

Seminarer Oslo 2000 økonomisk nasjonalrapport - dansk

Økonomisk nationalrapport for Danmark

af professor Søren Bo Nielsen, Handelshøjskolen i København, og fuldmægtig Poul Schou, Det Økonomiske Råds Sekretaria

I. Indledning

Nærværende papir udgør den økonomiske nationalrapport til Nordisk skattevidenskabeligt Forskningsråds seminar om "Skattekonkurrence - Nordiske regimer og reaksjoner", Oslo 1.-2. november 2000. Rapporten vil se på forskellige karakteristika ved det danske skatte- og afgiftssystem og meget tentativt forsøge at vurdere, hvor udsat det måtte være for international skattekonkurrence.

Rapporten er disponeret på følgende måde: Afsnit I indeholder en overordnet karakteristik af det danske skattesystem. Vi ser her på udviklingen i det samlede skatetryk i Danmark i de sidste to årtier, hovedelementer i det danske skattesystem, samt den samlede skattebyrde på hhv. forbrug, arbejdsindkomst og kapitalindkomst. Hvor det er muligt, gennemfører vi sammenligninger med andre europæiske lande. Afsnit 2 beskriver kort nogle af hovedmekanismerne i international skattekonkurrence og -unddragelse, opdelt efter, hvorvidt de rammer beskatningen af forbrug, arbejdsindkomst eller kapitalindkomst.

Skattekonkurrence er, omend mere intenst diskuteret for nærværende, langt fra et nyt emne i debatten. Således har f.eks. EU i mange år set på initiativer, der skulle tage brodden af skattekonkurrencen inden for flere områder. Disse bestræbelser nævnes kort i afsnit 3. Afsnit 4 vender sig derefter mod nationale initiativer, der er foretaget i det sidste halvandet årti, og som i hvert fald delvis synes motiveret i skattekonkurrence.

Hvilke symptomer på skattekonkurrence har man kunnet observere i Danmark? Dette spørgsmål behandles i afsnit 5, der fokuserer på grænsehandel, flytning af virksomhedsindkomst mv. Det er kendetegnende, at der i Danmark så godt som ingen systematiske undersøgelser eksisterer af virkningen af den internationale integration på skattebaser og -provenu, hvorfor det er relativt uklart, hvor stort behov der er for fortsatte justeringer af det danske skattesystem for at imødekomme international skattekonkurrence. Dette er en af hovedkonklusionerne i det afsluttende afsnit

2. Overordnet karakteristik af det danske skattesystem

Frem til 1987 foregik den danske indkomstbeskatning efter det såkaldte globale indkomstskatteprincip, dvs. det tilstræbtes, at alle former for indkomst blev behandlet ensartet i indkomstbeskatningen. Der skelnedes ikke mellem personlig lønindkomst og personlig kapitalindkomst - begge dele indgik parallelt i skattebasen.

I 1987 indførtes i Danmark en variant af det såkaldte duale indkomstskattesystem. I den rene udgave medfører dette skattesystem en opsplitting på personligt niveau mellem arbejdsindkomst og kapitalindkomst. Kapitalindkomst beskattes - stadig i den rene udgave - med en fast skattesats, mens arbejdsindkomsten er underlagt progressiv beskatning, således at laveste sats svarer til kapitalindkomstskattesatsen. Det danske system fra 1987 og frem afveg noget fra denne rene udgave, eftersom f.eks. positiv kapitalindkomst fortsat beskattes progressivt, men trods også senere ændringer er grundideen i det danske indkomstskattesystem omkring opsplitting af kapital- og arbejdsindkomst opretholdt. Også Sverige, Norge og Finland har senere indført det duale indkomstskattesystem, mens alle andre industrilande i varierende grad fortsat tilstræber den globale indkomstbeskatning. (For en gennemgang af de fire nordiske landes overgang til dual indkomstbeskatning se Sørensen (1994), og for et økonomisk efficiensargument for denne indkomstskatteform se Nielsen og Sørensen (1997)).

a. Det samlede skattetryk i Danmark og udviklingen heri i de seneste 20 år.

Det danske skattetryk er steget fra 44,3 % i 1980 til (forventet) 49,5 % i 2000, jf. tabel 1. Fra og med 1994 er sociale pensioner og kontanthjælp blevet bruttoficeret, hvilket i sig selv har medført en stigning i det angivne officielle skattetryk på knap 2 pct. I en international sammenligning er Danmarks skattetryk sammen med skattetrykket i Sverige det allerhøjeste i OECD, jf. tabel 2. Selv om der er forskellige problemer forbundet med sådanne internationale sammenligninger, bl. a. den forskellige skattemæssige behandling af overførselsindkomster o.l. i forskellige lande og det målte skattetryks afhængighed af de direkte og indirekte skatters relative vægt i skattesystemet, er der ingen tvivl om, at skattetrykket er meget højt i forhold til andre vestlige lande.

b. Hovedelementerne i det danske skattesystem. Provenusammensætning på skattetyper.

