproblem och har dessutom attraktiviteten att vara neutral – ingen skatt på marginell investering som har en normalavkastning – samtidigt som den kan generera inkomster på intramarginella investeringar. Att den inte varit attraktiv för skattepolitiker kan enligt Auerbach och Bradford bero på svårigheter för

dessa att förstå beskattningsprincipen och på att man gärna vill inkludera normalavkastningen i skattebasen. Auerbach och Bradford lanserar en *generaliserad* CF-skatt som inte kräver mätning av kapitalinkomsten men som samtidigt beskattar all kapitalinkomst effektivt. Metoden bygger på att skatteuttaget differentieras med avseende på vid vilken tidpunkt kassaflödet uppstår. Bidraget kan betraktas som teoretisk grundforskning.

Med en mer empirisk inriktning har CF-skatten uppmärksamats av Nielsen, Fredriksen och Lassen (1999) som diskuterar dess tillämpning och möjligheter på danska förhållanden. Mot bakgrund av EU-kommissionens nyligen presenterade kommunikation om företagsbeskattning behandlar Bayar och Maertens (2001) förutsättningar för en radikal skattereform inom EU med en övergång till en utgiftsskatt. I USA presenterades redan i mitten av 1980-talet förslag om en "Flat Tax" som på individnivå beskattar löneinkomster (som kan vara progressiv) och som på företagsnivå tillämpar av CF-skatt av R-typ (Hall och Rabuscha (1985)). Förslaget – som alltså innebär inkomstskatt på individnivå med skattefrihet för kapitalinkomster och utgiftsskatt på företagsnivå – har dock inte fått något genomslag i faktisk skattepolitik.

### **Neutraliteten igen – vad är dess pris?**

Så långt bidragen om CF-skatt under 1990-talet. Låt mig återvända till det grundproblem som ursprungligen motiverade intresset för en CF-skatt, bristen på neutralitet m a p investeringar och vid finansieringen av dessa, vid en konventionell inkomstbeskattning av företag.

Det huvudalternativ till en CF-skatt som URF uppmärksamade, en real inkomstskatt för aktiebolag, har sina särskilda problem. Det reala alternativet har inte heller aktualiserats under det senaste decenniet. En förklaring är nedväxlingen av inflations-takten under det senaste decenniet. Samtidigt reducerade 1990-91 års skattereform med dess basbreddningar och skattesats-sänkningar neutralitetsbristerna vid en konventionell, nominell inkomstbeskattning.

Samtidigt kvarstår bolagsskattens neutralitetsproblem, låt vara inte lika uttalat som tidigare. Huvudproblemet i dag gäller den olikartade behandlingen av egenfinansierade och lånefinansierade investeringar. Det är svårt att kvantitativt beskriva de snedvrid-

ningar och risker som systemet skapar i form av skattebetingat låg soliditet i företagen.<sup>13</sup> Problemet finns dock där och är en bakgrund till den reformskiss som presenteras av Bröms (2002) i hans rapport till Skattebasutredningen. Underlaget för bolagskatten breddas genom att avdragsrätten för ränteutgifter slopas inom ramen för ett i princip bibehållet inkomstskattesystem. Samtidigt slopas kapitalinkomstskatten vid personbeskattningen.<sup>14</sup> I denna del ansluter Bröms skiss till det förslag som redovisades av det amerikanska finansdepartementet (1992) där neutralitetsproblemet löstes på samma sätt.

Bröms' skiss och Treasuryrapporten representerar ett slag av lösning på bolagsnivå på den skattemässiga snedvridningen mellan finansieringskällorna. Finansieringskostnaderna utjämnas genom att kostnaderna för länefinansiering *skärps*. Effekten på företagsinvesteringarna kommer att vara beroende av vilka skattesats som väljs. Vid en höjning av skattesatsen i förhållande till dagsläget ökar skattekillen på investeringar i en ÖE-modell.

Den skattemässiga snedvridningen kan alternativt lösas genom att kostnaderna för egenfinansiering *reduceras*. En sådan reduktion fanns i Sverige under åren 1991–1993 i form av en skatteutjämningsreserv, SURV, knuten till företagets egna kapital. SURVEN infördes genom 1990–91 års skattereform men slopades 1994 bl.a. på grund av tekniska komplikationer. I den internationella debatten presenterades i början av 1990-talet ett liknande förslag i form av ett avdrag för en schablonmässig ränta på det egna kapitalet (IFS 1991). I ekonomiskt avseende är detta förslag likvärdigt med ett SURV-system där avdrag med 100 % av det egna kapitalet medges.

I en ÖE-modell och i ett internationellt perspektiv har lättnader för det egna kapitalet en fördel framför alternativet med slopad ränteavdragsrätt i det att det ger lägre skattekillar på investeringar. Liksom den slojade ränteavdragsrätten uppnås likformighet mellan

---

<sup>13</sup> Frågan om huruvida företagens soliditet skiljer sig åt mellan länder med ett klassiskt system för beskattning av bolagsinkomster och länder med avräkningssystem belyses av Löfquist (2001) som redovisar en jämförelse mellan de nordiska länderna. Något säkert samband mellan typ av skattesystem och soliditet kan inte noteras. Resultatet är förenligt med ÖE-modellen men innebär givetvis inte att företagsskattesystemet med dess olikbehandling av finansieringskällorna inte skulle verka snedvridande.

<sup>14</sup> Reformskissen omfattar dessutom förändringar i beskattningen av förvärvsinkomster – och till dessa kopplade förändringar både i socialavgiftsuttaget och i ansvarsfördelningen mellan stat och kommun – bland annat ett slopat grundavdrag och en sänkning av kommunalskatten. Dessa i och för sig intressanta inslag saknar emellertid omedelbart intresse för frågan om företagsbeskattningens utformning.

egen- och lånefinansiering. I ett internationellt perspektiv, med ökad uppmärksamhet på illojal skattekonkurrens, finns dock ett potentiellt problem. I kombination med alltför generösa avskrivningsregler kan modellen ge en de-facto-subventionering av investeringar. Både i ett skattekonkurrensperspektiv och med hänsyn till effekterna på global välfärd<sup>15</sup> bör företagsskattesystem inte regelmässigt resultera i avkastningskrav på investeringar som understiger världsmarknadsräntan.

Avslutningsvis; min rapport har handlat om olika försök att åstadkomma en neutral företagsbeskattning. Bedömningarna är i hög grad beroende av vilken innebörd man vill ge åt begreppet neutralitet. Det är av stor betydelse hur man tolkar de senaste decenniernas internationalisering av den svenska kapitalmarknaden. Om utvecklingen i framtiden kommer att gå i riktning mot mer neutrala skattesystem – för företag och för individer – beror i hög grad på det pris skattepolitiker vill sätta på neutraliteten. Denna prissättning skall ske mot bakgrund av betydande svårigheter att kvantifiera välfärdsförluster p.g.a. bristande neutralitet. Antalet empiriska studier är förhållandevis begränsat; i synnerhet gäller detta för effekter på global välfärd i en värld med öppna ekonomier. Det finns också pedagogiska problem när innebörden av dessa svårkvantifierbara välfärdsförluster skall klargöras. Detta kan påverka avvägningen i förhållande till exempelvis de fördelningspolitiska målen. Men neutralitetens genomslag i faktisk skattepolitik kommer också att bero på den skattepolitiska motståndskraften mot att införa olika former av särregler och på viljan att avveckla särregler.

---

<sup>15</sup> I en ÖE-modell maximeras den globala välfärden om alla skatteklar på marginalinvesteringar är noll (0) dvs. när avkastningen före bolagsskatt sammanfaller med världsmarknadsräntan.

## Referenser

- Agrell, J, Englund, P och Södersten, J (1995), *Svensk skattepolitik i teori och praktik, 1991 års skattereform*, bilaga 1 till SOU 1995:104.
- Apel, M och Södersten, J (1999), Personal Taxation and Investment Incentives in a Small Open Economy, *International Tax and Public Finance*, vol.6, no.1, February.
- Auerbach, A och Bradford, D (2001), *Generalized cash flow taxation*, Working Paper 8122, National Bureau of Economic Research.
- Bayar, A.H.och Maertens, C (2001), *A fundamental tax reform in the EU?*, arbetspapper till konferensen Corporate and Capital Income Taxation in the European Union: The EU Commission Report on Companies' Taxation and Beyond, 7-8 december 2001.
- Boadway, Bruce och Mintz (1983), On the Neutrality of Flow-of-Funds Corporate Taxation, *Economic Journal*, vol. 50, ss.49-61.
- Bradford, D (1998), *Transition to and tax rate flexibility in a cash-flow type tax*, Working Paper 6465, National Bureau of Economic Research.
- Bröms, J (2002), *SACO-modellen*, Expertrapporter till Skattebasutredningen (volym C).
- Devereux, M och Griffith, R (2001), The Impact of Corporate Taxation on the Location of Capital: A review, uppsats som publiceras senare i *Swedish Economic Policy Review*, våren 2002.
- DsB 1979:3, *Bruttoskatter*, betänkande från bruttoskattekommittén.
- DsB 1981:15, *Allmän produktionsfaktorskatt*, betänkande från bruttoskattekommittén.
- Forsling, G (1997), *Cash Flow Taxation*, arbetspapper, National-ekonomiska institutionen, Uppsala universitet.

