

Norden och EG-harmoniseringen av skatter och avgifter

Föredrag och inlägg vid NSFS seminarium i
Fredrikshavn i november 1989

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie

NSFS 23

Norden och EG-harmoniseringen av skatter och avgifter

Föredrag och inlägg vid NSFS seminarium i
Fredrikshavn i november 1989

Libergraf 6300001
ISBN 91-85256-19-6

Beställningsadress:
Allmänna Förlaget
Kundtjänst
162 89 STOCKHOLM
Ordertelefon 08-739 96 30

Graphic Systems AB
Göteborg 1990

Innehåll

Förord	5
Inledningsanföranden	
<i>Norden og skatteharmoniseringen i EF. En introduktion</i>	
Lic jur Erik Olsen	7
<i>EF:s generelle skattepolitiske målsætninger og midler</i>	
Kontorchef Gunnar Ortman	23
<i>Skattereformer i EF-landene</i>	
Cand polit Henrik Meldgaard	35
<i>Nogle hovedlinier i forskelle og tendenser inden for EF-landenes skatteforvaltningssystemer</i>	
Lic jur Erik Olsen	49
<i>Harmonisering av indirekta skatter</i>	
Docent Peter Melz	57
<i>Afgiftsharmoniseringen i EF</i>	
Fuldmægtig Dorte Blou	83
<i>Harmoniseringen af de direkte skatter</i>	
Professor Lars Matthiessen	101
<i>Samarbejde mellem skattemyndighederne i EF</i>	
Fuldmægtig Finn Høpner	131
<i>Myndighedssamarbejde i EF – told og afgift</i>	
Kontorchef K.M. Olsen	137
<i>Myndighedssamarbejdet i EF – kontrol</i>	
Kontorchef Jonna Sneum	141
<i>Dubbelbeskattning</i>	
Professor Nils Mattsson	149
Diskussionsinlägg	
Direktør Stig Sollund	163
Professor Lars Matthiessen	165
Docent Bertil Wiman	169
Program	171
Deltagarförteckning	173

Förord

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets första seminarium hölls 1973. Ämnet var Skatteharmoniseringen i EG. 1989 års seminarium har titeln Norden och EG-harmoniseringen av skatter och avgifter. 1973 års seminarium hölls i Danmark. 1989 års seminarium hålls i Danmark.

Samstämmigheten när det gäller ämnesval och arrangerande land är emellertid inte ett uttryck för en önskan hos rådet att upprepa en gammal succé. Ämnesvalet för året är ett uttryck för den förnyade aktualitet som skatteharmoniseringen inom EG fått – av två skäl. För det första pågår nu genom EFTA överläggningar om en närmare samverkan mellan EG och de nordiska länder, som inte är med i EG. Det ser f. n. ut som om det skulle finnas gott hopp om framgång i dessa överläggningar. För det andra har EG:s målmedvetna strävan att förverkliga den inre marknaden 1992 medfört att skatteharmoniseringsfrågorna fått en aktualitet, som de inte utanför mervärdeskatteområdet haft på många år.

Det är en glädje för rådet att i sin skriftserie få publicera de kvalificerade inledningsanföranden, som hölls under seminariet den 1–2 november i Fredrikshavn. Ämnesvalet har gjort det naturligt att föredragen inriktats på arbetet inom EG. I likhet med vad som var fallet vid rådets första seminarium men i motsats till det brukliga vid rådets seminarier har särskilda nationalrapporter inte utarbetats. Anförandena har i motsats till 1973 utslutande hållits av nordiska talare. Det är med stor tillfredsställelse man kan konstatera att det i Norden – särskilt naturligtvis på grund av Danmarks medlemsskap i EG – numera finns ett antal kvalificerade experter på skatteharmoniseringen i EG. På rådets vägnar framför jag ett hjärtligt tack till arrangörer och talare för att det arbete de lagt ned för att sprida kunskap om det aktuella läget på detta för alla nordiska länder betydelsefulla område.

Gustaf Lindencrona

Ordförande i Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet

Erik Olsen

Norden og skatteharmoniseringen i EF.

En introduktion

1. DET EUROPÆISKE ØKONOMISKE FÆLLESSKAB.

Baggrunden for arbejdet med harmonisering af skatter og afgifter inden for EF findes i den traktat om det Europæiske økonomiske Fællesskab der blev indgået den 25. marts 1957 mellem Frankrig, Den tyske forbundsrepublik, Italien, Holland, Belgien og Luxembourg og som i 1972 blev tiltrådt af Danmark. Samtidigt tiltrådte også England og Irland traktaten. Senere er også Grækenland blevet optaget i fællesskabet og senest Spanien og Portugal. Traktaten udgør en central del af det traktatkompleks, der normalt går under betegnelsen det Europæiske Fællesskab.

1.1. Fællesskabets formål.

Traktatens art. 2 fastsætter det overordnede formål med fællesskabet således:

"Fællesskabet har til opgave gennem oprettelsen af et fællesmarked og gennem gradvis tilnærmelse af Medlemsstaternes økonomiske politik at fremme en harmonisk udvikling af den økonomiske virksomhed i Fællesskabet som helhed, en varig og afbalanceret ekspansion, en øget stabilitet, hurtig højnelse af levestandarden og snævrere forbindelser mellem de Stater, som det forener."

Realiseringen af det fælles marked skal i hovedtrækkene ske ved etableringen af en toldunion og et økonomisk samarbejde, hvorunder harmoniseringsintentioner for skatter og afgifter kan ses som en del af de samlede bestræbelser.

1.2. Traktatens bestemmelser om beskatning.

De for det fiskale område direkte relevante bestemmelser findes i traktatens Kap. 2. Fiskale bestemmelse (art. 95-98 om fiskal diskrimination og art. 99 om harmonisering af lovgivningen om de indirekte afgifter m.v.), samt artikel 220 der bl.a. vedrører forhandlinger om afskaf-

felse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet. Hertil kommer de mere generelle harmoniseringsbestemmelser i traktatens artikel 57, stk. 2 om samordning af medlemsstaternes love og administrativt fastsatte bestemmelser om adgangen til at optage og udøve selvstændig virksomhed og artikel 100 om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser, der direkte indvirker på fællesmarkedets oprettelse eller funktioner.

1.3. Det indre marked.

Med tiltrædelsen i 1986 af den Europæiske Fælles Akt (der ændrer traktaten, jfr. artiklerne 8 A, 8 B, 8 C, 28, artikel 57, stk. 2, artikel 59, artikel 70, stk.1, samt artiklerne 84, 99, 100 A og 100 B) har medlemslandene bl.a. forpligtet sig til at fremme den del af traktatens formål der forudsætter etableringen af et fælles område uden indre grænser (Det indre marked) med fri bevægelighed for varer, personer, tjensteydelser og kapital. Ændringen er trådt i kraft den 1. juli 1987 efter at være blevet ratificeret af samtlige medlemsstater.

EF-kommissionen har i 1985 på opfordring af medlemslandenes stats- og regeringschefer udarbejdet et detaljeret program og tidsplan for de foranstaltninger, der anses for nødvendige at gennemføre for en realisering af Det indre Marked inden 1993, den såkaldte Hvidbog.(1)

Forslagene er indeholdt i tre hovedgrupper:

- Fjernelse af fysiske hindringer
- Fjernelse af tekniske hindringer
- Fjernelse af afgiftsmæssige hindringer

Som en del af den anden hovedgruppe er medtaget beskatning, hvor en harmonisering bl.a. skal fjerne hindringer for samarbejdet mellem europæiske virksomheder. Den sidste gruppe omhandler forslag til harmonisering af moms, punktafgifter og andre indirekte skatter. Efter Hvidbogen i 1985 har Kommissionen hvert år fremlagt en situationsrapport, hvori der i detaljer gøres rede for, hvor langt man er nået med at føre principperne ud i livet.

1.4. Virkemidlerne i EF's skatte- og afgiftsharmonisering.

Til at realisere Fællesskabets formål har man udover traktaten oprettet en række institutionelle og retlige virkemidler. Til den første gruppe hører således først og fremmest Ministerrådet, Kommissionen, Parlamentet og EF-domstolen. Ved siden af muligheden for at anvende traditionelle politiske virkemidler bygger Fællesskabet i helt overvejende grad på styring igennem retsaktet, der udgår af institutionernes interne eller gensidige politiske proces.

Ud over selve traktatteksten, der i principper er direkte anvendelig som retsakt i det enkelte medlemsland, benytter man sig fortrinsvis ved skatte- og afgiftsharmoniseringen af direktivvedtagelser, der som altovervejende hovedregel retter sig imod medlemslandets regering, hvorefter retsakten må transformeres til landets interne ret.

3. BESKATNINGEN I NORDEN OG EF.

Det er et iøjnefaldende træk, at der på mange måder er større indbyrdes lighed mellem de nordiske landes skattesystemer indbyrdes, end der er mellem den nordiske skattemodel og det system der generelt er fremherskende inden for EF-landene.

Først og fremmest har den relativt store offentlige sektor i de nordiske lande og de betydelige økonomiske midler der omfordeles eller forvaltes i offentlig regi betydet et væsentligt større skattetryk, end hvad der er almindeligt inden for EF-landene (jfr. Tabel I). For så vidt angår fordelingen af skatterne på skattearter er spændingen inden for såvel Norden som EF noget mere nuanceret (jfr. Tabel II). Som det her fremgår, spiller sociale afgifter og arbejdsgiverafgifter en ret beskeden rolle i Danmark, hvorimod satserne i Sverige og Norge i højere grad svarer til det der kendes i EF-landene. De direkte skatter spiller en stor rolle i Danmark, Finland og Sverige, hvorimod Norge i noget mindre grad har lagt vægt på dette område og derfor mere minder om normen i en række EF-lande. De forskellige offentlige finansieringskilder fordeler sig dog også ujævnt inden for EF-landene. Nogle stater lægger således hovedvægten på de direkte skatter, først og fremmest indkomstskatten, hvorimod andre primært bygger på enten de indirekte afgifter eller på sociale bidrag herunder arbejdsgiverafgifter.

TABEL I: Skattetryk 1986 i procent af BNP.

(Revenue Statistics of OECD Member Countries, OECD Paris 1988)

Danmark	50,6
Finland	38,4
Norge	49,8
Sverige	53,5
Holland	45,5
Belgien	45,4
Frankrig	44,2
Luxembourg	42,4
Irland	40,2
England	39,0
Vesttyskland	37,5
Grækenland	36,7
Italien	36,2
Portugal	32,4
Spanien	30,4

TABEL II: Fordelingen af skatter og obligatoriske sociale bidrag 1986.

(Revenue Statistics, OECD 1988)

Land	Direkte skatter	Sociale bidrag	Moms	Punkt- afgifter	Andre skatter	Total
Danmark	28,4	1,6	9,9	7,4	3,3	50,6
Finland	19,9	3,5	8,2	5,4	1,4	38,4
Norge	18,0	11,1	9,8	8,9	2,0	49,8
Sverige	22,9	13,4	7,1	5,5	4,6	53,5
Holland	12,6	19,3	7,5	3,3	2,8	45,5
Belgien	18,3	15,3	7,0	3,1	1,7	45,4
Frankrig	8,0	18,9	8,6	3,9	4,8	44,2
Luxembourg	18,3	10,9	5,7	4,5	3,0	42,4
Irland	14,5	5,7	8,4	8,6	3,0	40,2
England	14,9	7,0	6,0	5,3	5,8	39,0
Vesttyskland	13,0	14,0	5,7	3,2	1,6	37,5
Grækenland	6,4	12,0	6,2	9,0	3,1	36,7
Portugal	6,9	9,1	6,8	8,3	1,3	32,4
Spanien	7,6	11,9	5,5	4,1	1,3	30,4

Til det billed der her tegner sig, skal man dog lægge de omfattende beståelser der for tiden udfoldes i bl.a. en række europæiske lande på at iværksætte skattereformer, med det formål at nedsætte skatterne.

4. DET NORDISKE SKATTESAMARBEJDE.

Der findes allerede nu et ganske omfattende samarbejde mellem de nordiske lande på skatteområdet.

4.1. Den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige har den 22. marts 1983 som et internationalt særsyn vedtaget en multinational dobbeltbeskatningsoverenskomst med det formål, at ophæve eller lempe international dobbeltbeskatning på indkomst- og formuebeskatningens område. Det normale på dette område er næsten udelukkende bilaterale aftaler mellem alene to stater med udgangspunkt i OECD-modeloverenskomsten.

Ved siden af den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst findes der yderligere en række bilaterale overenskomster mellem nordiske lande f.eks. inden for arvebeskatningens område.

4.2. De nordiske grænsegængerftaler.

Som følge af tidligere overenskomster og protokolbestemmelser i tilknytning til den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er der etableret grænsegængerftaler om indkomst- og formuebeskatningen for personer der har deres faste bopæl i et nordisk land, men arbejder i et andet.

Danmark og Sverige har således senest indgået en aftale, med virkning fra 1. januar 1987 om beskatning af grænsegængere der arbejder i det ene af landene, men har bopæl i det andet, hvorefter beskatningen sker efter bopælskriteriet. Tilsvarende er der indgået aftaler om grænsegængere ved de fælles finsk-norske-svenske grænseområder.

4.3. Den nordiske bistandsaftale i skattesager.

De fem nordiske lande har også den 9. november 1972 indgået en fælles

aftale om bistand i skattesager. Bistand ifølge aftalen og senere til-lægsaftaler omfatter:

- forkyndelse af dokumenter,
- oplysning i skattesager, såsom tilvejebringelse af selvangivelser eller andre meddelelser og udveksling af oplysninger uden særlig begæring eller efter anmodning i det enkelte tilfælde,
- fremskaffelse af selvangivelsesblanketter og andre skatteblanket-ter,
- foranstaltninger til at hindre, at forskudsskat trækkes i mere end en stat,
- opkrævning af skat,
- overførsel af skat, samt
- inddrivelse af skat og sikkerhedsstillelse for betaling af skatte-krav.

4.4. Den nordiske arbejdsgruppe om harmonisering af MOMS.

På et nordisk finansministermøde i marts 1986 blev det besluttet, at nedsætte en særlig arbejdsgruppe for at udrede mulighederne for at harmonisere de generelle omsætningsafgiftssystemer i Norden. Arbejds-gruppen har hidtil afgivet 2 rapporter.

Den nordiske beskatning ved hjælp af MOMS-systemet har ligesom på de direkte skatters område betydelige ligheder og adskiller sig prin-cipielt også en del fra det der er mere almindeligt inden for EF-land-ene. I de nordiske lande er der således alene tale om anvendelsen af en enkelt momssats (jfr. tabel III).

TABEL III: De nordiske momssatser.

Danmark	22%
Finland	19,76%
Island	22%
Norge	20%
Sverige	23,46% (forslået forhøjet)

Det typiske for EF-landene er, at der findes en gradueret momsskala og at satserne gennemgående er betydelig lavere. Det vægtede gennemsnit

for EF-landene er således 13,5% og med en højeste vægtede sats bortset fra Danmark på 16% som findes i Frankrig. Endvidere er der tale om et mere snævert beskatningsområde i de nordiske lande end det der findes i EF-landene efter det såkaldte 6. momsdirektiv der udgør et af fundamenterne for EF-harmoniseringen af momsområdet. Bl.a. er der generelt tale om en mere begrænset beskatning af tjensteydelser i de nordiske lande (jfr. tabel IV).

TABEL IV: Oversigt over de vægtede gennemsnitlige momssatser i procent og satsintervaller i en række EF-lande.

(Jfr. Redegørelse vedrørende dansk afgiftspolitik og det indre marked)

Belgien	14,8	(1,0 - 23,0)
Frankrig	16,0	(2,1 - 33,3)
Grækenland	-	(6,0 - 36,0)
Holland	15,0	(6,0 - 20,0)
Irland	14,9	(0,0 - 25,0)
Italien	12,6	(2,0 - 38,0)
Luxembourg	9,3	(3,0 - 12,0)
Spanien	10,2	(6,0 - 33,0)
Tyskland	12,5	(7,0 - 14,0)
England	9,9	(0,0 - 15,0)
Portugal	-	(0,0 - 30,0)
EF-gennemsnit	13,5	

5.5. Det uformelle myndighedssamarbejde.

Myndighedsstrukturen og skatteprocessen har stor lighed med hinanden i de nordiske lande såvel hvad angår de direkte som de indirekte skatters område og det høje data-tekniske stade der er karakteristisk. Bl.a. som følge heraf, findes der et betydeligt myndighedssamarbejde sted inden for Norden på det mere uformelle plan, hvor embedsmænd drøfter lovgivnings- og administrative spørgsmål af fælles interesse eller hvor skattespørgsmål kan få virkning i flere lande. Bl.a. Nordisk skattevidenskabeligt Forskningsråd udgør her et væsentligt kontaktforum.

5. HARMONISERINGSBESTREBELSERNE I EF.

Der har i en årrække været udfoldet bestræbelser på at gennemføre et

øget samarbejde og harmonisering inden for skatte- og afgiftsområdet. Som led i planen om at realisere det indre marked fra 1993 er dette arbejde som nævnt blevet intensiveret og EF-kommissionen har i sin Hvidbog om det indre marked medtaget en række udkast og forslag til retsakter, der skal medvirke til harmoniseringen. Fra Kommissionens side betragter man en tilnærmelse af afgiftsstrukturen og satserne som en nødvendighed for at få fjernet den grænsekontrol for såvel borgernes som for den erhvervsmæssige grænsepassage, der er et centralt led i skabelsen af det indre marked med fri bevægelighed for varer, tjensteydelser, personer og kapital. Herigennem skal målsætningen om at åbne de nationale markeder med heraf følgende øget konkurrence, mobilitet, arbejdsdeling og i sidste ende større velstand realiseres.

Det karakteristiske er, at kun få retsakter er vedtaget. De fleste initiativer befinder sig på udkast- eller forslagsplanet, hvor de indgår i de ofte omfattende hørings- og forhandlingsprocedurer, der går forud for retsakternes endelige vedtagelse. Erfaringsmæssigt er proceduren om skatte- og afgiftsharmoniseringen et af de områder, hvor tempoet er mere behersket. Ikke så få af forslagene er således blevet fremsat for snart flere årtier siden. Udviklingen har endvidere gjort, at nogle forslag er trukket tilbage for at blive ændret eller erstattet af andre. Endeligt kan de initiativer, der får betydning for det fiskale område ikke klart udskilles. De egentlige harmoniseringsbestræbelser på skatte- og afgiftsområdet må derfor ses i mere eller mindre tæt sammenhæng med en række andre initiativer inden for bl.a. harmoniseringen af selskabsretten, regnskabsretten, regler for virksomhedssammenslutninger og liberaliseringen af kapitalbevægelser. De følgende forslag og retsakter retter sig dog primært mod det fiskale område.

5.1. Initiativer på de direkte skatters område.

På de direkte skatters område er det først og fremmest på virksomhedsbeskatningens område, harmoniseringsbestræbelserne samler sig.

5.1.1. FORSLAG TIL FUSIONSDIREKTIV.

Direktivforslaget omhandler en fælles beskatningsordning for fusion og spaltning samt tilførsel af aktiver vedrørende selskaber i forskellige

medlemslande.(2)

Forslaget skal fjerne de skattemæssige hindringer for gennemførelse af grænseoverskridende fusioner, spaltninger og tilførelse af aktiver eller virksomhedsdele fra et selskab til et andet.

5.1.2. Direktivforslag om en fælles skatteordning for moder/datterselskaber.

Direktivforslaget (3) går ud på, at undgå dobbeltbeskatning af de udbytter, der udloddes fra et datterselskab i en anden medlemsstat. Efter forslaget skal overskuddet i et datterselskab alene beskattes i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende og at overskuddet skal opgøres efter de regler der gælder for andre selskaber i det land, hvor det hører hjemme. Der må ikke opkræves kuponkat eller udbyttekat ved udlodning til moderselskabet.

I nordisk sammenhæng har bl.a. den del af aftalen der vedrører fordelingen af udbyttet fra et datterselskab i et nordisk land til et moderselskab i et andet nordisk land interesse. Hovedreglerne er her, at datterselskabets hjemstat må opkræve en vis skat ved udlodning af udbytte til et moderselskab i et andet nordisk land og moderselskabets hjemstat skal fritage det for beskatning af udbytte, i det omfang det ville være tilfældet, hvis begge selskaber havde været hjemmehørende i denne stat.

Forslaget vil betyde, at de nordiske lande for at opnå de samme regler om beskatning af udbytte må ændre sine dobbeltbeskatningsoverenskomster med de enkelte EF-lande.

5.1.3. Direktivforslag om selskabsbeskatning.

Forslaget tilsigter en harmonisering af reglerne om selskabsbeskatning og kildeskat af udbytte.(4) Der foreslås at selskaber beskattes med en ensartet skattesats mellem 45% og 55% og en delvis ophævelse af dobbeltbeskatningen af udbytter ved hjælp af en skattegodtgørelsesordning.

5.1.4. Direktivforslag om overførsel af underskud.

Forslaget til direktiv omhandler harmonisering af medlemsstaternes lovgivning vedrørende beskatning i forbindelse med overførsel af underskud.(5) Efter forslaget skal både selskaber og personligt ejede virksomheder frit kunne vælge mellem at fremføre et underskud uden tidsbegrænsning til fremtidige indkomstår eller at tilbageføre underskuddet til fradrag i overskud for de seneste 3 år med heraf følgende skatte-regulering.

5.1.5. Direktivforslag om virksomhedsoverskud.

Der foreligger udkast til et direktivforslag om harmonisering af reglerne til bestemmelse af virksomheders skattepligtige indkomst. Forslaget der af hensyn til neutraliteten mellem forskellige virksomhedsformer omfatter både personligt ejede virksomheder og selskaber, skal harmonisere reglerne om opgørelse af den skattepligtige indkomst og må ses i tæt sammenhæng med bl.a. det såkaldte 4. selskabsdirektiv om årsregnskaber. Det principielle udgangspunkt er, at beskatninger skal ske af det overskud der kommer til udtryk i det offentliggjorte årsregnskab. Forslaget omfatter regler om afskrivninger, kapitalgevinster, forpligtelser og omkostninger, varelager, fradragsberettigede omkostninger og udgifter og anlægs- og omsætningsaktiver.

5.1.6. Europæisk firmagruppe.

Fra 1. juli 1989 har der kunnet oprettes Europæiske Økonomiske Firmagrupper efter vedtagelsen af en forordning (6). Efter forordningen kan firmaer under nærmere angivne betingelser aftale et samarbejde der minder om interessentskaber eller joint ventures.

Det er det enkelte medlem der som udgangspunkt skal opgøre sin skattepligtige andel af overskud og formue i firmagruppen og betale skat heraf i.h.t. til de nationale regler for beskatning og skatteopkrævning i medlemmets hjemland.

5.1.7. Harmonisering af indkomstskat.

Som led i beståelsene på at skabe fri bevægelighed for arbejdstagere

og selvstændige erhvervsdrivende er der fremlagt et direktivforslag om harmonisering af bestemmelserne for indkomstskat med henblik på arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (7) og der foreligger forslag om ved direktiv at bestemme at grænsegængere beskattes i bopælslandet.

5.2. Harmonisering af kapitalbeskatning m.v.

På kapitalbeskatningens område er der tidligere vedtaget et enkelt direktiv og der foreligger yderligere et par direktivforslag til behandling i forbindelse med kapitalliberaliseringen i det indre marked.

5.2.1. Kapitaltilførselsafgift.

Med det formål at hindre forskelsbehandling, dobbeltbeskatning og uligheder der hæmmer de frie kapitalbevægelser, blev der allerede i 1969 vedtaget et direktiv om kapitaltilførselsafgifter, hvorefter afgiften opkræves som en harmoniseret afgift hvor Rådet efter Kommissionens forslag fastsætter satserne.(8)

5.2.2. Børsstempel.

Forslaget til direktiv går ud på, at skabe en harmonisering af afgiften på handel med værdipapirer.(9)

5.2.3. Renteskat.

Direktivforslaget om indbyrdes tilnærmelse af beskatningen af renteindtægter i de forskellige medlemsstater (10) er affødt af direktivet om liberalisering af kapitalbevægelser (11) og må ses i sammenhæng med de kontrolmæssige problemer (for bl.a. den danske rentekontrolordning), der følger af kapitalliberaliseringen. Princippet i ordningen går ud på en kildeskat på minimum 15% ved udbetaling af renteindtægter til alle EF-valutaindlændinge.

5.3. De indirekte skatter.

De indirekte skatter er det område, hvor der er opnået flest konkrete resultater inden for harmoniseringen af skatter og afgifter. En lang

række direktiver er her vedtaget, men det er samtidigt et af de områder, hvor den fortsatte harmonisering i forbindelse med realiseringen af det indre marked støder på meget vitale interesse modsætninger blandt medlemsstaterne. Kommissionen har i sommeren 1989 fremlagt den såkaldte Skrivener-plan, der er tiltænkt at skulle danne grundlag for de videre harmoniseringsforhandlinger på dette område.

5.3.1. MOMS (Merværdiafgift).

På momsområdet er der i tidens løb vedtaget en række direktiver, hvoraf det såkaldte 6. momsdirektiv (12) der harmoniserer beregningsgrundlaget må anses for centralt.(13)

Hovedforslaget i de aktuelle harmoniseringsbestrebelse går ud på, at ændre det grundlæggende 6. direktiv hvorved varekøb og salg over landegrænserne sidestilles med indenlandsk køb og salg og at iværksætte en clearingsordning landene imellem. Endeligt er der forslag om en harmonisering af momssatserne.

Denne ordning vil selvsagt kunne få stor betydning for told- og afgiftsadministrationen, idet grænsekontrollen indskrænkes til Fællesskabets ydre grænser og til lufthavne. Endvidere vil en række ikke-fiskale kontrolopgaver i forbindelse med grænsekontrollen f.eks. veterinær kontrol m.v. overgå til indenlandske myndigheder eller bortfalde. Endeligt vil kontrollen i stigende grad overgå fra varekontrol til dokument- og regnskabskontrol.

Som led i harmoniseringen er der vedtaget det 13. momsdirektiv om tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige, der ikke er etableret i Fællesskabet (14) og det 17. momsdirektiv om midlertidig indførsel af andre varer end transportmidler (15). Hertil kommer en række forskellige direktivforslag der også vedrører moms.(16)

Endeligt foreligger der udkast til ordninger vedrørende passagerbefordring og en momsudligningsordning.

5.3.2. Punktafgifter.

På punktafgifternes område er der tidligere vedtaget nogle direktiver

til harmonisering af afgifter på tobak.(17)

Om ikke erhvervsmæssig rejsegods er der ligeledes vedtaget en række direktiver.(18)

I forbindelse med det indre marked er det Kommissionens hensigt, at punktafgifterne primært skal harmoniseres omkring cigaretter og tobaksvarer, alkoholholdige drikkevarer og mineralolieprodukter.(19)

Endelig foreligger der udkast vedrørende gradvis nedsættelse af punktafgifter og om frilagre.

5.4. Administrativ harmonisering.

Inden for den administrative del af skattesystemet må de største fremtidige ændringer som nævnt forventes inden for grænsekontrol og toldproceduren. Inden for den direkte beskatnings område betyder EF-samarbejdet imidlertid også en vis harmonisering først og fremmest inden for myndighedssamarbejdet.

5.4.1. Gensidig bistand.

Efter direktivet (20) om gensidig bistand mellem medlemstaternes myndigheder inden for området, direkte skatter, yder skattemyndighederne inden for Fællesskabets medlemsstater hinanden bistand efter anmodning eller uopfordret med tilvejebringelse af oplysninger, der gør det muligt at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat. Direktivet omfattede oprindeligt kun direkte skatter, men er (21) i 1979 ændret til også at omfatte merværdiafgift. Ordningen omfatter derimod ikke bistand med inddrivelsen af skatter og afgifter. Sideløbende med direktivet findes der dog også bistandsaftaler i de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster de enkelte EF-lande har indgået indbyrdes.

Et ændringsforslag (22) til direktivet er affødt af direktivet om kapitalliberalisering og tager sigte på, at fremme informationsudvekslingen mellem skattemyndighederne ved konkret mistanke om svig.

5.4.2. Voldgiftsprocedure vedrørende afskaffelse af dobbeltbeskatning.

Forslaget (23) om en konvention om afskaffelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af overskuddet mellem associerede virksomheder tager udgangspunkt i traktatens artikel 220 og går ud på, at et voldgiftsudvalg skal afgøre uenighed om dobbeltbeskatningsspørgsmål om afregningspriser mellem indbyrdes forbundne virksomheder. Ordningen falder herefter uden for EF-domstolens kompetenceområde.

Anvendelse af konventionsmodellen åbner mulighed for, at også de nordiske lande eventuelt kan tilslutte sig ordningen.

NOTER:

- 1) KOM(85)310.
- 2) KOM(69)5 og KOM (84)727.
- 3) KOM(69)6.
- 4) KOM (75)392.
- 5) KOM(84)404 og KOM(85)319.
- 6) 2137/85/EØF.
- 7) KOM(79)737.
- 8) 69/335/EØF.
- 9) KOM(76)124 ændret ved KOM(87)139
- 10) KOM (89)60.
- 11) 88/361/EØF, jfr. EFT L 178 af 8/7 1988.
- 12) 77/388/EØF.
- 13) Jfr. endvidere direktiverne 67/227/EØF, 78/583/EØF, 79/1072/EØF, 80/368/EØF, 83/181/EØF, 83/648/EØF og 84/386/EØF.
- 14) 86/560/EØF jfr. EFT L 326 af 21/11 1986.
- 15) 85/362/EØF, jfr. EFT L 192 af 24/7 1985.
- 16) Jfr. KOM(87)324 om satstilnærmelse, KOM(86)444 om mindre virksomheder, KOM(82)870 og KOM(84)84 om fradrag i moms (12. momsdirektiv), KOM(84)649 ændret ved KOM(87)272 om ophævelse af visse undtagelser (18. momsdirektiv, vedtaget juni 1989), KOM(84)648 ændret ved KOM (87)315 om div. supplerende bestemmelser, KOM(79)794 om forsyninger i skibe, fly og internationale tog, KOM(87)321 om tilnærmelse af momssatser og KOM(87)322 om fjernelse af afgiftsmæssige grænser. Jfr. også den sammenfattende meddelelse fra Kommissionen KOM(87)320 og KOM(87)323 om en momskompensationsordning.
- 17) Direktiverne 72/464/EØF, 79/32/EØF, 80/369/EØF, 80/1275/EØF, 81/463/EØF, 82/877/EØF og 84/217/EØF.
- 18) Direktiverne 69/169/EØF, 74/651/EØF, 81/934/EØF, 78/1035/EØF, 81/933, 81/934/EØF, 83/181, 83/182 og 68/297.
- 19) Jfr. om alkoholholdige drikke og vin KOM(72)225/2 og KOM(72)225/3 samt KOM(82)153 og KOM(85)150 og 151 og KOM(87)325, om cigaretter og tobak KOM(80)69, KOM(87)325 og 326, og om mineralolier KOM(73)1234 og KOM(87)327. Jfr. også konvergensdirektivet KOM(87)324 der omfatter både moms og punktafgifter.

- 20) 77/799/EØF, jfr. EFT L 336 af 17/12 1977.
- 21) 79/1070/EØF.
- 22) KOM(89)60.
- 23) KOM(76)611.

Gunnar Ortmann

EF's generelle skattepolitiske målsætninger og midler

De europæiske Fællesskabers mål er de, der er nævnt i traktaten inklusive den Europæiske Fælles Akt, som blev færdigforhandlet i 1986.

De skattepolitiske målsætninger i Fællesskaberne er delmål til opfyldelse af hovedmålet: "at skabe et fællesmarked og gradvis tilnærme medlemsstaternes økonomiske politik for at fremme en harmonisk udvikling af den økonomiske virksomhed i Fællesskabet som helhed, en varig og afbalanceret ekspansion, en øget stabilitet, en hurtigere højnelse af levestandarden og snævrere forbindelser mellem de stater, som det forener".

Skattepolitikken i EF kan således ikke betragtes isoleret. Den må ses i den større sammenhæng.

Lad mig derfor starte med at give overblik over, hvor vi dag står i EF.

Fællesskabet står over for fire vigtige arbejdsopgaver i de næste år. For det første etablering af det indre marked inden udgangen af 1992. For det andet gennemførelse af finansieringsreformen og tilpasning af den fælles landbrugspolitik. For det tredje indpasning af Spanien og Portugal i Fællesskabet. Og for det fjerde forhandlingerne om etablering af en økonomisk og monetær union.

Der er tale om fire store og tunge arbejdsopgaver. For blot få år siden ville ingen iagttagere have troet på, at Fællesskabet kunne løfte mere end én af disse opgaver på samme tid. Erfaringerne fra de seneste femten år underbyggede denne holdning.

Det fællesskab, Danmark trådte ind i i 1973, adskilte sig ikke meget fra det fællesskab, vi kendte fra begyndelsen af indeværende årti. Der er imidlertid sket meget siden.

Der er kommet ny dynamik i Fællesskabet, og det er et iøjnefaldende vidnesbyrd om styrken i Fællesskabet og den nye optimisme, at der er få eller ingen, som nu sætter spørgsmålstegn ved muligheden for at løse alle fire opgaver i de kommende år.

Lad mig koncentrere mig om det indre marked. Det vil med traktatens ord sige et område uden indre grænser med fri bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital.

Det indre marked er EF's modangreb for at genvinde den industrielle og teknologiske placering over for truslen fra USA og Japan. Siden 1950-erne er det støt gået tilbage for Europa, som ikke har været i stand til at hævde sin position som en førende verdensmagt på det industrielle og teknologiske område.