Udviklingen i den danske skattestruktur siden 1983 fremgår af tabel 3. I en international sammenhæng har det danske skattesystem flere afvigende træk: Indkomstskatterne står for en meget stor del af det samlede provenu, mens indtægterne fra sociale bidrag mv. er tilsvarende mindre. De indirekte skatter på varer og tjenester udgør ligesom indkomstskatterne en forholdsvis stor andel af det danske skatteprovenu (jf. tabel 4). Derimod står skatter på formue, ejendom mv. for en relativt beskedent del af det samlede provenu i Danmark.

c. Skattebyrden på forbrug, kapital- og arbejdsindkomst. International sammenligning.

En supplerende måde at opgøre skattetrykket på forskellige faktorer bygger på den metode til måling af skattebyrder på forbrug, kapital- og arbejdsindkomst, der er blevet introduceret af Mendoza m.fl. (1994). Metoden går i korthed ud på at fordele det opkrævede skatteprovenu på hhv. forbrugsskat, skat på

arbejdsindkomst og skat på kapitalindkomst samt at afgrænse de tilhørende skattegrundlag, altså samlet forbrug, arbejdsindkomst og kapitalindkomst (før skat). Ved at dividere de tre provenumål med hver deres beregnede skattebase fås den gennemsnitlige effektive skattebyrde. EU-Kommissionen har gjort dette for 1999 for EU-landene, USA og Japan, jf. tabel 5. Af disse beregninger fremgår det at Danmark med godt 30 % har den højeste skattebyrde af alle lande på forbrug. Også med hensyn til kapitalindkomstbeskatning ligger Danmark meget højt (med 28 % kun overgået af Storbritannien og Luxembourg), mens skatten på arbejdsindkomst afviger noget mindre fra Euroland og ligger et godt stykke under Sverige.

Mens opgørelsen af skattebyrden på forbrug er relativt uproblematisk, er beregningen af skattebyrder på arbejds- og kapitalindkomst forbundet med betydelige vanskeligheder. For flere typer af indkomststrømme er det svært at afgøre, om der er tale om kapital- eller arbejdsindkomst (jfr. også den senere diskussion i afsnit 5). Når samtidig fortegnet for visse strømme ligefrem er negativt, fører forskellige måder at tilordne indkomstkomponeanter til hhv. arbejde og kapital til store forskelle i især den beregnede kapitalindkomstskattebyrde (der for Danmarks vedkommende nemt kan halveres i forhold til de 28 pct. i tabel 5.). For en diskussion af disse problemer henvises til Lassen og Nielsen (1996).

3. Mekanismer i international skattekonkurrence og -unddragelse

a. Grænsehandel

Som følge af den generelt høje skattebyrde på forbrug i Danmark og de særlige afgifter på visse grænsehandelsfølsomme varer finder der nogen skatteomgåelse sted i form af grænsehandel. Især har der været fokus på handelen over den dansk-tyske grænse. Både omfanget og sammensætningen af grænsehandelen har varieret en del gennem årene siden 1973, hvor de tidligere ret restriktive rejsegodsbestemmelser blev lempet første gang ved Danmarks EF-medlemskab. Ændringerne har bl.a. fulgt den gradvise yderligere liberalisering af reglerne frem til indførelsen af Det indre Marked i 1993, og ændringerne i de relative priser på nogle af de grænsehandelsfølsomme varer på hver side af grænsen. Forskellen i benzinpriserne i Tyskland og Danmark har således udvist markante svingninger.

De fleste regler der skulle modvirke handel over grænsen, er i dag ophævet. Danmark har dog stadig dispensation til at opretholde en enkelt grænsehandelsrestriktion, idet danskere skal have været i udlandet i mindst et døgn for at kunne tage spiritus og mere end 100 cigaretter med hjem over grænsen. Denne regel vil bortfalde senest 1. januar 2004, hvilket må forventes at påvirke grænsehandelen i opadgående retning.

b. Migration og arbejdsindkomstbeskatning

Den primære mekanisme for skattekonkurrence på arbejdsindkomstskatteområdet er personers mobilitet over landegrænser, migration. Ved at flytte fra et land med højt skatteniveau og slå sig ned i et andet land med et lavere skatteniveau opnår man, alt andet lige, en større disponibel indkomst. Alt andet lige dækker over, at indtjeningsmulighederne før skat i det land, man flytter til, skal svare til mulighederne i det land, man fraflytter, eller i hvert fald skal mulighederne i det nye land ikke være så meget ringere, at effekten af den lavere beskatning opvejes.

Akkurat som man kan forestille sig migration mod lande med lavere skatteniveau kan man også tænke sig migration mod lande med et højt socialt sikringsniveau (høje velfærdsydelse, høj arbejdsløshedsunderstøttelse mv.). Hvis personers mobilitet er meget udtalt, vil det tvinge lande, der ellers ville have meget forskellige skatte- og ydelsesniveauer, til at mindske disse forskelle. Som vist ovenfor i afsnit I er der væsentlige forskelle i den samlede skattebyrde i europæiske lande. Tilsvarende forskelle gælder ydelsesniveauet, hvorfor der er ganske klare incitament til, at personer inden for EU flytter mod de dele af unionen, der er karakteriseret ved lave skatter, respektive høje ydelsesniveauer (afhængigt af, om man som skattebetaler bidrager eller som ydelsesmodtager er nyder). Fakta er imidlertid, at personers mobilitet inden for EU fortsat er yderst begrænset. Sprogbarrierer, kulturelle forskelle samt ikke mindst tilhørsforhold til familie, venner og hjemegn betyder alt i alt, at der som helhed er meget beskedne mobilitet. Undtagelser er øst-vest mobilitet, dvs. personer fra østeuropæiske lande, der opnår så store økonomiske fordele ved at slå sig ned i EU, at det opvejer de nævnte barrierer.