- Forsling, G (1998), *Utilization of Tax Allowances and Corporate Borrowing*, Economic Studier 37, Department of Economics, Uppsala University
- Fuest, C och Huber, B (1999), *The optimal taxation of dividends in a small open economy*, Working Paper no 348, CESifo (Ifo Institute and University of Munich)
- Hall, R.E och Rabuscha, A (1985), *The Flat Tax*, Stanford:Hoover Institution Press.
- Institute for Fiscal Studies (1978), *The Structure and Reform of Direct Taxation*, rapport från Meadekommittén.
- Institute for Fiscal Studies (1991), *Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s*, IFS Commentary No 26, April.
- Lodin, S.O. (2002), *Utgiftsskatt – sammanfattning av system och effekter*, Expertrapporter till Skattebasutredningen (volym C).
- Löfquist, R (2001), *Tax Avoidance, Dividend Signalling and Shareholder Taxation in an Open Economy*, Economic Studies 55, Department of Economics, Uppsala University.
- Nielsen, S.B, Frederiksen, N.K och Lassen, D.D (1999), *Would the Flat Tax Fall Flat in Denmark?* i *Macroeconomic perspectives on the Danish Economy*
- SOU 1977:86–87, *Beskattning av företag*, betänkande av företagskatteberedningen.
- SOU 1982:1–3, *Real beskattning*, betänkande av realbeskattningsutredningen
- SOU 1989:34, *Reformerad företagsbeskattning*, betänkande av utredningen om reformerad företagsbeskattning.
- SOU 1989:36, *Inflationskorrigerad inkomstbeskattning*, betänkande av utredningen om inflationskorrigerad inkomstbeskattning.
- SOU 1996:119, *Lättnad i dubbelbeskattningen av mindre företags inkomster*, betänkande av 1992 års företagsskatteutredning.
- Shahnazarian, H och Stoltz, B (1999), *En översikt av olika synsätt på dubbelbeskattningens effekter på den reala ekonomin*, promemoria vid skatteekonomiska enheten, Finansdepartementet, Stockholm.
- Södersten, J och Ysander, B-C (1985), *Förenklad bolagsskatt*, *Ekonomisk Debatt*, nr. 2.
- US Department of the Treasury (1992), *Integration of the Individual and Corporate Tax Systems: Taxing Business Income Once*, Washington D.C, US Government Printing Office.

# SACO-modellen

Av Jan Bröms\*

*Expertrapport 13 till skattebasutredningen*

Mars 2002

---

\*Jan Bröms, Frötunagränd 14, 194 55 Upplands Väsby,  
tfn. 08-590 714 02, email: jan.broms@minmail.net

# Innehåll

1	Inledning.....	439
2	Skatten på arbete.....	441
3	Kapitalbeskattningen.....	449
4	Slutord.....	461



# 1 Inledning

Detta är en bland flera uppsatser i syfte att diskutera strategiska val för ett framtida skattesystem. Uppdragsgivare är Skattebasutredningen. Riskerna för att skattebaser skall fly landet är bara ett bland flera perspektiv som kan läggas på skattesystemet och vad som är möjliga uttaxeringar. Det är kanske inte ens det viktigaste. Debatten måste hela tiden kunna återföras till den inhemska politiska frågan om att utveckla system som kan vinna legitimitet och som ger sunda ekonomiska incitament till den reala ekonomin. Att defensivt låta sig jagas att sänka just de skatter som för tillfället upplevs som de mest konkurrensutsatta är ingen hållbar strategi.

Jag har blivit ombedd att som ett underlag för utredningens diskussioner utveckla de tankegångar kring skattesystemet som på SACO:s uppdrag presenterats i skriften "Renovera Sverige – agenda för en ny tid" med Lars Anell, mig själv, Lennart Läftman, Irma Rosenberg och Bengt Westerberg som författare. Även om det var en grupp fristående debattörer som där höll i pennan väljer jag att för enkelhets vinnande att tala om SACO-förslaget. Detta är desto mera motiverat eftersom förslaget har rötter som går tillbaka till skriften "Enhetlig inkomstskatt" utgiven av SACO 1986 med Gustaf Lindencrona, Nils Mattson, Ingemar Ståhl och undertecknad som författare.

Förslaget söker knyta samman beskattningen av arbetsinkomster och beskattningen av kapital på ett någotsånär konsistent sätt. Det är ingen självklar utgångspunkt. Ett inte ovanligt sätt att resonera är det motsatta. I syfte att stimulera företagandet med gynnsamma skattevillkor driver man utvecklingen mot en allt skarpare reglering av vad som i skattehänseende skall vara arbetsinkomst respektive kapitalinkomst. Och så måste man naturligtvis göra om villkoren blir alltför olika. De förkättrade småföretagsreglerna och paragrafen 3:12 blir en fundamental och oundgänglig del av skattesystemet. För självklart vore det orimligt om jag som egen firma kunde

skriva denna uppsats på avsevärt gynnsammare villkor än med normalt arvode plus alla sociala avgifter.

Hur man väljer att se på just denna fråga är inte bara i denna uppsats utan också för den praktiska politiken något av ett avgörande strategival. Skall vi eftersträva neutralitet eller inte?

Skatterna på arbete och kapital kan mötas genom insatser i syfte att begränsa marginaleffekterna på arbetsinkomster och/eller att också skatten på företagsvinster och kapital tas ut på en jämförbar nivå. Ingentenda förefaller av välkända skäl vara någon riktigt enkel debatt att föra.

## 2 Skatten på arbete

Hur vi väljer att beskatta arbete är naturligtvis grundläggande om vi eftersträvar enhetlighet. Arbete är den stora skattebasen. Skatteuttaget i form av inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och indirekta skatter på konsumtionen bestämmer till helt överväldigande del omfattningen av vilka offentliga åtaganden som är möjliga att finansiera. Under senare år har det allt oftare framställts som närmast ofrånkomligt att Sverige kommer att behöva sänka sitt samlade skatteuttag på arbetsinkomster. Inte minst uttrycks just detta från de internationella samarbetsorganisationerna.

Två skarpa krav dominerar debatten: Dels bedöms skatten på låga inkomster som orimligt hög – vilket den onekligen är sedd i ett internationellt perspektiv. Dels formuleras de allra högsta procentenheterna av marginalska – de som introducerades under rubriken värnskatt – som en belastning på landets attraktivitet som bas för sådana verksamheter som genererar de riktigt höga inkomsterna. Bägge dessa synpunkter är, som jag skall utveckla något längre fram, högst rimliga att beakta när kommande decenniernas skattepolitik skall diskuteras.

Med viss självklar logik pekar kombinationen av dessa bägge utgångspunkter i riktning mot förslagen om en s.k. platt skatt – dvs. en helt proportionell skatt kombinerad med ett rejält tilltaget grundavdrag. Modellen åtgärdar ju på en och samma gång bägge de aktuella svagheter i dagens system. Men självklarhet kan bedra. SACO-förslaget är avsevärt mera komplext i sin uppbyggnad och i de systemförändringar också i övrigt som förslaget förutsätter. För att kunna förverkligas kräver det nämligen ett antal reformer som ligger utanför det egentliga skattesystemet; förändringar som måste värderas på sakpolitiska grunder vid sidan av själva skatteproblematiken.