Der er mange grunde til denne nedtur. En af dem er manglende dynamik i det europæiske erhvervsliv. En anden for få bevillinger til forskning og teknologi. En tredje grund er, at Europa ikke udgør et stort fælles marked, men en lang række små og mellemstore nationale delmarkeder.

Den tredje grund er den vigtigste.

Da EF blev søsat i mindten af 1950'erne, var den internationale samhandel præget af traditionelle industriprodukter. Konkurrenceparameteren var prisen. De handelspolitiske virkemidler var told og kvantitative restriktioner. Derfor satsede Rom-traktaten på at fjerne disse former for handelshindringer. Det lykkedes. Ved udgangen af 1960'erne var der skabt et stort fælles marked omfattende de daværende medlemmer af EF.

Efterhånden som industriproduktionen har skiftet tyngde fra traditionelle industriprodukter til produkter baseret på avanceret teknololgi, samtidig med at servicesektoren, herunder finansielle ydelser, har tiltaget i styrke og omfang, er der opstået en lang række andre hindringer for den internationale samhandel.

De er mindre veldefinerede og mindre klare. Men de er lige så effektive handelshindringer, som tidligere var tilfældet for told og kvantitative restriktioner.

Der er bl.a. tale om forskellige tekniske forskrifter, som indføres i de enkelte medlemslande, hvilket gør det nødvendigt at producere den samme industrivare i forskellige varianter.

I samme gruppe falder en lang række regler om national statsstøtte, der forvrider konkurrencevilkårene.

Medlemslandenes forsøg på at forbeholde leverancer til den offentlige sektor, d.v.s offentlige indkøb samt offentlig bygge- og anlægsvirksomhed, er måske ikke en direkte handelshindring, men virker naturligvis på samme måde ved at forbeholde de enkelte medlemslandenes offentlige markeder til nationale producenter.

Hertil kommer en lang stribe af forsinkende papirarbejde ved grænserne, hvor alene det forhold, at et godstog eller en lastbil skal stoppe, koster penge. Det er ikke noget, der tænkes over i det daglige, men til illustration af omkostningerne ved at stoppe og vente kan nævnes, at USA for et par år siden gennemførte regler, der afskaffer nødvendigheden af at stoppe ved transport mellem de enkelte delstater. Gevinsten herved er opgjort til 25 mia. dollars pr. år.

Grænsekontrollen er først og fremmest begrundet i de fiskale forskelle mellem medlemslandene.

Kommissionen har gennemført en lang række undersøgelser af omkostningerne for EF ved en fortsat opsplitning af det store marked i nationale delmarkeder. Resultatet af disse undersøgelser er en omkostning i størrelsesordenen 5-6% af EF's samlede bruttonationalprodukt.

Med andre ord: Ved at gennemføre det indre marked kan der opnås et niveauløft i den samlede velstand inden for EF af en størrelsesorden af 5-6%. Det er faktisk enorme summer, der står på spil. Målt i kroner er der tale om en gevinst af størrelsesordenen 1.700 mia. kroner. Hertil kommer mulighederne for at fastlægge en væksthæmmende økonomisk politik med den konsekvens, at også den fremtidige årlige økonomiske vækst påvirkes i opadgående retning.

Det er indlysende, at Europas erhvervsliv bliver hæmmet i konkurrencen med USA og Japan, når det skal trække rundt med en belastning af denne størrelse. Europa kommer til at mangle det rygstød, som det amerikanske marked udgør for amerikansk industri, og det japanske marked udgør for japansk industri.

Europas industri træder ind i den internationale konkurrence med et alvorligt handicap, inden konkurrencen er begyndt. Det kan ikke undre, at Europa år for år taber markedsandele. Det kan heller ikke undre, at dette i særlig grad viser sig inden for sektorer domineret af avanceret teknologi, hvor behovet for et stort hjemmemarked er mest iøjnefaldende.

Nøglen til en højere økonomisk vækst i EF er derfor først og fremmest at etablere det indre marked, således at EF's industri kan opnå de samme stordriftsfordele som USA og Japan.

Det er i denne forbindelse vigtigt at holde sig for øje, at det indre marked ikke er et mål i sig selv. Det er et middel til at gennemføre et mål. Det mål er traktatens mål, højere vækst, øget beskæftigelse og større produktivitet for dermed at give EF fodfæste inden for de fremtidsorienterede industrielle sektorer.

Det kan derfor også anses for givet, at der i begyndelsen af 1990'erne vil blive etableret et indre marked i EF. Det er ikke sikkert, at dette marked bliver præcist af den karakter og det omfang, som er indeholdt i Kommissionens Hvidbog fra 1985. Det er heller ikke sikkert, at det etableres inden for den fastlagte tidsramme, d.v.s inden udgangen af 1992. Men det er givet, at der etableres et indre marked i løbet af første halvdel af 1990'erne.

Det indre marked står på dagsordenen for samtlige 12 medlemslandenes regeringer. Og det står placeret højt oppe på dagsordenen. Regeringerne erkender fuldt ud dets betydning som konkurrencefaktor for EF's industri. Den politiske opposition i samtlige medlemslande har også accepteret det indre marked, der således ikke er politisk omtvistet i noget medlemsland. Fagforeninger og arbejdsgivere støtter helhjertet etableringen af det indre marked, der også bliver bakket op af en lang række universitetsfolk, erhvervsledere, opinionsdannere m.v.

Det er naturligt, at dette er tilfældet i de små medlemslande, der i kraft af deres beskedne størrelse har været henvist til at finde en løsning på deres økonomiske politik inden for rammerne af et internationalt samarbejde. Det tankevækkende er, at selv de store fællesskabslande er kommet til den konklusion, at de ikke kan løfte opgaven

alene, men er henvist til et samarbejde, og at dette må have karakter af et retsskabende samarbejde, som nødvendigvis kun kan ske inden for rammerne af EF.

Det er også værd at bemærke, at EF's nye dynamik har fået de europæiske ikke-medlemslande til at overveje deres situation. Fællesskabet virker som en magnet. Den nye kraft trækker de øvrige europæiske lande til sig. Først og fremmest EFTA-landene har fået øjnene op for de muligheder, et styrket Europa kan byde på. Nye samarbejdsmonstre overvejes, og enkelte lande har sat deres forbindelser til EF øverst på den politiske dagsorden. Østrig er med sin medlemsøgning kommet længst. Men også i Sverige og Norge er medlemskab i EF et spørgsmål, der drøftes og ikke blot afvises som urealistisk som for blot få år siden.

De europæiske ikke-medlemslande er ved at få øjnene op for vigtigheden af at sidde med ved forhandlingsbordet, hvor grundlaget for Europas fremtid formes. Det er ikke i længden tilstrækkeligt at hægte sig på de beslutninger, der træffes af andre.

- o o o -

EF's befattning med fiskale spørgsmål er ikke af nyere dato. Det har længe været på dagsordenen, først og fremmest som en del af Fællesskabets almindelige målsætning om skabelse af et fælles marked uden konkurrenceforvridning.

Med vedtagelsen af Fællesakten i 1986 forstærkedes presset på skatte- og afgiftsområdet. Det blev en del af det regelsæt, der skulle fastlægges i forbindelse med etableringen af det indre marked. Det blev direkte indføjet i traktaten, at de indirekte skatter inden udgangen af 1992 skulle harmoniseres, i det omfang en sådan harmonisering er nødvendig for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion.

Skatte- og afgiftspolitikken er således kommet i søgelyset som følge af den internationalisering, der er sket som et resultat af den økonomiske og teknologiske udvikling. Denne internationalisering kan man ikke modvirke. For mig at se er skatte- og afgiftspolitikken nu sat på dagsordenen, fordi det er nødvendigt at foretage tilpasninger.

Ikke harmonisering for harmoniseringens egen skyld, men for at leve op til de krav, internationaliseringen stiller EF og de enkelte medlemslande over for.

Grænsehandel og rejsegodsregler som den danske 2-døgnregel er marginale problemer i denne sammenhæng. Det er spørgsmål, som må løses, fordi det på længere sigt ikke er muligt at opretholde en skatte- og afgiftsstruktur i enkelte lande, som kræver særregler. Det vil være på bekostning af landets muligheder for at deltage i det internationale, økonomiske samspil, hvis hensynet til historisk betingede afgiftsstrukturer kommer til at være afgørende for det enkelte lands tilpasningsvilje.

Ud over de rent økonomiske betragtninger i forbindelse med skatte- og afgiftsharmoniseringer er der tillige en række psykologiske faktorer, der spiller ind. Jeg tænker først og fremmest på den grænsekontrol, der er nødvendig over for enkeltpersoner, såfremt de nuværende skatte- og afgiftsstrukturer opretholdes. Selv om grænsekontrollen i EF efterhånden har nået et minimum, kan den sidste rest først fjernes, når der er sket en fiskal tilnærmelse.

Skatte- og afgiftspolitik er imidlertid andet og mere end harmonisering af moms og punktafgifter. Det er også den direkte beskatning.

EF har først og fremmest nærmet sig dette spørgsmål ud fra etablerings- og konkurrenceretten, d.v.s. hovedvægten er lagt på erhvervsbeskatningen. Man er allerede nået et godt stykke ad vejen, men man kunne spørge sig selv, om det er nok udelukkende at se på erhvervsbeskatningen.

Personbeskatningen bruges i mange lande også som en konkurrenceparameter.

Den indgår i internationale selskabers beslutningsgrundlag, når det skal afgøre, om de skal etablere sig i land A eller land B. Vi bliver i Danmark ofte tabere, når sådanne beslutninger skal træffes, netop fordi vor indkomstbeskatning ligger på så højt et niveau, som den gør. Det bliver vanskeligere og vanskeligere at tiltrække udenlandske investeringer til lande, der har en afvigende skatte- og afgiftsstruktur.

I stedet for at betragte harmoniseringen eller tilnærmelsen af skatter og afgifter i EF som noget, de andre lande søger at påtvinge os, eller som afgivelse af beføjelser til EF, kunne det måske være klogt at forsøge en anden, mere positiv synsvinkel. En synsvinkel, der kunne føre til, at udtryk som harmonisering for harmoniseringens egen skyld, kunne fjernes fra debatten.

Den igangværende internationaliseringsproces vil medføre en konkurrence på skatter og afgifter landene imellem. Skatter og afgifter vil blive et økonomisk instrument, der internationalt vil blive anvendt for at tiltrække produktionsfaktorer. Det land, der kan tiltrække flest produktionsfaktorer, sikrer sig samtidig et forspring i relation til økonomisk vækst.

I en sådan situation vil et lille land med en skattestruktur som Danmark uværgeligt blive taber. Uden en eller anden form for reguleringsmekanisme vil markedskræfterne sørge for en tilpasning af skattestrukturen.

Denne tilpasning vil selvsagt ikke ske efter forhandling. Der vil være tale om en tilpasning, der bliver tvunget ned over os.

Vi vil i løbet af nogle år indse, at hvis vi skal overleve i en internationaliseret økonomi, så må vi tillemppe vort skattesystem. Andre lande, vi normalt sammenligner os med, vil være rettesnoren.

Den samme tankegang vil imidlertid gøre sig gældende i disse lande.

Som følge af konkurrencen vil tilpasningen, da der ikke findes nogen nedre grænser, ske til et lavere og lavere niveau. Markedskræfterne sørger for tilpasning.

Modsætningen til en sådan konkurrerende skatte- og afgiftspolitik, som i sagens natur vil sætte de opbyggede samfundsstrukturer på en hård prøve, er skatteharmonisering opnået ved forhandlingsbordet.

Skatte- og afgiftsharmonisering kan i realiteten sammenlignes med en form for karteldannelse. De enkelte lande samarbejder for at sikre sig en monopolstilling på markedet i henseende til skattestruktur og -niveau

og naturligvis provenu. De enkelte lande, som indgår i samarbejdet, kan herigennem sikre sig et højere skatteprovenu, end det ville have været muligt uden harmonisering.

I en situation, som den vi er i, må vi forudse, at vi bliver tvunget til at foretage tilpasninger i vor skattestruktur og -niveau for bl.a. at kunne fastholde vor konkurrenceevne på eksportmarkederne, herunder også for at kunne drage den fulde nytte af det indre marked.

Der er for mig ingen tvivl om, at lande som Danmark står sig ved aktivt at arbejde for en harmonisering af skatter og afgifter i EF. Ikke for harmoniseringens skyld, men for på længere sigt at kunne oppebære et provenu, der sikrer, at vi kan finansiere den samfundsmodel, vi igennem årene har opbygget.

Uden et samarbejde på skatte- og afgiftsområdet risikerer vi, at vort skatteprovenu langsomt, men sikkert skrumper ind og stiller spørgsmålstegn ved den nuværende samfundsmodel.

Ser vi på det europæiske skattelandkort, kan vi allerede se, at en række lande har begivet sig ind på den farlige vej, der hedder konkurrerende skattetilpasninger. Der er næsten uden undtagelse tale om tilpasninger, der medfører reduktion af skatteprovenuet. Denne tendens vil fortsætte.

De hidtidige pres på EF's medlemslande for at gennemføre skatte- og afgiftsharmonisering er kommet fra Fællesskabet selv. Det var i de tider, hvor alt skulle harmoniseres. Medlemslandenes opbygning og økonomiske struktur skulle ensrettes for ensretningens skyld.

I dag er det andre kræfter, der gør sig gældende. EF-landene søger at reagere på et eksternt pres. Jeg tror, det vil lykkes. Vi er allerede godt i gang.

Ud over at virke som et rent provenuskabende, fiskalt instrument i medlemslandenes økonomier er især afgiftspolitikken blevet tillagt en rolle som adfærdsregulerende virkemiddel. Jeg tænker her specielt på afgifternes rolle i f.eks. miljø-, sundheds- og energipolitikken.

Uden et internationalt samarbejde på disse områder, d.v.s. både ved fastlæggelse af de enkelte politikkers målsætninger og ved valg af styringsinstrumenter som f.eks. afgifter, vil markedskræfterne også her føre til en tilnærmelse på lavt niveau.

På sektorpolitikernes område kom denne erkendelse til udtryk i EF under forhandlingerne om Den europæiske Fællesakt.

Aktens afsnit om miljø, arbejdsmiljø m.v. er et resultat af, at medlemslandene har indset, at sådanne politikker i en internationaliseret økonomi ikke isoleret kan praktiseres i de enkelte lande.

F.eks. miljø- eller sundhedspolitikken indgår i de økonomiske handlingsparametre. Uden internationalt samarbejde er der stor risiko for, at sådanne politikker bliver et offer på den økonomiske væksts alter.

I Fællesakten blev der etableret en balance mellem rene økonomiske hensyn på den ene side og miljø- og sundhedsmæssige hensyn på den anden side. Denne balance skal løbende styrkes. Det bliver den kun gennem internationalt samarbejde.

De nationale adværdsregulerende afgifter var på nationalt plan en effektiv løsning. Det er min vurdering, at de også i EF kan blive det. Det kræver imidlertid, at disse afgifter anskues fra en anden side end den rent provenuskabende. Endvidere kræver det, at lande med høje adfærdsregulerende afgifter accepterer, at der må være tale om minimumsløsninger, der øges i takt med niveauet for de bagvedliggende fælles sektorpolitikker.

Dette fører mig naturligt frem til EF's finansiering - d.v.s. EF's egne indtægter. EF's finansiering - og jeg tænker her specielt på den finansieringskilde, der hidhører fra medlemslandenes momsgrundlag - spillede i 1970'erne en betydelig rolle i harmoniseringsprocessen. For at skabe en retfærdig fordeling af byrderne ved Fællesskabets finansiering måtte man definere et ensartet momsgrundlag i de enkelte medlemsstater.

Under de senere drøftelser om nye finansieringskilder i begyndelsen af 1980'erne blev der gjort spæde forsøg på at finde finansieringskilder,

der havde en umiddelbar forbindelse til Fællesskabets politikker. Det nærmeste, man kom, var tanker om fælles energiafgifter, der kunne tilflyde EF's kasse.

Efterhånden som man i Fællesskabet får etableret fælles politikker på f.eks. miljø- og sundhedsområdet, vil det være nærliggende at søge harmoniserede adfærdsregulerende skatter og afgifter gjort til fællesskabsindtægter.

Der er selvsagt her tale om et yderst kontroversielt emne, idet den, der har retten til at udskrive skatter, også har magten. Der er således ikke tale om noget, der vil ske på kort sigt. På længere sigt er det imidlertid min vurdering, at denne udvikling vil ske.

- o o o -

I de nærmeste år vil Fællesskabet fortsat være præget af bestræbelserne på at gennemføre det indre marked. 1992 er overskriften. 1992 er dog ikke kun et årstal. 1992 er en proces. Det er en proces, der ikke slutter i 1992, men fortsætter efter 1992.

Gennemførelsen af det indre marked har haft en utrolig indflydelse på aktiviteten i Fællesskabet. Konsekvenserne har været af et sådant omfang, at det indre marked med rette kan betragtes som drivkraften for en hel række nye aktiviteter.

Det indre marked er således ikke kun gennemførelsen af Kommissionens berømte hvidbog fra 1985.

Næh, det har en meget bredere betydning.

Nu omfatter det også aktiviteter som en styrkelse af det økonomiske og monetære samarbejde. En styrkelse af det forskningsmæssige samarbejde. Endelig taler man nu om den sociale dimension af det indre marked.

Der er med denne politik skabt politisk momentum i Fællesskabet.

Politikken er udtryk for et ambitiøst mål. Men det indre marked er ikke et mål. Det er et middel.

Det er middel til at opnå højere økonomisk vækst.

Det er et middel til at opnå bedre beskæftigelse og fordeling af vore ressourcer - gennem forøget effektivitet og konkurrence.

Det indre marked er samtidig en stor udfordring til virksomhederne. De får både ændrede og i de fleste tilfælde forbedrede konkurrencevilkår. Et stort hjemmemarked er jo uægtelig bedre end et lille hjemmemarked.

Det indre marked stiller dernæst store krav til samfundet.

Vi skal reducere alle de barrierer, der hæmmer samhandlen.

Det indre marked fremskynder vore bestræbelser på at reducere den offentlige sektors størrelse. Det følger naturligt af de bestræbelser, der i øvrigt foregår med henblik på at udnytte vore ressourcer bedre.

Hvis nogen er i tvivl - selv om det næppe er tilfældet i dette selskab - så vil jeg blot henvise til, at der er et stadigt voksende krav i befolkningen for at få reduceret de direkte skatter og afgifterne.

Befolkningen vil ikke affinde sig med de store forskelle i beskatningsniveau, der er mellem medlemslandene. De kan jo ved selvsyn erfare, at de ikke får tilstrækkelig valuta for pengene. Det er et spørgsmål om den offentlige sektors størrelse. I sidste ende er temaet en bedre anvendelse af vore ressourcer.

Der er en stigende politisk forståelse i medlemslandene for nødvendigheden af at gennemføre det indre marked. Holdningerne ændrer sig i flere medlemslande, herunder også Danmark, i takt med udviklingen.

Der kan spores en stigende fleksibilitet i medlemslandenes forhandlingspositioner. Forslag, der før forekom næsten umulige at forestille sig gennemført, nyder nu fremme under forhandlingerne. Tænk bare på den danske diskussion om tilnærmelse af de indirekte skatter.

Idéen om at gennemføre det frie indre marked har imødekommet en hel række krav og forventninger hos medlemslandene, der i sidste ende har

styrket den folkelige opbakning til politikken. Der er ingen tvivl om, at flere af de forslag, der er på forhandlingsbordet i Bruxelles, er yderst besværlige for flere medlemslande.

Det gælder ikke mindst tankerne om en økonomisk og monetær union. De indledende drøftelser har allerede været i gang i nogen tid. Der er igangsat en proces, hvor vi endnu ikke fuldt ud kender det endelige resultat. Hvor langt ønsker vi at gå? Hvor meget handlefrihed har vi i dag? Ønsker vi at formalisere det, vi allerede har opnået? Vil vi være villige til i forbindelse med etableringen af en økonomisk og monetær union at lave bindinger på vores nationale budget- og finanspolitik? Hvad bliver konsekvenserne for vor mulighed for i fremtiden at føre selvstændig skatte- og afgiftspolitik?

Disse spørgsmål kan på nuværende tidspunkt ikke besvares.

Henrik Meldgaard

Skattereformer i EF-landene

Der kan i disse år iagttages en ganske omfattende skattereformaktivitet i mange af EF-landene. Frem til 1990 vil der indenfor en periode på bare et par år være gennemført gennemgribende skattereformer i Belgien, Grækenland, Holland, Portugal, Storbritannien og Vesttyskland. Herudover har Irland og Italien iværksat mindre reformer. Frankrig forventes at annoncere en skattereform senere, ligesom der aktuelt i Danmark pågår forhandlinger om væsentlige omlægninger af beskattningen.

Et generelt træk for skattereformerne er reduktioner af skattesatserne kombineret med udvidelser af skattebasen. Dette er helt i tråd med den tendens, der genfindes i den øvrige del af verdenen, herunder f.eks. i de aktuelle svenske skattereformplaner.

I det følgende gives for hvert EF-medlemsland en summarisk oversigt over væsentlige ændringer af beskattningen, som enten har fundet sted indenfor de seneste år eller som er planlagt til gennemførelse.

BELGIEN.

Det belgiske parlament vedtog i slutningen af 1988 - efter flere års tilløb - en skattereform, som gennemføres med virkning fra indkomståret 1989.

Reformen er en for statsfinanserne provenuneutral omlægning af beskattningen, hvor de direkte personskatter aflastes. Samtidig udvides beskattningsgrundlaget ved begrænsning af en række erhvervsmæssige fradrag og udvidelse af skattepligten.

Personskatter.

De personlige indkomstskattesatser nedsættes med skattereformen. Nedsættelserne er mest mærkbare på den øvre del af skatteskalaen, dvs. for indkomst udover 1,5 mio. Bfr. (ca. 280.000 kr.), hvor den højeste marginalskat falder fra 77 til 62%. På den nedre del af skatteskalaen er nedsættelserne mere beskedne, mellem 1 og 4%-point. Reformen indebærer derfor en indsnævring af progressionen i skatteskalaen, der fremover spænder fra 32 til 62%. Den tidligere skala spændte fra 30 til 77%. I de nævnte satser er inkluderet en kommuneskat på i gennemsnit 7%.

For arbejdsindkomst skal der til de anførte indkomstskattesatser lægges et lovpligtigt socialbidrag på 12,07%. Tages der højde for, at bidraget er fradragsberettiget i indkomstskattegrundlaget, er den effektive marginalsattesats for arbejdsindkomst på mellem 40 og 66% efter reformen.

Personfradraget er forhøjet fra 120.000 Bfr. (ca. 22.300 kr.) til 165.000 Bfr. (ca. 30.700 kr.).

Sambeskatningen af ægtefæller med to indkomster ophæves med reformen. Ægtefæller med kun én indkomst får mulighed for at overføre op til 270.000 Bfr. (ca. 50.000 kr.) til beskatning hos den hjemmearbejdende ægtefælle.

Den meget begrænsede adgang til fradrag for renteudgifter beskæres yderligere. Hidtil har alle renteudgifter kunnet fradrages i den udstrækning, de ikke oversteg det skattepligtige afkast af aktiver anskaffet for låneprovenuet. Fremover begrænses denne fradragsmulighed til ejerboligrenter. Fradraget kan ikke overstige den beregnede lejeværdi af boligen.

Kapitalindkomst (renter og udbytter) beskattes fortsat proportionalt med kun 25% svarende til kuponskatten. Det er dog en forudsætning, at skatteyderens samlede rente- eller udbytteindkomst ikke overstiger hhv. 300.000 Bfr. (ca. 56.000 kr.) og 1,1 mio. Bfr. (ca. 205.000 kr.). Den hidtidige skattegodtgørelsesordning knyttet til udbytter ophæves imidlertid. Ordningen anvendtes, når udbytteindkomsten oversteg ovennævnte beløbsgrænse og derfor underkastedes almindelig progressiv beskatning. Derved skærpes beskatningen af store udbytteudlodninger. Udbyttebeskatningen skal ses i lyset af, at Belgien fortsat beskatter aktieavancer og andre kapitalgevinster lempeligt. Avancer på hovedaktionæraktier er således skattefrie, hvis aktierne afstås til en fuldt skattepligtig belgisk skatteyder.

Erhvervsskatter.

Der gennemføres ingen specifikke ændringer på selskabsskatteområdet. Skattesatsen, der tidligere er blevet reduceret fra 45 til 43%, oprettholdes uændret.

Derimod foretages der en generel begrænsning af fradragsmulighederne for alle former for erhvervsvirksomheder.

Det gælder således fradrag for repræsentation, der som bekendt allerede er blevet begrænset i en række andre lande, heriblandt Danmark. Fremover kan kun 50% af udgifterne fradrages, dog med undtagelse for udenlandsk repræsentation, der fortsat er fuldt fradragsberettiget.

Endvidere begrænses fradragsretten for udgifter til firmabiler. Fremover kan skattemæssige afskrivninger kun foretages på 75% af bilens anskaffelsessum, ligesom reparation og vedligeholdelse kun kan fradrages med 75% af de afholdte udgifter.

Endelig skærpes beskatningen af aktieudbytter, der tilfalder holdingselskaber, idet holdingselskaber fremover skal medregne 15% mod tidligere kun 5% af udbyttet i den skattepligtige indkomst.

Indirekte skatter.

Som et finansieringselement i skattereformen gennemføres der betydelige forhøjelser af afgifterne på tobak, spiritus og olieprodukter. Afgiftsforhøjelserne tjener i øvrigt til at hæve de belgiske afgifter til det gennemsnitlige EF-niveau.

FRANKRIG.

Der er ikke i de seneste år gennemført egentlige skattereformer i Frankrig, men finansministeren har for nyligt annonceret, at regeringen ønsker at gennemføre en omfattende skattereform med henblik på at tilpasse det franske skattesystem til EF's indre marked. Planerne er endnu ikke konkretiseret.

Personskatter.

Med virkning fra 1989 har Frankrig genindført en formueskat, som ellers blev ophævet i 1987. Skatten beregnes af formue udover 4 mio. Ffr. (ca. 4,6 mio. kr.). Satsen udgør 0,5% stigende til 1,1% for den del af formuen, der overstiger 20 mio. Ffr. (ca. 23 mio. kr.). Erhvervsaktiver og hovedaktionæraktier indgår ikke i den skattepligtige formue.

Den personlige indkomstskat er uændret. Højeste skattesats er 57% gældende for den del af indkomsten, der overstiger 231.500 Ffr. (ca. 266.000 kr.). Der er ingen socialbidrag.

Erhvervsskatter.

Fra 1/1-1989 er selskabsskattesatsen reduceret for indkomst, der tilbageholdes i selskabet. Fremover beskattes tilbageholdt indkomst med 39%, mens udloddet indkomst fortsat beskattes med 42%. Selskabsskattesatsen blev senest reduceret i 1988, da den nedsattes fra 45 til 42%.

Med virkning for virksomheder etableret efter september 1988 er der indført en skattefritagelsesordning for de første 5 år af en virksomheds levetid. Ordningen indebærer, at virksomheden i de første 2 år helt fritages for at betale skat. I virksomhedens 3., 4. og 5. år beskattes hhv. 25, 50 og 75% af den skattepligtige indkomst. Som ved

formueskatten er der også her tale om "genbrug", idet en lignende ordning blev ophævet i 1987.

Indirekte skatter.

Momsen er i 1989 blevet sænket for udvalgte varegrupper. Således er næstlaveste sats, 7%, der gjaldt for litteratur, aviser og transport, reduceret til 5,5%. Den højeste sats på 33,33%, der gjaldt for luksusvarer, er reduceret til 28% som led i et politisk forlig om formueskatten.

Frankrig har herefter 3 moms-satser: 5,5% for medicin, fødevarer, transport, bøger m.v., en standardsats på 18,6% og en høj sats på 28% for luksusvarer og biler.

GRÆKENLAND.

Grækenland har i 1989 gennemført en skattereform, der indebærer store skattelettelser indenfor personbeskatningen. Reformen rummer tillige mindre lettelser af selskabsskatten.

Personskatter.

Det græske indkomstskattesystem er temmeligt komplekst og rummer fradrag for stort alle tænkelige udgifter - herunder også udgifter, der efter dansk skatteret klart måtte kvalificeres som privatudgifter. Som eksempler kan nævnes fradrag for husleje, balletundervisning og vedligeholdelse af bil.

Skattereformen indebærer store nedsættelser af skattesatserne for indkomster over ca. 500.000 Dr. (ca. 23.000 kr.). Satsnedsættelserne udgør mellem 10 og 20%-point. Højeste sats, der tidligere udgjorde 63%, er sænket til 50%. Satsen gælder for indkomst udover 5,3 mio. Dr. (ca. 245.000 kr.). Laveste sats er 18%.

Samtidig er personfradraget forhøjet betydeligt. Det udgør for en ugift skatteyder uden børn fremover 342.000 Dr. (ca. 15.700 kr.) mod tidligere kun 3.000 Dr. (ca. 140 kr.). Også de ekstra personfradrag for børnefamilier er forhøjet væsentligt.

Ved vurdering af den effektive skat skal tillige inddrages et obligatorisk socialbidrag for arbejdsindkomst på 13%. Bidraget er fradragsberettiget i indkomstskattegrundlaget og kan maksimalt beregnes af en årlig indkomst på ca. 2 mio. Dr. (ca. 94.000 kr.).

Herudover er der et lønmodtagerfradrag på 50% (!), dog med en beløbsmæssig overgrænse på 455.000 Dr. (ca. 21.000 kr.).

Lejeværdi af egen bolig, der også i Grækenland har været en upopulær skat, er fra 1989 ophævet for huse på under 200 m². For øvrige huse udgør den fra 3,5 til 5% af ejendomsværdien.

I øvrigt beregnes skatteværdien af alle fradrag med de laveste skattesatser, således at fradragene foretages i "bunden" af indkomsten.

Erhvervsskatter.

Med reformen reduceres selskabsskatten. Standardsatsen sænkes fra 49 til 46%, mens den særlige sats for fremstillingsvirksomhed sænkes til 40% (35% hvis selskabet er børsnoteret).

Udloddet selskabsindkomst er fortsat fradragsberettiget i selskabets skattepligtige indkomst. Til gengæld betales der en endelig kuponskat på fra 42 til 50% afhængig af aktietypen.

Der er indført en midlertidig eksportstøtteordning, hvorefter selskaber kan fradrage mellem 1 og 3% af indkomst ved eksport. Ordningen, der må antages at være i modstrid med gældende EF-regler, vedrører kun 1989.

I 1988 gennemførtes en tvungen opskrivning af værdien af selskabers faste ejendomme. Opskrivningen af bygningsværdier beskattedes med 5% uden hensyn til, om gevinsten blev realiseret. Et lignende tiltag blev gennemført i 1982.

Indirekte skatter.

Som det sidste land i EF indførte Grækenland i 1987 en almindelig moms. Standardsatsen udgør 16%. For fødevarer m.v. gælder en nedsat sats på 6%, mens luksusvarer beskattes med 36%.

HOLLAND.

Der er i 1988 gennemført betydelige ændringer og lettelser af selskabsbeskatningen. Det følges i 1990 op af en reform af de direkte personskatter. På begge områder kombineres nedsættelser af skattesatserne med begrænsning af fradragsmulighederne.

Personskatter.

Fra 1990 nedsættes og forenkles indkomstskatten.

De meget betydelige obligatoriske socialbidrag, der i dag påhviler såvel lønmodtagere som arbejdsgivere, integreres fremover i den personlige indkomstskat, således at de fremover vil fremstå som indkomstskat. Da også arbejdsgiverbidragene omfattes af omlægningen, forudsættes det, at bruttolønningerne forøges tilsvarende.

På lønmodtagersiden resulterer den nuværende kombination af socialbidrag og indkomstskat i en skatteskala med ni trin med satser stigende fra 25 til 72%.

Med skattereformen indføres en ny og reduceret skatteskala med kun 3 trin. Af indkomst under 41.500 Dfl. (ca. 143.000 kr.) betales 35%, af indkomst mellem 41.500 og 83.000 Dfl. betales 50%, og af indkomst udover 83.000 Dfl. (ca. 286.000 kr.) betales 60%

Til gengæld for satsreduktionerne sænkes personfradraget fra knap 7.500 Dfl. til 4.500 Dfl. (ca. 15.500 kr.). Herudover fjernes fradragsretten for en række lønmodtagerudgifter. Det drejer sig bl.a. om udgifter til arbejdsværelse, forplejning, arbejdstøj og computerudstyr. Som en beskedent kompensation hæves lønmodtagerfradraget fra 800 til 1.000 Dfl. (ca. 3.500 kr.).

Erhvervsskatter.

Holland har fra 1. oktober 1988 nedsat selskabsskatten og i samme åndedrag indført en nyskabelse på den internationale skattescene: en degressiv selskabsskat. Den hidtidige proportionale selskabsskattesats på 42% er nedsat således, at der fremover betales 40% af de første 250.000 Dfl. (ca. 860.000 kr.), mens indkomst derover beskattes med en lavere sats på 35%.

Degressionen er begrundet med et ønske om at undgå, at mindre erhvervsdrivende ved at etablere sig i selskabsform skal kunne udnytte det store spænd mellem den personlige indkomstskat og selskabsskatten til at opnå skattebesparelser.

Tiltaget skal endvidere ses i lyset af, at Holland har en meget lempelig beskatning af aktieavancer. Kun avancer på hovedaktionæraktier (statueres når mere end 33% kapitalbesiddelse) beskattes. Skattesatsen er 20%.