Mens migration dækker over den samtidige flytning af både bopæl og arbejdskraft, repræsenterer grænsegængere alene flytning af enten arbejdskraft eller bopæl. Grænsegængere fortsætter med at bo i deres hjemland, mens de tager arbejde i nabolandet, eller de flytter til nabolandet og fortsætter med at arbejde i oprindelseslandet. I begge tilfælde er der principielt mulighed for at udnytte skatteforskelle i de to berørte lande. Hvis, som i eksemplet Danmark og Sverige, det ene land (DK) kun har ubetydelige sociale bidrag, men til gengæld høje personlige skatter, mens det andet (S) har betydelige sociale bidrag, der på lønmodtagernes vegne indbetales af virksomheder, og mere beskedne personskatter, vil der alt andet lige være et stort incitament til at bo i Sverige og arbejde i Danmark. De aftaler, der er indgået mellem de danske og svenske skattemyndigheder omkring grænsegængere, tager dog brodden ud af denne type trafik, jf. afsnit 5d.

Det fremhæves ofte, at personers mobilitet især skal findes i den øverste ende af indkomstskalaen. Topfolk i erhvervslivet, stjerneforskere og lignende kan forventes at være karakteriseret ved særlig høj mobilitet. I lande, der betjener sig af enten generelt høje skatter eller betydelig progression i skattesystemet, vil der være fare for at tabe de nævnte grupper til andre lande. Tilsvarende vil det være svært at tiltrække udlændinge til at indgå i indenlandske virksomheder som nøglemedarbejdere, hvis de bliver mødt med markant dårligere skattemæssige betingelser, end de har i deres hjemland.

c. Kapitalindkomstbeskatning og -konkurrence

Den mest omtalte skattekonkurrence er uden tvivl den, der har med selskabsbeskatning at gøre. Derudover er også den personlige beskatning af renter (og dividender) i varierende udstrækning udsat for skattekonkurrencens mekanismer.

Når man taler om det ydre pres på skattesystemet, vil de fleste tænke på størrelsen af selskabsskattesatsen på tværs af lande. Simpel argumentation vil gå på, at kapitalen flytter væk fra lande, der har høje selskabsskattesatser, til lande med lavere satser. Det er imidlertid nødvendigt at præcisere skattekonkurrencens natur og skelne mellem tre typer af effekter:

- 1) skatternes påvirkning af investeringsomfanget
- 2) skatternes indvirkning på virksomheders lokalisering
- 3) skatternes indflydelse på placeringen af multinationale koncerners overskud.

Det er nemlig forskellige egenskaber ved skattesystemet, der bestemmer virksomhedernes investeringsomfang, deres lokalisering samt overskudsplacering.

ad 1): Den økonomiske teori har for længe siden demonstreret, at det mht. investeringsomfanget i et land langt fra alene er den statutoriske (formelle) skattesats, der er bestemmende for omfanget af investeringer i det enkelte land. I stedet er det (i hvert fald for modne virksomheder) den såkaldte marginale effektive skattesats, der udtrykker forskellen mellem det af investeringerne krævede afkast og investorernes kalkulationsrente (det alternative afkast, de ville kunne opnå ved f.eks. passive investeringer). Den marginale effektive skattesats sammenfatter information om selskabsskattesatsen, afskrivningsregler, hensyntagen til inflation mv. I den udstrækning, skattesystemet for eksempel giver mulighed for hurtigere afskrivning end svarende til økonomisk forældelse, vil den marginale effektive skattesats være mindre end den statutoriske sats. Hvis investeringer i to nabolande er kendetegnet ved væsensforskellige niveauer for investeringers skattebelastning, dvs. forskellige marginale effektive skattesatser, vil dette meget naturligt føre til, at den samlede indsats af kapital alt andet lige vil være størst i landet med den laveste marginale effektive skattesats. Det andet land vil, med en sænkning af sin sats, kunne stimulere investeringerne, og hvis den samlede kapital (opsparing) i de to lande er givet, vil der blive overført kapital fra det tidligere lavskattelands. Dette er essensen af den form for skattekonkurrence, der udspringer af den skattemæssige behandling af investeringer, dvs. af niveauet for marginale effektive skattesatser.

ad 2): Når virksomheder beslutter sig for, hvor de skal lokalisere sig, sker dette på basis af en lang række faktorer. En af disse er skattesystemet. For virksomheden vil det i forbindelse med lokaliseringsbeslutningen være vigtigt at vide, hvor stor en del af den samlede indtjening ved produktion i et givet land virksomheden skal aflevere i form af skat. Det skattebegreb, der beskriver denne skatteandel, er den såkaldte gennemsnitlige effektive skattesats. Også denne sats er en kompliceret funktion af den statutoriske skattesats, afskrivnings- og inflationskompensationsregler mv. i selskabsbeskatningen, samt også af den pågældende virksomheds evne til at indtjene en overnormal profit. Når lande ønsker at tiltrække hele virksomheder (og ikke blot forøge kapitalindsatsen i allerede eksisterende virksomheder), vil de skulle tilbyde en relativt lav gennemsnitlig effektiv skat på de pågældende virksomheders samlede indtjening. Skattekonkurrencen vil da bestå i at tilrettelægge selskabsbeskatningen således, at den resulterer i en sådan lav gennemsnitlig effektiv skattesats.