Höga marginalskatter kombinerat med höga marginaleffekter från bidragssystemen bör definieras som ett problem vid i stort sett

alla inkomstnivåer. De tenderar att för individen göra skillnaden mellan att arbeta och att inte arbeta för liten. På så sätt står de i konflikt med den s.k. arbetslinjen som man i övrigt vill skall genomsyra svensk politik. En första och självklar kandidat för granskning om man vill sänka de samlade margineffekterna är socialförsäkringarna. Arbetsgivaravgifterna är självklart en del av den samlade marginalskatt som lagts på individens arbetsinsats. Detta är inte minst uppenbart när det gäller den eftersträvarvärda neutralitet mellan arbetsinkomster och kapitalinkomster som vi skall återkomma till. Funnes inte socialförsäkringsavgifterna skulle det inte genomföras alls lika många skalbolagsaffärer. När vi väljer att definiera gapet mellan skatten på arbete och skatten på kapital som ett problem är det självklart att ett sätt att sluta detta gap är att se till att betalningen av socialförsäkringspremierna liksom i det nya pensionssystemet, har en tydlig förmånssida.

Vad som bör göras, och som får utvecklas argumentationsmässigt bättre i ett annat sammanhang, är att stärka försäkringsmässigheten i sjukpenningförsäkring och A-kassa genom att etablera ett regelsystem där ersättningsnivån är definierad av faktiska inkomster och därmed betalade försäkringspremier under en anständig kvalifikationsperiod på säg 2 år. Avgifter för inkomstdelar över försäkringstaken bör inte utgå. Med en sådan starkare försäkringsuppbyggnad öppnas i sin tur förutsättningar för en rad reformer inom försäkringssystemens ram att stärka arbetslinjen. Också det ligger utanför ramen för denna uppsats, men här finns uppenbart ett stort fält att bearbeta om man ser höga marginalskatter som ett problem.

Ett avskaffande av avgifter över taken skulle innebära en avsevärd skattesänkning på högre inkomster, eller hos de arbetsgivare som betalar dessa inkomster. Den är knappast möjlig att genomföra om man inte samtidigt är beredda att acceptera en progressivitet i själva skatteskalen. Behovet av en progressiv skatteskala blir speciellt tydligt om det samtidigt sker en avgiftsväxling där den del av arbetsgivaravgifter som är försäkringspremier tas ut i form av de egenavgifter.

Den andra "yttre komponent" som SACO-förslaget bygger på är att en avsevärd del av det finansieringsansvar som nu åvilar kommuner och landsting kan lyftas av dem för att på något sätt finansieras på nationell nivå. Detta borde inte vara så gigantiskt märkvärdigt många tycks föreställa sig. En äldrevårdsförsäkring, en statlig skolpeng, en allmän sjukvårdsförsäkring som ersätter landstingen

är goda kandidater som om alla tre reformerna genomfördes skulle ta bort 2/3 av kommunsektorns utgiftsbudgetar. Men självfallet är detta frågor som kräver strukturpolitiska överväganden inom respektive sektor som måste få värderas utifrån en sakpolitisk analys. Vill man inte ta några större grepp på ansvarsförhållandena vore det praktiskt genomförbart att i stället för dagens kommunala skatteutjämningsystem, baserat på den enskilda kommunens teoretiska merkostnad i förhållande till ett riksgenomsnitt, sända hela normalkostnaden för t.ex. skolan direkt till kommunerna. Men det vore nog ändå fel. Alltför mycket av praktisk erfarenhet pekar mot att den kommunala sektorn och de politiska systemen har svårt att mobilisera den managementkompetens som bör krävas för att på ett bra sätt förvalta närmare en tredjedel av landets BNP.

För mina syften i detta sammanhang räcker det dock att konstatera att det finns tekniska möjligheter att inom mycket vida gränser genomföra de skatteväxlingar som önskas bara den politiska viljan finns. Att flera olika departement blir inblandade borde inte behöva vara ett helt oöverstigligt hinder även om det ibland kan verka så. Med detta sagt – dvs. att det inom den offentliga sektorn finns alla möjligheter att kanalisera var skatteintäkter slutgiltigt hamnar – är det möjligt att i ett första led betrakta de samlade skatteintäkterna som en enda budget inom vars ram olika skattereformer kan diskuteras.

SACO-förslaget utgår från att utgifter som i dag finansieras över kommunalskatten kan ges en nationell finansiering i en omfattning som sänker den genomsnittliga kommunalskatten från dagens 32 å 33 kronor till 20 kronor. Med utgångspunkt från detta föreslås att grundavdraget i skattesystemet helt avskaffas. Den 20-procentiga skatten tas alltså ut från första kronan. Observera att detta och efterföljande sifferexempel är en räkneövning i syfte att illustrera en reformväg och inte något genomarbetat förslag. Det är den skisserade strategins olika intressanta egenskaper som det finns anledning att belysa. Detta sker genom att den skattestruktur som uppkommer jämförs med å ena sidan dagens system och å den andra en variant av de många förslagen om s.k. platt skatt.

SACO-gruppen gör det lätt för sig genom att anta att det under kommande år skapas ett utrymme att sänka de direkta skatterna med 60 miljarder kr. Hur realistiskt detta är må få prövas i särskild ordning. Rapporten var skriven i ett läge när Finansdepartementet och Konjunkturinstitutet föreföll söka överträffa varandra i kalkyler över i tiden näraliggande års skattesänkingsutrymme.

Beräknat på 1997 års taxeringsunderlag kostar, med den faktiska kommunalskatten för år 2000, en plattskattvariant med grundavdrag på 30 000 kr just 60 mdr. kr. SACO-förslaget tar som kontrast alltså ut 20 kommunalskattekronor utan något som helst grundavdrag. Det lägger också in en högsta marginalskatt på 50 procent vid nuvarande avgiftstak för socialförsäkringarna, dvs. vid 7,5 basbelopp. Med platt skatt blir naturligtvis kommunalskattesatsen högsta marginalskatt. I SACO-modellen förutsätter man att det mellan högsta och lägsta marginalskatt skall finnas en tredje marginalskattenivå på 30 procent. Vi får således en progressiv marginalskattekurva med nivåerna 20, 30 och 50 procent. I modellskissen används det "tillgängliga" skattesänkingsutrymmet för att utsträcka intervallet med den lägsta marginalskatten så långt pengarna räcker, vilket visade sig bli upp till 165 000 kronor i årsinkomst.

Än en gång: Exakt så här skulle inte ett genomarbetat skatteförslag se ut. Det ligger t.ex. stora poänger i att kunna utsträcka det lägsta skattesiktet ytterligare – kanske ända upp till de 7.5 basbeloppen för att på så sätt göra skattesänkningen ännu mera attraktiv för "de medelinkomsttagare" som befinner sig något högre upp i inkomstskalan, Vad jag här vill visa är bara att det ligger inom det möjligas ramar att åstadkomma betydande förändringar i skattestrukturen av ett visst slag och med en viss inriktning.

Innebörden av skissen illustreras bäst genom nedanstående två diagram. Det första illustrerar på individnivå ökningarna i inkomst efter skatt. Räknet på disponibel inkomst blir ökningarna av självklara skäl generellt sett lägre. Vi ser att reformens inkomsteffekter blir förhållandevis jämnt fördelade, men med en klar inriktning mot intervallet 100 000–200 000 i årsinkomst. Trots att marginalskattetaket sätts vid 50 procent erhåller inkomsttagare i intervallet 130 000 till 180 000 en procentuellt något lite högre ökning av sina inkomster efter skatt än de med en million i årsinkomst. Att det är mot "låga normalinkomster" reformen riktar sina effekter framgår med ännu större tydlighet om vi som i diagram 2, ser i vilka inkomstlägen som reformens budgetmässiga kostnader – de 60 miljarderna – läggs ut.

Reformens ganska jämna fördelningspolitiska effekter utefter inkomstskalan gör att förutsättningen om ett skattesänkingsutrymme på 60 mdr kr egentligen inte är en nödvändig förutsättning för SACO-förslagets attraktivitet. Det spelar här ingen väsentlig roll om nollinjen i diagram 1 ligger någon eller några procentenheter högre. Däremot krävs minst 60 mdr kr i skattesänk-

ning för att det skall vara möjligt att göra förslaget om platt skatt rättvisa. Man kan säga att SACO-förslaget snarast pekar mot en metod att ta ut dagens höga skatter på ett smartare sätt.