Satsnedsættelsen er ledsaget af fradragsbegrænsninger, men giver alligevel som nettoresultat anledning til en skattelettelse for selskabssektoren.

Således er det såkaldte WIR-fradrag blevet ophævet med virkning fra 1. marts 1988. Fradraget gav ret til en skattecredit på normalt 12,5% af årets afskrivningsberettigede investeringer uden en modsvarende nedsættelse af afskrivningsgrundlaget.

Også det hidtidige egenkapitalfradrag på 1% er ophævet, dog kun for selskaber. Fradraget opretholdes fortsat for selvstændige erhvervsdrivende.

Endelig begrænses fradrag for udgifter til repræsentation, kurser m.v. til 75% af de afholdte udgifter. Denne del af reformen har virkning fra 1. juli 1989.

Indirekte skatter.

Den højeste momssats på 20% er med virkning fra 1989 sænket til 18,5%. Den laveste sats opretholdes på 6%, men visse fødevarer og lægemidler er overflyttet fra højeste til laveste sats.

IRLAND.

Irland har i de seneste 2 år gennemført betydelige omlægninger af beskatningen, hvor indkomstkattesatser for såvel personer som selskaber er blevet reduceret, mens fradragsmuligheder og afgifter er blevet strammet. Omlægningerne er foretaget i tilknytning til de årlige finanslove.

Personskatter.

I indeværende finansår (1989/90) er indkomstkattesatserne på det øverste og nederste trin af skatteskalaen reduceret med hhv. 2 og 3%-point. Herefter udgør laveste sats, der gælder for indkomst under 6.100 pund (ca. 63.400 kr.), 32%, mellemste sats udgør 48%, mens højeste sats, som gælder for indkomst udover 9.200 pund (ca. 95.700 kr.), udgør 56%.

Til de nævnte satser skal lægges obligatoriske socialbidrag på lønmodtagerside på mellem 7,75 og 6,5% af indkomsten op til ca. 15.500 pund (ca. 161.000 kr.) og 1% derover. Bidragene er ikke fradragsberettigede, men giver anledning til et standardfradrag på 286 pund (ca. 3.000 kr.).

Personfradraget udgør fortsat ca. 2.000 pund (ca. 21.000 kr.) for en ugift skatteyder.

Rentefradragsretten, der i Irland kun gælder for ejerboligrenter, begrænses fremover til 80% af renteudgifterne. Der er her tale om en videreførelse af et tiltag fra 1988, hvor fradragsretten for renteudgifter begrænsedes til 90%. Det forventes, at den irske regering sigter mod helt at fjerne rentefradragsretten.

Erhvervsskatter.

Den ordinære selskabsskattesats blev i 1988 sænket fra 50 til 47%. I 1989 er denne sats yderligere reduceret til 43%.

Til gengæld for satsnedsættelsen er den hidtidige adgang til straksafskrivninger på maskiner og bygninger blevet aftrappet til 50%-afskrivninger.

Irland har i øvrigt en særligt favorabel selskabsskattesats på kun 10% gældende for fremstillingsvirksomhed og visse finansielle virksomheder. Denne sats er uændret.

Indirekte skatter.

I 1988 indførtes en 5% moms på elektricitet. Punktafgifterne på tobak, alkohol og benzin er i 1989 blevet forhøjet væsentligt.

ITALIEN.

Italien har i de seneste år gennemført flere forhøjelser af de indirekte skatter. Samtidig har der længe været overvejelser om en skattereform, hvis væsentligste målsætning skulle være en aflastning af den personlige indkomstskat. Der synes nu - efter visse vanskeligheder med at få de relevante love endeligt vedtaget - at være blevet taget hul på en sådan reform.

Personskatter.

Lettelsen af den personlige indkomstskat er mest mærkbar for skatteydere med høje indkomster. De højeste marginalsattesatser reduceres således fra hhv. 58 og 62% til 50%.

Herefter vil skatteskalaen have 7 satser stigende fra 12 til 50%. Højeste sats betales for indkomst over 150 mio. Lire (ca. 800.000 kr.).

Til de nævnte satser kommer bidrag til sociale ordninger. Bidraget, der er fradragsberettiget i indkomstskattegrundlaget, udgør for arbejdstagere ca. 9% af indkomsten. Derved kommer den effektive marginalskat for arbejdsindkomst op på mellem 20 og 54,5%.

Lønmodtagerfradraget, der gives som en skattecredit, forhøjes fra 516.000 Lire (ca. 2.700 kr.) til 552.000 Lire (ca. 3.000 kr.).

Skatteværdien af rentefradraget, der fortsat kun omfatter renteudgifter i tilknytning til ejerbolig, reduceres fra tidligere op til 62 pct. til nu ca. 22 pct. Den hidtidige beløbsgrænse på 4 mio. Lire (ca. 20.000 kr.) opretholdes.

Erhvervsskatter.

Beskatningen af kapitalgevinster, der tilfalder selskaber, skærpes, idet sådanne gevinster fremover skal indtægtsføres over 5 år mod hidtil 10 år.

Frdrag for repræsentation begrænses til 1/3 af de afholdte udgifter. Frdraget kan tages i året eller fordeles over 3 år.

Selskabsskatten udgør inkl. lokalskat fortsat 46,4% af den skattepligtige selskabsindkomst.

Indirekte skatter.

Med reformen forhøjes den laveste momssats, der gælder for fødevarer, fra 2 til 4%. Aviser, tidsskrifter og bøger, der hidtil har været moms fritaget, belægges med 4% moms.

Tidligere (september 1988) er standardmomssatsen forhøjet fra 18 til 19%. Denne forhøjelse er endeligt vedtaget.

LUXEMBOURG.

Med en meget lempelig beskatning af finansielle virksomheder har Luxembourg placeret sig som et internationalt finanscentrum med en skattemæssig særstilling indenfor EF.

Personskatter.

Den personlige indkomstskat er lempet en smule i 1989, idet samtlige trin på skatteskalaen er udvidet med 7%, hvilket skal sammenholdes med en årlig inflation på 1-2%.

Skattesatserne er uændrede. De spænder fra 19% på den del af indkomsten, der ligger under 180.000 Lfr. (ca. 33.000 kr.), til 60% på den del af indkomsten, der overstiger 1,3 mio. Lfr. (ca. 240.000 kr.). I disse satser indgår et socialbidrag på 10,4% (fradragsberettiget). Det meget beskedne personfradrag er i 1989 forøget med 1/3 til 24.000 Lfr. (ca. 4.500 kr.).

Erhvervsskatter.

Selskabsskatten er i 1989 for 3. år i træk nedsat med 2%-point og udgør herefter 34%. Hertil kommer dog en kommunal selskabsskat samt en særlig arbejdsløshedsskat, som bringer den samlede beskatning op på 40,7%.

PORTUGAL.

Portugal har i 1989 indført et énstrengt indkomstskattesystem til erstatning for det meget sammensatte system, der hidtil har været gældende.

Det hidtidige system bestod af forskellige, skematiske proportional-skatter, hvis størrelse afhang af indkomstkildens art, kombineret med en progressiv tillægsskat på skatteydernes globalindkomst. Denne beskatning var fælles for personer og selskaber, omend tillægsskatten blev udskrevet med mindre satser for selskaber.

Det nye indkomstskattesystem bringer hovedtrækkene i Portugals skattesystem på linje med skattesystemerne i de øvrige EF-lande.

Personskatter.

Til og med 1988 beskattedes arbejdsindkomst med en proportionalsskat på 20%, mens indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed beskattedes med op til 42% (inkl. en kommunal tillægsskat). Den progressive tillægsskat blev udskrevet på globalindkomsten med satser stigende fra 5 til 60%. Højeste sats gjaldt for indkomst udover 5,8 mio. Esc. (ca. 273.000 kr.).

Med tillæg af proportionalsskatten kunne den effektive skattesats udgøre helt op til ca. 77%. Det skal dog understreges, at der normalt kunne opnås en 20%-skatterabat (!), hvis skatten betaltes senest i efteråret i det år, der fulgte umiddelbart efter indkomståret. Herved kunne den højeste marginalsstat i realiteten reduceres til 62-63%.

Fra og med indkomståret 1989 opereres der med en samlet indkomstsskat udskrevet på grundlag af skatteyderens globalindkomst.

Skatteskalaen har 5 satser stigende fra 16 til 40%. Højeste sats gælder for indkomst udover 3 mio. Esc. (ca. 141.000 kr.) - et i international sammenhæng relativt lavt, øverste trin.

Sammenholdt med det tidligere system er der tale om satsnedsættelser på i gennemsnit 10%-point. Højeste sats er dog lettet betydeligt mere, nemlig med 24-37%-point afhængig af indkomstkilden.

Til de nævnte satser kommer fortsat et socialbidrag, som på lønmodtagerside udgør 11% af indkomsten. Bidraget fragår i den skattepligtige indkomst.

Personfradraget er forhøjet fra 200.000 Esc. til 350.000 Esc. (ca. 16.500 kr.) for en enlig skatteyder.

Erhvervsskatter.

Indtil 1989 havde Portugal ingen separat selskabsskat. Beskatningen af selskaber fulgte i vid udstrækning de regler og satser, som gjaldt for personer, omend en del af den progressive tillægsskat var erstattet af en mindre progressiv erhvervsskat. Den højeste marginalsstatssats for selskaber udgjorde 50-55% afhængig af indkomstkilden.

Fra indkomståret 1989 er der indført en egentlig selskabsskat. Selskabsskatten udskrives med en proportional sats på ca. 40% inkl. kommunal skat.

Indirekte skatter.

Portugal indførte en generel moms i 1986. Standardsatsen blev i 1988 forhøjet fra 16 til 17%. For fødevarer m.v. gælder en lavere sats på 8%, mens satsen for luksusvarer er 30%.

SPANIEN.

Der er ikke i de seneste år gennemført afgørende ændringer af skattesystemet i Spanien.

En markant begivenhed er dog, at den spanske højesteret i februar 1989 har kendt den gældende sambeskatning af ægtefæller grundlovsstridig. Højesteret finder, at den diskriminerer ægtefæller i forhold til ugifte par. Ægtefællebeskatningen i Spanien hører da også til blandt de mest restriktive, idet ægtefællernes samlede indkomst beskattes efter samme skala som indkomst, der tilfalder enlige skatteydere. Det forventes nu, at ægtefællebeskatningen vil blive lempet i løbet af sommeren 1989 med tilbagevirkende kraft til 1988.

Personskatter.

Den progressive indkomstskatteskala har satser på mellem 8 og 66%. Højeste sats gælder for indkomst udover 11 mio. pesetas (ca. 690.000 kr.).

For meget store indkomster begrænses den effektive marginalsat dog, idet der er et "vandret" skatteloft på 46%.

Til de nævnte satser skal lægges et obligatorisk socialbidrag på 6% beregnet af lønindkomst under 3 mio. pesetas (ca. 188.000 kr.).

Erhvervsskatter.

Selskabsskatten udskrives med en sats på 35%. Hertil kommer en række små, lokale skatter.

Indirekte skatter.

Spanien indførte en generel moms i 1986. Standardsatsen udgør 12%. For fødevarer m.v. gælder en lavere sats på 6%, mens satsen for luksusvarer er 33%

STORBRITANNIEN.

Storbritannien har i forbindelse med de seneste 2 års finanslovsbudgetter gennemført nogle af de mest markante skattelettelser i EF - særligt for fysiske personer.

Skattelettelserne er udtryk for den britiske regerings tro på såkaldt udbudsøkonomi og på, at skattelettelser på længere sigt kan "finansiere sig selv". Tilpasning til EF's indre marked synes derimod ikke at have været et fremtrædende motiv for de gennemførte lettelser.

Personskatter.

Med finansloven for 1988/89 blev der gennemført betydelige skatnedsættelser for skatteydere med høje indkomster.

Hidtil havde personskatteskalaen haft en relativt kraftig progression med satser stigende fra 27 til 60%. Denne skala erstattedes i 1988 af en skala med kun to satser: en "basic rate" på 25% gældende for indkomst op til ca. 20.000 pund (ca. 256.000 kr.) og en højeste sats på 40% gældende for indkomst derover. Dette betød en væsentlig indsnævring af progressionen. De største lettelser af marginals-katten tilfaldt naturligvis de skatteydere, der hidtil var blevet beskattet med 60%, dvs. skatteydere med indkomster udover 40.000 pund (ca. 500.000 kr.).

Den effektive skatteskala er i realiteten mindre progressiv, end disse satser lader ane, idet arbejdsindkomst på op til ca. 17.000 pund pålægges et socialbidrag på 5 til 9% (det såkaldte "NIC"). Bidraget er ikke fradragsberettiget i indkomstskattegrundlaget.

Til gengæld for sænkningen af marginals-kattesatserne er der gennemført en række stramninger af beskatningen.

Således er fradrag for løbende underholdsydelser ophævet, ligesom renteudgifter på ombygningslån ikke længere kan fradrages.

Fradragsretten for ikke-erhvervs-mæssige renteudgifter er i øvrigt fortsat begrænset til ejerboliglån med et maksimalt årligt fradrag på 30.000 pund (ca. 370.000 kr.).

Beskatningen af værdien fri bil er strammet gevaldigt op. I 1988 fordobledes den værdi, skatteyderen skal indtægtsføre, og i 1989 er værdien yderligere forøget med 33%. Samlet er der over de to år tale om en skærpelse på 167%, hvilket dog tildels modvirkes af de lavere marginals-kattesatser.

Også kapitalgevinstbeskatningen og beskatningen af anden særlig indkomst er i en vis udstrækning strammet. Kapitalgevinster opgøres og beskattes fortsat efter reale principper, men den proportionale "capital gains tax" på 30% er fra 1988 ophævet for personer, hvorefter skattepligtige kapitalgevinster m.v. beskattes som anden indkomst med op til 40%. Det tidligere bundfradrag på 6.600 pund årligt er reduceret til 5.000 pund (ca. 62.000 kr.).

En tilsvarende skærpelse af kapitalgevinstbeskatningen gennemførtes i 1987 for selskaber.

Erhvervsskatter.

I tilknytning til personskattelettelserne blev den laveste selskabs-skattesats, der hidtil har omfattet selskabsindkomst op til 100.000 pund (ca. 1,2 mio. kr.), nedsat fra 27 til 25%.

I 1989 er beløbsgrænsen for den laveste sats forhøjet til 150.000 pund (ca. 1,8 mio. kr.). Selskabsindkomst under 150.000 pund beskattes herefter med 25%.

Med henblik på at opnå en gennemsnitlig beskatning på 35% for større selskabsindkomster, er der samtidig foretaget en udvidelse af det interval, i hvilket indkomsten beskattes med 37%. Intervallet strækker sig nu fra 150.000 til 750.000 pund mod tidligere 100.000 til 500.000 pund.

Den del af selskabsindkomsten, som ligger over 750.000 pund, beskattes fortsat med 35%.

Den hidtidige kapitaltilførselsafgift på 1% ophævedes i 1988, således at der ikke længere svares afgift ved etablering og udvidelse af selskabskapital.

Endelig er fradraget for repræsentationsudgifter nu endeligt ophævet, idet den sidste rest af dette - fradraget for udenlandsk repræsentation - er fjernet fra 1988.

VESTTYSKLAND.

Vesttyskland vedtog i eftersommeren 1988 en skattereform til gennemførelse i 1990.

Reformen indebærer lettelser af den personlige indkomstskat, mens erhvervsbeskatningen får såvel stramminger som lettelser.

En meget omstridt 10% kildeskat på renter var planlagt som en vigtig finansieringskilde for skattereformen. Kildeskatten indførtes pr. 1. januar 1989, men er nu efter en ophedet politisk debat atter taget af bordet.

Personskatter.

Indkomstskatten lineariseres, således at Vesttyskland fremover vil operere med en trindelt skatteskala som i de øvrige EF-lande. Indkomstskattesatserne reduceres generelt med 3%-point over hele skalaen, hvorefter den laveste sats vil være 19% og den højeste sats 53%. Højeste sats vil gælde for indkomst udover 120.000 DM (ca. 430.000 kr.) mod tidligere 130.000 DM (ca. 467.000 kr.). Til de nævnte satser skal lægges obligatoriske lønmodtagerbidrag til sociale ordninger på 17-18% samt en betragtelig kirkeskat på 8-9%. Disse skatter er dog fradragsberettigede i det almindelige indkomstskattegrundlag, ligesom der kun betales socialbidrag af den del af den årlige indkomst, der ligger under ca. 72.000 DM. Tages der højde herfor, vil den højeste effektive marginalskat efter reformen udgøre ca. 58%, mens laveste sats vil udgøre ca. 39%.

Personfradraget forhøjes med reformen fra 4.500 til 5.600 DM (ca. 21.800 kr.) for en ugift skatteyder. For børnefamilier er der tale om

væsentligt større stigninger, da det ekstra fradrag for børn forøges kraftigt.

Beskatningen af udlændinge, der tager ophold og bliver fuldt skattepligtige i Vesttyskland, skærpes. Hidtil er disse skatteydere blevet beskattet efter en lempelig, proportional skala. Fremover vil de blive beskattet efter samme progressive skala som andre skatteydere.

Erhvervsskatter.

Selskabsskattesatsen sænkes fra 56 til 50% for indkomst, der tilbageholdes i selskabet. Skattesatsen for udloddet selskabsindkomst ændres ikke og udgør fortsat 36%. Denne skat er imidlertid blot en á conto skat, der modregnes i udbyttemodtagerens indkomstskat. Vesttyskland har i realiteten derfor ingen dobbeltbeskatning af aktieudbytter.

Selv efter reformen vil beskatningen af vesttyske selskabers tilbageholdte indkomst imidlertid ligge på et i international sammenhæng meget højt niveau. Det skyldes, at der til den statslige selskabsskat skal lægges en lokal selskabsskat på typisk omkring 17%. Den er ganske vist fradragsberettiget, men bringer alligevel det samlede skatteniveau for tilbageholdt selskabsindkomst op på ca. 64% (efter reformen 58%).

Med reformen forbedres adgangen til underskudsfræførsel, idet den hidtidige tidsbegrænsning på 5 år helt ophæves. Herefter er der adgang til 2 års "carry back" og ubegrænset "carry forward". Det er interessant at bemærke, at Vesttyskland på dette område lægger sig helt på linje med EF-kommissionens udkast til direktivforslag på erhvervsbeskatningsområdet, der netop anbefaler ubegrænset fræførselsret.

I lighed med, hvad der er gennemført i en række andre lande, indfører Vesttyskland en begrænsning på fradragsretten for repræsentationsudgifter. Fra 1990 vil repræsentation kun kunne fradrages med 80% af de afholdte udgifter.

Endelig skærpes beskatningen af avancer ved afståelse af virksomhed, herunder hovedaktionæraktier. Hidtil er denne form for særlig indkomst blevet beskattet med halvdelen af de ordinære skattesatser. I forbindelse med skattereforens vedtagelse blev det besluttet, at avance udover 5 mio. DM skulle beskattes med de fulde skattesatser, mens avance på mellem 2 og 5 mio. DM (ca. 7,8 til 19,5 mio. kr.) skulle beskattes med 2/3 af disse satser. Den seneste politiske udvikling tyder imidlertid nu på, at denne skærpelse kun kommer til at omfatte den del af en avance, der overstiger 30 mio. DM (ca. 117 mio. kr.).

Erik Olsen

Nogle hovedlinier i forskelle og tendenser inden for EF-landenes skatteforvaltningssystemer

1. INDLEDNING.

I det omfang, hvor der gennemføres en EF-harmonisering på skatte- og afgiftsområdet, betyder dette for de enkelte landes skatteforvaltninger, at de myndighedsfunktioner der skal udføres i stigende grad får en mere og mere ensartet karakter. Denne udvikling forstærkes af de harmoniseringstendenser der gør sig tilsvarende gældende på global plan. Den øgede samhandel og internationaliseringen på det økonomiske og finansielle område er faktorer, der trækker i retning af, at skattereglerne efterhånden i hovedtrækkene vil få en større og større lighed landene imellem.

På baggrund af denne generelle unifikationstendens på skatteområdet ville det være naturligt at forvente en tilsvarende tilbøjelighed til ensartning af de forvaltningsstrukturer, der skal sikrer, at beskatningsintentionerne føres ud i livet. Det er imidlertid en erfaring, at det ikke alene er beskatningsopgavens indhold, der er bestemmende for den måde hvorpå de enkelte landes skatteadministrationer er opbygget. Ganske vist må selve opgavens karakter og indhold spille en væsentlig rolle ved forvaltningsapparatets indretning, men også en lang række andre forhold får som hovedregel en ganske afgørende indflydelse. Forhold som generelle administrative, politiske og retlige traditioner og historisk baggrund spiller her ind, tillige med faktorer af demografisk, geografisk og økonomisk karakter. Det må i denne forbindelse heller ikke overses, at de intentioner der ligger bag ethvert skatte-lovkompleks og enhver skatteforvaltningsopbygning kan være yderst diffuse og ikke sjældent være udtryk for kompromiser imellem politiske og ideologiske holdninger og interesser af diametralt modsat rettet karakter. Forvaltningsapparatet er med andre ord både i opgaven og sammensætningen stærkt præget af en række interesseafvejninger af såvel fiskal som ikke-fiskal karakter.

Selv om opgaven således i stigende grad kan betragtes som grundlæggende funktionelt ensartet, kan der fremdeles iagttages ganske betydelige forskelle i de forvaltningsstrukturer, der i de enkelte lande finder anvendelse.

2. DEN FUNKTIONELLE BAGGRUND.

Skatteforvaltningens formelle funktion kan i det moderne Europa karakteriseres ved, at hovedopgaven er at realisere den skattefordring som lovgivningsmagten pålægger borgerne igennem skattelovgivningen. Når der her tales om skatter, vil dette omfatte alle de ydelser til det offentlige, der sædvanligvis indgår i skattebegrebet i bred forstand.

2.1. Den legale skattefordring.

Adgangen til at beskatte borgerne er i alle EF-lande som altovervejende hovedregel grundet i et legalitetsprincip, der udelukker enhver arbitrær skattepålægning. Skatteforvaltningens hovedopgaver bliver herefter, at fastsætte og/eller kontrollere det individuelle beskatningsgrundlag, at beregne og/eller kontrollere skattefordringens konkrete størrelse og at opkræve skattebeløbet.

Legalitetsprincippet forudsætter, at beskatningen sker efter loven. Dette betyder, at der som led i beskatningens gennemførelse yderligere ligger en afgørende myndighedsfunktion i behandlingen af klager fra de skattepligtige. Denne retssikkerhedsfunktion skal virke for, at beskatningen i videst mulig omfang bliver lovlig og rigtig. Myndighedsmæssigt ligger denne funktion dog typisk på grænseområdet til det judicielle område.

2.2. Skattefordringens sammensætning.

Beskatningsmønstret følger stort set de samme grundprincipper i alle EF-landene. Der bygges som regel på en indkomstbeskatning, nogle generelle omsætningsafgifter og forskellige socialafgifter eller lønskatte som de altovervejende grundpiller i den fiskale politik. Hertil kommer en række konkrete punktafgifter og beskatning af nettoformue eller af konkrete formuegoder. Endelig spiller forskellige toldafgifter fortsat en vis rolle.

Selv om hovedlinierne mere og mere er de samme, er der dog et nærmest uendeligt antal forskelle og nuancer i den mere konkrete udformning af beskatningen de enkelte lande imellem. Forskelle der naturligvis gør, at skatteforvaltningernes helt konkrete funktioner i de enkelte lande

ikke på et mere detaljeret grundlag med rimelighed kan sammenlignes. Holder man sig til hovedlinierne er der dog visse ret klare forskelle landende imellem der skinner igennem.

3. ENHEDSFORVALTNING ELLER SPECIALKOMPETENCE.

Et område, hvor der markerer sig klare forskelle imellem landene er, om man bygger på et princip med enhedsforvaltning eller med specialiserede myndigheder. De to principper markeres af to yderpunkter.

Det ene yderpunkt er en myndighedstruktur, hvor alle beskatningsarter administreres samlet såvel hvad ligning, kontrol og opkrævning angår. Her lægges hovedvægten på de styringsfordele, der følger af helhedssyn især ved kontrollen og på stordriftens effektivitetsfordele.

Det andet yderpunkt er, at forskellige og i princippet adskilte skattemyndigheder forvalter forskellige skattearter og at der også sker en opdeling i selvstændige funktionsmyndigheder inden for påligning, kontrol og opkrævning. Der er således tale om en meget stærk specialisering og hvor nødvendigt samarbejdet sker imellem i princippet selvstændige og af hinanden uafhængige myndigheder.

Hverken en forvaltning der bygger på specialiseringsprincippet eller den rene holistiske forvaltningsform findes dog rendyrket i nogen af landene. Principperne kommer alene til udtryk igennem mere generelle målsætninger og bestræbelser.

Flere lande står dog hver især som ret klare eksponenter for de to grundprincipper.

England, Belgien og Luxembourg er således lande med en høj grad af specialisering på alle niveauer.

Omvendt har lande som Spanien, Portugal, Grækenland, Den tyske Forbundsrepublik og Frankrig i alt væsentlighed en enhedsforvaltning. I lande med enhedsforvaltninger kan der dog godt forekomme intern myndighedesspecialisering, således er f.eks. visse særlige opgaver - såsom arvebeskatning og større revisions- og kontrolopgaver - i Den tyske Forbundsrepublik for flere distrikter henlagt til bestemte af de

iøvrigt sidestillede lokale skattekontorer med generel kompetence.

Danmark, Irland, Italien og Holland udgør forskellige mellemformer.

Danmark har fra 1989 fået et enhedsdepartement for alle skatter og afgifter og der arbejdes på også at gennemføre en sammenlægning på centralt direktoratsplan og senere på regionalt inspektoratplan. Væsentlige dele af planen om etablering af en enhedsforvaltning forudsætter imidlertid lovgivning, der endnu ikke er gennemført. Der er i denne sammenhæng betydelige politiske problemer forbundet med, at afklare kommunernes fremtidige rolle i skatteadministration. Et problem der iøvrigt er ganske særegent i såvel nordisk som europæisk sammenhæng, idet alle øvrige lande idag har en i princippet rent statslig skatteforvaltning.

I Irland er både skatte og afgiftsområdet henlagt under den samme centrale administrative enhed. Denne enhed er dog opdelt i to departementer for henholdsvis skatter og for told og afgifter. Til gengæld er der visse krydsende funktionsområder de to departementer imellem. Næsten al opkrævningsvirksomhed er samlet under en særlig fælles afdeling.

I Italien er der på centralt plan tale om en enhedsforvaltning, men på regionalt plan sker der en opdeling i direkte og indirekte skatter. På lokalt plan sker der yderligere opdeling. Tværgående for hele systemet er den særlige kontrolmyndighed Guardia de Finanza.

I Holland er skatteadministrationen på centralt og regionalt plan organiseret som en enhedsforvaltning. På lokalt plan er der imidlertid fire forskellige inspektoratstyper, der administrerer henholdsvis direkte skatter, udbytte- og selskabsbeskatningen, merværdiskat og punktafgifter, registreringsskat på fast ejendom og arveskat. Endelig er der særlige kontorer for skatteopkrævning og en række revisionservicebureauer.

Socialafgifter, arbejdsgiverbidrag m.v. indtager en noget blandet stilling i systemet. I nogle lande administreres disse af skattemyndighederne i andre af social- eller arbejdsmarkedsmyndighederne. En blandingsform, hvor der sker samvirke mellem skattemyndigheder og andre myn-

digheder er også forekommende, f.eks. i England.

Visse, især mindre lokale skatter og afgifter administreres ofte af andre myndigheder end de egentlige skattemyndigheder. Sådanne skatter pålignes og opkræves meget forskelligartet af f.eks. kommunale myndigheder, miljømyndigheder eller i forbindelse med domstoles administrative funktioner.

4. CENTRALISERET ELLER DECENTRALISERET FORVALTNINGSFORM.

Problemstilling enhedsforvaltning eller specialforvaltning kan for så vidt også anskues ud fra en anden synsvinkel, nemlig spørgsmålet om en centraliseret contra en decentraliseret forvaltningsform.

Også dette spørgsmål har i sig selv flere sider.

I alle landene gælder, at selve beskatningskompetencen næsten udtagelsesfrit er hos statsmagten og at det er staten der har ansvaret for skatteadministrationen. Dette er dog ikke ensbetydende med, at der er tale om et hierarkisk opbygget system i alle tilfælde. I Den tyske Forbundsrepublik henhører skatteforvaltningen under de 11 delstaters kompetenceområde og kan ikke underkastets en egentlig ordrestyring fra de centrale forbundsmyndigheder. Styringen kan - ud over hvad der følger af frivillig vejledning og aftaler - alene ske igennem lovgivning eller dermed ligestillede retsnormer inden for forfatningens rammer.

En noget tilsvarende ordning findes som nævnt også i Danmark, hvor en stor del af beskatningsopgaven ved lov er udlagt til kommunerne og en række kommissioner og råd, der i princippet er selvstændige i forhold til den statslige administration, der således som udgangspunkt ikke kan udøve ordrestyring over for disse myndigheder.

Endelig findes der inden for den spanske skatteforvaltning særordninger, således, at de to delvist selvstyrende regioner Navarra og Baskerlandet har deres egen skatteadministration.

For de øvrige landes vedkommende er der tale om en egentlig liniestyring, hvor det i princippet er den ansvarlige minister, der er den formelt øverste skatteadministrator.

Alle opgaverne kan naturligvis ikke i praksis løses centralt og kompetencen er derfor i vidt omfang udlagt til lokale skattemyndigheder, der i altovervejende grad træffer afgørelser inden for alle sædvanligt forekommende beskatningsfunktioner. Formelt er de dog underkastet instruktion, tilsyn og konkret ordrestyring fra de centrale skattemyndigheder.

I alle landene er forvaltningssystemet opbygget med tre hovedniveauer. En centralmyndighed, nogle regionale enheder og en række lokale skattemyndigheder. Eneste undtagelse er Irland, hvor de lokale enheder henhører direkte under centralmyndigheden.

Der er dog samtidigt en klar tendens til, at flere og flere mere ensartede opgaver centraliseres i særlige enheder, hvor de - ofte ved hjælp af datateknik - kan underkastes massesagsbehandling.

5. KLAGEBEHANDLINGSSYSTEMET.

Det er vanskeligt umiddelbart at sammenligne klagebehandlingssystemerne i de forskellige lande, da der i det enkelte land kan være forskellige fremgangsmåder for forskellige skattearter ligesom for forskellige funktioner og beslutningstyper inden for den enkelte skatteart. Systemet er her i betydelig grad præget af, om der i det pågældende land er en skattemæssig enhedsforvaltning eller om man har en adskilt specialiseret forvaltningsopbygning. Også for klagebehandlingssystemets område kan der dog udledes visse generelle træk.

Som den altovervejende hovedregel er der klageadgang i alle landene over for de beslutninger, der træffes af skattemyndighederne i forbindelse med beskatningens gennemførelse. Hovedreglen er endvidere, at klagen i første instans skal rettes til den myndighed der har truffet den pågældende beslutning. Det er således remonstrationsmodellen der er den altovervejende metode bortset fra Irland og Italien, hvor klager allerede i første instans rettes til en særlig klagebehandler myndighed.

Det normale er herefter, at klager rettes til en principiel uafhængig, men som regel specialiseret klageinstans af enten administrativ karakter eller en forvaltningsdomstol. I Belgien og Luxembourg er hovedreg-

len dog klage direkte til de ordinære domstole.

Efter remonstrationsklagen og klage til et selvstændigt specialiseret klageorgan af enten administrativ eller judicielt præget karakter, er der næsten undtagelsesfrit en principiel adgang til at indbringe sagen enten for de ordinære domstole eller for en højere forvaltningsdomstol ofte med generel kompetence. Klageadgangen kan dog i praksis på en lang række områder være begrænset på grund af regler om, at kun sager om visse spørgsmål eller over visse beløbsgrænser kan appelleres, endvidere kan der være særlige frister og procedureregler for skattesag-ers behandling ved de ordinære domstole eller de generelle forvalt-ningsdomstole.

6. HARMONISERINGSTILSKYDELSE.

Formelt set kan en harmonisering af den materielle skatteret inden for EF-landene naturligvis godt ske, uanset at der er betydelige forskel-igheder inden for skatteforvaltningssystemernes opbygning og funk-tion.

Den stærkt øgede mobilitet inden for Fællesskabet af arbejdskraft, tjensteydelser, varer og kapital - der netop er et af grundintention-erne med det indre marked - stiller imidlertid samtidigt et øget krav til et myndighedssamarbejde over landegrænserne, der kan ske hurtigt og smidigt. Kontrolhensynet over for grænseoverskridende beskatnings-relevante aktiviteter og transaktioner vil derfor utvivlsomt med tiden forudsætte en vis gensidig tilpasning af myndighedsstruktur og arbejds-gange. Det EF-direktiv om gensidig bistand mellem medlemsstaternes skattemyndigheder, der blev vedtaget i 1977, kan ses som udtryk for ønsket om at tilstræbe en mere effektiv informationsudveksling mellem skatteforvaltningerne. De kontrolproblemer der knytter sig til kapital-liberaliseringen og de renteindberetningsordninger, der findes i en række EF-lande, deriblandt Danmark, er et godt eksempel på, at EF-har-moniseringen indvirker på de enkelte landes administrative struktur. Et andet eksempel er de bestræbelser der udfoldes på toldområdet i retning af fælles tolddokumenter og edb-systemer. Harmoniseringen får på denne måde en direkte tilskyndelsesvirkning i retning af mere ens-artede forvaltningsstrukturer.