ad 3): Den tredje form for skattekonkurrence, konkurrencen om at få mulighed for at beskatte multinationale koncerners indtjening, er af flere årsager mindst lige så væsentlig som de to foregående former. At justere investeringsomfanget i de enkelte lande eller flytte hele virksomheder fra land til land er forbundet med ikke ubetydelige omkostninger. Derfor er der grænser for, hvor store tab i skatteprovenuet fra selskabsbeskatningen der hidrører fra at have relativt høje hhv. marginale effektive og gennemsnitlige effektive selskabsskatter. I modsætning hertil er omkostningerne ved at flytte overskud umiddelbart ikke andet end lidt ekstra papirarbejde forbundet med manipulation af interne afregningspriser for mellemprodukter, der sendes mellem forskellige grene af en multinational koncern, eller med manipulation af forrentning af koncerninterne lånetransaktioner. Da skattemyndighederne dog er opmærksomme på disse mekanismer til nedbringelse af skattepligtig indkomst i højskattelands (og forøgelse af indkomsten i lavskattelands), vil der alligevel være omkostninger i relation til at overbevise myndighederne om de benyttede priser, lånesatser mv., omkostninger til at hyre advokater og skatterådgivere osv. Det er klart, at den type skattesats, der indvirker på sådanne multinationale virksomheders placering af deres overskud, må være den statutoriske skattesats i sig selv. En lav selskabsskattesats vil kunne tiltrække indkomst, der i realiteten bliver til i produktionen i andre lande -- og vil i yderste instans også kunne tiltrække hovedkvarteret for multinationale koncerner.

Hvor kraftigt virker den internationale konkurrence for virksomheders investeringer, virksomhederne selv, eller deres overskud? For Danmark er der alene indirekte indikationer af styrken af skattekonkurrencen (jf. senere i afsnit 5), mens udenlandske empiriske undersøgelser antyder, at den gennemsnitlige effektive selskabsskattesats har en signifikant, omend beskedent, virkning på selskabers lokalisering (Devereux og Griffith, 1998), at de marginale effektive skattesatser indvirker i en vis udstrækning på, hvor investeringer foretages (Devereux og Freeman, 1994 og mange andre undersøgelser), samt at amerikanske multinationale i stor udstrækning inddrager selskabsskatterne i beslutningen om, hvor overskuddene skal placeres (Hines og Hubbard, 1990, Altschuler og Newlon, 1993).

Skatteministeriet i Danmark analyserer i sin nye publikation Skat i første nummer her i 2000, i hvilken udstrækning dansk selskabsbeskatning adskiller sig fra forholdene i omkringliggende lande. Konklusionen er, at den danske selskabsskattesats er relativt høj sammenlignet med de andre lande, men når de øvrige karakteristika ved selskabsbeskatningen bliver taget med i betragtning, dvs. når man nærmer sig marginale effektive skattesatser, forsvinder denne forskel (jf. tabel 6, der er udarbejdet ved hjælp af materiale fra det hollandske finansministerium). Disse forhold kan tyde på, at Danmark ikke er specielt udsat for, at investeringer vil blive foretaget i udlandet frem for i Danmark, men måske nok må påregne, at multinationale selskaber med virksomhed i Danmark vil forsøge at placere en del af den indtjening, der skyldes aktiviteter hertilands, som overskud i udenlandske enheder af koncernen.

Også andre former for kapitalindkomst end virksomhedsoverskud er internationalt mobile. Forrentningen af passive anbringelser i form af renter eller dividender er ligeså. En stor del af opmærksomheden omkring skattekonkurrence fokuserer på den udtynding af beskatning af renter mv., der fremkommer, når enkeltpersoner placerer midler i udenlandske finansielle institutioner, således at indenlandske skattemyndigheder ikke (eller kun med stort besvær) kan skaffe sig information om sådanne rentebetalinge. Adskillige lande (Luxembourg, Østrig, Schweiz mv.) værner om bankhemmelighed, dvs. tillader deres finansielle institutioner at nægte at udlevere information om forrentning af kunders placeringer. Medmindre indskyderne selv oplyser deres hjemlige skattemyndigheder, er disse myndigheder med andre ord helt afskåret fra information om indenlandske borgers kapitalindkomst, der antager disse former.

Hvor stort er omfanget af renter på passive anbringelser, der på denne måde opnår skattefritagelse eller i hvert fald utilsigtet lempelig skattebehandling? Det er vanskeligt at give præcise indikationer, men det er den almindelige fornemmelse i Tyskland, f.eks., at staten hvert år mister milliarder af DM i kapitalindkomstskatteprovenu, fordi tyskere placerer i udenlandske finansielle institutioner uden at informere det tyske skattevæsen. Hvor stort problemet er for Danmarks vedkommende, er uvist. Den større geografiske distance fra de kendte skattely betyder givetvis en del.