Diagram 1

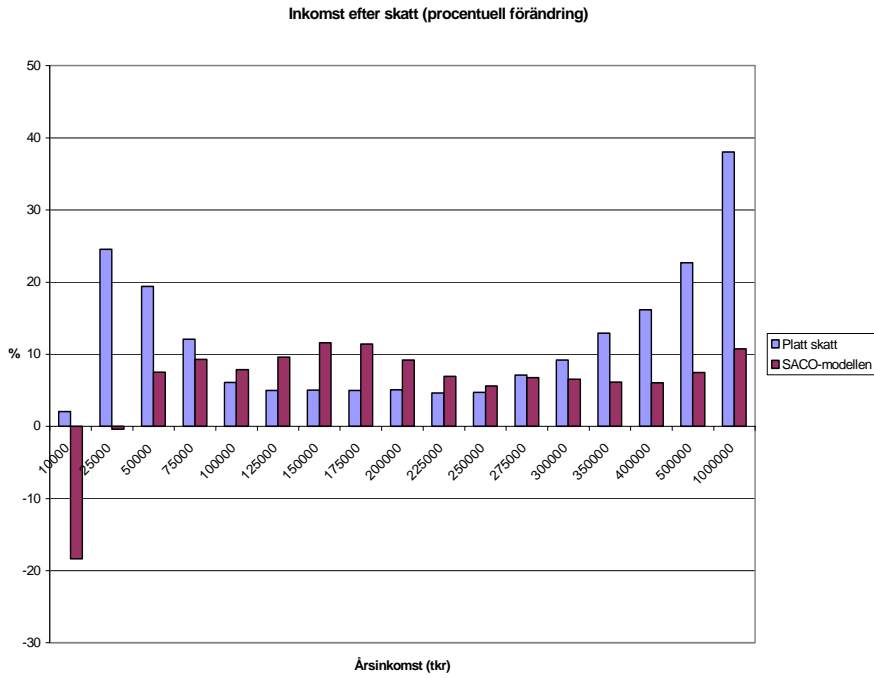
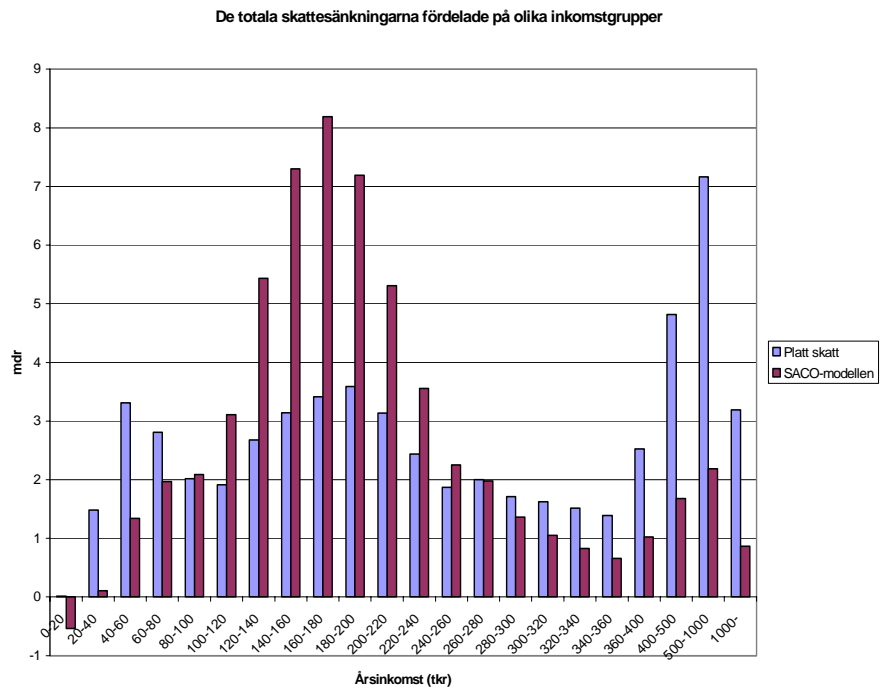


Diagram 2



Kommer Skattebasutredningen i sina överväganden fram till att det skulle ligga betydande värden för Sveriges långsiktiga attraktivitet som investeringsland i att kunna sänka sin högsta marginalskattesats är det nog ungefär så här det måste få gå till. Åtgärden ingår i ett paket där i första hand låg- och medelinkomsttagarna gynnas.

Även om arbetskraft är en geografiskt trögrörlig produktionsfaktor är frågan om att hålla en konkurrenskraftig skattenivå på arbete inget man enligt min mening bara kan vifta undan som oväsentligt. Ingen vet något bestämt om vilka krafter det är vi här spelar med. Det finns inte ens några entydiga referenspunkter för de resonemang som brukar föras. Det handlar om processer där skatten för de anställda bara är en bland många påverkansfaktorer i lokaliseringsbesluten. Självfallet värderas på kort sikt framförallt tillgången till relevant kompetens som mera tungt vägande. Men kompetensen kan lätt låta sig lockas att göra sina insatser någon annan stans; kanske för samma arbetsgivare. När någon strategisk verksamhet går Sverige förbi försvinner kontaktytor och marknader för annan näraliggande kvalificerad verksamhet. Endogena tillväxtprocesser handlar om sådant. Man noterar t.ex. de kreativa



klusterbildningarnas betydelse och spridningseffekter för utvecklandet av konkurrenskraftiga verksamheter. Det kan vara oerhört strategiskt för den framtida levnadsstandarden i landet att t.ex. forskning och affärsverksamhet överstiger någon kritisk massa som ger "klustret" sin egen dynamik. Av ren självbevarelsedrift för landet borde det finnas anledning att söka hitta vägar att genomföra den förtroendeskapande åtgärd som en sänkt högsta marginalskatt skulle innebära. Någon sorts indirekt erkännande av att vi här lever med en problematik som kan vara allvarlig är införandet av den s.k. expertskatten.

Det finns anledning att utveckla ytterligare ett par aspekter på hur en inkomstskattereform av det skisserade slaget skulle befrämja en sund samhällsutveckling.

Deltidsinkomsttagare och låga heltidsinkomster gynnas inte bara vad gäller reformens direkta inkomsteffekter. De kommer också att få avsevärt sänkta marginalskatter. Innebörden av att avstå från grundavdrag i systemet blir ju att motsvarande pengar kan användas för att sänka marginalskatterna på lämpligt sätt utefter hela skatteskalen. Ett antal s.k. fattigdomsfällor kan begränsas till sin omfattning. Det blir t.ex. lättare att bygga acceptabla välfärdssystem vars innebörd inte kommer i konflikt med tanken på att arbete skall löna sig. Det är också bland de deltidsarbetande som marginaleffekterna bedöms ha störst betydelse för arbetskraftsutbudet. Förslaget skulle således kunna ge upphov till ett antal följdbesparingar och framförallt är det högst rimligt att tänka sig betydande s.k. dynamiska effekter. Marginalskatte- och marginaleffektssänkningarna inom de för arbetskraftsutbudet mest relevanta inkomstskikten kan nämligen, utöver den inkomsteffekt som ovan illustrerats, göras högst betydande.

För den politiska debatten finns det anledning att söka en klarare definition av vad man menar med begreppet låginkomsttagare. Vad menar EU-kommissionen och IMF när man med sådan emfas hävdar att Sverige bör sänka sina direkta skatter med speciell inriktning på låginkomsttagarna? Menar man de som tjänar 20 000 konor per år i ett sommararbete eller menar man de som har en lön motsvarande 150 000 i heltidsarbete? Jag anser att de för den fortsatta samhällsutvecklingen intressanta frågeställningarna bör ha sitt fokus på de senare grupperna och inte på dem med en bevisligt extremt låg årsinkomst, men där denna inkomst inte annat än högst undantagsvis kan ha varit personens huvudsakliga försörjningskälla. Det är också värt att notera att SACO-förslaget ger sänkta margi-

nalskatter redan från en inkomstnivå på strax under 10 000 kronor i årsinkomst. Och – som indirekt har visats ovan – handlar det om en statsfinansiellt avsevärt billigare strategi än att söka sänka skatten på de första 20–30 000 kronorna av inkomst för alla – höginkomsttagare såväl som låginkomsttagare.

Inom parentes bör kanske skjutas in att den utvidgning av antalet inkomsttagare som följer av att också små inkomster beskattas knappast är förenad med några tekniska svårigheter. Alla uppgifter finns redan i Riksskatteverkets datorer genom de uppgifter som arbetsgivarna lämnar. En proportionell skatt på 20 procent på dessa inkomster gör varken från eller till som ett administrativt problem.

En inte ointressant bieffekt av förslaget är dess konsekvenser för den kommunala skatteutjämningen. Breddas den kommunala skattebasen genom att skatt tas ut från första kronan innebär detta naturligtvis ett procentuellt mycket större bidrag till Piteås finanser än till Danderyds. De erforderliga kommunalskatterna utjämnas således med betydande automatik. Därtill kommer att om staten på olika sätt tar över finansieringsansvaret för sådant som beslutas på nationell nivå och där kommunerna bara har att följa riksdagens beslut så klarnar kanske också perspektivet på vilka utgiftsbeslut som lokalsamhällena själva bör ta det ekonomiska ansvaret för. Förutsättningarna för en fungerande kommunal demokrati bör förbättras när det egna ansvarsområdet blir tydligare och inte på samma sätt reglerat från riksdagen.