En harmonisering kan imidlertid også på mere indirekte vis tilskynde til en tilnærmelse af den måde hvorpå forvaltningsopgaven løses. Sker der en omfattende harmonisering af skatter og afgifter betyder dette, at selve den forvaltningsopgave der går ud på at realisere skattefordelingen til det offentlige, får et mere ensartet præg inden for hele fællesskabsområdet. Dette kan ud fra en intern national synsvinkel afføde en harmoniseringstendes. Når den opgave der skal løses bliver mere ensartet, er der grundlag for i højere grad at lade sig inspirere af andres erfaringer med henblik på at opnå en forvaltningsform, der muliggør den optimale effektivitet inden for beskatningen. Det er imidlertid her indlysende, at de i indledningen omtalte faktorer for udformningen af skatteforvaltningen af ikke-fiskal karakter let vil kunne blive særdeles tunge stopklodser i denne udvikling.

Peter Melz

Harmonisering av indirekta skatter¹

1. Inledning

Alltsedan den Europeiska Gemenskapens (EG) etablering har harmoniseringen av de indirekta skatterna varit en viktig fråga. Ett första steg var införandet av mervärdeskatter som ersättning för olika mindre väl fungerande allmänna omsättningsskatter. Harmoniseringen har därefter inriktats på utformningen av mervärdeskatten, och genom det sjätte mervärdeskattedirektivet har en långtgående sådan harmonisering åstadkommit. Idag står de indirekta skatterna, såväl mervärdeskatten som punktskatterna, i särskilt fokus vid etablerandet av den inre marknaden. De frågor som är föremål för diskussion i EG är dels harmonisering av skattesatserna för mervärdeskatten och punktskatterna, dels formerna för gränskorrigerering av dessa skatter när de fysiska gränskontrollerna försvinner 1993.

I denna uppsats skall först allmänt diskuteras skäl för och emot harmonisering av beskattningsregler samt skillnader mellan indirekta och direkta skatter som kan motivera olika synsätt på harmoniseringen. Därefter diskuteras specifikt harmoniseringen av mervärdeskatten i EG och konsekvenserna av denna harmonisering för nordiskt vidkommande.

¹ Föreliggande uppsats är en reviderad version av den rapport som presenterades på seminariet. Vid revideringen har inte medtagits de förslag som framlagts av EG-kommisionen i oktober 1989 eller senare.

Uppsatsen begränsas i allt väsentligt till frågor angående mervärdesskatten. De principiella resonemangen bör dock i allmänhet ha samma innebörd för andra indirekta skatter som utgör konsumtionsskatter (punktskatter).²

2. Skäl för och emot harmonisering av beskattningsregler

Diskussionen om harmonisering av beskattningsregler har fått en mer konkret betydelse först i och med EG:s harmoniseringssträvanden. För nordiskt vidkommande har harmonisering av lagarna dock en mycket längre historia, vars första resultat var de köplagar som infördes i Sverige 1905, i Danmark 1906, i Norge 1907 och på Island 1909.³

Skälen för det nordiska samarbetet om lagstiftningen förefaller vara dels en önskan om manifestation av en gemensam kulturell och historisk identitet, dels olika konkreta fördelar.⁴ Bland konkreta skäl för harmoniseringen kan anföras bl a "de praktiska behov, som uppstår av medborgarnas rörelsefrihet inom Norden och av deras mångsidiga personliga och kommersiella relationer".⁵ Samarbetet kan syfta till att åstadkomma en gemensam rättstillämpning, vilket dels underlättar för individer och företag med verksamhet i flera nordiska länder, dels skapar möjlighet för domstolar att hämta ledning från praxis och

² Uppsatsen gäller harmoniseringen av beskattningsreglerna för indirekta skatter. Detta begrepp används här i meningen konsumtions- och bruksskatter. Vanligtvis används begreppet som beteckning på sådana skatter där syftet är att de skall övervältras på andra personer än de som är skattesubjekt.

Med denna definition inbegrips även exempelvis arbetsgivaravgifter i begreppet indirekta skatter. Det är dock mer funktionellt att dessa behandlas tillsammans med inkomstskatten, då de har ett nära samband med denna.

³ Finland kunde då inte delta i det samnordiska lagstiftningsarbetet, men köplagarnas betydelse i Finland blev ändå stor; Korte, SvJT 1984 sid 701.

⁴ Se Korte, SvJT 1984 sid 701 och 714.

⁵ A a sid 714.

vetenskaplig litteratur i andra nordiska länder.⁶ Samarbetet kan även ha ett mer begränsat syfte att uppnå liknande målsättningar utan införande av identiska regler eller att endast inhämta synpunkter från de andra länderna.⁷

Det argument som främst anförts mot nordiskt lagsamarbete är att det kan fördröja och försvåra förverkligandet av reformer på nationell nivå,⁸ och att lagarna alltmer utnyttjas "som politiska instrument för att påverka samhällsutvecklingen och människornas sociala villkor".⁹

Skattelagarna är ett av de främsta exemplen på lagstiftning som används som politiskt instrument, främst som ett ekonomisk politiskt instrument. Det är säkert anledningen till att det samnordiska lagstiftningsarbetet aldrig har omfattat skattelagstiftningen.

Skälen för och emot harmonisering av lagarna kan indelas i två huvudkategorier, **ekonomiska** och **rättsliga** aspekter. För harmoniseringen av skattelagarna kan dessa aspekter i huvudsak sägas ha följande innebörd:

a) **Ekonomiska** aspekter. Beskattningsregler kan utformas antingen för att ha en så liten påverkan som möjligt på ekonomin (neutralitet) eller för att stimulera ett visst beteende (interventionism). Den rådande tendensen vid förändringar av beskattningsreglerna i industriländerna är från interventionism mot neutralitet. Detta är en del av en mer allmän utveckling som grundar sig på minskad tilltro till regleringar och ökad tilltro till rena ekonomiska överväganden på oreglerade marknader. Interventionistiska syften torde normalt utgöra ett hinder för harmonisering av lagarna, då dessa syften kan ha en klart nationell särprägel. Strävandena mot mer neutrala skatteregler medför därför förbättrade förutsättningar för harmonisering av skattelagarna.

Avregleringen av marknaderna medför friare flöden av varor, kapital och arbete över gränserna och det bli därvid viktigare för enskilda länder att deras

⁶ Se Sevón, Förhandlingar vid Det 31 nordiska juristmötet i Helsingfors 1987 sid 16 och 18.

⁷ A a sid 16.

⁸ Korte sid 709.

⁹ Carl Lidbom på nordiska juristmötet 1972, citerat efter Korte sid 710.

skatteregler inte innebär en alltför väsentligt nackdel i konkurrensen med andra länder om arbetskraft, arbetstillfällen, kapital och exportmöjligheter. Strävanden mot internationellt konkurrensneutrala skatteregler innebär en ökad harmonisering genom att likartade skatteregler eftersträvas.

Sammanfattningsvis har således de ekonomiska skälen för harmonisering av skattereglerna ökat under de senaste åren.

b) **Rättsliga** aspekter. Rättsliga skäl för harmonisering av lagarna är främst sådana som ovan angivits avseende det samnordiska lagstiftningsarbetet. Beskattningens transaktionskostnader kan minska för den skattskyldige genom att företag och individer som bedriver verksamhet eller handel i flera länder lättare kan orientera sig i olika länders regler. I vissa fall kan transaktionskostnaderna eljest bli så stora att de påverkar konkurrenssituationen för utländska företag.

Även transaktionskostnaderna för skatteadministrationen kan minska genom harmonisering av lagarna.¹⁰ Likartade regler underlättar utbyte av upplysningar.

Vidare kan det vara en fördel för såväl enskilda skattskyldiga som myndigheter och skattedomstolar att man vid rättstillämpningen kan hämta vägledning från tillämpningen av liknande regler i andra länder. Detta gäller såväl materiella som processuella beskattningsregler.

För harmoniseringen av skattelagarna torde rättsliga aspekter tillmätas begränsad betydelse, utom i de fall de får mer beaktansvärd ekonomisk betydelse.

De nordiska finansdepartementen tillsatte 1986 en arbetsgrupp för att utreda harmoniseringen av mervärdeskatterna i Norden. Arbetsgruppen anger följande **fördelar** med en harmonisering:

- Konkurrenssnedvridningar mellan länderna minskar.
- Det blir lättare för dem som vill driva handel mellan länderna att förstå olika länders regler.

¹⁰ Vissa transaktionskostnader är till sin karaktär sådana att det inte är helt givet om de lämpligen skall bäras av de skattskyldiga eller av skattemyndigheterna. Exempelvis utgick tidigare i Sverige viss ersättning för företagens kostnader för uppbörden av den allmänna varuskatten (omsen, mervärdeskattens föregångare).

- Det administrativa samarbetet kan utvidgas och effektiviseras.
- Harmoniseringen är en förutsättning för ett framtida upphävande av tull- och avgiftsgränserna i Norden.

Som **nackdelar** med harmoniseringen anges ökade svårigheter att ändra reglerna om de skall vara likartade i hela Norden samt minskade möjligheter att använda mervärdesskatten som ett ekonomisk politiskt instrument.¹¹

3. Skillnader mellan direkta och indirekta skatter i harmoniseringshänseende

Det viktigaste ultimärmålet för beskattningen är att begränsa en del av den privata konsumtionsförmågan för att skapa utrymme för offentlig konsumtion. Källan för all beskattning är därvid de producerade värdena i samhället som kan konsumeras, dvs nettonationalprodukten. Detta gäller såväl för direkta skatter, såsom inkomstskatter, som indirekta skatter, såsom mervärdesskatten. Således är objektet för inkomstskatten i huvudsak de olika produktionsfaktorsättningar som ingår i nettonationalprodukten (beräknad från anskaffningssidan), och objektet för mervärdesskatten är i princip användningen av produktionsfaktorsättningarna (nettonationalprodukten beräknad från användningssidan), dvs konsumtionen.

Syftet är att mervärdesskatten skall bäras av konsumenterna, men uppbördens sker genom att skatten inbetalas av producenterna såsom skatt på den del av konsumtionsvärdet som de producerar (mervärdet).¹² Mervärdet består av komponenter som även är objekt för inkomstbeskattningen: företagets vinst, lön till anställda och räntor till långgivare. Det finns dock en rad skillnader i utformningen av de två skatterna som gör att mervärdesskatten i huvudsak övervältras

¹¹ Harmoniseringsgruppen 1987 sid 52 f.

¹² Det skattemässiga mervärdet skiljer sig dock normalt från det företagsekonomiska mervärdet på grund av att ingående mervärdesskatt är omedelbart avdragsgill även när den avser förvärv som nyttjas under flera perioder i företaget.

framåt på konsumenterna, medan inkomstkatten i huvudsak bärs av företaget, de anställda och långivarna.

Den allmänt sett och särskilt för denna effekt viktigaste skillnaden mellan inkomstkatten och mervärdeskatten är att beskattningens fördelning mellan olika stater följer olika principer. Vid mervärdebeskattningen tillämpas den s k **destinationslandsprincipen**. Skatten skall uppbäras i den stat där en vara eller tjänst konsumeras oavsett var varan eller tjänsten producerats. Vid inkomstbeskattningen tillämpas däremot bosättnings- eller källstatsprinciperna, vilket i huvudsak innebär att skatten skall uppbäras i de stater där varan-/tjänsten producerats. När man talar om en liknande princip för bestämmande av den indirekta beskattningens fördelning mellan stater talas om **ursprungslandsprincipen**.

Destinationslandsprincipen innebär att en **gränskorriger**ing måste ske då varor och tjänster exporteras och importeras. Vid export skall inte någon utgående mervärdeskatt debiteras och all ingående mervärdeskatt från tidigare produktionsled skall återbetalas. Vid import beläggs importvärdet med importlandets mervärdeskatt.

För inkomstskatterna sker däremot inte någon sådan gränskorriger¹³. Den inkomstskatt som utgått på produktionsfaktorer^sättningar vid produktionen av exportvaran återbetalas således inte, och importören får avdrag för hela importvärdet vid beräkning av sin skattepliktiga inkomst.

Gränskorrigeringen av mervärdeskatten medför som tidigare framhållits en skillnad mellan mervärdeskatten och inkomstkatten med avseende på vem som bär skatterna.

I en stat som är öppen för varuimport kan konsumentpriserna på inhemskt producerade varor inte påtagligt avvika från konsumentpriserna på importerade varor. En ökning av mervärdeskatten omfattar såväl inhemska som importerade varor och de inhemska företag som är mervärdeskattskyldiga kan därför normalt höja priserna med mervärdeskatteökningen eftersom mervärdeskatten

¹³ Inkomstbeskattningen kräver andra slags gränsoverskridanderegler för att åstadkomma en riktig fördelning av inkomstberäkningen mellan olika stater. I fokus står härvid främst regler för bedömning av internprissättning inom internationella koncerner.

på importpriserna ökar i lika stor utsträckning. Mervärdesskatten övervältras därför på konsumenterna.

Ökar inkomstskatten för ett varuproducerande företag, dess anställda, underleverantörer etc finns inte samma förutsättningar för en prisökning, eftersom denna skatteökning inte direkt påverkar priserna på importerade varor. Skatten bärs därför av de inhemska producenterna.

Det är svårt att avgöra hur det exakt förhåller sig i verkligheten med denna s k skatteincidens,¹⁴ men det råder dock en betydande enighet bland ekonomer om att övervältringarna i huvudsak har den ovan angivna innebörden.¹⁵

Sett ur producentsynvinkel innebär ovannämnda förhållanden att mervärdebeskattningens höjd i ett land inte påverkar konkurrensförhållandena mellan inhemska och importerade varor. Däremot kan inkomstskatten enligt det ovan redovisade synsättet ses som en produktionskostnad och skillnader i inkomstbeskattningen kan liksom andra produktionskostnader påverka konkurrensförhållandena.¹⁶ Begränsar man bedömningen till dessa aspekter framstår en harmonisering av inkomstskatten som mer angelägen än en harmonisering av mervärdesskatten.

Det finns dock ytterligare faktorer som motiverar harmonisering av mervärdesskatten i olika avseenden, vilka skall diskuteras i den följande framställningen.

¹⁴ Problemet har beskrivits som "searching in a dark room for a black cat that isn't there"; M Leontiades, *The Logic of Border Taxes*, *National Tax Journal* 1966 sid 178.

¹⁵ En fullständig övervältring av mervärdesskatten kan utebli exempelvis på grund av att producenterna inte anser att det finns marknadsmässiga förutsättningar för en full prisökning. Detta kan vara fallet om mervärdebeskattningen inte är generell och det finns substitutvaror som inte omfattas av mervärdesskattehöjningen.

¹⁶ Skillnader i inkomstbeskattningen kan i viss mån utjämnas genom anpassningar av växelkurserna.

När man inom Kol- och Stålunionen bestämde sig för att tillämpa destinationslandsprincipen för omsättningsskatterna restes från Västtysklands sida invändningar om att en gränskorrigering av dessa men ej av de direkta skatterna skulle missgynna stater som i huvudsak använde direkta skatter. En särskild kommitté tillsattes för att utreda frågan och denna avvisade påståendet då den menade att de skatter som inte utjämnades genom gränskorrigering skulle utjämnas genom växelkursernas inverkan. Se härom Lindencrona 1972 sid 35 f.

4. Harmonisering av mervärdebeskattningen i EG

4.1. Utvecklingen

I Rom-fördraget anges en fortsatt **skattesuveränitet** för medlemsstaterna samtidigt som en harmonisering av de indirekta skatterna föreskrivs.¹⁷

De indirekta skatterna ansågs redan före EG:s tillkomst kunna möjliggöra dolda exportsubventioner, då de uttogs i form av komplicerade kumulativa omsättningsskatter.¹⁸ I den s k Neumark-rapporten som framlades 1962, efter Romfördragets undertecknande, konstaterades att någon harmonisering av de indirekta skatterna inte verkade erfordras om destinationslandsprincipen bibehölls. En fullständig gränskorrigering enligt destinationslandsprincipen förutsätter att man för exportvaror exakt kan beräkna skattebelastningen i tidigare produktionsled. Härför krävs en mervärdeskatt och införande av en sådan förordades. Mervärdeskatt skulle vara ett steg i harmoniseringen av de indirekta skatterna och på sikt skulle de fiskala gränserna avskaffas.¹⁹

År 1967 utfärdades det första direktivet om mervärdeskatt. Det följde tankegångarna i Neumark-rapporten. I direktivet föreskrevs införande av mervärdeskatt i alla medlemsstater. Senare fattades även ett beslut om att en viss del av mervärdeskatterna skall användas som EG:s egna medel.²⁰ Lindencrona konstaterade 1972 att skatteharmoniseringen i EG vidtagits av ekonomiska skäl och att rättsgemenskap mellan medlemsstaterna på skattelagstiftningens

¹⁷ Lindencrona 1972 sid 23 och 28.

¹⁸ Utredning inom Kol- och Stålnunionen 1953; se a a sid 35.

¹⁹ A a sid 42 f.

²⁰ A a sid 45 f.

område således inte tillerkänts något egenvärde.²¹ Även i det fortsatta harmoniseringsarbetet har fastslagits att harmoniseringen inte är ett mål i sig utan endast ett medel för att förverkliga den inre marknaden.²²

1977 utfärdades det sjätte direktivet om harmonisering av mervärdebeskattningen. Syftet med direktivet är att åstadkomma gemensamma regler med avseende på bl a skattskyldighet, beskattningens omfattning, tidpunkten för skattskyldighet etc, i avsikt dels att EG:s egna mervärdeskatteintäkter skall beräknas på ett för medlemsstaterna gemensamt underlag, dels undvika motstridiga beskattningsanspråk från medlemsstaterna. Direktivet innebär en långtgående harmonisering av reglerna i de olika mervärdeskattelagarna, som skall vara helt genomförd till den 1 januari 1993.²³

Den harmonisering som nu är föremål för diskussion i EG gäller ett avskaffande av de fiskala gränserna till den 1 januari 1993. Med början i EG-kommissionens vitbok 1985 har olika åtgärder i anledning härav föreslagits, blivit föremål för diskussion och senare reviderats. Problemen är främst två:

a) Avskaffas gränskontrollerna måste den nuvarande gränskorrigeringen av de indirekta skatterna antingen avskaffas (destinationslandsprincipen överges till förmån för ursprungslandsprincipen) eller ersättas med ett annat tekniskt system.

b) Konsumenternas handel över gränserna ökar vid avsaknad av gränskorriger-
ing om skattesatserna för den indirekta beskattningen avviker alltför mycket mellan två närliggande medlemsstater.

EG-harmoniseringen av mervärdeskattereglerna gäller således dels skattesatserna, dels regler för beräkning av skatteobjektet, dels metoder för att minska transaktionskostnaderna för gränskorrigeringen. Dessa frågor diskuteras nu närmare var för sig nedan.

²¹ A a sid 52.

²² Se den danska regeringens tillträdesförklaring 1988; Industrirådet 1988 sid 20.

²³ Intill dess kan genom övergångsbestämmelserna vissa undantag från harmoniseringsdirektiven komma ifråga.

4.2. Skattesatserna

Normalskattesatserna för mervärdeskatten är följande i ett antal olika stater:

Belgien	19 %
Danmark	22 % (25,13 %)²⁴
Frankrike	18,6 %
Grekland	18 %
Irland	25 %
Island	24 %
Israel	15 %
Italien	18 %
Japan	3 %
Luxemburg	12 %
Nederländerna	20 %
Norge	20 %
Nya Zeeland	10 %
Portugal	16 %
Spanien	12 %
Storbritannien	15 %
Sverige	23,46 %
Sydkorea	10 %
Ungern	25 %
Västtyskland	14 %
Den finska omsättningsskattesatsen är	19,05 %²⁵

Samtliga här nämnda stater, med undantag för Danmark och Storbritannien, använder dessutom även lägre och/eller högre skattesatser för vissa varor/tjänster. Vissa varor/tjänster är helt undantagna från mervärdebeskattningen. Ett samlat mått på skattesatsens höjd och skattebasens omfattning utgörs av mervärdeskattens andel av BNP. Med detta mått är mervärdeskatten i Israel (13 % 1985) världens mest omfattande och därefter kommer Danmark (9,9 % 1986) och Norge (9,5 % 1986).²⁶

²⁴ Sistnämnda procentsats inkluderar det s k arbetsmarkedsbidraget, vilket fungerar som en mervärdeskatt; Industrirådet 1988 sid 37.

²⁵ Siffrorna är i huvudsak hämtade från Tait 1988 sid 40.

²⁶ Tait 1988 sid 28. Se även motsvarande tabell ovan i Olsens uppsats. Motsvarande tal för Sverige och Finland är 7,1 % respektive 8,2 %.

Skillnaderna i skattesats och skattebasens omfattning innebär att det kan finnas beaktansvärda skillnader mellan olika stater i mervärdeskattebelastningen för vissa varor/tjänster. Som tidigare framhållits orsakar detta i huvudsak inte någon konkurrensnedvridning för producenter i skilda länder om en effektiv gränskorrigerings sker.²⁷

Problem uppstår därför om gränskontrollen försvinner. Beaktansvärda skillnader i beskattningen leder därvid till ökad gränshandel. Nackdelarna härmed är flera:

a) Ett stort antal i övrigt omotiverade resor med åtföljande resekostnader kommer att företas.

b) Detaljisterna i högskatteländernas gränsområden kommer att få en minskad omsättning och vinster och kommer i viss utsträckning att slås ut. Detta medför kostnader för omställning till annan verksamhet. I lågskatteländernas gränsområden sker en motsatt omställning, som även den medför kostnader.

c) Slutligen förlorar högskatteländerna skatteintäkter till lågskatteländerna.

4.2.1. EG:s harmoniseringsåtgärder

EG-kommissionen föreslog, i sin vitbok 1985 (KOM(85) 310) och i augusti 1987 (COM (87) 323), en harmonisering av mervärdeskattesatserna för att minska gränshandelsproblemen i 1993 års gränsfria Europa. Kommissionen menade att det inte var nödvändigt att medlemsstaterna hade exakt samma skattenivå. Det var tillräckligt att de låg på ungefär samma nivå.²⁸

²⁷ En mindre snedvridning uppstår dock exempelvis genom att skillnader i prisnivån, påverkad av mervärdebeskattningen, kan styra konsumtionens förläggande till vissa länder genom semester, konferenser eller i yttersta fall flyttning.

Ett aktuellt exempel härpå är följande. I prop 1989/90:50 föreslår den svenska regeringen att mervärdeskatten på bl a hotell- och restaurangtjänster skall höjas till normalskattesatsnivån. Detta har föranlett invändningar från branschen som anser att höjningen kommer att medföra en kraftigt minskad utländsk turism.

²⁸ SOU 1989:35 sid 99.

I förslaget till direktiv 1987 angavs ett intervall för normalskattesatsen på 14 - 20 % samt för en reducerad skattesats ett intervall på 4 - 9 %. Intervallens storlek baserade sig på erfarenheter från USA. Där synes skillnader på upp till 5 % förekomma utan att det medför några negativa följder i form av gränshandel.²⁹

Mot intervallförslaget har framförts flera kritiska synpunkter.

Kostnaderna för gränshandeln kommer att bäras av individer och staten i högskattelandet. Högskattelandet skulle därför självt kunna avgöra i vilken mån en harmonisering skall ske. Problemet härmed är att det skapar ett nedåtriktat tryck på skattesatserna mot den lägsta gemensamma nämnaren. För att motverka detta krävs dock inte ett intervall utan endast att EG sätter upp minimiskattesatser.³⁰

Gränshandeln är ett begränsat problem för vissa medlemsstater såsom Grekland, Storbritannien och Irland, men ett större problem för de kontinentaleuropeiska medlemsstaterna. Detta innebär att det inte är nödvändigt att åstadkomma en harmonisering av alla medlemsstaters skattesatser. I stället skulle överenskommelser kunna ske mellan de mer berörda staterna.³¹

Möjligheterna till gränshandel varierar även mellan olika typer av varor och tjänster. Exempelvis kan allmänna transporter inte bli föremål för gränshandel, medan dyrbara kapitalvaror säkert kan inhandlas inte bara i närliggande gränsområden utan även i mer avlägsna medlemsstater.³²

I sitt meddelande av den 14 juni 1989 om harmonisering av skattesatserna har EG-kommissionen beaktat kritiken. Man anger att ett alternativ till intervallerna är minimiskattesatser samt att överenskommelser kan träffas mellan särskilt berörda medlemsstater.³³ Man håller fast vid att det är önskvärt med endast

²⁹ A a sid 119.

³⁰ SER 1987 sid 24 och IFS 1988 sid 13 f.

³¹ SER 1987 sid 24.

³² Round Table 1988 sid 29.

³³ COM (89) 260 punkt 8 och 9.

två olika skattesatser samt att nollskattesatsen bör användas endast för ett mycket begränsat antal varor.³⁴

4.2.2. Konsekvenser för de nordiska länderna

Som medlemsstat och högs katteland (25,13 %) med gräns mot ett land med lägre skattesats (BRD 14 %) berörs Danmark i högsta grad av EG:s harmonisering av skattesatserna. Om direktivet innebär att endast en minimiskattesats fastställs kommer inte något rättsligt tvång att föreligga för Danmark för att vidta någon anpassning. Avskaffas gränskontrollen blir dock trycket att sänka skattesatsen starkt.

För de övriga nordiska staterna är harmoniseringen beroende av om gränskontrollen mot EG kommer att bibehållas eller inte. Kan de inordnas i ett EG-system utan gränskontroll aktualiseras harmoniseringsfrågan, annars inte. De geografiska förhållandena är dock sådana att förutsättningarna för ökad gränshandel förefaller mer begränsade än på kontinenten.

Den nordiska harmoniseringsgruppen anser i sin utredning att nu gällande skillnader i avgiftssatser i Norden inte har någon nämnvärd konkurrensnedrivande effekt.³⁵ Den svenska mervärdesskatteutredningen, SOU 1989:35, diskuterar i avvaktan på EG:s slutliga ställningstaganden inte en harmonisering skattesatserna.³⁶

³⁴ A a punkterna 10 och 11.

³⁵ Harmoniseringsgruppen 1987 sid 39.

³⁶ SOU 1989:35 sid 151.

4.3. Skattebasen

Den grundläggande uppbyggnaden av mervärdeskatterna är likartad över hela världen. Skatten beräknas genom s k indirekt subtraktion (faktureringsmetoden).³⁷ Rättsligheten vid mervärdebeskattning är således betydligt större än vid inkomstbeskattningen. Skälen härför är att tekniken för mervärdeskatten generellt sett är enklare än tekniken för inkomstbeskattning. Variationsmöjligheterna är därför mindre.

Inom EG har en långtgående harmonisering av reglerna för fastställande av skattebasen/skatteobjektet skett genom det **sjätte mervärdeskattedirektivet**. De tidigare mer varierande systemen för mervärdebeskattning resulterade ibland i dubbelbeskattning eller avsaknad av beskattning, vilket störde den interna handeln.³⁸ Detta berodde på avsevärda variationer i reglerna om var och när tjänster ansågs utförda, om en transaktion skulle anses som varuförsäljning eller som en tjänsteprestation samt om en transaktion skulle anses som export eller inte.³⁹ Det sjätte direktivet syftar till en harmonisering som eliminerar dessa effekter.

Det viktigaste skälet för harmoniseringen är dock EG:s egen mervärdebeskattning. 1970 beslutade ministerrådet att EG-budgeten bl a skulle finansieras från medlemsstaternas mervärdebeskattning genom att EG skulle tillföras en skatt motsvarande högst 1 % av mervärdeskattebasen.⁴⁰ En rättvis fördelning av denna EG-skatt förutsätter att medlemsstaternas skattebasen är så lika som möjligt, medan däremot skattesatserna kan fortsätta att variera.

Det sjätte direktivet innehåller dels anvisningar om vilka varor/tjänster som kan vara undantagna från skatteplikt, dels anvisningar om beskattningens utformning såsom regler om:

- skattskyldiga personer,

³⁷ Såvitt framgår av Tait, 1988 sid 4 f, är denna metod numera allena rådande i världen.

³⁸ Terra 1988 sid 73.

³⁹ A s.

⁴⁰ A a sid 74. 1984 beslutades att procentsatsen skulle höjas till 1,4 %.

- skattepliktiga transaktioner,
- platsen för skattepliktiga transaktioner,
- skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde,
- beskattningsvärdet,
- export- och importtransaktioner,
- avdragsrättens inträde.

Undantas varor och tjänster från mervärdeskatt är detta detsamma som att skattesatsen på dessa varor är 0 procent.⁴¹ Skillnader i undantagandet mellan olika länder får därför samma effekt som skillnader i skattesatsen, och skälen för harmonisering är därför desamma som anförts i avsnitt 4.2.

Harmoniseringen av övriga regler kan ha viss betydelse av konkurrensneutralitetsskäl. Ett exempel härpå är s k kumulativa effekter. Dessa uppstår om en producent i en produktionskedja inte är skattskyldig. Denne producent får ej avdrag för ingående mervärdeskatt, vilket medför att skatten blir en priskomponent för honom som inte heller senare skattskyldiga producenter kan avdra.⁴² I dessa fall kan inte heller en exportör genom gränskorrigeringen avlyfta sådan i produktionskedjan tidigare kumulerad mervärdeskatt, vilket kan vara en nackdel i konkurrens med producenter i andra länder för vilka kumulativa effekter inte uppstår.

Desto mer bredbasig och tekniskt fulländad ett lands mervärdebeskattning är ju mindre negativa effekter har den på produktionsförhållandena i landet. En harmonisering av reglerna leder därför till mer likartade förutsättningar i detta avseende och ökar konkurrensneutraliteten. EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv fyller därför en positiv funktion för konkurrensneutraliteten med avseende på direktiv om skattens tekniska utformning.

Direktivet torde därutöver även ha ett syfte till ökad rättsgemenskap som sådan. Den nationella lagstiftningens tillämpning i överensstämmelse med direktivet kan i enskilda fall ytterst prövas i EG-domstolen. Om det i en nationell domstol uppkommer en fråga om tolkning av mervärdeskattedirektivet

⁴¹ Detta gäller om undantagandet från mervärdeskatten utformas så att skatt från tidigare produktionsled får avdras varvid priset inte belastas med någon mervärdeskatt.

⁴² Effekten kan undvikas genom särskilda regler såsom de svenska reglerna om avdrag för fiktiv mervärdeskatt vid köp av varor från icke-skattskyldiga säljare.

får den nationella domstolen enligt artikel 177 i Rom-fördraget begära att EG-domstolen beslutar i frågan. EG-domstolen meddelar sedan ett för den nationella domstolen bindande **förhandsbeslut** avseende tolkningen. Beskedets bindande verkan är begränsat till målet i vilket det avges, men får materiellt sett en prejudicerande verkan.⁴³ Härigenom sker en långtgående rättsharmonisering samtidigt som institutet utvecklats till ett viktigt rättsmedel för enskilda till skydd mot olagliga förordningar.⁴⁴

4.3.1. Konsekvenser för de nordiska länderna

Skälen för en harmonisering av skattepliktens omfattning är, som ovan angivits, i huvudsak desamma som avseende harmoniseringen av skattesatserna. Det kan noteras att i Sverige har i SOU 1989:35 angivits att mervärdeskatten bör utformas bl a så att skatten "får en konstruktion av EG-modell, som underlättar en anpassning till EG på skatteområdet".⁴⁵ De utvidgningar av beskattningsområdet som föreslås harmonierar även med EG:s direktiv.

Konkurrensneutralitetsskäl för en harmonisering av övriga regler föreligger främst i de fall dessa skapar större kostnader för producenter i Norden än vad som gäller för producenter i länder där EG-direktiven iakttas. Vidare är det ekonomiskt viktigt att samordna reglerna om var slutlig förbrukning av varor och tjänster skall anses äga rum, dels för att undvika konkurrerande skatteanspråk eller helt bortfallna skatteanspråk, dels för att underlätta förenklingen av gränskorrigeringen, som diskuteras i följande avsnitt.

Slutligen framstår en harmonisering intressant av rättsliga skäl. De avgöranden som EG-domstolen fattar är av hög kvalitet och kan vara väsentliga bidrag till utvecklingen av tillämpningen av de nationella mervärdeskattelagarna.

⁴³ Lysén, 1989 sid 55.

⁴⁴ A a sid 54.

⁴⁵ SOU 1989:35 sid 142.

4.4. Gränskorrigeringen

En gränslös inre marknad kräver att gränskontrollerna skall avskaffas. Härigenom skulle även den nuvarande gränskorrigeringen av de indirekta skatterna försvinna. Även om det inte är ett mål i sig så kan således gränskorrigeringen försvinna med införandet av den inre marknaden. Redan Neumarkkommittén förordade ett avskaffande av gränskorrigeringen och frågan om en ändring av gränskorrigeringen aktualiserades igen i EG-kommissionens vitbok 1985 om den inre marknaden.

Metoden för gränskorrigeringen är ytterst en fråga om användning av **destinationslandsprincipen** eller **ursprungslandsprincipen**. EG:s andra mervärdeskattedirektiv⁴⁶ bygger på destinationslandsprincipen där det anges att mervärdeskatt skall uttas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster inom en stats territorium samt på import av varor.⁴⁷ Som angivits i avsnitt 3 medför tillämpning av destinationslandsprincipen internationell konkurrensneutralitet. Avlyftning av mervärdeskatt vid export samt debitering av mervärdeskatt på import anses därför enligt GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) inte som ett internationellt handelshinder.⁴⁸

Ett frångående av destinationslandsprincipen har inte på allvar diskuterats inom EG och det finns goda skäl härför. Gränskorrigeringsproblemet försvinner ingalunda genom att man i stället tillämpar ursprungslandsprincipen, och det torde tvärtom bli mer komplicerat.