4. EU-initiativer til modgåselse af skattekonkurrence

a. Indirekte skatter

I slutningen af 1980'erne var der i forbindelse med forberedelsen af Det Indre Marked planer fremme om afgiftsharmonisering af såvel moms som punktafgifter. Diskussionerne endte dog foreløbig med et system med minimumssatser i stedet for afgiftsbånd. Således blev der for moms fastsat en reduceret sats

på mindst 5 % og en standardsats på mindst 15 %. (I 1996 fremlagde Kommissionen forslag til en endelig momsordning, hvor hovedprincippet er at varerne skal belægges med moms i det land hvor de produceres (oprindelseslandsprincippet) i stedet for det nuværende system, hvor momsen betales i forbrugslandet. Forslaget kræver enstemmighed for at blive vedtaget, og vil med en uændret gennemførelse kræve en betydelig harmonisering af medlemslandenes momssystemer).

b. Selskabsbeskatning

I 1992 udarbejdede en uafhængig ekspertgruppe (Ruding-kommissionen) en rapport med overvejelser om behovet for at harmonisere selskabsbeskatningen i EU. Konklusionen var at der ikke umiddelbart var behov for en total harmonisering, men at et fælles selskabsskattesystem ville være en fordel på længere sigt. Samtidig var kommissionen bekymret over tendensen til at medlemsstaterne indførte særlige ordninger for at tiltrække internationalt mobile virksomheder. I 1997 indgik EU's medlemslande desuden en forpligtende politisk aftale om en adfærdskodeks for selskabsbeskatning, der skal forhindre særlige diskriminerende nationale skattetiltag på området.

c. Beskatning af renteindtægter i EU

Mod slutningen af 1980'erne forestod EU en fuldkommen liberalisering af kapitalbevægelser imellem medlemslandene. Da det var klart, at denne liberalisering ville intensivere skattetænkning og skatteunddragelse med baggrund i skattemæssige forskelle eller manglende information om indtjening, foreslog EU-kommissionen i 1989, at alle renter, dividender mv. der udbetaltes inden for EU skulle pålægges en 15 pct. kuponskat. Hensigten var at sikre, at rentestrømmene i det mindste kom til at bære en vis skat samt at modvirke de forøgede incitamenter til skattebegrundede kapitalbevægelser og det deraf følgende provenutab i medlemslandene. Som følge af modstand fra fire medlemslande blev forslaget, der som alle andre skatteforslag krævede enstemmighed, ikke vedtaget. I 1998 fremsatte EU-kommissionen endnu et forslag til direktiv på dette felt. Ifølge dette forslag skal alle medlemslande beslutte sig for enten at overgive information om rentebetalinger til borgere fra andre medlemslande til disse medlemslandes skattemyndigheder, eller pålægge sådanne rentebetalinger en kuponskat med sats ikke under 20 pct. Forslaget blev i en periode heftigt debatteret, og EU-ledernes møde i Portugal i juni 2000 viste, at tankerne bag forslaget ikke er glemt. På Feira-mødet besluttedes det at styre henimod gennemførelsen af tvungen informationsudveksling, således at denne gradvis kommer til at omfatte flere og flere medlemslande og til slut i 2007 alle. Der er dog ikke truffet endelig beslutning, og direktivforslag er ikke fremsat (så vidt vides).

5. Nationale initiativer

a. De store skattereformer

Der er i Danmark i de sidste 15 år blevet gennemført tre større skattereformer (i 1987, 1994 og 1998). Hensynet til international skattekonkurrence har imidlertid ikke præget disse reformer i særlig høj grad; kun enkelte elementer har været motiveret af og haft virkning på de problemstillinger der behandles i denne rapport. Et fælles hovedtræk ved reformerne har været at de har udvidet skattebaserne og nedsat skattesatserne. På personskatteområdet er især skatten på negativ kapitalindkomst (rentefradraget) blevet reduceret, samtidig med at de ligningsmæssige fradrag har fået en lavere skatteværdi. Samtidig har reformerne isoleret set formindsket vægten på personbeskatningen og lagt større vægt på grønne afgifter.

b. Beskatning af grænsehandelsfølsomme varer

Som led i forberedelsen af Det Indre Marked gennemførtes i årene omkring 1990 en række afgiftsnedsættelser på grænsehandelsfølsomme varer, som det ses af tabel 7:

Nedsættelsen af de nominelle satser i perioden gav således et samlet provenutab på knap 8 mia kr (1992-priser), hvortil kommer en real udhuling af stykafgifterne som følge af regeringens politik med at fastholde disse på et konstant nominelt niveau. Skatteministeriet har beregnet nedsættelsen af den reale byrde af afgifterne som følge af inflationen til ca. 7 mia kr i alt i samme tidsrum (1987-92).