Bortsett från det allra mest övergripande; att sunda ekonomiska strukturer i den interna ekonomin är av fundamental betydelse för "skattebasers" benägenhet att vilja stanna och utvecklas i landet, så är slutsatsen av den hittillsvarande texten att det borde gå att sänka den högsta marginalsikten på arbete ner till 50 procent. Denna procentsats utgör utmaningen när vi i det följande skall diskutera skatterna på kapital och på företagsvinster.

### 3 Kapitalbeskattningen

Valutareglerna är för överskådlig tid avskaffade. Det gör det nästan omöjligt att upprätthålla en av den internationella skatterättsens grundläggande principer – att nationalstaten anses äga sina innebyggares odelade skattekraft. Som en första indirekt konsekvens av att denna princip är under press får man nog tolka det förhållandet att 1990/1991 års skattereform införde en separat och proportionell kapitalinkomstbeskattning. Alla individens inkomster lades inte längre samman till en inkomst. Kapitalbeskattningen gjordes till en frizon från den progressiva beskattningen.

Självklart kommer det att bli allt svårare för nationalstaten att göra anspråk på ett internationellt kapital och dess avkastning. Marknaden är extremt innovativ när det gäller att hitta nya konstruktioner för värdepapper och skuldförbindelser. Gränsen mellan vad som är riskkapital och vad som är lån kan om skattereglerna så tillåter göras hur flytande som helst, något som i sig är önskvärt. Det öppnar för en kontraktsfrihet mellan den reala sektorn och den finansiella som gör att överenskommelser och kontrakt utan skattehänsyn kan fås att spegla det materiella innehåll man vill ge åt ett samarbete. Till det skall jag återkomma.

Först bör konstateras att det inom den överbyggnad på den reala ekonomin, som det finansiella systemet bör analyseras som, sker en teknisk utveckling vars konsekvenser nog inte annat än antydningssvis kan förutses. Banker, försäkringsbolag och andra finansiella institutioner verkar i en elektronisk rymd som i förlängningen kanske inte ens behöver en nationell bas där transaktioner och tillgodohavande registreras. Det hjälper nog inte hur mycken möda EU, OECD och FN (som också är inkopplat på frågan) anstränger sig att få in Gibraltar, Antillerna, Luxemburg och Kanarieöarna i fällan. Och lyckas man blir affärerna bara ännu mera lönsamma på någon annan ögrupp med exotiskt namn, eller i cyberspace. Politiken skjuter mot ett extremt rörligt mål.

Det är knappast heller någon framgångsformel att angripa problemen på nationell nivå. Visst görs lagstiftningen tätare och tätare i syfte att förhindra att tillgångar förs ut ur landet utan att först bli skattemässigt korrekt värderade inom landet. Visst är mycket av det som sker i stor skala olagligt. But – so what? Konsekvenserna av de lagar vi har borde redan nu ställa krav på att skatteverket lägger ner avsevärt mera möda på att ta reda på vart individers och företags pengar tagit vägen eller var de kommit från. Men hur långt som helst kan man inte gå utan att vi får ett kontrollsamhälle av det obehagliga slaget. Det finns också gränser för hur olönsamt man kan göra det att vara hederlig, helt oberoende av fuskets och halv-fuskets volymmässiga omfattning.

Detta om detta. Alternativet – och det finns nog bara ett – är att koncentrera skatteansträngningarna mot en avsevärt stabilare skattebas, nämligen i detta fall de produktionsvärden – förädlingsvärden – som produceras inom landets gränser. Här är vi på ett annat sätt herrar i eget hus. Holländska Antillerna är ingen svår konkurrent. När internationellt samarbete behövs är det högst utvecklade länder inom OECD som vi har anledning att söka samarbete med. Det kanske inte går – och det diskuteras i vad mån det faktiskt är önskvärt – vad gäller skattesatsernas höjd. Men rimligtvis borde man med rimliga krav på rimlighet kunna enas om ett regelverk för till vilket land ett visst koncernöverskott skall hänföras för att där kunna beskattas. Arms length princip i amerikansk tappning är med goda skäl ifrågasatt bland skattepraktiker, men något i den stilen blir såvitt jag förstår den enda skattepolitiska strategin på det internationella planet som har skuggan av en chans att bli framgångsrik. Det ligger en distinktion mellan vad som är svårt och vad som är hopplöst.

Under alla omständigheter måste vi – såväl internationellt som nationellt – förbereda oss på att hitta en annan lösning på kapitalinkomstbeskattningen än att försöka ta ut den i sista ledet på en transformationsprocess där pengar och ägande fritt vandrar över landsgränser och bolagsformer. Det är ju t.o.m. så att det kapitalistiska systemets etik på ett internationellt plan inte alltid accepterar att ägar- och finansieringsförhållanden skall vara öppet kända.

Alternativet är att beskatta kapitalinkomster så tidigt som möjligt – att beskatta dem där de uppkommer som produktionsvärden i den reala ekonomin. Med hela förädlingsvärdet som en något så när likvärdig skattebas uppnås åtminstone inför vissa makroekonomiska påfrestningar en ökad stabilitet i statsintäkterna. Något så-

dant måste ha föresvävat dem som under de gångna decennierna föreslagit bruttoskatter, förädlingsvärdeskatter, promser och vad det har kallats. Men en modell för indirekt beskattning är inte vad jag tror på. Jag tror att man, inte minst av legitimitetsskäl, också för kapitaldelen av förädlingsvärdet bör eftersträva en tydlig inkomstbeskattning.

Självklart är det så att alla löpande inkomster som tillfaller ägare av s.k. finansiella tillgångar har sin exakta motsvarighet i produktionsvärden som uppkommit i det reala systemet. Det är en ren nationalinkomstidentitet. Dessa produktionsvärden registreras dock inte alltid på ett helt motsvarande sätt, när det t.ex. handlar de konsumtionsvärden som bostadskapital genererar eller när kapitaltillgångar "hyrs" med krediten som instrument. Kapitalinkomsters förankring i den reala ekonomin är dock ofrånkomlig och stark. Den samlade reala avkastningen på sparande kan inte på lång sikt avvika från den reala ekonomins tillväxt.

Utöver direktavkastningen har vi tillgångsmassornas ständiga omvärdering på marknaden och reavinsterna att ta ställning till som ett skatteproblem.

SACO-förslaget innebär att vinster beskattas bara en gång och då där de uppkommer i form av produktionsvärden. Hur sedan de kontrakt ser ut som har finansierat verksamheterna spelar ingen roll, och följaktligen heller inte hur många varv och på vad sätt pengarna snurrat i det finansiella systemet. De överskott som uppkommer förväntas vara en gång för alla effektivt beskattade i företagsledet. Räntor blir varken skattepliktiga eller avdragsgilla.

Reavinster blir inte en skattefråga. Att köpare och säljare enas om att en tillgång är mera värd än vad säljaren en gång investerat borde inte vara en fråga för Fiskus. Staten får lugnt vänta på sina intäkter tills dessa förväntningar realiseras i faktiska vinster. Det ligger någon sorts etik och moral i ett sådant ställningstagande.

Förslaget är således mycket, mycket långtgående inte bara i förhållande dagens skattepolitiska förhållanden utan också i förhållande till tongivande dagsaktuellt skattepolitiskt tänkande. Antalet frågor att reda ut med argument och konkretiseringar blir därför mycket stort. Jag skall i det följande, om än ytligt, beta av vissa.

För det första borde det inte råda några delade meningar om att förslaget – om det skulle kunna genomföras – har en oerhört tilltalande enkelhet. De företagare jag har talat med har på olika sätt omvittnat den befrielse de skulle uppleva av att få bli avskattade en gång för alla direkt i verksamheten. Nu läggs betydande ansträng-

ningar till ingen egentlig nytta ned på att försöka rädda hem överskott i företagandet till den privata ekonomin. Till alla som tror att den rimliga lösningen är att gå vidare på 3:12-linjen vill jag också, utan belägg och ytterligare konkretisering, rapportera synpunkten att detta för det mesta tycks vara möjligt med lite fantasi och en bra revisor. Småföretagen tycks redan ha skaffat sig sina motsvarigheter till storföretagens återköp av egna aktier.