⁴⁶ Dir 67/228 11 april 1967.

⁴⁷ Artikel 2.

⁴⁸ Detta förutsätter att gränskorrigeringen sker på ett sätt som inte diskriminerar utländska produkter. Se närmare härom Terra, 1988 sid 89 ff.

Detta skall här bara i korthet förklaras.⁴⁹ Ursprungslandsprincipen innebär att exportlandets omsättningsskatter inte avlyfts vid export. Skulle då dessutom importlandets omsättningsskatt påläggas vid vidareförsäljning av importvaror uppstår en diskriminerande dubbelbeskattning. I importlandet måste då avdrag medges för exportlandets omsättningsskatt. En slags gränskorrigerig krävs således, vilken blir mer komplicerad om olika skattesatser tillämpas vilket följande exempel kan visa:

Omsättningsskatten i land A är 15 % och i land B 10 %. En vara tillverkas i land A och exporteras för priset 100 (+ 15 i omsättningsskatt) till land B där den säljs för 150 (+ 15 i omsättningsskatt). Om man i land B skulle medge avdrag för hela den ingående omsättningsskatten kommer inte någon omsättningsskatt att utgå på produktionsvärdet i land B (50).

Om man löser problemet genom att medge avdraget beräknat med importlandets skattesats innebär detta att omsättningsskatten behandlas på samma sätt som inkomstskatterna och det är då tveksamt om man längre kan tala om en konsumtionsskatt.

I augusti 1987 lämnade EG-kommissionen ett förslag om införande av ett "Clearing House System" för mervärdesskatten. Utgångspunkten är att destinationslandsprincipen skall bibehållas så att den totala mervärdesskatten skall utgå till den stat där den slutliga konsumtionen sker. Detta med hänsyn till medlemsstaternas budgetar samt i överensstämmelse med mervärdesskattens karaktär av konsumtionsskatt.⁵⁰ Målsättningen är att åstadkomma detta utan gränskontroll.

I förslaget 1987 diskuterades utformningen av ett clearing-system av följande slag:

a) Utgående mervärdesskatt skall debiteras även på exportprodukter och importören behandlar denna som ingående mervärdesskatt.

Exempel: En dansk vara säljs för 30 £ till ett engelskt företag som säljer den vidare till en konsument för 100 £. I Danmark debiteras och redovisas 22 % mervärdiavgift = 6,60 £. I Storbritannien debiteras 15 % VAT = 15 £ och redovisas netto 8,40 £.⁵¹

Innebörden härav är således att all försäljning till konsumenter belastas med destinationslandets mervärdesskatt. Destinationslandsprincipen tillämpas och med

⁴⁹ För en utförligare diskussion av valet mellan destinationslandsprincipen och ursprungslandsprincipen; se Cnossen - Shoup, 1987 sid 67, och Terra, 1988 sid 103 ff.

⁵⁰ COM (87) 323 punkt 1.1.

⁵¹ IFS 1988 sid 18.

avseende på mervärdeskatten föreligger neutralitet mellan importerade och inhemskt producerade varor.

Däremot uppbär destinationslandet inte hela den mervärdeskatt som belöper på varans konsumtionsvärde. Detta justeras dock genom nästa steg i clearing-systemet.

b) Medlemsstaterna skall månatligen lämna redogörelser för total ingående och utgående mervärdeskatt för handel inom EG. Nettopositionen skall antingen inbetalas till ett centralt clearing-konto eller så erhålls en utbetalning från detta konto.⁵² Medlemsstaterna behöver inte hålla reda på sina mervärdeskattepositioner mot olika enskilda medlemsstater utan endast mot övriga EG som helhet.

I en bilaga redovisas följande beräkningar för nettobetalingar som skall ske till (-) eller erhållas från clearing-systemet (+) (Beräkningarna baseras på siffror för 1986 och med en schablonmervärdeskatt på 16,5 % alt 6,5 %):

	Belopp (mio ECU)	% av BNP
Frankrike	+ 2 421	+ 0,34
Belgien/Lux	- 747	- 0,62
Nederländerna	- 1 509	- 0,86
Västtyskland	- 3 534	- 0,38
Italien	+ 147	+ 0,03
Storbritannien	+ 1 845	+ 0,33
Irland	+ 52	+ 0,21
Danmark	+ 680	+ 0,82
Grekland	+ 437	+ 1,08
Portugal	+ 77	+ 0,26
Spanien	+ 132	+ 0,06

c) Clearing-systemet kommer att ge ett överskott lika med mervärdeskatten på försäljningarna till icke-avdragsberättigade personer. Detta överskott skall distribueras till medlemsstaterna på grundval av någon statistisk metod.⁵³

d) Ett separat kontrollsystem skall utarbetas.⁵⁴

⁵² COM (87) 323 punkt 4.2.

⁵³ COM (87) 323 punkt 4.3.

⁵⁴ COM (87) 323 punkt 6.

Systemet i sig har den fördelen att importörer får ett nytt incitament att rapportera importerade varor och tjänster.⁵⁵

Fördelarna med clearing-systemet är att det inte längre krävs särskilda bevis för att varor lämnat respektive införts i landet och den skattemässiga gränskontrollen kan därför avskaffas.

Clearing-systemet innebär även att handel med tjänster kan behandlas på samma sätt som handel med varor. Kunden kan dra av mervärdesskatt som debiterats i tjänsteföretagets hemland. Kommissionen föreslår ett tillägg till det sjätte mervärdesskattedirektivet med denna innebörd.⁵⁶

Systemet har även en rad **nackdelar**:

Systemet skulle leda till en ökad komplexitet hos importörerna som måste separera olika länders mervärdesskatt och omräkna dessa till nationell valuta.⁵⁷

Ett ökat samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter krävs för kontroll av mellanstatliga transaktioner. Clearing-systemet leder till en asymmetri i allokeringen av motiv och ansvar för skattekontrollen.⁵⁸ Systemet innebär att importlandet kräver ersättning från det centrala kontot för ingående mervärdesskatt, och det har därför inte något egenintresse av att identifiera bedrägliga krav från importföretag.⁵⁹

Exportörernas kreditrisker skulle öka då de skulle debitera utgående mervärdesskatt på exportprestationer.⁶⁰ Å andra sidan skulle systemet eliminera den räntekostnad som importörer idag måste bära för mervärdesskatt som tas ut vid införseln.⁶¹

⁵⁵ COM (87) 323 punkt 7.1.

⁵⁶ Com (87) 322.

⁵⁷ Jfr IFS sid 20.

⁵⁸ IFS sid 21 och 56.

⁵⁹ Round Table sid 25.

⁶⁰ Cnossen - Shoup 1987 sid 77.

⁶¹ Cnossen-Shoup 1987 sid 80. Mervärdebeskattningen innebär normalt inte någon likviditetsbelastning och kreditkostnad för de skattskyldiga vid transaktioner inom ett land, då de krediter som lämnas ungefär motsvarar den genomsnittliga tiden till nästa mervärdesskatteredovisning.

På grund av de brister med clearing-systemet som framhållits föreslog EG-kommissionen i sitt meddelande den 14 juni 1989 en ny metod.⁶² Vad som diskuteras är snarast att använda en rad olika metoder beroende på typ av vara och transaktion.

Kommissionen håller fast vid destinationslandsprincipens tillämpning, men markerar möjligen inte en fullständig uppslutning bakom densamma. I en punkt sägs nämligen: "Såfremt man fortsat ønsker at give det endelig forbruksland for varen de samlede momsindtaegter ...".⁶³

Den viktigaste nyheten är förslaget om att **koncerninterna** försäljningar skall kunna ske utan att mervärdeskatt debiteras.⁶⁴ Denna metod tillämpas redan av en rad medlemsstater för koncerntransaktioner på nationell nivå i enlighet med 6:e mervärdeskattedirektivets artikel 4 (4):

"Med forbehold af det i artikel 29 naevnte samråd har de enkelte medlemsstater mulighed for at betragte personer som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstaendige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er naert knyttet til hinanden, som en enkelt afgiftspligtigt person."

Med avseende på postorderförsäljning, personbilsförsäljning samt förvärv som företas av icke-skattskyldiga institutioner etc föreslås särskilda regler vars syfte är att skatten skall tillkomma förbrukarlandet.

Förslaget innebär att specialiserade postorderföretag skall redovisa mervärdeskatt efter de regler som gäller i destinationslandet.⁶⁵ Mervärdeskatt för personbilsförsäljning skall uttas i det land där köparen är bosatt genom att registreringsorten anses som leveransort.⁶⁶ Icke-skattskyldiga institutioner etc skall eventuellt betala en utjämningskatt på utländska förvärv lika med skillnaden mellan export- och importlandets mervärdeskatt.

⁶² COM (89) 260.

⁶³ A a punkt 19.

⁶⁴ A a punkt 17.

⁶⁵ A a punkt 13.

⁶⁶ A a punkt 14.

Dessa regler underlättar gränskorrigeringen, men har framförallt till syfte att minska incitamenten till förvärv i medlemsstater med låg skattesats, dvs det problem med gränshandel som behandlats ovan i avsnitt 4.2. Kommissionen säger därför också att åtgärderna kommer att bli mindre nödvändiga allteftersom skattesatserna harmoniseras.⁶⁷

4.4.1. Uppskjuten mervärdeskatteredovisning vid import.⁶⁸

I ett utkast till ett fjortonde mervärdeskattedirektiv diskuterades 1982 införandet av ett system med uppskjuten mervärdeskatteredovisning (postponed accounting) av det slag som tillämpas mellan Benelux-länderna.⁶⁹ Direktivet har dock inte antagits av rådet, vilket kommissionen i sin vitbok 1985 uttryckte förvåning över.⁷⁰ I vitboken gick dock kommissionen som redovisats ovan vidare genom förslaget om "Clearing House System".

Mervärdeskatt debiteras inte på import vid gränsoverskridandet och någon fysisk kontroll sker inte heller. Skatten uttas i de fall importören bedriver skattskyldig verksamhet genom hans vidareförsäljning av varan. Redovisningstekniskt skall importören dock rapportera importen genom att redovisa utgående mervärdeskatt på importvärdet och dra av samma belopp som ingående mervärdeskatt. Detta skall ske inom 8 dagar från importtillfället.⁷¹

För säljarföretagen styrks export, i stället för genom tulldokument, genom dokument som utvisar transportdestination, betalning från utlandet etc.

⁶⁷ A a punkt 16.

⁶⁸ Avsnittet bygger i huvudsak på Cnossen-Shoup 1987 sid 74 ff.

⁶⁹ Terra 1988 sid 87.
Systemet tillämpades tidigare även av Storbritannien och Irland.

⁷⁰ KOM (85) 310.

⁷¹ Skattemyndigheten har kontroll över importtillfället genom att lastbilsförare skall lämna en kopia på exportörens faktura i en brevlåda vid gränspassagen.

Metoden innebär ett bibehållande av destinationslandsprincipen. I stället för den nu gällande debiteringen av mervärdeskatt vid införseln över gränsen innebär metoden att importörerna själva får rapportera och debitera denna mervärdeskatt. Eftersom den samtidigt får avdras uppstår härigenom inte någon likviditetsbelastning, vilket däremot är fallet med nu gällande metod.

4.4.2. Konsekvenser för de nordiska länder som står utanför EG.

EG:s interna marknad kommer att väsentligt minska kostnaderna för gränsöverskridande handel. Dels minskar de direkta kostnaderna för gränsöverskridandet, såsom administrations-, föresenings- och kreditkostnader, dels kan en ökad intern marknad leda till ytterligare specialisering och därmed effektivitetsvinster i produktionen. Kommissionen uppskattade 1975 de totala vinsterna till 5 - 7 % av värdet för den mellanstatliga handeln inom EG.⁷²

Även om inte alla dessa kostnader kommer att kunna elimineras erhålls betydande ekonomiska vinster genom minskad gränskontroll. Konkurrenskraften för importvaror vilket bör leda till en viss prissänkning. När tulltransaktionskostnaderna minskar i betydelse inom marknaden bör skillnader i transportkostnader få en relativt sett ökad betydelse i konkurrensen mellan närproducerade och fjärrproducerade produkter.

Om icke-EG-länderna i Norden kommer att stå utanför den inre marknaden kommer deras exportföretag inte att få en förbättrad konkurrenssituation. Med avseende på de direkta kostnaderna för gränsöverskridandet kan sägas att den utanförstående industrins konkurrenssituation är oförändrad gentemot inhemsk industri i ett importland inom EG. Den utanförstående industrins konkurrenskraft försämras däremot gentemot import från ett annat land inom EG:s interna marknad.

⁷² Cnossen-Shoup 1987 sid 77.

Å andra sidan bibehålls en konkurrensfördel för inhemsk nordisk industri gentemot import från EG genom fortsatta gränstransaktionskostnader. Denna fördel kan även öka något om exportföretag inom EG finner det enklare att konkurrera inom EG-marknaden än utanför.

Det torde vara viktigt att minska kostnaderna för gränsöverskridandet genom överenskommelser med EG. Några rättsliga eller administrativa hinder för de nordiska ländernas deltagande i ett clearing-system med EG torde inte finnas. Om länderna kommer att stå utanför clearing-systemet kan andra åtgärder övervägas. En sådan åtgärd är att exportföretagens kostnader för gränsöverskridandet bekostas av staten. En sådan åtgärd borde inte anses strida mot GATT-stadgan då den inte är en egentlig export-subvention utan bara en åtgärd för att åstadkomma konkurrensneutralitet gentemot företag inom EG. Åtgärden kan dock inte helt eliminera de negativa konsekvenserna av att stå utanför clearing-systemet eftersom den nordiska länderna alltjämt skulle få fortsätta att bära kostnader för gränsöverskridandet.

5. Avslutande synpunkter.

Ovan har harmonisering av skattesatser, regler för beräkning av skattebasen/-objektet samt metoden för gränskorrigerings diskuterats. För de nordiska länderna som inte är medlemmar i EG framstår det som samhällsekonomiskt mest angeläget att uppnå ett deltagande i systemet för gränskorrigerings utan gränskontroll. Ett sådant deltagande kan i sin tur medföra behov av viss harmonisering av skattesatser och skattebasregler.

Om däremot fortsatta fysiska gränskontroller upprätthålls torde skälen för en sådan harmonisering vara mindre starka. En konsekvent och neutral utformning av reglerna för mervärdesskatten är dock under alla omständigheter viktig för att beskattningen inte skall medföra konkurrensnackdelar för vissa producenter. En strävan mot en förbättring av mervärdesskattereglerna leder sannolikt till en harmonisering då strävanden bör vara likartade i olika länder.

Källförteckning:

EG-dokument:

EG-kommissionen (COM):

KOM (85) 310, Gennemførelse af det interne marked, Hvidbog fra Kommissionen til Det europæiske Råd.

COM (87) 323, Completing the internal market - The introduction of a vat clearing mechanism for intra-community sales.

COM (87) 322, Proposal for a Council Directive completing and amending Directive 77/388/EEC - Removal of fiscal frontiers.

COM (89) 260, Completion of the internal market and approximation of indirect taxes, Communication from the Commission to the Council and to the European parliament.

Ministerrådet:

77/388, Rådets sjette Direktiv av 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsavgifter.

Arbejdsgruppen vedrørende utredning av mulighederne for at harmonisere de generelle omsætningsafgiftssystemer i Norden, De generelle omsætningsafgiftssystemer i Norden, del I, København 1987.

Crossen, Sijbren och Shoup, Carl, Coordination of value-added taxes, in Crossen, Sijbren ed, Tax Coordination in the European Community, Deventer 1987.

IFS 1988, The institute for fiscal studies, Fiscal harmonisation: An analysis of the European Commission's proposals.

Industrirådet, Industrien, afgifterna og EFs indre marked, København 1988.

Korte, Kai, Om nordiskt lagsamarbete, Svensk Juristtidning 1984 sid 700 - 714.

Lindencrona, Gustaf, Skatter och kapitalflykt, Stockholm 1972.

Lysén, Göran, EG-rätten, 2:a upplagan, Uppsala 1989.

The Round Table of European Industrialists 1988, Opening up the tax frontiers, The future of indirect taxes in Europe.

SER 1989, Netherlands socioeconomic council, Advice indirect taxation and the completion of the internal market, Summary, Hague 1987.

Sevón, Leif, Tolkning av samnordisk lagstiftning, Förhandlingar vid Det 31 nordiska juristmötet i Helsingfors 1987.

SOU 1989:35, Reformerad mervärdeskatt m m, Stockholm 1989.

Tait, Alan, Value Added Tax, Washington 1988.

Terra, Ben, Sales Taxation, Deventer 1988.

Dorte Blou

Afgiftsharmoniseringen i EF

I. EF-KOMMISSIONENS UDSPIL

Kommissionen fremlagde i august 1987 en række forslag til gennemførelse af det indre marked på afgiftsområdet.

Kommissionens forslag skal ses som en plan for at afskaffe de fiskale grænser, hvor man samtidig prøver på at gribe mindst muligt ind i EF-landenes gældende skattesystemer.

Kommissionens forslag omfatter derfor kun de afgifter, der giver anledning til kontrol ved grænserne.

Forslagene omfatter derfor heller ikke den direkte beskatning, selv om det påvirker virksomhedernes konkurrenceevne.

Disse forslag vedrørende moms og punktafgifter har været genstand for en del kritik af EF-landene. For at imødegå denne kritik er EF-Kommissionen i foråret 1989 kommet med retningslinier for, hvordan forslagene kan tænkes at blive ændret i en mere fleksibel retning.

EF-Kommissionen foreslår således nu i højere grad minimumsats; samtidig skal der dog ske en forøgelse af de kvanta, som EF-borgerne afgiftsfrit må hjemtage fra et andet EF-land.

II. EF-KOMMISSIONENS FORSLAG FRA 1987.

1. Moms

Kommissionen foreslår, på trods af at den mener, at den teoretisk bedste løsning er et ét-sats momssystem, at der anvendes et 2-sats system. Dette skal ses på baggrund af, at alle medlemslandene bortset fra Danmark anvender et flersatssystem.

Det foreslås, at standardsatsintervallet bliver på 6 procentpoint. Standardsatsen skal ligge mellem 14 og 20 pct. (begge tal incl). Herved vil 8 medlemslande på forhånd falde ind under Kommissionens forslag.

Kommissionen foreslår endvidere, at den reducerede sats ligger mellem 4 og 9 pct. Ved fastsættelse af dette niveau har Kommissionen taget hensyn til, at de fleste reducerede satser i EF varierer mellem 4 og 10 pct. Samtidig er der 2 medlemslande, der anvender 0-sats på de fleste nødvendighedsvarer og tjenester.

Ved forsendelse af momsplichtige varer over landegrænserne foreslås det endvidere, at der på sædvanlig måde lægges moms på efter eksportlandets momsats. Den købende virksomhed fratrækker derefter denne moms sammen med den indenlandske moms. For at momsen stadig kan tilfalde forbrugslandet, foreslås der etableret en clearingsordning.

2. Punktafgifter

Kommissionen foreslår fælles EF-punktafgifter på områderne alkohol, tobak og energi.

På punktafgiftsområdet er der som nævnt ikke foreslået nogen margen, men fælles EF-satser efter et gennemsnit af landenes satser.

Ved denne fremgangsmåde er der ikke specielt taget hensyn til, om Fællesskabet bør have høje eller lave punktafgifter af sundhedsmæssige, energimæssige, miljømæssige eller andre årsager.

Tobak

Satserne for tobaksvarer er blevet beregnet på grundlag af Fællesskabets aritmetiske gennemsnit. Kommissionen anfører, at dette medfører en forøget samlet afgiftspåligning for forarbejdet tobak på EF-plan, hvilket stemmer overens med Kommissionens politik på sundhedsområdet, således som det bl.a. er kommet til udtryk i handlingsplanen "Europæisk indsats mod kræft".

Alkohol

For så vidt angår spiritus, vælger Kommissionen også det aritmetiske gennemsnit.

For vin og øl, afviser Kommissionen at anvende dette gennemsnit. Kommissionen mener, at et sådant gennemsnit i for høj grad tager hensyn til de medlemslandene (Danmark, UK og Irland), hvor der gælder meget høje afgifter især for vin. Kommissionen afviser også at benytte et vejret gennemsnit, idet det i for høj grad ville tage hensyn til de sydlige lande,

der ikke har afgift på vin. I stedet fastsættes en ensartet afgiftspåligning pr. l både for øl og vin på et provenuneutralt grundlag for Fællesskabet som helhed.

Energi

For mineraloliens vedkommende foreslår Kommissionen for hver hovedkategori en sats, som skulle forstyre det nationale afgiftsproveneru og industriens omkostningsstruktur mindst muligt.

Kommissionen henviser til, at medlemslandenes afgifter er fastsat under hensyn til lokale forhold som klima og adgang til de konkurrerende produkter, ligesom miljø-, transport- og energipolitik også har en indflydelse på den valgte energiafgiftspolitik. Da Kommissionens forslag er et gennemsnit af de enkelte landes ordninger, tager selve forslaget imidlertid ikke specielt hensyn til disse formål.

Andre afgifter

Da afgiftsharmoniseringen er knyttet sammen med grænsekontrollen, fastslår Kommissionen, at medlemsstaterne skal ophæve de punktafgifter, der i øvrigt giver anledning til kontrol ved ind- og udførsel. Et eksempel på afgifter, der i den forbindelse ikke berøres, er registrerings- og vægtafgifterne.

3. Standstill ordning

Indtil de enkelte forslag om harmonisering af moms og punktafgifter påtænkes at træde i kraft, har Kommissionen foreslået, at medlemslandene kun skal kunne ændre satserne hen mod det fælles mål.

4. Fastsættelse og regulering af de fælles afgifter

Bortset fra tobaksvarer fastsættes alle punktafgifterne i ECU. Dette medfører, at omregningsværdierne i de nationale valutaer veksler i takt med kursene. Såfremt der ikke sker nogen egentlig regulering, vil det for et land, der de facto revaluerer eller devaluerer, automatisk betyde et lavere eller henholdvis højere proveneru.

Det skal tilføjes, at den danske krone, der er med i EMS-samarbejdet, kun har udvist mindre udsving over for ECU'en i de senere år.

Et vigtigt spørgsmål er i det hele taget, hvordan afgiftssatserne ændres bl.a. for at tage hensyn til inflationen og dermed holde de reale provenuindtægter.

Kommissionen foreslår, at der foretages årlige justeringer i overensstemmelse med EF's samlede forbrugerindeks.

III. KOMMISSIONENS FORSLAG OG DET DANSKE AFGIFTSSYSTEM

1. Indledning

Når man sammenligner det danske afgiftssystem med Kommissionens forslag, er den vigtigste forskel afgifternes højde. De danske afgifter ligger på et langt højere niveau end Kommissionens forslag.

I det følgende gennemgås Kommissionens forslag nærmere, og der ses på konsekvenserne i forhold til de gældende danske afgifter.

Kommissionens forslag omfatter som nævnt moms, giftskatter og energiafgifter. Andre afgifter, der medfører grænseprocedurer, skal ophæves.

2. Moms

Kommissionens forslag medfører, at der skal indføres 2 forskellige momssatser, en normalsats og en reduceret sats. Normalsatsen fastsættes i forslaget til mindst 14 og højst 20 pct., og den reducerede til mindst 4 og højst 9 pct. Hvis man tænker sig, at Danmark lagde sig på henholdsvis 9 og 20 pct. ville det betyde et provenutab for Danmark på 18,5 mia. kr. ved uændret forbrug.

Momssatserne i EF fremgår af oversigten i tabel III.1.

Tabel III.1.
Momssatser i EF-landene pr. 1.november 1988

Land	Laveste sats pct.	Standard sats pct.	Højeste sats pct.
Danmark	-	22	-
Belgien 2)	1 og 6	19	25 og 25 + 8
Frankrig	2,1-4 5,5 og 7	18,6	28 og 33,3 4)
Grækenland	6	16	36
Holland	6	20 ³⁾	-
Irland 1)	1,7 og 10	25	-
Italien	4 og 9	19	38
Luxembourg	3 og 6	12	-
Portugal ¹⁾	8	18	30
Spanien	6	12	33
Tyskland	7	14	-
UK 1)	-	15	-
Kommissionens forslag	4-9	14-20	-

1) Disse lande opererer også med en 0-sats for en række varegrupper.

2) En mellemsats på 17 anvendes også.

3) Hollands standardsats blev nedsat til 18,5 pct. pr. 1.januar 1989.

4) I Frankrig er der fremsat forslag om kun at anvende momssatserne 5,5, 18,6 og 28 pct.

Kun Irland har en højere standardsats end Danmark, men spredningen er stor - fra 12-25 pct.

En anden markant forskel i forhold til det danske momssystem er den udbredte anvendelse af flere satser i de øvrige medlemslande. Dette må skyldes historiske årsager, hvor man fra politisk hold har ment, at man herved bedre tilgodeså visse sociale grupper.

Kommissionen har foreslået, at følgende varer kommer under den reducerede sats:

1. Levnedsmidler, dog med undtagelse af alkoholholdige drikkevarer.
2. Energi til lys og varme.
3. Vandforsyning
4. Lægemidler.
5. Bøger, aviser og tidsskrifter.
6. Personbefordring.

Varer og tjenesteydelser, der ikke falder ind under den reducerede sats, pålægges normalsats.

I Danmark er aviser og udenlandske tidsskrifter i dag under 0-sats, desuden er persontransport fritaget for moms. Dette skyldes en midlertidig undtagelsesordning efter 6.momsdirektiv.

Såfremt Danmark i overensstemmelse med Kommissionens forslag gennemførte 2 momssatser på henholdsvis 9 og 20 pct., ville det betyde et provenutab på 18 mia.kr.

3. Punktafgifter

3.1. Alkohol og tobak

Alkohol

Tabel III.2.

Oversigt over punktafgifterne* på alkohol i EF-landene
(Enhed: ECU (7,92 kr.) pr. 1.juni 1988)

Land	Spiritus pr. l (40%)	Bordvin pr. l	Øl pr. l
Danmark	13,28	1,59	0,61
Belgien	5,20	0,34	0,13
Frankrig	3,87	0,03	0,03
Grækenland	0,39	0	0,08
Holland	5,45	0,36	0,20
Irland	10,05	2,57	0,85
Italien	1,15	0	0,20
Luxembourg	0,83	0,14 ¹⁾	0,51
Portugal	1,92	0	0,07
Spanien	1,92	0	0,03
Tyskland	4,91	0	0,07
UK	9,55	1,55	0,52
Kommissionens forslag	5,08	0,17	0,17

* Der er ikke taget højde for moms

1) I Luxembourg er kun importeret vin pålagt afgift;
dette er en midlertidig ordning, som har hjemmel
i EØF-traktaten

Kun UK og Irland har et afgiftssystem, der i niveau
minder om det danske.

For øl gælder for samtlige andre medlemslande, at
beskatningen er meget lav.

For vin opkræves der i 6 lande slet ingen afgift.

For spiritus er spredningen større, idet der her er
3 niveauer.

Kommissionens alkoholforslag omfatter spiritus, hedvin m.v., bordvin, mousserende vin og øl, samt alkohol, der benyttes i kosmetikindustrien.

Som det fremgår af den følgende oversigt medfører Kommissionens forslag en væsentlig nedsættelse af de danske afgifter på alkohol:

Tabel III.3.

Kommissionens alkoholafgiftsforslag sammenlignet med gældende danske afgifter på alkohol

Produkt	Nuværende dansk sats	Foreslået sats
Spiritus	143 kr. pr. l 100 % alkohol + 37,5 % af varens værdi	ca. 100 kr. pr. l 100 % alkohol
Hedvin*	23,40 kr. pr. l	6,80 kr. pr. l
Mousserende vin*	23,40 kr. pr. l	2,38 kr. pr. l
Bordvin*	12,60 kr. pr. l	1,35 kr. pr. l
Øl	ca. 4,82 kr. pr. l	1,35 kr. pr. l
Parfume	34 % af detail- prisen excl. moms	ca. 35 kr. pr. l 100 % alkø- hol i varen

* For vin, der indføres i flasker, opkræves et spildtillæg på 1,5 pct. af afgiften.

Forslaget er en ren literafgift. Som det fremgår af oversigten anvender Danmark på alkoholområdet i dag også en ren literafgift, bortset fra spiritusområdet, der er en kombineret værdi- og literafgift.

For alkohol, der anvendes i parfume og toiletmidler m.v., foreslås en afgiftssats på 424 ECU pr. hl ren alkohol, svarende til ca. 35 kr. pr. l ren alkohol. I Danmark anvendes i stedet for en betydelig højere parfumeafgift.

For øl er foreslået den samme afgiftssats som for vin nemlig 17 ECU pr. hl gennemsnitsøl på EF-plan, svarende til ca. 1,35 kr. pr. l. Afgiften gradueres efter øllets art.

Den danske afgift af almindelig pilsnerøl udgør 4,82 kr. pr. l. Der er ikke i Kommissionens forslag taget højde for en lavere afgift på alkoholsvagt øl (f.eks. hvidtøl). Afgifterne skal efter forslagene således nedsættes til under 1/3 af de nuværende sats, for vin endda betydeligt mere.

Med hensyn til strukturen i forslagene er det derfor ud fra danske synspunkter uheldigt, at vin og øl pålægges samme afgiftssats. En øl vil således komme til at koste ca. 3,50 kr. mens en billig flaske vin vil falde fra ca. 20 kr. til ca. 9,50 kr. Hermed bliver billig vin en væsentlig konkurrent til øl.

En ændring af de pågældende afgiftslove i overensstemmelse med forslaget vil medføre et provenutab på ca. 4,9 mia.kr.

Tobak

Tabel III.4.

Cigaretafgifter i EF pr. 1. januar 1988
(Enhed: ECU = 7,95 kr.)

Land	Specifik afgift pr. 20 stk.	Samlet værdi- afgift	Specifik afgifts andel af samlede giftsbe- lastning	Den sam- lede af- gift pr. 20 stk.	Detail pris pr. 20 stk.	Afgif- tens andel af detail- pris
	ECU	pct.	pct.	ECU	ECU	pct.
Danmark	1,53	39	54	2,81	3,27	86
Belgien	0,05	66	5	0,95	1,35	70
Frankrig	0,03	71	5	0,54	0,71	75
Grækenland	0,01	60	4	0,26	0,41	63
Holland	0,52	36	50	1,05	1,47	71
Irland	0,98	34	54	1,80	2,46	73
Italien	0,04	69	5	0,83	1,15	72
Luxembourg	0,03	64	5	0,69	1,04	67
Portugal (Kentucky- tobak)	0,05	41	40	0,12	0,18	69
(alle andre)	0,05	67	9	0,55	0,75	73
Spanien (mørk)	0,02	45	12	0,17	0,33	51
(lys)	0,02	53	5	0,40	0,71	56
Tyskland	0,55	44	39	1,40	1,94	72
UK	0,96	34	54	1,64	2,22	74
Kommissionens forslag	0,39	52-54				
Forslagets virkning i Danmark	0,39	54	39	1,39	1,78	78

Priserne i tabel III.4. er baseret på den mest solgte cigarettype i hvert medlemsland.

EF-Kommissionens forslag betyder en væsentlig nedsættelse af de danske tobaksafgifter især afgiften på cigaretter.

Tobaksafgifterne tjener i Danmark udover fiskale formål også sundhedsmæssige formål.

En nedsættelse af cigaretprisen i Danmark med ca. 50 pct. kan have sundhedsmæssige konsekvenser. EF's økonomiske og sociale udvalg anfører, at nyligt foretagne undersøgelser viser, at selv om der ikke ser ud til at foreligge noget afgørende bevis for, at høje priser får folk til at holde op med at ryge, har det vist sig, at høje priser kan få folk til at ryge mindre.

Høje afgifter på tobak er desuden i overensstemmelse med EF-Kommissionens eget handlingsprogram "Europa mod kræft".

Nedsættelsen vil medføre, at en pakke cigaretter falder ca. 12 kr. i pris, jf. tabel III.4.

Med hensyn til hvordan en punktafgift på tobak og især cigaretter kan være udformet, er der udtalte interessemodsætninger i en række EF-lande.

De lande, som dyrker og producerer stærk tobak, og som er vant til billigere cigaretter, foretrækker en så lille specifik afgift (stykafgift) som muligt. De lande, herunder Danmark, der derimod producerer cigaretter af mild tobak, og som er vant til de dyrere cigaretter, foretrækker en ren specifik afgift. De førstnævnte lande hævder, at et værdiafgiftssystem er enkelt og direkte afspejler forskellene i "produktets pris". De sidstnævnte anfører, at en specifik afgift ikke vil straffe kvalitetsprodukter. Endvidere spørger de, hvorfor det kun er på tobaksvarer, at punktafgiften ikke skal baseres på det specifikke element. Kommissionens forslag er et kompromis mellem de forskellige holdninger.

Efter de gældende EF-regler vedrørende cigaretafgifter må den specifikke punktafgift svinge mellem 5 og 55 pct. af den samlede afgiftsbyrde.

Af tabel III.4. fremgår det, at Danmark ligesom Storbritannien og Irland har højst muligt specifikt element.

Efter Kommissionens forslag til en cigaretafgift vil værdielementets andel i den samlede afgift stige

væsentligt i forhold til den gældende danske cigaretafgift. Dette vil betyde, at prisforskellen mellem billigste og dyreste cigaretter vil blive øget her i landet.