Økonomiministeriet skønnede i 1997, at når 24-timers reglen for indkøb af spiritus og tobak bortfalder 31. december 2003, må de danske afgifter på disse områder tilpasses til tysk niveau med et skønnet provenutab på i størrelsesordenen 1,5-2 mia kr (Økonomiministeriet, 1997).

c. Selskabsskat

Fra midten af 1970'erne og frem til 1985 blev virksomhedernes skattegrundlag generelt indsnævret på grund af fremrykkede og forhøjede skattemæssige afskrivninger, mens selskabsskattesatsen samtidig blev forhøjet. Med den stigende internationalisering er der imidlertid sket et kursskifte, så Danmark i de sidste 10-15 år modsat har fulgt den almindelige trend med en nedadgående tendens i niveauet for selskabsskattesatsen, som det fremgår af tabel 8, og en samtidig udvidelse af skattegrundlaget.

d. Aftale med Sverige om grænsegængere

I løbet af 90'erne blev grænsegængerreglen fra 1989 for personer der bor i Sverige og arbejder i Danmark, efterhånden betragtet som en trussel mod skattegrundlaget i den danske del af Øresundsregionen, særlig set i lyset af den forventede stigende regionale integration efter Øresundsbroens ibrugtagning. Hovedprincippet i grænsegængerreglen var at de pågældende personer var fuldt skattepligtige til bopælsstaten. Ved reglens indførelse afveg det svenske og det danske skattesystem ikke væsentligt fra hinanden. Siden blev det svenske system omlagt, således at den direkte personbeskatning blev nedsat til et niveau under det danske, mens der blev opkrævet et stort socialt bidrag. Denne omlægning betød at man ved at bo i Sverige og arbejde i Danmark kunne kombinere lav svensk personskat med lave danske sociale bidrag. Svensk bosat arbejdskraft ville dermed få en fordel i Danmark og dansk bosat arbejdskraft en ulempe i Sverige. I januar 1997 blev denne regel derfor ophævet med indførelsen af en ny nordisk overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning af indkomst- og formueskatter. Denne aftale er på linje med OECDs modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning og med Danmarks øvrige dobbeltbeskatningsaftaler. Efter den nye aftale er man fuldt skattepligtig i bopælslandet og begrænset skattepligtig af lønindkomst i arbejdslandet. For ikke at beskattes samme indkomst 2 gange gives et nedslag i skatten svarende til den del, der forholdsmæssigt falder på indkomsten fra arbejdslandet. Personer der allerede før 1997 blev beskattet efter den gamle grænsegængerordning, beskattes dog fortsat efter de gamle regler (Skatteministeriet, 2000b).

e. Beskatningen af pensioner

Hvad beskatning af pensioner angår, arbejder Danmark generelt for at få kildebeskatning i sine bilaterale dobbeltbeskatningsaftaler. Inden for EU er der her en nord-syd-skillelinje, idet de sydeuropæiske medlemslande, således Spanien og Frankrig, typisk ønsker at fastholde beskatning i bopælslandet. Med Italien er der dog netop indgået en aftale (endnu ikke godkendt af det italienske parlament) med et element af kildebeskatning for pensioner.

f. Særregler for udenlandske specialister

For højtlønnede udenlandske specialister (forskere mv.), der ansættes i en kortere årrække i Danmark, er i 1992 der gennemført en særlig ordning, der indebærer at de beskattes med en særlig reduceret sats på 25 % af bruttoindkomsten. Herudover betaler disse personer også arbejdsmarkedsbidrag. Formålet med ordningen er at reducere problemet med at trække velkvalificeret udenlandsk arbejdskraft til Danmark.

g. Nye regler for beskatning af holdingselskaber

I slutningen af 1998 indførtes nye, ganske attraktive skatteregler for holdingselskaber i Danmark, som medfører skattefrihed for udbytte fra udenlandske datterselskaber. Reglerne er af EU blevet opfattet som et eksempel på skadelig skattekonkurrence, hvilket dog bestrides af den danske regering. Oplysninger fra Købmandstandens Oplysningsbureau viser en pæn vækst i antallet af nyoprettede finansielle holdingselskaber som andel af alle selskabsoprettelser i de seneste år (jvf. tabel 9), hvilket kan tyde på at loven har en effekt i retning af at tiltrække udenlandske virksomheder. Der kan dog også ligge andre udviklingstræk til grund for den udviste stigning.

h. Ønsker om fremtidige tiltag

Den danske regering udsendte i slutningen af 1999 en rapport om erhvervslivets skattemæssige rammevilkår. Af denne fremgår, at regeringen meget gerne ser en sænkning af selskabsskattesatsen og en samtidig finansiering heraf gennem ophør af investeringssubsidier og skattemæssige særregler for enkelt erhverv samt begrænsning af udskudte skatter (for detaljer henvises til Skatteministeriet (1999)). Som nævnt ovenfor er det sandsynligt, at der på et tidspunkt også på afgiftsområdet vil blive fremlagt ønsker om tilpasning. Hensigten hermed vil være at imødekomme ophævelsen af de danske undtagelsesbestemmelser på grænsehandelsområdet.

6. Symptomer på skattekonkurrence og -unddragelse i Danmark

a. Grænsehandel.

Der er i tidens løb foretaget flere undersøgelser af omfanget af grænsehandelen over den dansk-tyske grænse. Ud fra den seneste interview-undersøgelse af grænsehandlere, foretaget i maj 1999 af Institut for Grænseregionsforskning, skønnes det samlede omfang af danskernes indkøb i Tyskland på årsbasis i 1998-99 at udgøre 3,3 mia kr., eller ca. 1,5 % af danskernes samlede detailhandels-indkøb. Der er ikke gjort noget forsøg på at beregne det tabte skatteprovenu. Det er især afgiftsbelagte varer som øl, vin, cigaretter og benzin der indkøbes.