Men är ett borttagande av avdragsrätten för ränteutgifter är möjligt att genomföra? Detta är ju en förutsättning för att vi skall få ett skattesystem som inte behöver bekymra sig över hur verksamheter har finansierats. Är det dessutom praktiskt och ekonomiskt möjligt att i en internationell ekonomi beskatta företagsvinster med en skattesats som skäligt motsvarar Sveriges också efter den ovan skisserade reformens fortfarande hög marginalskatt på arbete? Åt dessa gigantiska frågeställningar skall jag ägna återstoden av denna uppsats.

Det måste, som en första utgångspunkt, sägas vara ett grundläggande systemfel i förhållande till dagens industriella behov att finansiering via lån har gjorts avsevärt billigare än finansiering med riskkapital. Stora låneberoenden skapar en instabilitet såväl på makronivå som mikro. I det företagande vi numera ser som framtidsbranscher är finansiering med riskkapital, trots alla skatteincitament i motsatt riktning, den helt självklara finansieringsformen. Vi lever i ett skeende där ekonomisk utveckling förutsätter ett stort mått av experimentell verksamhet där många projekt med osäker utgång behöver få sin finansiering och prövas på marknaden. Detta bör i så begränsad utsträckning som möjligt göras till en uppgift för bankerna. Deras huvudsakliga uppgift är att med så små marginaler som möjligt hålla betalningssystemet i funktion. Den senare rollen är svår att förena med stora kreditrisker och kreditförluster som behöver täckas in i handelsmarginalerna. Konkurrensen på kreditmarknaden kommer på den institutionella sidan sannolikt att leda till en allt tydligare boskillnad mellan riskfinansiering och lånefinansiering något som också samhällsekonomiskt bör bedömas som önskvärt. För den realekonomiska utvecklingen blir det alltmer betydelsefullt att det existerar en livaktig riskkapitalförsörjning också på lokal nivå i mer eller mindre intima nätverk.

Som jag ser det borde det också vara ett samhällsmål att långsiktigt höja, eller åtminstone söka upprätthålla, soliditetsgraden i all ekonomisk verksamhet. Det ger ekonomin såväl utvecklingsförmåga som en ökad robusthet. Det framstår i det perspektivet som

direkt galet att i skattesystemet etablera en systematisk preferens för länefinansiering. De regler vi nu har är formade för en tidigare epoks behov med stora infrastrukturinvesteringar och stora möjligheter att laborera med hög leverage. När för några år sedan våra stora industrikoncerners främsta krav riktat till näringsministern i de s.k. tillväxtsamtalen visade sig handla om rätten att genom återköp av egna aktier få sänka sin konsolidering fanns det anledning att fundera över vad som egentligen pågår.

Felet är naturligtvis inte att riskkapital som inte behövs i en verksamhet återgår till marknaden. Så bör naturligtvis ske. Felet är att de skattemässiga incitamenten systematiskt pekar i riktning mot ett aktieägarintresse av att vara finansiellt svag för att ge största möjliga utväxling på det dyrare aktiekapitalet. Det handlar om mekanismer som bygger under ett allt starkare kortsiktigt shareholders-value-tänkande, en kultur som kanske också den står i konflikt mot det långsiktigt önskvärda. Men om detta senare går det nog inte att veta så mycket med bestämdhet.

Ändras prisrelationen mellan eget och främmande kapital så kommer det naturligtvis successivt att ändra finansieringsmönstren. Det är i princip låntagarna som styr sin egen finansiering. De institutioner som idag kanaliserar merparten av sparande kommer att omvikta sina portföljer mot en större andel aktier och en mindre obligationsandel. Potentialen är sett över tiden närmast obegränsad. Bara några procentenheters förskjutning från statsobligationer till aktier i pensionsfonderna har förutsättningar att ganska radikalt ändra företagens balansräkningar. Att ändra kultur och institutioner på denna punkt är med mitt synsätt något av en samhällspolitisk säkerhetsåtgärd. Nästa gång – och den kanske inte ligger långt borta – som världsekonomin går in i ett krisskede kommer sannolikt analysen bl.a. att handla om effekter som fortplantas via kredit-systemet, bankers vilja och förmåga att i ett nytt läge bevilja lån, credit crunch, att allt fler obligationslån får stämpeln på sig att vara s.k. junk bonds.

För tekniska och teoretiska aspekter på skatteneutralitet mellan lånat och eget kapital hänvisar jag till Stig von Bahrs utmärkta skrift i samband med utvärderingen av skattereformen, utgiven av Konjunkturinstitutet. Mitt fokus i denna uppsats är att spekulera kring praktisk-politiska aspekter som kan läggas på frågan. Och sådana finns många. Det skulle, trots slutresultatets alla attraktiva egenskaper, helt enkelt inte vara någon populär reform.

En första källa till motstånd ligger i etablerade ägarförhållanden och maktstrukturer. Många maktpositioner inom svenskt näringsliv hänger i sköra trädar av teknik som syftar till att på grundval av ett begränsat eget ägande kunna kontrollera avsevärt större reala verksamheter. Fördyras lånefinansiering i förhållande till finansiering med eget kapital kommer den redan uppenbara tendensen till att mera av den direkta ägarmakten går till de stora sparandeinstitutionerna att ytterligare förstärkas. Det är antagligen ingen helt lyckosam utveckling. Men självklart går det att finna rationella lösningar också på detta även om det är en uppenbart besvärlig fråga att diskutera.

Frågan måste naturligtvis ses tillsammans med det avskaffande av dubbelbeskattningen som föreslås. Att finansiera företagande från enskilda svenska medborgare kommer att förbilligas. Sannolikt måste Sverige med det snaraste skapa förutsättningar som möjliggör för svenskar att inom landet gränser kunna bli rejält rika. Förmögenhetsskatten (som ligger utanför ramen för denna uppsats) håller på att bli omöjlig att upprätthålla. En stark lokal affärskultur med finansiella muskler kan mycket väl vara ett av de viktigaste instrumenten om man vill hänga på tåget in i den nya ekonomin på ett framgångsrikt sätt. Det skall bli oerhört spännande att se hur uppdragsgivarna till denna uppsats turnerar just den frågan.

### *Bostadsfinansieringen*

Ett andra besvärligt område om avdragsrätten för ränteutgifter skall avskaffas är naturligtvis bostadsfinansieringen. Här behövs ordentliga övergångstider. Kanske vore det också önskvärt med någon form av nybyggnadsstöd (t.ex. en restitution på moms). Men kan ekonomin i sin helhet, såsom nu synes ske, hållas kvar på en låg inflationsnivå med låga realräntor borde det inte vara oöverkomligt att hitta en strategi för att avskaffande av all räntebesättning.

Rent teoretiskt framstår det som högst rimligt, inte minst med det synsätt som i övrigt utvecklas i denna uppsats, att lägga en skatt på det konsumtionsvärde som bostadskapitalet kan sägas generera åt sina ägare. Men det kan ändå vara fel. Det ligger så stora sociala värden i att kunna hålla rimligt låga boendekostnader att en politik i just detta syfte kan vara motiverad. Det är ingen del av SACO-förslaget, men personligen skulle jag gärna se ett program för



fastighetsskattens avvecklande just i syfte att stärka det civila samhället.

I en utredning om skattebasers rörlighet kommer man med en ytlig analys lätt till motsatt slutsats – Att boendekapitalet är den ideala skattebasen. Fastigheter flyttar inte till Luxemburg, som det brukar sägas. Jag tror att denna bedömning är direkt farlig för en god samhällsutveckling. Kortsiktigt finns det naturligtvis skattepengar att ta från boende i det nedamorterade bostadsbeståndet, men kapital måste ju kontinuerligt förnyas. Människors vilja att bygga, förnya och försköna i boendet är i min föreställningsvärld såväl en av de viktigaste tillväxtmotorerna i samhället som en viktig livsstilsskapande kraft. Den riskbild för makroekonomin som oroar mig mest är gammaldags keynesiansk; att människors investeringsvilja i en framtid strukturellt kommer att vara för låg i förhållande till alla sparandeönskemål. Att vi skall gå in i en japansk situation. Det är förvisso inte dagens problem, men det kan bli så snabbare än någon anar. Bästa sättet att skydda en ekonomis livskraft och attraktivitet är med mitt sätt att sen att försöka hålla uppe investeringsviljan hos såväl företag som hushåll. Då kommer också sparatet.