For cigarer, cigarillos, røgtobak og skrå og snus skal der efter Kommissionens forslag anvendes en værdiafgift. Der er tale om en væsentlig lavere beskatning end for cigaretter.

Den gældende danske afgift på cigarer er en kombination af specifik afgift og værdiafgift. Afgiften på røgtobak er en specifik afgift pr. kg.

I Danmark er afgiften på fintskåren røgtobak ligeså høj som den tilsvarende cigaretafgift. Dette skyldes, at denne tobaksform bruges til hjemmerullede cigaretter. Kommissionens forslag tager ikke højde for dette problem.

En ændring af de pågældende afgiftslove vil medføre et provenutab på ca. 3,4 mia.kr.

3.2. Energiafgifter

Forslaget omfatter al benzin samt olie, gas og petroleum til drift af transportmidler og til fyringsformål.

Afgiften af gas (LPG) til husholdningsbrug samt kul, fyringstjære og elektricitet forudsættes ophævet. Naturgassen forudsættes fortsat afgiftsfri.

De foreslåede og nuværende satser for hvert produkt er følgende:

Tabel III.5.
Kommissionens energiafgiftsforslag sammenlignet med
gældende danske afgifter på energi.

Produkt	nuværende dansk sats øre pr. l	foreslået sats øre pr. l
Benzin:		
- Blyholdig	370	269
- Blyfri	333	245
Olier:		
- Dieselloolie	176	139
- Fyringsolie	176	39
- Tung brændselolie	198	13
Gas:		
- LPG og Methan	124	67
Petroleum:		
- som motorbrændstof	176	269
- anden anvendelse	57	39

De danske energiafgifter adskiller sig på en række punkter fra afgifterne i de øvrige medlemslande. Først og fremmest er niveauet væsentligt højere. Dette gælder alle de afgiftsbelagte energiprodukter.

For benzin og dieselloolie er forskellen mindst iøjnefaldende, som tabel III.6. viser.

Tabel III.6.
Oversigt over punktafgifterne* på benzin og dieselolie
i EF-landene
 (Enhed: ECU (7,97 kr.) pr. 1.september 1988)

Land	Superbenzin Afgift pr. l	Dieselolie Afgift pr. l
Danmark	0,46	0,22 ¹⁾
Belgien	0,25	0,12
Frankrig	0,42	0,22
Grækenland	0,33	0,13
Holland	0,34	0,11
Irland	0,37	0,28
Italien	0,55	0,15
Luxembourg	0,20	0,10
Portugal	0,27	0,12
Spanien	0,33	0,16
Tyskland	0,25 ²⁾	0,21
UK	0,31	0,26
Kommissionens forslag	0,34	0,18

* Der er ikke taget højde for moms

1) I Danmark kan momsregistrerede virksomheder fratække afgiften.

2) Pr. 01.01.1989 steg den tyske afgift til 0,28 ECU pr. l.

Kilde: Oversigt udarbejdet af EF-Kommissionen pr. 1.september 1988.

Det er på fyringsolie, el og erhvervslivets afgiftsbelastning de afgørende forskelle ligger.

Fyringsolien er meget højt beskattet i Danmark, i modsætning til de andre EF-lande, hvor man i stedet prøver at sikre brugerne adgang til billig energi. Kun Italien beskatter fyringsolie på et niveau, der minder om det danske.

Elektricitet beskattes udover i Danmark desuden kun i Italien.

Tabel III.7.
Oversigt over punktafgifterne* på fyringsolie og tung
brændselolie i EF-landene
 (Enhed: ECU (7,97 kr.) pr. 1.september 1988)

Land	Fyringsolie Afgift pr. 1000 l	Tung brændselolie Afgift pr. 1000 kg
Danmark	221 ¹⁾	248 ¹⁾
Belgien	0	0
Frankrig	55	17
Grækenland	87	100
Holland	44	15
Irland	48	10
Italien	155	8
Luxembourg	0	2
Portugal	18	8
Spanien	51	1
Tyskland	8 ²⁾	7
UK	17	12
Kommissionens forslag	50	17

* Der er ikke taget højde for moms

1) I Danmark kan momsregistrerede virksomheder fra-
trække afgiften.

2) Pr. 1.januar 1989 steg den tyske afgift til
12 ECU pr. 1000 l.

Kilde: Oversigt udarbejdet af EF-Kommissionen
pr. 1.september 1988

I Danmark har den førte energipolitik, herunder
energiafgiftspolitikken, bl.a. haft til formål at
tilskynde til energibesparende foranstaltninger.

Et væsentligt element i dansk energiafgiftspolitik
har endvidere været at friholde erhvervslivet fra
energiafgifterne for ikke at skade virksomhedernes
internationale konkurrenceevne.

Forslaget vil for benzinenes vedkommende betyde, at
forbrugerprisen falder med godt 1 kr. pr. l. Der
forrykkes derimod ikke på prisforholdet mellem bly-
holdig og blyfri benzin.

For olien indebærer forslaget forskellige satser for olie til transport (dieselolie), til opvarmning (fyringsolie) og til industriformål (tung brændselsolie).

Mens dieselolie og fyringsgasolie efter de danske regler er beskattet ens, er den af Kommissionen foreslåede sats for fyringsolie væsentlig lavere end den foreslåede sats for dieselolie. Da der i en vis udstrækning er tale om olier, der kan erstatte hinanden, kan det give kontrolmæssige problemer.

Forudsætningen for den gældende energipolitik er en høj forbrugerpris på traditionelle energiformer. De alternative energiprojekter kan ikke klare sig uden den afgiftsmæssige dækning eller støtte. Det gælder både vedvarende energi, først og fremmest vindenergi, og de decentrale kollektive projekter, der er baseret på indlandske brændsler.

Forbrugerprisen på naturgas svarer til prisen på olie incl. afgift. Også naturgasprojektet vil derfor få økonomien udhulet.

For tung brændselsolie foreslås der en meget lav sats for derved at tage hensyn til erhvervslivets konkurrencevilkår.

Efter gældende danske regler er erhvervslivet friholdt for energiafgifterne igennem godtgørelsesordningen for de momsregistrerede virksomheder. Denne ordning kan ikke opretholdes, hvis Kommissionens forslag gennemføres.

Kommissionens forslag vil få betydning via afgrænsningen til de afgiftsfritagne produkter.

Kul og lignende varer samt vandkraft og atomkraft skal ifølge Kommissionen ikke afgiftsbelægges.

Kommissionens energiforslag vil medføre et umiddelbart provenutab på 9,9 mia.kr. Såfremt den gældende danske elafgift kan opretholdes uændret, vil det begrænse tabet med 4,5 mia.kr. Såfremt man tænkte sig, at elafgiften ikke skal ophæves, men harmoniseres på et europæisk niveau på linie med olieafgiften, vil det nok begrænse tabet med ca. 2 mia.kr.

3.3. Andre afgifter

Øvrige afgifter, der medfører afgiftsopkrævning ved EF's indre grænser, skal efter Kommissionens forslag ophæves.

Afgiften af chokolade, parfume, is, grammofonplader, TV, kaffe, te, hårde hvidevarer, elpærer, tændstikker og lightere, spillekort, sukker, mineralvand og detailsalgspakninger m.v. skal således afskaffes.

De afgifter, der bliver tilbage, er forsikringsafgifterne, vægt- og registreringsafgiften samt charterafgiften, idet afgiftsadministrationen for disse afgifter ikke involverer toldprocedurer ved udenrigshandel.

Afgifterne er i det væsentlige begrundet i fiskale hensyn, men for emballageafgifterne spiller også miljøhensyn en væsentlig rolle. Ved Kommissionens forslag vil der være snævre grænser for anvendelsen af afgifter som styringsmiddel på miljøområdet. Den foreslåede freonafgift vil således være i strid med harmoniseringsforslaget, omend den også må ses i lyset af bestræbelserne at begrænse anvendelsen af freon.

En ophævelse af disse afgifter vil medføre et umiddelbart provenutab på 3,5 mia.kr.

IV. KOMMISSIONENS UDSPIL I FORÅRET 1989

1. Indledning

Kommissionen har i sit seneste oplæg indbygget en fleksibilitet, som ikke har været i de tidligere forslag.

Kommissionen foreslår således på en række områder minimumsatser i stedet for afgiftsbånd. Kommissionen mener dog samtidig, at allerede fra den 1. januar 1990 bør der ske en væsentlig forøgelse af mængderne i rejsegodsregler. Såfremt dette bliver gennemført, kan det være vanskeligt for et højsatsland som Danmark at udnytte den fleksibilitet, der vil blive indarbejdet i f.eks. afgifterne for alkohol og tobak.

De reviderede afgiftsforslag forventes fremlagt sidst på efteråret 1989.

2. Overgangsfasen

For at forberede medlemslandene til det indre marked foreslås en overgangsfase indtil 1. januar 1992. I denne periode foreslår Kommissionen bl.a. en forøgelse af beløbsgrænserne i de kvanta, EF-rejsende må hjemtage af varer, som er indkøbt i afgiftsbelagt stand i et andet EF-land.

Det foreslås nærmere:

- Firedobling af beløbsgrænsen for momsbelagte varer med henblik på at grænsen falder helt væk i 1993.
- Fordobling af frimængderne for de kvantitativt begrænsede punktafgiftsbelagte varer.

En forøgelse af grænserne for punktafgiftspligtige varer som f.eks. alkohol og tobak vil bl.a. betyde, at Danmark ikke kan opretholde den afgiftsforskel, der i øjeblikket er i forhold til Tyskland.

3. Momsen

Kommissionen foreslår en minimumsats for standard-satsen. Kommissionen har dog ikke angivet niveauet af denne sats.

For den reducerede momssats foreslås ingen ændringer. Kommissionens nye oplæg indeholder endvidere mulighed for at bibeholde et begrænset antal nulsatser i en ny overgangsperiode efter 1992. For at imødekomme den kritik, der har været af den af Kommissionen foreslåede clearingsordning foreslås endvidere en ændring af denne ordning. Forbundne EF-virksomheders grænseoverskridende handel skal således udelukkes fra ordningen, idet de skal kunne handle momsfrit. Herudover foreslås der særlige regler for postordrefirmaer, salg af motorkøretøjer samt salg til ikke-registrerede virksomheder for at undgå konkurrenceforvridning.

4. Punktafgifter

Kommissionen foreslår nu, at der også fastsættes minimumsatser og ikke kun ensartede satser eller bånd. Kommissionen anfører, at der herved kan tages sundheds- og miljømæssige hensyn.

På alkohol- og tobaksområdet foreslås således minimumsatser. Hvorvidt et land som Danmark virkelig kan opretholde sine høje afgifter på dette område kommer meget an på, hvad man bliver enige om på rejsegodsområdet. Kommissionens udspil med en fordobling af kvoterne vil gøre det meget vanskeligt.

På mineralolieområdet vil Kommissionen af konkurrencemæssige årsager foreslå enten bånd eller ensartede satser. I visse tilfælde dog minimumsatser.

5. Provenutab for Danmark

Det er på nuværende tidspunkt svært at skønne over provenutabets størrelse for den danske statskasse, fordi man endnu ikke kender Kommissionens konkrete forslag.

Lars Matthiessen

Harmoniseringen af de direkte skatter

INDLEDNING*

1. Det hele begyndte for alvor i juni 1985. Da kom EF-Kommissionens Hvidbog, som angav retningslinierne for det indre marked. I 1986 vedtog EF-landene den ændring af Rom Traktaten, som benævnes Den europæiske Fællesakt, og dermed var der truffet formel beslutning om etableringen af det indre marked. I (den nye) artikel 8A i Traktaten om Det Europæiske Økonomiske Fællesskab (EØF) hedder det:

"Fællesskabet vedtager foranstaltninger med henblik på gradvis oprettelse af det indre marked i løbet af perioden indtil 31. december 1992 i henhold til bestemmelserne i denne artikel... Det indre marked indebærer et område uden indre grænser med fri bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital..."

De traktatmæssige forpligtelser til harmonisering findes i artikel 99 i EØF-Traktaten:

"Rådet, der træffer afgørelse med enstemmighed på forslag af Kommissionen og efter høring af Europa-Parlamentet, vedtager bestemmelser om harmonisering af lovgivningerne vedrørende omsætningsafgifter, forbrugsafgifter og andre indirekte skatter i det omfang, en sådan harmonisering er nødvendig for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion inden for den i artikel 8A fastsatte frist".

Man kan således konkludere, at Kommissionen ikke har stillet krav om en harmonisering af de direkte skatter. Når der alligevel må regnes med et ikke ubetydeligt pres for at harmonisere de direkte skatter skyldes det markedskræfterne og formentlig tillige overvejelser vedrørende bl.a. arbejdsudbuddet og effektiviteten i økonomien.

2. For alle de 12 EF-lande - og i et vist omfang også for andre lande - gælder det naturligvis, at tilpasningen til det indre marked må ske på en sådan måde, at mulighederne for at sikre de øvrige aktuelle stabiliserings-, fordelings- og allokeringspolitiske mål ikke forringes i væsentlig grad. For Danmark foreligger der en så speciel situation, at man har talt om den særlige danske problemstilling. Der er fremfor alt tre grunde hertil, som ikke er uafhængige af hinanden.

For det første er den offentlige sektor klart større i Danmark end i de øvrige EF-lande, og det giver naturligvis et tilsvarende større behov for opkrævning af skatter.

For det andet er der i Danmark tradition for at finansiere den offentlige sektor på en

*Indlægget er efterfølgende revideret og udvidet noget.

Tabel 1. Skattetryk og skattestruktur i EF-lande. Pct. af BFI, 1986

	Dan- mark	Lux. brg.	Fran- krig	Bel- gien	Hol- land	Stor- brit.	Ir- land	Vest- tyskl.	Græ- kenl.	Ita- lien ^c	Spa- nien
1. Indkomstskat	29,3	14,7	7,6	16,9	10,2	12,7	15,5	11,9	6,1	10,1	6,6
2. Arbejdsmarkedsbidrag											
a. arbejdsgiverafg.	0,7	7,5	13,8	8,7	8,7	4,2	4,1	8,0	5,9	9,2	11,0
b. lønmodt. bidrag	1,1	5,6	6,0	6,9	9,1	3,8	2,3	6,7	5,7	2,5	2,6
c. andre	0,0	0,8	1,7	1,3	3,6	0,2	0,0	0,8	1,9	1,2	1,0
3. 1 + 2 ialt	31,1	28,6	29,1	33,8	31,6	20,9	21,9	27,4	19,6	23,0	21,2
4. Vareskatter	21,4	13,3	14,8	12,1	13,0	14,1	19,9	10,5	18,8	9,4	11,9
5. Selskabsskatter ^a	2,2	8,8	2,4	3,0	3,3	4,6	1,7	2,3	1,2	2,7	1,5
6. Øvrige skatter ^b	4,2	3,4	3,9	1,0	2,0	5,9	1,7	1,3	1,3	1,3	2,0
7. Samlet skattetryk	59,0	54,0	50,3	50,0	49,0	45,5	45,5	41,6	41,0	36,4	36,7

Anm.: De samlede skatter og afgifter i tabellen svarer til OECD's definition af skattetrykket. På grund af manglende oplysninger er Portugal ikke medtaget i tabellen.

a) Gennemsnit for perioden 1980 til 1986.

b) Omfatter bl.a. formueskatter, ejendoms- og jordskatter og kapitalbeskatning.

c) Tallene er fra 1985, hvilket mindsker skattetrykket med godt 1,5 pct.point. Specificerede oplysninger findes imidlertid kun for 1985.

Kilde: OECD, 1988, Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965-1987, og Det økonomiske Råd, Formandskabet, Dansk Økonomi, Maj 1989

markant anden måde end de øvrige EF-lande (og Sverige og Norge med for den sags skyld). Dette belyses i Tabel 1 som viser skattetryk og skattestruktur 1986 i EF-lande ne bortset fra Portugal. Af tabellen fremgår det, at Danmark i langt højere grad end de andre EF-lande finansierer den offentlige sektor med indkomst- og vareskatter, hvori- mod arbejdsmarkedsbidrag - som nok retteligere burde kaldes lønskatter - er en meget betydelig finansieringskilde i de øvrige lande. Mere præcist udgjorde indkomst- og vareskatter 86 procent af det samlede skatteprovenu i Danmark i 1986 men kun 45-60 procent i de øvrige lande. Indkomstskatter alene svarede i Danmark for halvdelen af skatteindtægterne i 1986 med kun 15-34 procent i de andre lande. Omvendt bidrog arbejdsmarkedsbidrag kun med 3 procent af provenuet i Danmark men med 26-44 procent af de samlede skatteindtægter i de kontinentale EF-lande.

Det er givet at den afvigende danske skattestruktur i kombination med det høje danske skattetryk alt andet lige har skabt behov for en mere omfattende tilpasning af det samlede danske skattesystem til vilkårene i det indre marked end den, der er nødvendig i de andre lande. Men her kommer vi så til den tredje hovedgrund til den særlige danske problemstilling, nemlig det danske balanceproblem. Nogen udførlig diskussion af dette balanceproblem kan der ikke blive tale om her.

Igennem en årrække har Danmarks internationale konkurrenceevne ikke været tilstrækkelig god til at sikre de løbende valutaindtægter, som behøves for at dække de løbende udgifter til import og renter på udlandsgælden. Som følge heraf har der været varierende men betydelige underskud på den løbende betalingsbalance og hertil svarende låntagning i udlandet og øget udlandsgæld. Siden 1982 har regeringen ikke ønsket at bruge valutakurspolitikken til at forbedre den danske konkurrenceevne. De forsøg, der i samme periode har været på at føre indkomspolitik, har alt ialt ikke medført nogen afgørende forbedring af konkurrenceevnen. For dog at nedbringe underskuddene på betalingsbalancen har man i stedet ført en stram økonomisk politik, som under den internationale højkonjunktur de seneste år har resulteret i nulvækst i produktionen og en stigning i den i forvejen meget høje arbejdsløshed i Danmark.

Det er derfor klart, at der ved harmoniseringen af det samlede danske skattesystem vil være en række tunge samfundsøkonomiske bindinger at tage hensyn til. Af mange grunde er det naturligvis vanskeligt at mere præcist angive disse restriktioner, men i harmoniseringsovervejelserne vil de mulige virkninger på bl.a. konkurrenceevnen, betalingsbalancen, beskæftigelsen, det samlede skatteprovenu (og dermed på sigt den

offentlige sektors størrelse), borgernes samlede forbrugsmuligheder og den økonomiske fordeling veje tungt - udover ønsket om at bidrage til etableringen af det indre marked.

3. Det er naturligvis ikke uden videre givet, at etableringen af det indre marked nødvendiggør harmonisering af skatterne på alle områder. For at der skal opstå et behov for skatteharmonisering kræves givetvis, at fjernelsen af barrierer for den frie bevægelighed for varer, tjenesteydelser, personer og kapital fører til uønskede økonomiske dispositioner i et ikke acceptabelt omfang i tilfælde af, at en harmonisering ikke gennemføres. Det siger sig selv, at hvad der er uønskede dispositioner i et ikke acceptabelt omfang, må bero på en politisk og ikke på en nationaløkonomisk vurdering. Det er altså tænkeligt, at kvantitativt omfattende effekter af liberaliseringen på eet område ikke fører til harmonisering, fordi effekterne er acceptable, mens beskedne virkninger på et andet område resulterer i en harmonisering, fordi der politisk lægges stor vægt på at undgå disse effekter.

Endelig er det klart, at der findes mange andre barrierer for mobiliteten end dem, der kan elimineres med hjælp af lovgivning. Disse "teknisk-sociologiske" barrierer har ifølge sagens natur ulige stor betydning for bevægeligheden for varer, tjenesteydelser, personer og kapital. Det synes således klart, at bevægeligheden for finansielle tjenesteydelser og kapital - som kan sikres blot ved at benytte en telefon eller en telefax - er større end varers, som igen bevæger sig lettere end personer. Disse forskelle med hensyn til mobilitet er naturligvis af væsentlig betydning ved en vurdering af behovet for harmonisering, men som nævnt må denne vurdering også indeholde et politisk element.

4. Den amerikanske indkomstskattereform fra 1986 er af Bossons (1988) blevet karakteriseret som "an aggressive act of international tax competition", som andre lande vil være nødt til at forholde sig til. Der kan da heller ikke herske tvivl om, at denne amerikanske skattereform og i nogen grad også de britiske reformer fra 1984 og årene derefter ville have nødvendiggjort harmoniseringsovervejelser i andre lande også uden beslutningen om at etablere et indre marked. Sigtet med den amerikanske skattereform - som i store træk stemmer overens med den internationale tendens i det sidste tiår - kan kort udtrykt siges at være at sikre væsentligt lavere marginalsatter ved en udvidelse af beskatningsgrundlaget, således at det i langt højere grad end tidligere bliver

personernes og selskabernes "sande" indkomster, der udgør basen for beskatningen. På denne måde regner man med at kunne formindske indkomstskattesystemets samlede forvridende effekter på grundlaget for borgernes beslutninger vedrørende investeringer, opsparing og arbejdsudbud. Den samtidige sænkning af skattesatserne og udvidelsen af skattegrundlaget, samt de forventede "dynamiske" effekter af de lavere skattesatser, skulle betyde at skattereformens provenumæssige konsekvenser bliver beskedne. For så vidt angår den funktionelle fordeling, er der tale om en meget betydelig omlægning af skattebyrden fra personer til selskaber - over femårsperioden 1987 - 91 reduceres den personlige indkomstskat med ca. 120 mia dollars, mens selskabernes stiger med et tilsvarende beløb.

Der kan heller ikke herske tvivl om at den kommende svenske skattereform - med bl.a. meget betydelige sænkninger af marginalskatterne - vil gøre indtryk i nabolandene.

DEN PERSONLIGE INDKOMSTBESKATNING: UDVIKLINGSTENDENSER OG NUVÆRENDE REGLER

5. En række oplysninger om indkomstbeskatningen i udvalgte OECD-lande findes i de rapporter OECD, Skatteministeriet og Arbejderbevægelsens Erhvervsråd for nylig har udsendt. Også Sørensen (1989) indeholder oversigter over gældende skatteregler. Dette materiale trækkes der her på. I Tabel 2, der er hentet fra Sørensen (1989) præsenteres for EF-landene de aktuelle data vedrørende skattesatser, personfradrag og højeste intervalgrænse samt reglerne om rentefradrag. Tabel 3, lånt fra OECD (1989), antyder udviklingstendenserne ved at vise ændringerne i de højeste marginalskattesatser i OECD-landene 1986-89.

I nogle lande er der skattereformer i "pipelinen", som ikke kommer med, når der som i Tabel 3 sættes punktum med 1989. I denne sammenhæng er det derfor naturligt at betone, at det svenske forslag til skattereform bl.a. indebærer en reduktion af den højeste marginalskattesats fra 72 til omkring 50 procent. Iøvrigt bør det understreges, at skattesatser kan defineres på forskellige måder, hvorfor der kan forekomme lidt afvigende oplysninger i forskellige kilder.

På basis af de nævnte rapporter kan hovedtrækkene i de sidste års forandringer på den personlige indkomstbeskatnings område sammenfattes. Man kan da først konstatere, at der generelt er en klar tendens til lavere marginalskattesatser og en udvidelse af skat-

Tabel 2. Personlig indkomstbeskatning for enlige i EF omkring 1989

	Marginal skattesats (%)*	Person- fradrag (DKK)	Nedre grænse for højeste indkomstinter- val (DKK)	Fradragsret for renteudgifter på ejerboliglån	andre lån
Belgien	32-62	30.700	280.000	Ja, begrænset	Nej
Danmark	50-58	28.000	220.000	Ja, begrænset	Ja, begrænset
Frankrig	5-57	38.000	266.000	Ja, begrænset	Nej
Grækenland	18-50	15.700	245.000	Nej	Nej
Irland	32-56	21.000	96.000	Ja, begrænset	Nej
Italien	12-50	5.300	800.000	Ja, begrænset	Nej
Luxemburg	10-56	4.500	240.000	Ja	Ja
Nederlandene (1990)	35-60	15.500	286.000	Ja	Ja, begrænset
Portugal	16-40	16.500	141.000	Ja	Nej
Spanien	8-66	29.000	690.000	Nej, men specielt skattedrag ved huskøb	
Storbritannien	25-40	33.200	256.000	Ja, begrænset	Nej
Vesttyskland (1990)	19-53	22.000	430.000	Nej	Nej

a. Inklusive kommunale skatter.

Kilder. Arbejderbevægelsens Erhvervsråd (1989, p. 47), Arthur Andersen and Co. (1987), and Meldgaard (1989) samt Peter Birch Sørensen (1989)

Tabel 3. Ændringer i marginalsattesatser 1986-89.

Land	Højeste sattesats (procent)		Antal indkomstintervaller (a)	
	1986	1988/89	1986	1988/89
Australien	57 (b)	49	5	4
Østrig	62	50	10	5
Belgien (c)	77	61	12	7
Canada (c)	53	45	10	3
Danmark (c)	72	68	3	3
Finland (c)	67	60	11	6
Frankrig	58	57	12	12
Tyskland	56	56	i.a.	i.a.
Grækenland	63	50	18	9
Island (c)	57	35	3	1
Irland	58	56	3	3
Italien	62	50	9	7
Japan (c)	88	65	15	5
Luxemburg	57	56	21	24
Nederlandene (d)	72	60	9	3
New Zealand	57	33	6	2
Norge (c) (e)	66	54	8	3
Portugal (f)	60	40	11	5
Spanien	66	56	34	16
Sverige (c)	84	72	5	3
Schweiz	47	47	7	7
Tyrkiet	50	50	6	6
Storbritannien	60	40	6	2
USA	60	38 (g)	14	2

a) Eksklusive intervallet med nulskattesats.

b) Nedsat fra 60 til 55 procent i finansåret 1986-87. 57 procent var satsen gældende for året som helhed.

c) Inklusive skatter til delstater og kommuner m.m.

d) Skattereformen indebar en integration af sociale afgifter og skatter. I 1986 var den øvre indkomstgrænse for sociale afgifter under det højeste indkomstintervalls nedre grænse.

e) Inklusive en ekstraskat på 8,5 procent af indkomster over 185.000 DKK.

f) Sammenligninger med Portugal er vanskelige fordi systemet er blevet ændret totalt. I 1986 gælder den højeste marginalsattesats og antallet af intervaller "tillægsskatten", ser man på alle indkomstskatter, kan der blive tale om en marginalskat på 80 procent.

g) Baseret på en føderal sats på 28 procent. En højere sats på 33 procent gælder dog i et vist interval i hvilket visse fradrag m.m. nedtrappes.

i.a. ikke anvendelig

Kilde: OECD sekretariatskøn; oplysninger fra regeringerne. OECD (1989).

tegrundlaget ved at fradragmuligheder reduceres eller ophæves. Satsreduktionerne gælder typisk hele skatteskalaen, men i næsten alle lande lægges der stor vægt på, at reducere den højeste marginalsattesats. Som fremgår af Tabel 3, har 22 lande (når vi inkluderer Vesttyskland) siden 1986 nedsat den højeste marginalsattesats, kun to lande - Schweiz og Tyrkiet - har holdt topsatsen uforandret, og intet af de 24 lande har forhøjet den. For en række lande er der tale om meget store sænkninger af den højeste sattesats. Det gælder f.ex. for USA, Japan, England, Portugal, Island og Belgien (samt Sverige). Til gruppen med beskedne reduktioner hører bl.a. Vesttyskland, Frankrig, Irland og Danmark.

6. Hvad angår det nuværende niveau for den højeste marginalsattesats, kan det konstateres, at de angelsaksiske lande sammen med Island, Portugal, Schweiz og Østrig ligger lavest (under 50 procent). I landegruppen med høje satser (over 60 procent) indgår, som ses, Sverige, Danmark, Finland og Japan samt Holland og Belgien. Forudiskonteres den svenske skattereform ligger Danmark faktisk højest af alle lande.

Nu er det naturligvis begrænset, hvor meget sattesatserne kan sige om tyngden i personbeskatningen i forskellige lande. En mere præcis sammenligning kan gøres, hvis intervalgrænserne i landenes skatteskalaer omregnes til en fælles valuta. En sådan sammenligning med Danmark er udført for 9 EF-lande i Arbejderbevægelsens Erhvervsråds rapport. Undersøgelsen viser bl.a., at i Danmark nås en marginalsat på 50 procent ved langt lavere indkomster end i de andre EF-lande.

For så vidt angår den personlige indkomstbeskatning, må man således konkludere, at beskatningen af såvel lave som høje indkomster er hårdere i Danmark end i EF-landene og de fleste andre lande.

7. I en diskussion af personers mobilitet og behovet for skatteharmonisering er det naturligvis ikke nok at se på selve indkomstbeskatningen, der må også tages hensyn til indkomstafhængige ydelser/takster samt til arbejdsgiverbidrag.

De væsentligste årsager til samspilsproblemer (som de kaldes i Danmark) er reglerne om nedtrapning af boligstøtte, tilskud til daginstitutionsbetaling og - før 1. juli 1987 - børnetilskud. En illustration af, hvad nedtrapning ved stigende indkomst kan betyde for den effektive marginalsattesats, er vist i Tabel 4. Tabellen, der er beregnet med hjælp

Tabel 4. Den sammensatte marginalprocent for en enlig forsørger, der bor til leje, med 2 børn i hh. vuggestue og børnehave. 1989

Bruttoindkomst	Bidrag fra indkomst-skat ^a	Bidrag fra bolig-støtte ^b	Bidrag fra tilskud til daginst. ^c	Ialt marginalskat
80.000-116.700	50,1	10,9	27,1	88,1
116.700-140.700	51,6	11,2	27,9	90,7
140.700-150.800	57,6	11,2	27,9	96,7
150.800-152.000	57,6	18,8	27,9	104,3
152.000-205.900	57,6	18,8	0,0	76,4
205.900-216.400	57,6	0,0	0,0	57,6
216.400-	68,7	0,0	0,0	68,7

- Summen af den statslige, gennemsnitlige kommunale- og kirkeskatteprocent er 51,6 pct. På grund af 3 pct.-fradraget reduceres den marginale skatteprocent til 50,1 ved en (personlig) indkomst under 116.667 kr. 6 pct.-beskatning begynder, når summen af den personlige og positive nettokapitalindkomst overstiger 140.700 kr. og 12 pct. beskatning begynder, når den personlige indkomst overstiger 216.400 kr. Ved beregningen er det forudsat, at den enlige har fradragsberettigede udgifter til kontingenter på 6.500 kr.
- Bidraget afhænger af boligens størrelse. Aftrappingsintervallets længde afhænger af huslejens størrelse.
- Bidragets størrelse afhænger af daginstitutionstaksten efter evt. søskenderabat og pædagogiske fripladser. I eksemplet er der regnet med de landsgennemsnitlige takster for de 2 institutionstyper, og der er ikke taget hensyn til søskenderabat.

Kilde: Økonomiministeriet, 1989. Lovmodelberetning maj 1989.

af Økonomiministeriets lovmodel, gælder for en enlig forsørger med to børn. Som det ses, kan samspilsproblemet resultere i marginalskatte på over 100 procent. Det er derfor klart, at de højeste marginalskatte ikke rammer skatteyderne med de højeste indkomster, men gruppen af indkomstmottagere med børn og lave eller middelstore indkomster.

At modstykket til det meget høje indkomstkattetryk i Danmark er de øvrige landes gennemgående høje arbejdsgiverafgifter fremgår klart af Tabel 1. Ser man på de to skatter under eet er forskellene i skattebyrde derfor forholdsvis begrænsede. Omkostningsmæssigt gør det ingen forskel for virksomhederne, hvorledes en given lønsum fordeler sig på kontantløn, kildeskat og arbejdsgiverafgifter (vi ser her bort fra eventuelle rentegevinster i forbindelse med skatteopkrævningen). Tilbage står derfor spørgsmålet, om det for lønmottagernes overvejelser spiller nogen rolle, om skatten på deres arbejdsindkomst har form af en almindelig indkomstskat eller en arbejdsgiverafgift.

INDKOMSTBESKATNING, ARBEJDSUDBUD OG MOBILITET

8. Hvorledes menneskers arbejdsindsats påvirkes af ændringer i lønnen efter skat (lønforskelle), forklares teoretisk i teorien om arbejdsudbud. Individet forudsættes at have en nyttefunktion, som gør det muligt at veje nytten ved eksempelvis en stigning i forbruget, mod det offer mindre fritid medfører. Samtidig begrænses individets forbrugsmuligheder af den individuelle budgetrestriktion, som afhænger af den potentielle indkomst og indkomstskattesystemet. Kendskabet til nyttefunktionen og budgetrestriktionen gør det muligt for personen at foretage en nyttemaksimering i den givne situation. Derved bestemmes arbejdstid, fritid og indkomsten, når lønnen er given. Hvis f.ex. skattesatserne øges, vil der være en tilskyndelse til at arbejde mindre, fordi fritid er blevet billigere (substitutionseffekten). Samtidig giver nedgangen i disponibel indkomst en tilskyndelse til at arbejde mere, fordi en given forbrugsstandard nu må sikres ved en større arbejdsindsats end før (indkomsteffekten). Det samlede resultat vil naturligvis i høj grad afhænge af nyttefunktionens og skattesystemets egenskaber jvf. fx Matthiessen (1987). At de to effekter, som ses, trækker i hver sin retning, betyder at nettoeffekten af skattestigningen ikke kan bestemmes teoretisk, men må afgøres ved

empiriske undersøgelser.¹

9. I tidligere empiriske studier af sammenhængen mellem nettoløn og arbejdsudbud var konklusionen ofte, at arbejdsudbuddets lønelasticitet var lav, specielt på kort sigt. Nyere undersøgelser baseret på forbedrede metoder tyder imidlertid på, at sammenhængen mellem arbejdsudbud og indkomstbeskatningen er stærkere end tidligere antaget. Dette synes også at fremgå af nye nordiske undersøgelser af Blomquist (1983) og (1989) samt Strøm m.fl. (1989).