Der foregår også grænsehandel i modsat retning, men i noget mindre omfang. Mens de danske indkøb i

Tyskland næsten udelukkende er motiveret af det lavere tyske prisniveau, skyldes de tyske indkøb i Danmark i højere grad et anderledes vareudbud. Tyskere har dog i perioder også tanket benzin i Danmark, når det har været økonomisk fordelagtigt (Bygvrå og Hansen, 1999).

b. Udviklingen i selskabsskatteprovenuet siden 1999

Som det fremgår af tabel 10, er der ikke i det forløbne tiår nogle tegn på udhuling af provenuet fra selskabsskatterne. Tværtimod har indtægterne fra denne beskatning udvist en stigende tendens i perioden. Det bør dog erindres at disse skatteindtægter i høj grad er følsomme over for konjunkturudsving.

c. International income shifting og indkomstskatten

Roger Gordon og Søren Bo Nielsen har i Gordon og Nielsen (1997) udledt en metode til at beregne omfanget af international income shifting, dvs. flytning af skattegrundlag til udlandet. Beregningerne i artiklen blev foretaget med basis i oplysninger for Danmark i 1992. Sigtet med metoden var at kunne vurdere, om Danmark burde lægge mere vægt på beskatning af forbrug i stedet for arbejdsindkomst. Udgangspunktet for deres analyse er en antagelse om, at kapitalindkomstbeskatningen i fremtiden vil blive svær at fastholde pga. international unddragelse, således at et meget væsentligt spørgsmål i skattesystemet bliver, hvorledes man mest hensigtsmæssigt beskatter indkomsten fra arbejdsindsats. I princippet kan dette gøres enten via en destinationsbaseret moms eller via en bopælsbaseret generel arbejdsindkomstskat.

Umiddelbart kan antagelsen om at undertrykke kapitalindkomstbeskatningen, dvs. beskatningen af det ordinære afkast af kapital, forekomme unødigt drastisk. Men som tallene for det undersøgte år, 1992, tydeligt viser, fik Danmark som helhed ikke noget afkast ud af at forsøge at underkaste det ordinære afkast af kapital beskatning. Den personlige kapitalindkomstbeskatning gav i 1992 et betragteligt negativt skatteprovenu, ikke mindst på grund af store asymmetrier i boligbeskatningen, mens realrenteafgiften på afkast i pensionskasser og livsforsikringselskaber i Danmark omvendt gav et væsentligt positivt bidrag til kapitalindkomstskatteprovenuet. Også selskabsskatten gav et positivt provenu. Gordon og Nielsen's beregninger viser imidlertid, at hvis danske selskaber i 1992 havde været underkastet en cash flow skat i stedet for den gældende selskabsskat, ville skattebasen for cash flow skatten, der er karakteriseret ved ikke at beskatte det ordinære afkast af kapital, have været større end selskabsskattebasen. Dette faktum kan man tolke som, at selskabsskatten i 1992 effektivt belastede arbejdsindkomst (samt ren profit og risikopræmi-er), men netop ikke det ordinære afkast af kapital. Hvis dette tages med i betragtning, var den uundgåelige konklusion for Danmark i 1992, at forsøget på at beskatte kapitalindkomst ikke gav noget provenu i dette år. Konjunkturerne i den danske økonomi var meget svage i 1992, og der er foretaget flere opstramninger af selskabsbeskatningen siden dette år, således at det er muligt, at skatten af selskaber i dag giver et egentligt provenu fra kapitalindkomst. Men det må stadig forventes, at skattemyndighederne i Danmark helt overordnet kun får et begrænset provenu ind fra ordinær kapitalindkomst, som følge af de tilbageværende asymmetrier i skattesystemet og udnyttelsen af grænseoverskridende kapitalbevægelser.

Gordon og Nielsen forsøger nu at måle omfanget af international unddragelse af en bredt baseret arbejdsindkomstskat, hvis vi havde en sådan i Danmark. En bredt baseret arbejdsindkomst ville som nu beskutte udbetalte lønninger og honorarer mv. hos personer samt underlægge virksomheder cash flow

beskatning. Hvor stor en del af den sande skattebase for denne skat kan man faktisk registrere? Svaret herpå er det samme som, hvor stor en del af den samlede arbejdsindkomst man rent faktisk fanger i det nuværende indkomstskattesystem. Den resterende del er indkomst, der genereres indenlands, men som skiftes udenlands. Den internationale unddragelse af denne skat sammenlignes da med den, som moms- og afgiftssystemet lider under, dvs. med omfanget af grænsehandlen. Metoden indebærer udnyttelse af nationalregnskabsidentiteter samt skattebase- og provenuoplysninger, og den gav som resultat, at den internationale unddragelse af arbejdsindkomstbeskatning ville andrage noget i retning af 14-15 mia. kr. i 1992 eller omkring tre gange så meget som omfanget af grænsehandlen mellem Danmark og Tyskland. Sammenholdt med de gennemsnitlige niveauer for arbejdsindkomst- og forbrugsskattebyrder (som de i afsnit 1 udledte) gav disse undtagelsesoplysninger ved indsættelse i en formel for optimal afvejning af arbejdsindkomst- og forbrugsbeskatning, at der var god grund til at lægge mere vægt på forbrugsbeskatning og mindre vægt på arbejdsindkomstbeskatning end i det nuværende skattesystem. En sådan omlægning behøvede i parentes bemærket ikke at gå ud over progressionen i arbejdsindkomstbeskatningen.