Men hur kan man med en sådan gammaldags keynesiansk världsbild föreslå åtgärder som är ägnade att fördyra lånefinansiering? Det tål att funderas över. Min uppfattning är att det är fullt möjligt att av det paket som ovan skisserats får en expansiv effekt om man ser till helheten. Hela bostadssektorn görs i det som ovan sagts till en skattepolitisk frizon. Varken skattebelastning eller skatteöverväganden kommer in någonstans i kalkylerna. Bara symbolvärdet av detta kan frigöra krafter i form av långsiktig investeringsvilja – stimulera produktionsutbudet och därmed pressa priserna på hyresmarknaden. Sverige har under bara ett par decenniers tid gått från ett extremt skatte- och subventionsgynnade boende till dess direkta motsats. Statsfinansiellt har det kanske varit nödvändigt, men de sociala kostnaderna riskerar samtidigt att bli betydande, speciellt för de yngre generationer som nu söker en första bostad. En mellanväg känns påkallad.

### *Företagsbeskattningen*

Att ta bort finansiella kostnader och intäkter ur företagens deklARATIONER kan vara vanskligare. Men också den frågan måste värderas utifrån någon sorts helhetsbedömning. Genom dubbelbeskattning-

ens avskaffande underlättas finansieringen med riskkapital från allmänheten. Detta är antagligen speciellt viktigt när nu den ekonomiska utvecklingen och den samhällsekonomiska balansen i allt högre grad synes bli beroende av entreprenöriella initiativ ute i regioner och i klusterliknande nätverk. Förslagets tendens är uppenbart ett gynnande av den nya ekonomin på den gamla ekonomins bekostnad.

Men kan man dessutom höja bolagsskattesatsen? Att göra så strider uppenbart mot de föreställningar som f.n. kommer till uttryck i den internationella skattekonkurrensen. Tendensen är uppenbart en stark vilja att sänka företagsskatterna. Utan EU:s trots allt bromsande inverkan är bolagsskatten nog den skatt som tydligast skulle kunna bli föremål för ett "race to the bottom". Men hur välgrundad är den analys som styr denna politik?

I den gamla ekonomin drog man ofta helt andra slutsatser. Bolagsskatten kunde i investeringskalkylen betraktas närmast som en fast kostnad. Den kunde vid gällande kalkylränta okomplicerat översättas i motsvarigheten av säg två till fyra procents arbetsgivaravgift beroende på kapitalintensiteten i verksamheten. Blev det ekonomiska utfallet bättre än man räknat med fick man dela med sig en del till staten och blev det sämre fick man rabatt på den tänkta skatten. Ingen tvekan föreföll råda bland ekonomer om att bolagsskatten långsiktigt var något som övervältrades på "löneutrymmet" och höjde de faktiska vinsterna före skatt. I bägge avseendena kunde skatten anses som en stabiliserande mekanism i samhällsekonomin. Myrdal m.fl. hävdade t.o.m. med viss emfas att de höga skattetrösklarna ökade benägenheten för risktagande och investeringar inom näringslivet. Erfarenheterna från länder som historiskt har haft särskilt höga bolagsskatter (USA, Tyskland) har heller aldrig kunnat framställas som direkt avskräckande.

Det är fullt möjligt att det bara är dålig analys som lett fram till den politiska prioriteringen av just bolagsskattesatsen som den viktigaste faktorn i internationell skattekonkurrens. Vad som skrämmer är framförallt två typer av marknadseffekter (övervältringar) som skulle kunna påverka reallöner och tillväxt på ett negativt sätt. Den ena är den som diskuteras ovan, att skatten skulle tendera att höja kapitalandelen och sänka löneandelen i produktionen. Den andra är att kapitalintensiteten i produktionen skulle komma att sjunka. I en teoretisk modellering av problemet får man lite av bägge effekterna eftersom ju mera man får av den ena effekten desto mindre skäl blir det att frukta den andra. Men rimligtvis borde, så

länge vi rör oss inom rimliga intervaller, bägge effekterna sedda som ett renodlat substitutionsproblem vara av måttlig samhällsekonomisk betydelse.

Latent allvarligare vore om företagsbeskattningen och företagskattesatsen skulle ha betydande effekter på var internationella koncerner väljer att förlägga sin produktionsverksamhet. Här är det vinstbeskattningen inom företagen mer än ägarbeskattningen som kan vara av strategisk betydelse. Avkastningsskatterna på ägarna är vad de är i olika länder och i olika ägarformer. Det är skatten i det första produktionsledet som kan påverkas genom lokaliseringsbeslut. Vi kan heller inte bortse från att bolagsskattesatsens höjd kan spela en roll (men antagligen i långt mindre grad än vad många föreställer sig) för var företag genom sin interna prissättning väljer att redovisa en uppkommen vinst.

Samma typ av negativt kumulativa effekter som kan drabba ett land genom alltför höga högsta marginalsatser på arbete kan naturligtvis utvecklas också när det gäller bolagsskattesatsen. Ändå finns det nog skäl att tro att för den reala utvecklingen och för investeringsbesluten så är frågan underordnad allt sådant som har med arbetsmarknadens attraktivitet, samhällsklimat och med tillgången på erforderlig kompetens att göra. Med betydande sannolikhet är också skatterna på arbete av väl så stor betydelse för investeringsbesluten. Även om en del skatteunderlag kan smita från landet är det svårt att tro att bolagsskattens höjd – återigen så länge vi rör oss inom rimliga intervaller – skall ha någon särskilt avgörande betydelse för de reala investeringsbesluten. Ett lands attraktivitet som investeringsland bör nog bedömas med ett betydande mått av helhetssyn.

Inte minst den skatt som utgår i ägarledet på de finansiella tillgångarna är här av betydelse. Det gäller redan förutom att utvecklingen på området, som inledningsvis påpekades, är vad som idag allra mest provocerar i de politiska övervägandena. Med den allt starkare respekt som under senare tid förefaller växa fram inom forskningen för att det är sådana krafter som kan mobiliseras underifrån – i nätverk, lokalsamhällen och klusterbildningar – som faktiskt bestämmer utvecklingen förefaller det mest angelägna vara att söka skattelösningar som stärker de interna (i vid mening) kapitalistiska strukturerna. En utredning vars uppdrag är att specialstudera hur skattebaser kan flyta över ländergränser kan lätt få fel fokus för att kunna greppa helheten.

Ribban för enkelbeskattade bolagsvinster har i den tidigare texten lagts så högt som vid 50 procent för att en önskad neutralitet skall uppnås i förhållande till arbetsinkomster. Behöver man verkligen gå så långt? En skattesats på 50 procent framstår knappast som trovärdig med tanke på att utvecklingen inom de flesta länder går i rakt motsatt riktning. Men det finns möjligheter att hantera just detta dilemma.

Ett första syfte med SACO-förslaget var att skapa bredast möjliga legitimitet för att kapitalinkomster en gång för alla blivit effektivt och skäligt beskattade där de uppkommit i produktionen. Detta skulle i sin tur kunna vara grunden för ett rejält reningsbad i den djungel av skattekineseri som nu råder. Systemet skulle bli extremt enkelt och genomskådligt. Vare sig överskott disponerats för att skapa kapitalvinster, ränteintäkter, utdelningar eller arvoden skulle de bli likvärdigt beskattade. Detta talar naturligtvis för att skattesatsen bör sättas så högt som möjligt och helst vid den högsta marginalskattesats som drabbar arbetsinkomster, dvs. enligt förslaget vid 50 procent. Men en så hög skattesats behöver inte belasta alla företagsinkomster. Jag skall nedan argumentera för en teknik med vars hjälp det är möjligt att sänka denna skattesats sådan den slår igenom i företagets investeringskalkyler utan att principen om en neutralitet mellan inkomster från arbete respektive kapital kan sägas naggas i kanten på något oskäligt sätt.

Det går att argumentera för att företagarincomester på grund av sin mera osäkra karaktär, sin betydelse för flexibilitet och för ekonomins anpassningsförmåga, borde kunna beskattas gynnsammare än trygga löneinkomster. Här finns heller inga grundavdrag och inkomstskikt med lägre skattesatser. Men framför allt kan det finnas anledning att ta fasta på det kapital som faktiskt investerats och utsatts för företagandets risker. En teknik att göra det vore att i företagets deklaration låta ett antal poster i balansräkningen skrivas upp som framtida avskrivningsunderlag i takt med inflationen och varför inte ytterligare några procentenheter. Avskrivningsunderlaget från gjorda kapitalbindningar fås därigenom att växa. Ett sådant regelsystem – där summan avskrivningar över tiden tillås bli större än vad som i nominella termer faktiskt har investerats – kan i investeringskalkylen direkt översättas i termer av en för företaget sänkt genomsnittlig skattesats på investeringarnas avkastning. Avskrivningsmedlen tas naturligtvis fram inom företaget som ett beskattat kapital. Effekten kan för långsiktig kapitalintensiv verksamhet göras betydande.