I Blomquist (1989) undersøges, hvilke virkninger på arbejdsudbud og skatteprovenu det ville have fået, hvis en række alternative nedsættelser af de svenske indkomstskattesatser var blevet gennemført i 1988. Sænkningerne tænkes at ske med 4-5 procentpoint dels i den lave ende af indkomstskalaen, dels i den høje ende. Også en sænkning på 10 procentpoint for middelstore indkomster simuleres. Resultaterne af beregningerne er ret entydige. Der er en klar tendens til relativt betydelige udbudseffekter, som bliver større jo større indkomsten er. Desuden er skattesænkningerne selvfinansierende, når der tillige tages hensyn til virkningerne på lønskatter og moms.

Undersøgelsen af Strøm m.fl. (1989) adskiller sig fra Blomquist (1989) ved at se på skatteændringers virkninger ikke blot på arbejdsudbud og skatteprovenu, men medtager tillige effekten på indkomstfordelingen. Hertil kommer, at beregninger udføres for såvel Norge og Sverige som Finland. Ved en marginalskatte-reduktion på 10 procent fås en stigning i de gifte kvinders arbejdsudbud på omkring 2 procent i Finland og Norge. Med samme sænkning indsat i en alternativ model, bliver stigningen i arbejdsudbuddet for gifte norske mænd på godt 2 procent og over 3 procent for gifte norske kvinder. Derimod fås langt svagere stigninger i arbejdsudbuddet for gifte mænd og kvinder i Sverige. I modsætning til Blomquist finder Strøm m.fl. ikke, at de undersøgte skattesænkninger er selvfinansierende. Det skyldes formentlig bl.a., at lønskatter og moms ikke inddrages i beregningerne. Endelig viser undersøgelsen af Strøm m.fl. at en skattereform med en mindskning af den formelle progression hverken i Sverige eller Norge fører til en mere ujævn fordeling af disponible indkomster. Det beror på, at

¹ Mod dette ræsonnement har Peter Englund indvendt, at skatter ikke bare forsvinder i den blå luft, men også på marginalen bruges til offentlige ydelser, der giver en positiv indkomsteffekt. En skattestigning skulle derfor entydigt formindske arbejdsudbuddet ifølge Englund (1989) s.5.

skatteyderne tilpasser sig til de nye skatteregler, således at indkomsterne før skat bliver jævner fordelt end før.

Efter omtalen af de empiriske undersøgelser af skatternes betydning for arbejdsudbudet er det nødvendigt at understrege, at disse undersøgelser resultater formentlig kun i et ganske begrænset omfang siger noget om skatternes betydning for personers internationale mobilitet. Det skyldes, at overvejelserne om emigration af indlysende grunde er langt mere komplicerede end overvejelser om at ændre sit udbud på det lokale arbejdsmarked. I determinanterne for arbejdsudbud over grænserne kan man i virkeligheden se et nyt empirisk forskningsområde.

10. Økonomiministeriet (1989) kap. 5 indeholder en statistisk analyse af udvandringen af danske statsborgere de seneste årtier. Det kan være af interesse at kort nævne nogle af undersøgelsens resultater.

Der har igennem 1980'erne været tale om en nettoudvandring af danske statsborgere, og vandringerne er konjunkturfølsomme. Der er dog ikke tale om nogen særlig stor udvandring fra områder med en arbejdsløshed over landsgennemsnittet. 1984-88 er det årlige antal udvandrede steget fra ca. 16.700 til omkring 23.600 eller med godt 40 procent. Hvad angår tilbageflytning, kan et meget fast mønster konstateres, uanset om udvandrerårgangen er lille eller stor. 30 procent af udvandrerne vender tilbage indenfor et år, og 65 procent inden der er gået 5 år. Omvendt er 25 procent ikke vendt tilbage i løbet af 10 år. Om indkomst- og formueforholdene viser undersøgelsen at udvandrere under 40 år - der udgør en stor majoritet af de udvandrede - havde et indkomstniveau under gennemsnittet, mens omvendt ældre udvandrere havde relativt høje indkomster og stor formue. Vedrørende gruppen med høj indkomst og formue er Økonomiministeriets konklusion, at "skattemæssige overvejelser formentlig (er) indgået blandt motiverne".

11. Trods reelle nye forskningsindsatser er det næppe kontroversielt at hævde, at vor indsigt i sammenhængene mellem løn og beskatning, arbejdsudbud og mobilitet er for begrænset til at muliggøre mere præcise udsagn om arbejdskraftens bevægelighed i EFs indre marked uden og med harmonisering af indkomstbeskatningen. Som nævnt tyder nye undersøgelser på, at afhængigheden mellem indkomstbeskatning og arbejdsudbud er stærkere end tidligere antaget. Helt generelt er der formentlig også grund til at regne med at øget internationalisering vil forøge arbejdskraftens mobilitet over lan-

degrænserne. Et forhold, der trækker i den retning er f.ex. Ef-direktivet, som pålægger medlemslandene at godkende eksaminer aflagt i andre medlemslande. Det skal endvidere betones, at selv om arbejdsstyrkens internationale mobilitet skulle kunne antages at være lav totalt set, kan en harmonisering af indkomstbeskatningen stadig være ønskelig, hvis de mobile tilhører "strategiske" grupper, såsom virksomhedsledere, forskere og andre med specielle kvalifikationer. Omvendt kan det også i det indre marked være ønskeligt at udenlandske virksomheders etablering i Danmark ikke hæmmes stærkt af høj indkomstbeskatning af de ansatte.

MARGINALSKATTER OG LØNSTIGNINGSTAKT

12. I de seneste år har man i Danmark (og andre lande) påny diskuteret sammenhængen mellem den progressive indkomstbeskatning og lønstigningstakten, som ved fast valutakurs er afgørende for konkurrenceevnen.

Således indgår marginalskaatesænkninger som et væsentligt element i den borgerlige regerings PLANEN, idet en sådan skattereform forventes at dæmpe lønkravene i de kommende år. Det kan være rimeligt at illustrere denne tankegang med et par regneeksempler. For at kunne opstille sådanne eksempler er det nødvendigt at gøre nogle forenkende forudsætninger. Det antages derfor, at økonomien består af en konkurrenceudsat sektor (fremstillingsvirksomhed m.m.), hvor priserne er internationalt bestemt og en beskyttet sektor (den offentlige sektor m.m.), hvor priserne bestemmes som forskellen mellem lønstigningstakten - der er fælles for sektorerne - og sektorens produktivitetstigning. De to sektorer antages her at være lige store. Produktivitetstigningen i den beskyttede sektor forudsættes at være 1 procent per år, mens den internationale inflation er 2 procent. Den strategiske størrelse vedrørende indkomstskattesystemet er den såkaldte udbyttekvote e , som afhænger af marginalskaatesatsen m , og den gennemsnitlige skattesats g , således at

$$e = \frac{1 - m}{1 - g}$$

Udbyttekvoten angiver, hvor stor en stigning i den disponible indkomst der opnås, når indkomsten før skat stiger med een procent. Til at begynde med antages udbyttekvoten at være lig med 0.70 - det vil være tilfældet med en marginalskaatesats på 56.6 procent og et indkomstskattetryk på 38 procent.

13. Antag nu at lønmodtagerne vælger at formulere lønkravene med sigte på at opnå en stigning i den reale disponible indkomst på 1 procent, og at der er mulighed for at gennemdrive disse krav. Med de her anvendte forudsætninger, bliver det nødvendige nominelle lønkrav en stigning på 7.5 procent. Den samlede prisstigning i landet bliver da 4.2, og derved sikres netop, at stigningen i realindkomsten efter skat bliver 1 procent.

Lad os nu ændre eksemplet ved at marginalsattesatsen i stedet for 56.6 procent er 59.7 procent, mens alle andre forudsætninger er de samme som før. Da skattetrykket altså stadig er 38 procent, bliver udbyttekvoten nu kun 0.65 mod før 0.70. I denne situation må lønmodtagerne kræve en lønstigning på 10 procent for at nå den ønskede stigning i real disponibel indkomst på 1 procent.

I de valgte eksempler er det altså en marginalsattestigning på 3 procentpoint, som resulterer i en opgang i lønstigningstakten på 2 1/2 procentpoint. Fra et konkurrenceevnesynspunkt ville en sådan yderligere lønstigning naturligvis være problematisk. Det skal understreges, at de to eksempler er valgt for at illustrere en sandsynlig sammenhæng mellem indkomstbeskatning og lønstigningstakt, og de skal ikke opfattes som andet end grove regnecksempler.

HARMONISERING AF INDKOMSTBESKATNINGEN ELLER EJ?

14. Udgangspunktet for diskussionen om harmonisering af beskatningen er helt klart de forskellige skattegrundlags internationale mobilitet. For så vidt angår indkomstbeskatningen, er forskelle i skattetrykket naturligvis ikke det eneste afgørende. Et belæg herfor er den beskedne interne mobilitet i Danmark trods de ikke ubetydelige forskelle i de kommunale skatteprocenter. Afgørende for en emigrationsbeslutning er i stedet størrelsen af de forventede forskelle i skattetrykket for arbejdsindkomst (eventuelt) i de resterende aktive år kombineret med et skøn over den forventede værdi for emigrantfamilien af forskelle i offentlige ydelser. Af stor betydning for den gennemsnitlige skat er selvsagt også den skattemæssige behandling dels af renteudgifter til egen bolig, dels af pensionsindskud og pensionsudbetalinger.

Det siger sig selv, at der udover forholdet skat/offentlige ydelser er en lang række andre faktorer, der vil indgå i overvejelser om emigration, f.ex. lønniveau, uddannel-

sesmuligheder, sociale, sproglige og kulturelle barrierer, klima etc.

15. Diskussionen om en tilpasning af det danske skattesystem til de andre EF-landes har i høj grad været baseret på regeringens PLANEN og Socialdemokratiets udspil GANG I HALVFEMSERNE, der blev præsenteret i foråret 1989. Selv om forhandlingerne mellem de to parter ikke i 1989 førte til enighed om en skattereform II til afløsning af skattereform I fra 1986, kan de to planer næppe betegnes som inaktuelle. I Socialdemokratiets plan indgår et forslag om en delvis overgang fra nettoindkomstbeskatning til en bruttolønsskat, som kort skal nævnes her. Udover at bruttolønsskatten muliggør en nedsættelse af den almindelige indkomstskat begrundes forslaget med, at det vil få den danske skattestruktur til at minde om de øvrige EF-landes (og Sveriges og Norges). Ifølge forslaget skal arbejdsgiveren indbetale afgifter på 25 procent af alle lønudbetalinger, honorarer, vederlag samt værdien af personalegoder. Også personlig indtægt, som trækkes ud af en selvstændig erhvervsvirksomhed, pålægges afgift. Eftersom afgiften formindsker det sædvanlige indkomstskattegrundlag med 25 procent, nedsættes skattesatserne svarende hertil. Det betyder f.eks., at den almindelige indkomstsattesats på 52 procent kan nedsættes til 36 procent, idet $52 = 25 + 36(1 - 0.25)$. Endvidere nedsættes bundgrænserne for 6- og 12-procentskatterne med 1/4. For yderligere detaljer vedrørende forslaget - hvis chancer for at blive gennemført for nærværende må betegnes som ret usikre - henvises til Arbejderbevægelsens Erhvervsråd (1989) kap. 5. Det skulle føre for vidt at diskutere forslagets konsekvenser her. Det er dog åbenbart, at overgangen fra nettobeskatning til bruttobeskatning giver en øget skattebelastning. Denne modsvarer ved nuværende skattesats for almindelig indkomst 16 procent af de samlede fradrag.

16. Når man i den internationale skattedebat og i de gennemførte skattereformer de seneste år i udlandet har lagt stor vægt på marginalsattesænkninger og reducerede fradrag, så beror det formentlig langt mere på ønsket om at formindske betydningen af forvriddinger og opnå "dynamiske effekter" (øget arbejdsudbud) end på et ønske om at begrænse udvandringen af iværksættere til lavskattelande. Et yderligere motiv har formentlig været ønsket om at gøre indkomstbeskatningens fordelings effekter mere entydige (ved at afskaffe fradragmuligheder).

I den danske debat synes skattekiller og de heraf følgende effektivitetstab i økonomien

ikke at have spillet nogen større rolle som argumenter for en skattereform. Derimod er som nævnt lavere marginalsatser blevet foreslået af regeringen i PLANEN for at forøge mulighederne for en effektiv indkomspolitik jvf. også økonomiminister Helweg Petersen (1989). Hidtil er det dog snarest de omstændigheder, der taler imod en harmonisering af den personlige indkomstbeskatning og for status quo, som har vejet tungt i diskussionen i Danmark.

Både i Danmark og i udlandet er det en almindelig opfattelse, at personers internationale bevægelighed er ret lav bortset fra mindre grupper af veluddannede med kvalifikationer, der findes et internationalt marked for. Hertil kommer ønsket om at bibeholde en stor offentlig sektor i Danmark. I de sidste år har den offentlige sektor været under et vist pres, fordi opretholdelsen af det nuværende høje danske afgiftsniveau vanskeliggøres af den gradvise etablering af det indre marked. Endelig har man i Danmark lagt stor vægt på den progressive indkomstbeskatnings traditionelle (men noget usystematiske) omfordelende funktion. På den baggrund konkluderer f.ex. "vismændene" at "der (er) ikke stærke grunde til generel harmonisering af landenes indkomstskattesystemer", se DØRF (1989) s. 113.

På lidt længere sigt forekommer det dog sandsynligt at afvejningen af de mange relevante hensyn vil indebære en dansk tilnærmelse til de andre landes indkomstskattesystemer. En drivkraft bag en sådan harmonisering vil være ønsket om at formindske skattekillerne og dermed effektivitetstabene i økonomien. Det er vanskeligt at forestille sig, at man i Danmark i længden skulle vælge at se bort fra dette moment, når der lægges stor vægt på det i de lande, vi plejer at sammenligne os med. En anden pådrivende faktor vil være ønsket om at reducere økonomiens inflationstilbøjelighed. En tredje drivkraft vil - som i andre lande - være ønsket om at holde på og tiltrække talenter i en for hvert år mere og mere internationaliseret verden. Denne "prognose" indebærer således, at graden af skatteharmonisering til syvende og sidst ikke kun bestemmes af ønsket om at bibeholde den offentlige sektors nuværende omfang og finansiering samt af skatteydernes større eller mindre mobilitet men tillige af de krav, man internationalt stiller til et moderne indkomstskattesystem.

BESKATNINGEN AF KAPITALINDKOMSTER

17. EF-direktivet om frie kapitalbevægelser blev vedtaget 24. juni 1988 og træder i kraft 1. juli 1990, idet dog Spanien, Portugal, Grækenland og Irland kan vente med at ophæve sine restriktioner til 31. december 1992 (da det indre marked ifølge planerne skal starte). Danmark har opfyldt direktivet siden 1. oktober 1988. Det er værd at bemærke, at liberaliseringen også omfatter kapitalbevægelser mellem EF-lande og lande udenfor EF.

Som allerede nævnt, må der regnes med en overordentlig stor mobilitet på de internationale finansielle markeder. Kapitalen vil uvægerligt søge sig derhen, hvor afkastet, ved given risiko, er størst regnet efter skat. Et ikke uvæsentligt risikoelement er usikkerheden om valutakurserne. Tendensen til stigende kapitalmobilitet vil naturligvis blive forstærket i samme takt, som EF-landene tager nye skridt på vejen mod indbyrdes fastlåste valutakurser, respektive en møntunion. Omvendt må man regne med, at kapitalliberaliseringen ikke vil være uden betydning for valutakursudviklingen. Dette spørgsmål skal ikke drøftes videre her.

Kapitalliberaliseringen accentuerer i det mindste tre væsentlige problemer som langt fra er nye. Det første gælder skatteunddragelse for så vidt angår kapitalindkomster. Der kan ikke herske tvivl om, at mulighederne for og det faktiske omfang af skatteunddragelse forøges ved kapitalliberaliseringen, bl.a. fordi der ikke samtidigt gennemføres fælles EF-regler om indberetning af kapitalindkomster til skattemyndighederne. Det andet problem - som ikke er uden sammenhæng med det første - drejer sig om fordelingen mellem landene af provenuet fra beskatningen af kapitalindkomster. For det tredje er det givet at liberaliseringen resulterer i en skærpet konkurrence om markedsandelen på de finansielle markeder. I et lokalt perspektiv er spørgsmålet om København, Stockholm eller Hamburg skal være det finansielle centrum i Nordeuropa. Det siger sig selv, at det er meget store økonomiske (og politiske) interesser, som står på spil, når der skal findes løsninger på disse problemer.

18. Tabel 5 viser med hvilket satser, der trækkes kildeskat af renteindkomster i EF-landene. Som ses, er der tale om en ret betydelig variation. Ingen lande opkræver kildeskat af renteindtægter fra Holland, Luxembourg og Danmark, mens rentebetalinger fra Grækenland, Spanien og Portugal kildebeskattes i så godt som alle lande, i mange

Tabel 5. Kildeskattesatser (%) på renteindkomster i EF 1987.

Beta- ling til	Bel- gien	Dan- mark	Fran- krig	Græken- land	Ir- land	Italien	Luxem- bourg	Hol- land	Por- tu- gal	Spa- nien	Stor- britan- nien	Vest- tysk- land
Belgien	25	15	15	10	15	15	0	0	15	15	15	0
Danmark	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Frankrig	15 ^a	0	0	a	0	15 ^a	10 ^a	10 ^a	12 ^a	10	10 ^a	0
Grækenland	25-49	25-49	10	25-49	25-49	10	25-49	10	25-49	25-49	0	10
Irland	15	0	0	35	35	10	0	0	35	35	0	0
Italien	15	15	15	10	10	12.5 ^a	10 ^a	15	15	12	a	0 ^a
Luxembourg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Holland	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Portugal	15	15	12	30 ^b	30 ^b	12 ^b	30 ^b	30 ^b	30 ^b	15	10	15
Spanien	15	10	10	20	20	12	10	10	15	20	12	10
Stor- britannien	15	0	10	0	0	27	0	0	10	12	27	0
Vesttyskland	15 ^c	0	0	10 ^c	0	25	0	0	15 ^c	10 ^c	0	0 ^c

a. Specielle regler gælder. b 15% på "deposit interest". c. Der er visse undtagelser.

Kilde: Arthur Andersen and Co.: "Western Europe: A Tax Tour", 1987. Peter Birch Sørensen (1989).

tilfælde med forholdsvis høje satser. Længst i retning af ikke at opkræve kildeskat går Vesttyskland.

Kommissionen har foreslået en kildeskat på 15 procent for rentebetalinger til EF-borgere, men hidtil har forslaget ikke kunnet samle flertal. Til de lande, der modsætter sig kildeskatten, hører Vesttyskland, England og Irland. Kommissionen har endvidere overvejet at foreslå en kildeskat på aktieudbytter.

Når kildeskatten på renter af udbytter ikke er en løsning på kontrolproblemet, så beror det dels på, at kapitalindkomster i form af kursgevinster (samt fortjenester på optioner og futures) ikke omfattes af kildeskatten, dels på at liberaliseringen som nævnt også gælder kapitalbevægelser til og fra lande udenfor EF. Som fremhævet i Arbejderbevægelsens rapport (s. 32) vil der uden en fuldt dækkende kildeskat være en tilskyndelse til at omforme renteindtægter og udbytter til kapitalindkomst, der ikke opkræves kildeskat af. De nødvendige skattearrangementer kan eventuelt gennemføres med bistand af finansielle institutter uden for EF-området.

19. Situationen for nærværende er altså den, at såvel reglerne om kildeskat af renteindkomster som den samlede beskatning af kapitalindkomster i EF-landene og i andre industrilande er højst forskellig. Det samme gælder reglerne om indberetning. Hensynet til et effektivt fungerende finansielt marked i EF kunne derfor tale for en harmonisering af landenes regler om kapitalindkomstbeskatning. En løsning kunne simpelthen være en helt ensartet beskatning af kapitalindkomster i EF, som ville gøre skattemæssigt betingede kapitalbevægelser uinteressante. En eliminering af renteforskellene før skat ville da også betyde ensartede renter efter skat. En speciel variant af denne løsning er den, hvor skattesatsen for kapitalindkomst sættes lig med nul i alle landene. En anden løsning kunne være at helt opgive indkomstbeskatningen og gå over til en direkte forbrugsskat. Under en sådan behandles alle former for kapitalindkomst skattemæssigt på samme måde, da skattesatserne pr. definition er lig med nul. En udførlig diskussion af den direkte forbrugsskat findes i Arbejderbevægelsens rapport (s. 166-239).

I den nuværende situation er der imidlertid ikke meget, der tyder på, at der i løbet af de nærmest kommende år kan skabes enighed om fælles retningslinier for beskatningen af kapitalindkomster i EF-landene. Det væsentligste problem ved en harmonisering er selvsagt at enes om det fælles niveau. I lande med høje skattesatser vil der givetvis rejses indvendinger mod en lempelse af beskatningen med henvisning bl.a. til den

offentlige sektors finansiering og indkomstfordelingshensyn. Tilsvarende vil der fremføres kritik af skatteforhøjelserne i lande, hvor sådanne skulle gennemføres. En komplicerende omstændighed er det naturligvis, at kapitalliberaliseringen som nævnt også omfatter lande uden for EF, eftersom dette begrænser betydningen af en eventuel harmonisering af kapitalindkomstbeskatningen i EF.

Alternativet til en besluttet harmonisering er formentlig, at markedskræfterne i sidste instans afgør sagen. Man må da regne med, at mindste fællesnævner vil være bestemmende, dvs. den finansielle kapital vil søge til de delmarkeder, hvor afkastet efter skat er størst. Denne situation udsætter naturligvis højskattelændene for et stærkt pres, og det vil være vanskeligt for disse lande at opretholde kapitalindkomstbeskatningen på det ud fra andre hensyn ønskede niveau. Resultatet kan således blive en successiv markedsbetinget tilpasning af skattesatserne for kapitalindkomst i de forskellige lande til den mindste fællesnævner.

Et påfaldende træk ved en del af litteraturen om det kommende indre finansielle marked er, at de skattemæssige aspekter behandles yderst summarisk. Et klart eksempel herpå er Kommissionens egen præsentation og eksperternes diskussion af det europæiske finansielle marked i European Economy No 36. En nærliggende forklaring til denne tilbageholdenhed kan være de betydelige teknisk-politiske vanskeligheder ved en skat-teharmonisering på dette område.

BESKATNINGEN AF PENSIONSORDNINGER

20. Som det eneste EF-land opkræver Danmark indkomstskat af det løbende afkast af pensionskapital, den såkaldte realrenteafgift. Skatten indførtes i 1984 og indbragte i 1989 omkring 19 mia DKK. Skattens statsfinansielle betydning er således langt fra marginal. Formålet med skatten er at lægge et loft over den tidvis forholdsvis høje realrente på pensionsordninger. Realrenteafgiften udformedes derfor, således at det gennemsnitlige reale afkast efter skat på pensionskapital højst kunne blive 3.5 procent. For at sikre dette krævedes i 1989 en skattesats på 56 procent. Det skal nævnes, at der ikke svares realrenteafgift af opsparring placeret i aktier og indexobligationer (hvilket selvsagt har påvirket kurserne for disse papirer). Generelt afhænger den skattemæssige behandling af pensionsordninger i Danmark af, om der er tale om ratepension (med løbende udbetalinger) eller kapitalpension (med engangsudbetaling). Om ratepensioner gælder,

at der uden begrænsning er fradragsret for indbetalinger og udbetalinger beskattes som personlig indkomst. For så vidt angår kapitalpensioner er der en begrænset fradragsret for indbetalinger (1989 højst 27.100 DKK) og en skat på 40 procent af udbetalingen.

Danmark har således fået et ganske specielt harmoniseringsproblem i relation til EF. Spørgsmålet er, om den danske realrenteafgift kan opretholdes, efter at det indre marked fra 1. oktober 1988 er virkeliggjort på dette område, således at danskere nu frit kan indgå aftaler om pensionsordninger med udenlandske pensionskasser m.m. Realrenteafgiften må derfor siges at accentuere det som i indledningen kaldtes den særlige danske problemstilling.

21. De danske myndigheder ønsker helt klart at bevare realrenteafgiften. Der er derfor indført en værneregel, som indebærer, at fradragsret for indbetalinger er gjort betinget af, at der svares realrenteafgift af det løbende afkast af pensionsopsparingen. Om denne regel isoleret set medfører en diskriminerende behandling af visse skatteydere eller ej skal være usagt her. Nok så afgørende er det, at fradragsretten ikke under alle omstændigheder vejer tungere end realrenteafgiften.

Med et givet pensionsindskud og given realrenteafgiftssats afhænger den samlede strøm af realrenteafgifter af den opnåede gennemsnitsrente på pensionsopsparingen og løbetiden. Man kan nu beregne nutidsværdien af de erlagte realrenteafgifter og sammenligne med skattebesparelsen fradraget for indskud giver. Ved et renteniveau på f.ex. 10 procent og en realrenteafgift på 56 procent, viser det sig da, at løbetiden blot behøver at overstige 12 år for at alternativet uden fradragsret og realrenteafgift er fordelagtigere end alternativet med fradragsret og realrenteafgift. Ved en lavere realrenteafgift end 56 procent bliver den kritiske løbetid givetvis længere.

Hvorom alting er, viser eksemplet, at unge og yngre mennesker i Danmark, der ønsker en pensionsordning med fordel kan give afkald på den danske fradragsret for indbetalinger, hvis realrenteafgiften kan undgås ved at vælge en udenlandsk pensionskasse.

Spørgsmålet, om den danske realrenteafgift vil kunne opretholdes i det indre marked, er endnu ikke endeligt afklaret. De tilkendegivelser, der er kommet fra EF, tyder på det vil blive vanskeligt at fastholde den. Eftersom Danmark går enegang her, er det svært ikke at opfatte realrenteafgiften som en diskriminerende hindring for handel med finansielle tjenesteydelser på linie med en told, der bremser varehandel. Specielle

sanktioner mod skatteydere, der søger at undgå realrenteafgiften må i så fald opfattes på samme måde. Omvendt kan Danmarks specielt store tilpasningsproblemer måske tale for en forstående EF-holdning (eventuelt udmøntet i en lempelig afviklingsordning).

ERHVERVSBEKATNINGEN

22. Som nævnt er der ikke nogen traktatmæssig forpligtelse til harmonisering af erhvervsbeskatningen i EF, men uanset dette arbejder Kommissionen med forslag til fælles regler om opgørelse af indkomst ved erhvervmæssig virksomhed samt med forslag om grænser for selskabsskattesatser. Kommissionens arbejde på dette område er formentlig ikke uden forbindelse med harmoniseringspres, der udgår fra markedskræfterne. Kommissionens udkast til fælles regler fra maj 1988 er i høj grad præget af den amerikanske skattereform fra 1986, dvs. der sigtes imod en væsentlig udvidelse af skattebasen og lavere skattesatser.

Tabel 6 og 7 indeholder oplysninger om skattesatser, afskrivningssatser og andre regler vedrørende erhvervsbeskatningen i EF-landene for de seneste år. Rammen for dette indlæg tillader ikke en nøjere sammenligning af de forskellige landes skatteregler. Det er imidlertid åbenbart, at variationerne i skattereglerne er ganske betydelige. Det ses også, at selskabsskattesatsen var meget høj i Danmark i slutningen af 1980'erne, men da samtidig afskrivningsreglerne var særdeles gunstige både for maskiner og bygninger, lå den effektive selskabsbeskatning i Danmark formentlig ikke over EF-gennemsnittet.

Det kan tilføjes her, at selskabsskatten i Danmark i slutningen af 1989 blev nedsat fra 50 til 40 procent med virkning fra 1990. Samtidig øgedes på anden vis beskatningen af virksomhederne i den finansielle sektor, og selskabers adgang til investeringsfondshensættelse blev ophævet. For virksomhederne under ét er den samlede skattelettelse derfor relativt beskedent, mens individuelle virksomheder kan opnå en ikke uvæsentlig lettelse.

23. Der er grund til at tro, at det seneste tiårs liberalisering af internationale transaktioner har gjort ikke blot små men også store økonomier mere åbne. En konsekvens heraf er, at virksomhedernes beslutninger om den geografiske lokalisering af produktion, realinvesteringer og overskud i højere grad end før påvirkes af forskelle i skatteregler

landene imellem. Samtidig er det klart, at spørgsmålet, om det ene eller det andet land skal foretrækkes ved lokaliseringen af produktion og investeringer, også afhænger af en lang række andre forhold såsom f.eks. arbejdskraftens, råvarenes og produktmarkedernes geografiske placering, lønniveau, arbejdsmarkedernes stabilitet, transportomkostninger osv.

Som fremhævet af Bossons må man endvidere regne med, at det er forskellige skattemæssige overvejelser, der vil være afgørende for de internationalt opererende virksomheders adfærd afhængigt af, om virksomhederne skal træffe beslutning om den geografiske fordeling af de løbende aktiviteter og overskuddet, de løbende investeringer eller nye satsninger med særlig stor risiko.

En fordelagtig placering af et givet overskud kan mange gange sikres ved rene skattearbitragedispositioner. Det er yderst vanskeligt for myndighederne at forhindre, at virksomheder med aktiviteter i flere lande bruger "transfer pricing" til en geografisk omfordeling af et overskud. Også udgifter til forskning og udvikling kan omfordeles mellem filialer i forskellige lande. Er disse tiltag ikke tilstrækkelige til at sikre en skattemæssig optimal placering af overskuddet, kan det blive nødvendigt at flytte aktiviteter med høj lønsomhed til lande med lav skat. Det er givet, at det afgørende her ikke kun er, hvor høj selskabsskatten er i forskellige lande, nok så vigtigt er det, hvorledes det skattepligtige overskud defineres. På dette område er der som bekendt mange parametre at tage hensyn til.

En konsekvens af etableringen af det indre marked vil formentlig blive, at det bliver naturligt også for mellemstore virksomheder at operere i flere lande. I så fald vil skatteplanlægning af den her diskuterede type være en nærliggende mulighed for en væsentlig andel af virksomhederne. Det er klart, at disse arbitragemuligheder vil kunne føre til en udhuling af højskattelændenes skattegrundlag og vil derfor resultere i et pres for skatteharmonisering.

For virksomhedernes løbende investeringsvirksomhed vil valget af lokalitet i høj grad afhænge af, hvor store kapitalomkostningerne er. Med kapitalomkostninger (cost of capital) menes her på neoklassisk vis det afkast før skat af en nyinvestering, som virksomheden mindst behøver for at kunne betale pålignede skatter og forrente den investerede kapital med markedsrenten. En nærmere redegørelse, for hvorledes kapitalomkostningerne beregnes, falder udenfor rammerne af dette indlæg, i stedet kan henvi-

Tabel 6. Selskabsskattesatser og metode til lempelse af dobbeltbeskatning i EF omkring 1989

	Sats (%) ¹	Relation til personlig indkomstskat ²	Skattegodtgørelse til udenlandske porteføljeinvestorer	Beskatning af indkomst fra udenlandske datterselskaber
Belgien	43	klassisk	nej	credit med udskydelse (E)
Danmark	50	delvis imputation	nej	credit med udskydelse (E)
Frankrig	39/42 ^a	delvis imputation	ja	fritagelse
Grækenland	40/0 ^a	fradrag for udbytte	-	credit med udskydelse
Irland	10/43 ^b	delvis imputation	nej	credit med udskydelse
Italien	46	fuldstændig imputation	nej	credit med udskydelse
Luxembourg	41	klassisk	-	credit uden udskydelse
Holland	40/35 ^c	klassisk	-	fritagelse
Portugal	39	klassisk	-	fradrag ^c
Spanien	35	klassisk	-	credit med udskydelse
England	25/35 ^d	delvis imputation	ja	credit med udskydelse
Vesttyskland	58/47 ^a (1990)	fuldstændig imputation	nej	credit med udskydelse

1. I de tilfælde hvor de kommunale skatter er betydelige er de medregnet i de angivne skattesatser. 2. Delvis (fuldstændig) imputation betyder at aktiejerne får delvist (fuldstændigt) skattefradrag for selskabsskatten på den del af overskuddet der går til udbytte. a) Sats for overskud der bliver i virksomheden/sats for udbetalt overskud. b) Sats for selskaber i industrien/standardsats. c) Degressiv skatteskala. d) Progressiv skatteskala. e) Når der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsaftale, kan skatter betalt i udlandet trækkes fra udenlandsk overskud, der er skattepligtigt i hjemlandet. Dobbeltbeskatningsaftaler tillader credit med udskydelse. E. De fleste dobbeltbeskatningsaftaler tillader fuld fritagelse. Kilder: Peter Birch Sørensen (1989).