Mens det er nemt at forstå, hvorledes skattebasen for moms svinder ind i kraft af grænsehandel, kan det være sværere at indse, hvorledes skattebasen for en bredt baseret arbejdsindkomstskat ville svinde ind som følge af international income shifting. I første omgang kan man observere, at langt fra al arbejdsindkomst bliver udbetalt som løn og dermed opfanget i det personlige indkomstskattesystem. Det er ikke vanskeligt, gennem income shifting mellem personlig og selskabsindkomst, at lade frugten af arbejde optræde som indkomst i selskabsregi frem for som udbetalt løn. I anden omgang har dele af multinationale koncerner muligheden for at kanalisere indkomst, der retteligt genereres i Danmark, over til selskabsindkomst i udenlandske grene, som så tilfalder danskere i form af udenlandsk løn, dividende eller kapitalgevinst. Som anført førte Gordon og Niensens - ganske vist meget usikre - beregning til, at denne internationale skattetraffic på arbejdsindkomstområdet kunne opgøres til omkring 14-15 mia. kr., eller ca. 2 1/2 procent af den samlede arbejdsindkomst, der genereredes i Danmark i 1992. Mens grænsehandel er omkostningstung, idet den fordrer komplementær transport, er omkostningerne ved at omdøbe dansk løn til udenlandsk virksomhedsindkomst sværere at bedømme, og forventningen må være, at internationale undtagelsesmekanismer vil true arbejdsindkomstbeskatningen i stigende grad fremover.

7. Konklusion

Denne nationalrapport har behandlet udvalgte karakteristika ved det danske skatte- og afgiftssystem samt nationale og europæiske tiltag for at imødegå den internationale skatte- konkurrence. Vi har også forsøgt at belyse de forskellige mekanismer i skattekonkurrence samt at vurdere, hvor udsat det danske skattesystem er for forskellige former for skattekonkurrence. Denne vurdering vanskeliggøres imidlertid af, at der stort set ikke findes nogen undersøgelser på dette felt. Vores hovedkonklusion er således, at der er et stort behov for at igangsætte empiriske undersøgelser af, hvor følsom grænsehandel, investeringer, virksomhedslokalisering, income shifting samt internationale passive anbringelser er over for forskelle i den skattemæssige behandling i Danmark og udlandet. En anden og forsigtig konklusion er, at mens grænsehandelsproblemet er til at overskue, synes problemer i relation til især virksomheders flytning af overskud til udlandet at udgøre en større trussel mod det danske skattesystem.

8. Litteratur

Altshuler, R. og T. S. Newlon (1993): The effects of U.S. tax policy on the income repatriation patterns of U.S. multinational corporations. I A. Giovannini, R. G. Hubbard og J. Slemrod (eds.): Studies in International Taxation, University of Chicago Press.

Bygvrå, S. og M.J.N.G. Hansen (1999): Danskeres handel over landegrænsen. Institut for Grænseregionsforskning.

Devereux, M. P. og H. Freeman (1995): The impact of tax on foreign direct investment: empirical evidence and the implications for tax integration schemes. International Tax and Public Finance, vol. 2, 85-106.

Devereux, M. P. og R. Griffith, 1998, Taxes and the location of production: evidence from a panel of US multinationals. Journal of Public Economics, vol. 68, 335-67.

EU-Kommissionen (2000): Public Finances in EMU - 2000. Report of the Directorate General for Economic and Financial Affairs.

Gordon, R. og S. B. Nielsen (1997): Tax Evasion in an Open Economy: Value-added vs. Income Taxation. Journal of Public Economics, vol. 66, 173-97.

Hines, J.R. og R. G. Hubbard (1990): Coming home to America: Dividend Repatriations by U.S. Multinational Firms. I A. Razin og J. Slemrod (eds.): Taxation in the Global Economy, University of Chicago Press.

Lassen, David Dreyer og Søren Bo Nielsen (1996): Er skattebyrden i Danmark højere end i andre europæiske lande? Nationaløkonomisk Tidsskrift, vol. 134, 209-222.

Mendoza, E., A. Razin og L. Tesar (1994): Effective Tax Rates in Macroeconomics. Cross-country Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption. Journal of Monetary Economics, vol. 34, 297-323.

Nielsen, S.B. og P.B. Sørensen (1997): On the Optimality of the Nordic System of Dual Income Taxation. Journal of Public Economics, vol. 63, 311-29.

Skatteministeriet (1992): Skattepolitisk Redegørelse.

Skatteministeriet (1999): Erhvervslivets Skattemæssige Rammevilkår.

Skatteministeriet (2000b): Skat. Nr. 1, juni 2000.

Skatteministeriet (2000b): Øresund og skatteregler. Notat.

Sørensen, P.B. (1994): From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Reforms in the Nordic Countries. International Tax and Public Finance, vol. 1, 57-79.

Økonomiministeriet (1997): Danmark i det økonomiske samarbejde i EU '97.

Økonomiministeriet (1998): Danmark i det økonomiske samarbejde i EU '98.