Men en sådan skattesänkning förutsätter naturligtvis kapitalbindning och ett reellt risktagande. Den kommer inte att gynna företag vars balansräkning i första hand är överskottslikviditet. För advokatkontor och för sådana som mig själv, med kontoret hemma i bostaden, kommer det inte att råda någon tvekan om att marginalskatten är effektiva 50 procent och genomsnittsskatten ytterst nära detta tal. En "tillgång" jag med stor förtjusning skulle vilja rekommendera för en sådan behandlig i form av skattemässig uppvärdering över tiden är ackumulerade förluster allt i syfte att gynna den nya ekonomins växande antal strävsamma företag som år efter år, med stöd av förhoppningsfulla finansiärer och venture capitalbolag, söker få lyft på sin affärsidé.

En formell skattesats på 50 procent för bolagsvinster behöver således inte göras till en effektiv skattesats på 50 procent i företagens affärsplaner. Däremot blir den nog effektiv för alla på marginalen.

En övergång till skattemässig likabehandling av lånat och eget kapital kräver naturligtvis övergångsregler speciellt för sådana kapitaltunga verksamheter där lånefinansiering idag är den helt naturliga och dominerande finansieringen. Sådana kan utformas med hjälp av samma teknik som ovan skisserats för successiva uppindexeringar av de skattemässiga avskrivningsunderlagen. Redan i samband med en övergång till borttagen avdragsrätt för ränteutgifter behöver det göras en engångsuppskrivning i schablonmässig form av det i skattesammanhang gällande avskrivningsunderlaget för att i rimlig form kompensera för borttagandet av den tidigare avdragsrätten. Eventuellt måste en sådan omvärdering t.o.m. göras branschspecifik.

På längre sikt kan den föreslagna successiva uppskrivningen av de vid varje tidpunkt återstående avskrivningsunderlagen göras till en närmast fullgod ersättning för ränteavdragsrätten även om tidsprofilen på effekterna skiljer sig – något som företagen själva i viss mån kan styra över genom att välja den takt för de skattemässiga avskrivningarna som bäst matchar deras finansiella kostnadsprofil och deras behov av att mer eller mindre snabbt utnyttja sitt befintliga avskrivningsunderlag för att den vägen snabbare få fram medel för nya investeringar. Modellen öppnar således för en ökad flexibilitet mellan företag i olika stadier på sin tillväxt.

Får vi skattemässig neutralitet mellan finansieringsformerna kommer vi naturligtvis på lång sikt att finna att pensionsfonder och liknande i betydande utsträckning kommer att kunna växla över

från kraftbolagsobligationer till kraftbolagsaktier utan att detta upplevs som någon gigantisk höjning av placeringarnas risknivå.

Ett speciellt problem är de bostadsföretag som idag rörelsebeskattas. De kan naturligtvis inte beskattas för sina hyresintäkter samtidigt som de fräntas rätten att göra avdrag för sina ofta betydande skuldräntor. Om staten av olika skäl inte kan göra de generella avskrivningsformlerna tillräckligt attraktiva för att täcka in dessa företags behov krävs en speciallagstiftning. Den mest långtgående vore naturligtvis att helt undandra hyresintäkter från bostadsbeståndet från rörelsebeskattning. Uppfattas de wind-fall gains som detta skulle resultera i som alltför provocerande återstår att skapa övergångsregler baserade på företagets faktiska skuldsättning och räntekostnader vid någon taktiskt vald tidpunkt bakåt i tiden.

I seminariebehandlingen av denna uppsats har också betänkligheter framförts kring vad som händer för banker och andra finansiella institut om räntor inte längre är vare sig skattepliktiga eller avdragsgilla. De måste sannolikt rörelsebeskattas i vanlig ordning, dvs. enligt nominella principer. I deras fall är det inte finansieringskostnader och finansiella intäkter som är utgångspunkten, utan pengar som lagervara i rörelsen. Självfallet kräver den blandning av principer som därvid uppkommer att det hålls en tydlig institutionell och skattemässig boskillnad mellan vad som är bankverksamhet med andras pengar och vad som övrig affärsverksamhet. Problemet uppkommer enbart i de fall det handlar om ren bankverksamhet och en insättning från allmänheten och gäller inte övriga aktörer på kapitalmarknaden.

Ytterligare en invändning som har rests handlar om att företag med sin bas i andra länder skulle välja att låna avdragsgillt i moderbolaget för att sedan omvandla de lånade medlen till aktiekapital i ett svenskt dotterbolag där medlen skulle kunna tillgodogöra sig ränteintäkter som inte företagsbeskattas. Detta är naturligtvis inte förenat med några kostnader sett ur svensk synvinkel utan det är moderbolagets regering som skulle kunna tänkas reagera med skattebestämmelser riktade mot utdelningar från dotterbolag som beskattats enligt svenska regler.

## 4 Slutord

Jag är naturligtvis medveten om att de tankar som uttryckts i denna uppsats i vissa avseenden antagligen är alltför långtgående för att passa in i den dagsaktuella skattedebatten. Jag har också formulerat dem i extrem och kompromisslös form för att vinna tydlighet och kunna hävda att faktiskt och i princip skulle kunna hålla i praktisk tillämpning. Men systemförändringar av den omfattning jag föreslår på kapitalbeskattningens område innebär naturligtvis risktaganden av olika slag. Vad jag hoppas åstadkomma är dock att i någon mån kunna skapa tvivel på att det som svenska politiker idag slår sig för bröstet med över, dvs. att ha genomfört en i internationell jämförelse påtagligt förmånlig företagsbeskattning inom bolagssektorn, verkligen representerar ett steg i rätt riktning om syftet är att skapa en internationellt konkurrenskraftig helhet på skatteområdet.

Självklart kommer det vi gör på skatteområdet att behöva bedömas bl.a. i förhållande till internationella förpliktelser och till utvecklingen inom EU. Vad som är möjligt att åstadkomma beror också på vad andra länder gör i sina skattesystem. Skattekonkurrensen om såväl individer som investeringar är en realitet. Ett förslag av det ovan skisserade slaget kommer därför knappast att kunna förverkligas i sin fulla omfattning. Däremot anger det en riktning för tänkandet som jag är övertygad om skulle bidra till ett bättre företagsklimat.

Kanske kommer vi i en inte alltför avlägsen framtid att få se en enhetlig kapitalinkomstskatt (inklusive utdelningsinkomster) på 15 procent i mottagarledet inom hela EU. Det blir då självklart en grund för motsvarande lägre inkomstskatt i företaget i förhållande till de 50 procent jag har laborerat med utan att neutraliteten mellan arbete och kapital behöver åsidosättas. Många praktiska problem framstår som mindre när bördorna delas. Kanske blir det t.o.m. lättare att med en uppdelning av inkomstskatten på företags-

inkomster på två led trygga en neutral beskattning mellan löneinkomster och företagarinkomster.

Även med en bibehållen kapitalinkomstskatt hos de slutliga mottagarna kvarstår de poänger som ligger i att söka hålla den effektiva skattesatsen på företagsvinster nere med hjälp av transformationer av avskrivningsunderlaget framför att sänka den formella skattesatsen. Poängen med detta är inte alltid intuitivt klar för alla. Vad som skymmer sikten är bl.a. all skepsis som under åren knutits till tidigare epokers generösa möjligheter för företagen att bilda s.k. obeskattade eller dolda reserver. Vad det här gäller är något i grunden helt annorlunda. Medan de obeskattade reserverna var företags-interna resurser som låstes in bakom skattetrösklar handlar det här om en definitiv avskattning, men till en lägre genomsnittlig skattesats än den formella. Överskotten är sedan tillgängliga också för utdelning. För verksamheter som kräver faktiska reala investeringar av större omfattning kommer den effektiva skattesatsen över tiden att kunna göras mera förmånlig än den formella.

Vad gäller de – i den inledande delen av uppsatsen – föreslagna förändringarna av systemet för beskattning av arbetsinkomster är det svårt att se några invändningar från våra internationella samarbetsparter. De kräver omfattande förändringar i våra egna interna system. Det är allt. Men fördelarna för samhällsekonomin funktionsduglighet förefaller å andra sidan kunna bli högst påtagliga och reella.