Tabel 7. Hovedregler til bestemmelse af skattepligtig erhvervsindkomst i EF omkring 1988

	Afskrivningssatser (%) ¹		Lagervurdering ²	Fradrag for tab ³	Realiserede kapitalgevinster
	Maskiner	Bygninger			
Belgien	20(L,DB)	5(L)	LIFO	5 år CF	Delvis skattepligtige
Danmark	30(DB)*	2-6(L)*	FIFO	5 år CF	Delvis skattepligtige
Frankrig	10-20(L),30(DB)	2-5(L)	FIFO	5 år CF, 3 år CB	Delvis skattepligtige
Grækenland	10-15(L)	5-8(L)	LIFO	3-5 år CF	Delvis skattepligtige
Irland	10-25(DB)**	4-10(L)**	FIFO	Ubegrænset CF	Delvis skattepligtige
Italien	10-33(L)	3-10(L)	LIFO	5 år CF	Skattepligtige
Luxemborg	20(L),30(DB)	1.5-5(L)	LIFO	5 år CF	Skattepligtige
Holland	10-20(L)	2.5-4(L)	LIFO	8 år CF, 3 år CB	Skattepligtige
Portugal	10-15(L)	2-4(L)	n.a.	5 år CF	Delvis skattepligtige
Spanien	8-15(L)	2-3(L)	FIFO	5 år CF	Skattepligtige
England	25(DB)	4(L)	FIFO	Ubegrænset CF, 1 år CB	Delvis skattepligtige
Vesttyskland	20(L),30(DB)	1,5-5(L)	LIFO	5 år CF	Skattepligtige
Kommissionens forslag	L, DB, satser ca. svarende til sand økonomisk afskrivning		FIFO eller LIFO	Ubegrænset CF 3 år CB	Skattepligtige

1. L = Lineære afskrivninger. DB = declining balance. 2. LIFO = Last-In-First-Out. FIFO = First-In-First-Out. 3. CF = carry-forward of losses. CB = carry-back of losses. * Indekserede afskrivninger. ** Afskrivningen det første år er 50% for maskiner og industrielle bygninger. Kilder: Arthur Andersen and Co.: "Western Europe: A Tax Tour", 1987, samt information fra Skatteministeriet. Peter Birch Sørensen (1989)

ses til King and Fullerton (1984) og Birch Sørensen (1987).

Det, der er væsentligt at fastslå her, er, at i kapitalomkostningsudtrykket vil indgå alle de skatteparametre, som er relevante ved beregningen af investeringens skattemæssige konsekvenser. Da der kan være tale om forskellige slags investeringer (maskiner, bygninger og lagre), forskellige måder at finansiere investeringerne på (interne midler, lån og aktieemission), forskellig skattemæssig status for investorerne (selvstændig, selskaber, fonde m.m.) og brancher med forskellig status (fremstillingsvirksomhed, handel og andre), er en undersøgelse af kapitalomkostningerne i et land - for slet ikke at tale om flere lande - en vidtløftig opgave.

Hvad endelig angår investeringer med særlig stor risiko så vil det for virksomhederne - udover de sædvanlige overvejelser - være afgørende, hvorledes den skattemæssige behandling af tab og kapitalgevinster er, samt i hvor høj grad beskatningen af selskaber og personer er integreret. Det vil alt andet lige være attraktivt at foretage investeringer med stor risiko i lande med lave skattesatser, fordi "the tax penalty" på sådanne investeringer da er lav.

24. At der ikke foreligger et endeligt forslag fra Kommissionen vedrørende erhvervsbeskatningen er naturligvis et væsentligt usikkerhedsmoment ved en vurdering af det igangværende harmoniseringsforløb. For så vidt angår Danmark, kan det konstateres at nedsættelsen af selskabsskatten til 40 procent har bragt Danmark i niveau med Kommissionsforslaget (35-40 procent). Hvis Kommissionens forslag vedtages, anses det for sandsynligt at de danske regler om indexering af afskrivninger, forskudsafskrivninger, nedskrivning af varelagre og udlandslempelse ikke vil kunne opretholdes. I givet fald ville en stramning på disse områder trække i retning af en udvidelse af skattebasen på linie med den internationale tendens i de seneste år. Iøvrigt må det anses for sandsynligt, at en dansk Skattereform II indenfor de allernærmeste år vil medføre betydelige ændringer af såvel person- som erhvervsbeskatningen.

Selv om realkapital uden tvivl er mindre mobil end finanskapital synes det helt klart, at markedskræfterne i meget høj grad vil være bestemmende også for lokaliseringen af erhvervsinvesteringerne i det indre marked og udenfor. Som nævnt vil udformningen af erhvervsbeskatningen i de forskellige lande være en faktor af væsentlig betydning for, i hvilke regioner investeringerne og dermed produktion, beskæftigelse og vækst lokaliseres. Erhvervsinvesteringernes lokaliseringmønster vil tillige have stor betydning for

skatteindtægternes fordeling mellem landene. Det er altså meget store interesser som påvirkes af harmoniseringsprocessens forløb. Af historiske, skattetekniske og politiske grunde forekommer en fælles EF-beslutning om en "forkromet" harmonisering på erhvervsbeskatningens område ikke sandsynlig. Alternativet synes i så fald at være en successiv tilpasning af de enkelte landes erhvervsbeskatning til et omtrentligt fælles niveau, stærkt tilskyndet af markedskræfterne og muligvis med hjælp af visse retningslinier fra Kommissionen. Denne tilpasningsproces vil kunne foregå over en kort årrække i årene før og efter 1992. Den stærke udvikling skatteforskningen i disse år er inde i (om få år er beregninger af "cost of capital" for allehånde investeringsalternativer antagelig statistisk rutinearbejde) vil formentlig bidrage til at gøre grundlaget for investeringsbeslutningen mere sikkert og derved øge markedskræfternes gennemslag.

REFERENCER

- Aaberge, Rolf, Dagsvik, John K., Ljones, Olav, Strøm, Steinar og Wennemo, Tom: Skatt, arbeidstilbud og inntektsfordeling, Nordiska Skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie NSFS 22, Stockholm, 1989.
- Arbejderbevægelsens Erhvervsråd: 90'ernes skattesystem og det indre marked, København, juni 1989 (AER 1989).
- Atkinson, A.B. og Stiglitz, J.E.: Lectures on Public Economies, McGraw-Hill Book Company Ltd, Maidenhead, 1980.
- Auerbach, Alan J.: "The Tax Reform Act of 1986 and the Cost of Capital", The Journal of Economic Perspectives, Volume 1, Number 1, Summer 1987, s. 73-86.
- Berg, Sigbjørn Atle: "Skattekostnadenes betydning for kapitalkostnadene i de fem nordiske lande" i N.C. Nielsen Beskattningssystemer og skattereformovervejelser i Norden, Nordiska Ministerrådets Skriftserie nr. 1988:31, Lund, 1988.
- Blomquist, N. Sören: "The Effect of Income Taxation on the Labor Supply of Married Men in Sweden", Journal of Public Economics 22, 1983.
- Blomquist, N. Sören, "Beskatningens effekt på arbetsutbudet", Bilaga 7 til Reformerad inkomstbeskatning, Del IV, Bilagor Expertrapporter SOU 1989:33, Stockholm, 1989.
- Bossons, John "International Tax Competition: The Foreign Government Response in Canada and Other Countries", National Tax Journal, Vol. XLI, No 3, September 1988, s. 347-55.
- Cnossen, Sijbren (red.): Tax Coordination in the European Community, Series in International Taxation, No 7, Deventer, 1987.
- Det tværministerielle kontaktudvalg Danmark i det indre Marked: Den danske finansielle sektors internationale konkurrencestilling. Økonomiministeriet, København, September 1989.
- Det økonomiske Råd Formandskabet: Dansk økonomi Maj 1989, København, 1989, (DØRF 1989).
- EF-Kommissionen: Gennemførelse af Det indre Marked. Hvidbog fra Kommissionen til Det europæiske Råd (Milano 28.-29. juni 1985). Kom (85) 310 endelig udg.
- EF-Kommissionen: "Creation of a European Financial Area" European Economy No 36 May 1988.
- Emerson, Michael m.fl.: The Economics of 1992. The E.C. Commission's Assessment of the Economic Effects of Completing the Internal Market. Oxford University Press 1988. (Analysen er tidligere præsenteret i European Economy No 35 March 1988).
- Englund, Peter: "Samspelet mellan svensk och internationell kapitalbeskatning", Bilaga 9 til Reformerad inkomstbeskatning Del IV, Bilagor Expertrapporter, SOU 1989:33, Stockholm, 1989.
- Farup-Madsen, Flemming: "Valutaliberaliseringen og EF's indre marked", Revision og regnskabsvæsen 1989 nr. 2.
- Hagen, Kåre P.: "Internasjonale trender i skatteforskningen" i N.C. Nielsen Beskattningssystemer og skattereformovervejelser i Norden, Nordiska Ministerrådets Skriftserie nr. 1988:31, Lund, 1988.
- King, M., and Fullerton, A.D., The taxation of Income from Capital. A Comparative Study of the United States, The United Kingdom, Sweden and West Germany. University of Chicago Press 1984.
- Mathiessen, Lars: "Labour Supply With CD or CES Utility Functions and Isoelastic or Linear Income Tax Functions. A Didactic Exercise", Working Papers No 1/1987, Økonomisk Institut, Odense Universitet.

- Matthiessen, Lars "Realrenteafgiften i det indre marked", stencil, september 1989.
- OECD: Surveillance of Structural Policies, Report by the Economic Policy Committee, Paris, 1989.
- Pechman, Joseph A. og Okner, Benjamin A.: Who Bears the Tax Burden? Studies in Government Finance. The Brookings Institution, Washington D.C., 1974.
- Petersen, Niels Helweg: "Dansk økonomi og det indre marked", Nationaløkonomisk Tidsskrift, Bind 127, nr. 1 1989, s. 21-34.
- RINK: Reformerad inkomstbeskatning, Del I-IV, SOU 1989:33, Stockholm, 1989.
- Skatteministeriet: Skattepolitisk redegørelse, København april 1989 (SM april 1989).
- Ström, Per-Arne: "Finansiella Tjänster - integrationen inom EG", Penning- & Valutapolitik, Tidsskrift utgiven av Sveriges Riksbank 1989:3, s. 22-30.
- Sørensen, Peter Birch: "Reform of the Danish Capital Income Taxation in the 1980's". Paper presented at the Confederation of European Economic Association's Symposium on "Perspectives on Capital Income Taxation in Europe" in Helsinki June 11-12, 1987.
- Sørensen, Peter Birch: "Skatteincitamenter til opsparing og investering: En vurdering af firsernes skattereformer", Nationaløkonomisk Tidsskrift, Bind 126, 1988 Nr. 3, s. 303-22.
- Sørensen, Peter Birch: "Issues in the Theory of International Tax Coordination". First draft September 1989 (a).
- Sørensen, Peter Birch: "Tax Harmonization within EC, Especially Indirect Taxes and Corporate Taxation". Foredrag holdt på Workshop kring Nordiskt skatteøkonomiskt forskningsprogram, den 23-24 oktober 1989 i København (b).
- Økonomiministeriet: Lovmodelberetning maj 1989, København 1989 (a). Økonomiministeriet: Økonomisk oversigt oktober 1989, København 1989 (b).

Finn Høpner

Samarbejde mellem skattemyndighederne i EF

Praktisk samarbejde mellem skattemyndighederne i EF angående direkte skatter foregår på helt samme måde som mellem de nordiske lande dvs. ved udveksling af oplysninger og dokumentation til sikring af en korrekt ligning. Men hvoraf opstår behovet for samarbejde? hvad er det nærmere, der finder sted? og hvilke grænser sættes der inden for de etablerede internationale aftaler?

1. Behovet for samarbejde.

Statsskattedirektoratets virksomhed udspringer af den danske skattestyrelseslov. Direktoratet skal sørge for en korrekt og ensartet ligning "over hele landet", hvilket indbefatter samtlige skattepligtige til Danmark. Denne målsætning kan imidlertid ikke opfyldes ved at forblive inden for landets grænser, fordi

- Danmark har globalindkomstprincip
- stor samhandel med udlandet, hvorved transaktioner i tusindtal passerer grænserne
- indvandring og udvandring giver skattepligtsproblemer

Efter Romtraktatens præambel i 1957 skal landene 1) ophæve de skranker, som deler Europa, 2) formindske uligheder mellem de forskellige områder og 3) skabe grundlag for en stadig snævrere sammenslutning mellem de europæiske folk.

Disse EF-målsætninger kan ikke realiseres, uden at de offentlige myndigheder - og derunder også skattemyndighederne i EF - bringes til et konkret samarbejde om de kontrolforanstaltninger om ligning, som de nu en gang er sat til at administrere.

Hidtil er der på de direkte skatters område kun fremkommet et udtryk, der forener de to grupper af målsætninger, nemlig EF-bistandsdirektivet fra 1977 (77/799/EØF), som er implementeret i Danmark ved lov nr. 635 af 13. december 1978.

Skal man kort og konkret angive, hvorfor behovet for et samarbejde mellem skattemyndighederne består, er det

- fordi kontrolaktioner med grænseoverskridende elementer, fx. om fast driftssted, bliver mærkbart mere effektive, når der modtages oplysninger og dokumentation fra det land, hvor den økonomiske aktivitet finder sted,
- fordi større erhvervsforetagenders handel med eller tilknytning til udlandet kun skattemæssigt kan overskues og gennemskues (transparens), dersom der tilvejebringes oplysninger fra den lokalitet, hvor erhvervet udøves.

- fordi landenes interne skattesystemer trods dobbeltbeskatningsaftaler overlapper hinanden, hvorved en indtruffen dobbeltbeskatning må forhandles frem til en rimelig behandling af skatteyderne (mutual agreement) samt
- fordi anvendelsen af skattelylande har et stigende omfang, der kun kan imødegås ved at aftalepartnerne viderebringer faktiske oplysninger om skattelylandet, som de ligger inde med.

2. EF-skattemyndighedernes samarbejde i praksis.

EF-direktivet lægger teknisk stort set op til den samme udveksling af oplysninger, som kendes fra dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

I den praktiske hverdag har direktivet derfor ikke for Danmark spillet nogen selvstændig rolle i myndighedernes samarbejde i konkrete skattesager. Der føres i dag en realitativt livlig korrespondance mellem skattemyndighederne, men det er lidt vilkårligt om der henvises til direktivet eller samtidigt til vedkommende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Direktivet indeholder dog visse nydannelser, i forhold til de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster,

- om skattefolks tilstedeværelse i et andet EF-land
- om fælles konsultationer med EF-kommissionen om skatteproblemer, der angår mere end 2 medlemslande, og
- om erfaringsudveksling i sager om interne afregningspriser ved virksomheder, som handler med bl.a. datterselskaber hjemmehørende i et land på den anden side af grænsen (transfer pricing).

Det praktiske arbejde i dag, består typisk i at korrespondere om bopælsanliggender eller om indkomst og fradragshold, fx. i hvilket omfang en eksportchauffør passerer grænserne, og fx. om hvilke fysiske rammer, der kan oplyses om et fast driftssted.

EF-direktivet har vel sin største funktion ved at være et fælles hjemmelsgrundlag, hvor fortolkninger og praksis i medlemslandene nødvendigvis må bøje sig mod hinanden, under iagttagelse af interne nationale regler om skattekontrol. At det er et fælles grundlag har bl.a. den betydning, at tvivlsspørgsmål om fortolkningen kan forelægges EF-Domstolen i en dansk retssag. Kun i begrænset omfang omhandler direktivet administrative eller tekniske regler for samarbejdet, såsom hvilket sprog, der skal anvendes, eller hvilken grad af oplysninger, der er pligt til at fremsende, (jf. udtrykket i artikel 1 "der gør det muligt at foretage en korrekt ligning).

Hele området for direkte skatter er præget af, at medlemslandene suverænt fastlægger hver sit kontrolsystem jf. pkt. 3 primo. Det er således den enkelte stats politiske og kulturelle tradition, der bestemmer, hvor tæt man går på borgerne, og hvad man derved bliver i stand til at viderebringe.

EF's Ministerråd vedtog den 27. - 28. juni 1988 en resolution, hvorefter der i kølvandet på valutaliberaliseringerne skal etableres yderligere skattekontrol, for at kapitalens frie bevægelighed ikke skal kunne udnyttes til skatteunddragelsesformål med opsparede midler. Der kan imidlertid være langt fra resolutioner til gældende ret.

Skattekontrollen er ikke etableret endnu, bortset fra et direktivforslag til supplement af bistandsdirektivet om, at en stat ikke kan nægte at fremskaffe og videresende oplysninger i formodede skattesvigssager, fordi opsamlingen eller fremskaffelsen af oplysningerne ville stride imod dets administrative praksis.

En gennemførelse af forslaget vil dog lide af den skavank, at et land blot kan "ophøje" sin administrative praksis til lov. Dette er så vidt vides sket i Luxembourg. Der arbejdes dog ihærdigt på at fremfinde områder til en acceptabel og effektiv kontrolvej for kapitalanliggender.

Spørgsmålet om den administrative praksis ved udlevering af en stats oplysninger rører ved et tildels uafklaret område, nemlig hvor langt skal en stat gå i bestræbelserne på at opfylde en anmodning om oplysninger. I almindelighed administreres der ud fra det som kaldes "tilgængelige oplysninger", hvilket fx. betyder, at der ikke kan kræves gennemført speciel revision eller specielle besøg aflagt hos skatteyderen med henblik på indhentning af den relevante oplysning og dokumentation.

EF-direktivets regler om, at repræsentanter for en medlemsstat kan opholde sig "i den anden stat", har ikke for Danmark haft den store betydning. Jeg kan nævne en nylig sag, hvor Statsskattedirektoratet ønskede at besigtige nogle kontorlokaler i Vesttyskland til bedømmelse af spørgsmålet om fast driftssted. Der førtes en længere korrespondance herom, men det lykkedes ikke, at få besøget etableret bl.a. fordi de vesttyske myndigheder fandt, at de aftaler, der gælder mellem vore lande, ikke tilstrækkeligt forudså et sådant besøg.

Det praktiske samarbejde myndighederne imellem må naturligvis ske under tilbørlig hensyntagen til beskyttelsen af borgerne i overensstemmelse med de forskellige landes lovgivninger om bl.a. tavshedspligt og aktindsigt.

Om aktindsigtsspørgsmålet bør nævnes det skisma, der består mellem på den ene side skattemyndighedernes interesse i ikke offentligt eller over for den enkelte skatteyder at blotlægge overvejelser eller iværksættelser af kontrolaktioner (fordi øjemedet vil forspildes) og på den anden side især de berørte skatteyderes interesse i at have kendskab til de oplysninger, der udveksles om deres egne forhold.

Det er i dag praksis, at oplysninger, der foreligger ved en skatteydere almindelige selvangivelsesmateriale vil blive videregivet på anfordring fra en anden stat, uden at skatteyder får meddelelse herom. Han anses end ikke for at være part i "udleveringssagen", og en eventuel begæring om aktindsigt vil blive afvist under henvisning til reglerne i offentlighedslovens § 13. Denne bestemmelse undtager fra situation fra aktindsigt, at der foreligger væsentlige hensyn til udenrigspolitiske og udenrigsøkonomiske interesser, herunder forholdet til "fremmed magter".

Dersom skatteyderen blev anset som "part", skulle skattemyndigheden inden fremsendelse af oplysninger til den anden stat "høre" skatteyderen (kontradiktion), om han havde nogen bemærkninger i den anledning. Det administrative besvær og den langsomme-lighed i arbejdet, der dermed ville blive indført er ikke til at overskue.

3. Grænser i samarbejdet.

En konvoj sejler ikke hurtigere end det langsomste skib i konvojen. Dette "princip" er indsat ved EF-direktivets artikel 8, stk. 1, sammenholdt med stk. 3 og artikel 7, stk. 2.

Er en stats administrative praksis, at der ikke kan indhentes bankoplysninger om skatteyderen, så er fx. Danmark, så fremt vi modtog en anmodning herom, ikke pligtig at videregive de indberetninger fra pengeinstitutterne, som vi modtager under rentekontrolordningen til den spørgende stat.

En anden og ligeså grundlæggende begrænsning i samarbejdet er den, der udtrykkeligt fremgår, af dobbeltbeskatningsloven (lov nr. 74 af 31. marts 1953), nemlig: gensidighed.

Samtlige danske dobbeltbeskatningsoverenskomster er indgået med dette princip som generalklausul, og det gælder på alle overenskomstens områder, altså også på bistanksområdet.

Hvis EF-direktivets artikel 3 om automatisk udveksling af oplysninger for "grupper af tilfælde" skal udmønte sig i praksis, dvs. med konkret udformede aftaler, kan dette kun ske på grundlag af gensidighed. Vi har fra dansk side i et enkelt tilfælde været fremme med tanken om udlevering af renteoplysninger, men vedkommende land kunne ikke tilbyde gensidighed.

I parentes bemærket kan denne manglende - udnyttelse af direktivets muligheder formentlig ses som udtryk for en politisk og faglig tøven med hensyn til intensivering af samarbejdet.

Dette fremgår også af det forhold, at den erfaringsudveksling med EF-kommissionen om direktivets praktikabilitet, som omhandles i direktivets artikel 10 og tildels artikel 9, meget sjældent finder sted, og i hvert fald ikke indtil dato har betydet, at en medlemsstat har presset på for at få gennemført ændringsforslag til direktivet.

Det nævnte princip om gensidighed er givetvis universelt. Det afspejler staternes suverænitet til selv at bestemme, at man ikke vil give mere end man får, og i vurderingen heraf i internationale forhandlinger spiller det uundgåeligt en alt-afgørende rolle om man har tillid til og forståelse for hinandens holdninger og synspunkter.

De europæiske lande i EF er på vej til større forståelse og tillid, men det må erkendes, at der endnu er lang vej i sammenligning med de nordiske lande, som i kraft af sprog, historie og kultur kan dyrke et samarbejde - også mellem myndighederne - til uvurderlig gavn for vore samfund.

4. Fremtiden.

Det praktiske myndighedssamarbejde i EF kommer først virkeligt i stand, når der er flere realiteter eller flere brød på bordet. EF-kommissionen har udarbejdet og udarbejder stadig vægtige forslag på de direkte skatters område, men forslagene er endnu kun i begrænset omfang vedtaget af Ministerrådet.

Udvekslingen af oplysninger og dokumentationer må nødvendigvis følge i kølvandet på de materielle områder, og før disse udvikler sig (fx. voldgift om afregningspriser, fælles regler om afskrivningsgrundlag og moder/datterselskabsbeskatning) vil det faktiske samarbejde mellem myndighederne kun bevæge sig langsomt, omend det har præg af en stigende tendens.

I den fremtidige kontrolpolitik i Danmark vil en øget erhvervs- og virksomhedskontrol utvivlsomt kræve flere og mere dybtgående oplysninger om foretagne transaktioner - ikke mindst dem, der passerer grænserne i det indre marked i EF og til de nordiske lande. Statsskattedirektoratet er beredt til med skattekontrolloven i hånden at udbygge samarbejdet såvel med automatiske edb-oplysninger som med konstruktive forhandlingsmøder i enkeltsager.

K.M. Olsen

Myndighedssamarbejde i EF – told og afgift

Indledning

Inden for det fiskale område eksisterer der et tæt samarbejde mellem medlemslandenes myndigheder indbyrdes og mellem landenes myndigheder og Kommissionens forskellige tjenestegrene. Dette omfattende samarbejde gennemføres uden væsentlige problemer, selv om arbejdet er organiseret på forskellig måde i de enkelte lande.

Samarbejdet kan deles i tre hovedgrupper: toldmæssige opgaver, opgaver vedrørende EF's landbrugsordninger samt afgiftsopgaver, indtil videre kun vedrørende moms. Opgaverne omfatter både samarbejde vedrørende efterforskning af sager og samarbejde vedrørende inddrivelse af fordringer.

Toldmæssige opgaver

EF er også en toldunion, og det betyder bl a, at landenes toldlovgivning nu er erstattet af fælles regler for hele EF's geografiske område. Toldbeløb indgår i Fællesskabets "egne indtægter", og der er derfor i Fællesskabet en interesse i, at landenes myndigheder arbejder sammen med Kommissionens tjenestegrene for at sikre en korrekt og ensartet behandling af virksomheder (og borgere) i alle medlemslande og en korrekt opkrævning.

Samarbejdet er reguleret ved forordning 1468/81 af 19 maj 1981 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes administrative myndigheder og om samarbejde mellem disse og Kommissionen med henblik på at sikre den rette anvendelse af told- og landbrugsbestemmelserne.

Landene udveksler herefter oplysninger om kompetente myndigheder (navn og adresse), ligesom man kan yde bistand efter anmodning eller spontant. Endvidere underretter landene kommissionen om væsentlige overtrædelser, der skønnes at være af generel betydning. Gennem det fælles edb-efterforskningsnet SCENT kommunikerer sådanne oplysninger til alle lande, og der kan iværksættes undersøgelse på fællesskabsplan. Endvidere kan der foretages efterforskningsbesøg i 3. lande med deltagelse af repræsentanter fra Kommissionen og medlemslandene.

Ud over at give hjemmel til gensidig bistand til fremskaffelse af oplysninger til brug for landenes kontrol, foreskriver forordningen afholdelse af periodiske møder mellem kontroltjenesterne i landene. På disse møder drøftes bl a konkrete efterforskningssager af interesse for alle lande, og der udveksles erfaringer samt træffes aftaler vedrørende gensidig bistand. Det er karakteristisk for samarbejdet at det i høj grad er baseret på personkendskab, hvilket muliggør hurtig informationsudveksling.

Ud over forordning 1468/81 findes der en konvention - Neapelkonventionen - der er tiltrådt af alle lande i Fællesskabet. Konventionen er fra 1967, og den skal sikre gensidig bistand for at sikre en nøjagtig opkrævning af toldafgifter og andre indførsels- og udførselsafgifter og for at forhindre, efterforske og straffe overtrædelser af toldlovgivningen (incl forbud og restriktioner vedrørende ind- og udførsel).

Konventionen omfatter bistand efter anmodning, og spontant samt tilsyn med vare- og persontrafik. Efter anmodning foretages også afhøring mv. Endvidere sker der udveksling af generel information om modus operandi mv.

I tilslutning til konventionen er der gennem årene vedtaget en række resolutioner, de især omfatte oplysninger om smugleri, også af narkotika.

Da kontrol i EF er en national opgave, koordineres kontrolsamarbejdet gennem periodiske møder på tolldirektørniveau, hvor Kommissionen er med som sekretariat. Endvidere har tolldirektørerne med hjemmel i Neapel-konventionen nedsat en særlig gruppe kaldet MAG (= mutual assistance group) bestående af lederne af efterforskningsområderne i landenes toldvæsen og evt særlige tjenester som fx Guardia de Finanza i Italien.

MAG afholder møder to gange om året, hvor man bl a planlægger fælles aktioner i Fællesskabet, fx vedrørende narkotikasmugling. Som kuriosum kan nævnes, at Danmark i sådanne aktioner altid sørger for, at de øvrige nordiske landes toldmyndigheder som led i det nordiske toldsamarbejde får adgang til relevant information.

I øvrigt skal fremhæves, at der er et særdeles effektivt og hurtigt virkende samarbejde om smugleri. Her har tidsfaktoren jo en meget stor betydning, da det ofte kun tager en god times tid fra Europas hovedstæder til Kastrup med fly.

Fællesskabets tolldirektører har i øvrigt netop nedsat en parallel gruppe MAG' 92, der har fået til opgave at analysere toldvæsenernes rolle efter gennemførelsen af det indre marked.

Lad mig yderligere nævne, at der inden for forskellige handelspolitiske områder som også administreres af toldvæsenet, fx oprindelsesregler/præferancearrangementer, også er et samarbejde mellem landene og Kommissionen for bl a at opklare forsøg på omgælgelser af reglerne. Der er fx særlig forordning for så vidt angår tekstilområdet (616/78).

For så vidt angår tvangsinddrivelse inden for EF gælder det, at der i direktiv nr 308/76 er fastsat regler om gensidig bistand til inddrivelse af fordringer bl a vedrørende landbrugsordninger, told og moms. Direktivet er her i landet iværksat ved lov nr 8 af 18 januar 1978 om gensidig bistand ved inddrivelse af visse EF-fordringer.

EF's landbrugsordninger

Hovedtrækkene i Fællesskabets landbrugsordninger er, at der ydes støtte til eksport af landbrugsvarer til 3. lande samt til anvendelse af landbrugsvarer inden for EF til visse formål.

Administrationen og kontrollen af de forskellige ordninger omfatter såvel fysisk kontrol af selve eksporten/anvendelsen som kontrol af virksomhedernes regnskaber. Der behandles for tiden i Rådet forslag til forordninger om det nærmere omfang af og indhold i de to kontrolformer.

I dag reguleres omfanget af regnskabskontrollen efter et direktiv (435/77), og der er i en forordning (283/72) fastsat regler for indberetning til Kommissionen om større efterbetalingssager. Medlemslandene skal således give detaljerede oplysninger om sagens indhold, og landene skal også underrette hinanden (og Kommissionen) om uregelmæssigheder, som må befrygtes meget hurtigt at få virkninger for hele EF samt om ændringer i modus operandi.

Endvidere afholdes der periodiske møder hvor landene og Kommissionen bl a drøfter konkrete overtrædelsessager. Kommissionen kan også pålægge landene at iværksætte undersøgelser af virksomheder.

Kontrolsamarbejdet mellem landene indbyrdes og med Kommissionen er reguleret ved den tidligere omtalte forordning 1468/81.

Især på landbrugsområdet er der ofte tale om fællessager, idet landbrugsvarer ofte fysisk eksporteres fra et andet medlemsland end eksportørens hjemland. Endvidere har der med hjemmel i forordning 1468/81 været en række undersøgelser rejst til 3. lande ledet af Kommissionen og med deltagelse fra medlemslandenes kontrolmyndigheder.

For Danmarks vedkommende har der været tale om undersøgelser på Bahamaøerne af oste-eksport fra Danmark.

Afgiftsområdet

Samarbejdet på afgiftsområdet omfatter i dag kun moms, der udgør en del af Fællesskabets egne indtægter.

Samarbejdet er reguleret ved direktiv 799 af 19 december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og merværdiafgift. Direktivet er sat i kraft her i landet ved lov nr 635 af 13 december 1978.

Samarbejdet på momsområdet vedrører især sager, hvor efterforskningen nødvendiggør indhentning af informationer i andre lande. Dette er også direktivets mål, idet det hedder, at landene skal udveksle alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat samt af merværdiafgift.

Endvidere giver landene hinanden oplysninger om udbetaling af større momsbeløb til virksomheder beliggende i respektive lande.

Også på momsområdet giver landene hinanden bistand til inddrivelse af forordninger som tidligere nævnt.

Efter direktivet (77/799) kan afholdes periodiske møder mellem landene og Kommissionen, og på det seneste møde vedrørende moms drøftede man bl a forebyggelse og bekæmpelse af fiskale overtrædelser på momsområdet. Samarbejdet på dette område bliver særdeles aktuelt, når det indre marked er etableret, og landene skal kunne handle frit over grænserne. Det er endnu ikke besluttet, hvorledes momssystemet i samhandelen skal være indrettet.

Afslutning

I redegørelsen er kort omtalt de forskellige former for myndighedssamarbejde vedrørende kontrol og inddrivelse.

Det skal imidlertid også nævnes, at der forud for iværksættelse af nye ordninger eller ændringer i bestående ordninger sker en omfattende behandling af emnerne i arbejdsgrupper og komitéer, således at landenes myndigheder gennem disse drøftelser har stor indflydelse på ordningernes udformning.

Afslutningsvis skal anføres, at samarbejdet omkring bekæmpelse af svig med Fællesskabets midler er i kraftig vækst i disse år. Der er et stærkt politisk pres for at undgå misbrug af midlerne, både fra Europaparlamentet og fra landene, og et af resultaterne af dette har været etablering direkte under Kommissionens formand af en særlig enhed - UCLAF - der skal varetage koordineringen af de samlede bestræbelser på at undgå misbrug.

I forsommeren 1989 fremlagde UCLAF et arbejdsprogram på 47 punkter, der dækker alle områder af Fællesskabets aktiviteter, og arbejdet med gennemførelse af forslagene er godt igang. Mange af forslagene vil medføre øget samarbejde landene imellem og med Kommissionens tjenestegrene.

Henvisninger

Forordning 1468/81 af 19.5.81, se EF-tidende L 144 af 2.6.1981
+ ændring 945/87 af 30.3.87, se EF-tidende L 90 af 2.4.1987

Forordning 616/87 af 20.3.78, se EF-tidende L 84 af 31.3.78

Direktiv 308/76 af 15.3.76, se EF-tidende L 73 af 19.3.76

Direktiv 435/77 af 27.6.77, se EF-tidende L 172 af 12.7.77

Forordning 283/72 af 7.2.72, se EF-tidende L 36 af 10.2.72

Direktiv 799/77 af 19.12.77, se EF-tidende L 336 af 27.12.77
+ ændring 1070/79 af 6.12.79, se EF-tidende L 331 af 27.12.79

Jonna Sneum

Myndighedssamarbejdet i EF – kontrol

Direkte skatter.

På de direkte skatters område, er der et enkelt direktiv, der fastsætter nærmere regler for myndighedssamarbejde. Dette er Rådets Direktiv af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (77/799/EØF)(bistandsdirektivet).

Formålet med bistandsdirektivet er, at myndighederne i Fællesskabet skal udveksle alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst-og formueskat.

Bistandsdirektivet fastsætter forskellige former for udveksling af oplysninger, nemlig efter anmodning, automatisk og uopfordret . Udveksling af oplysninger efter anmodning betyder som navnet siger, at en medlemsstat kan anmode en anden medlemsstat om oplysninger i enkeltsager. Det er en forudsætning, at den anmodende stat først udtømmer sine egne sædvanlige oplysningsmuligheder, før der rettes henvendelse til en anden medlemsstat. Er dette ikke sket, kan den anmodede stat afvise bistand.

Denne type bistand forudsætter i praksis, at der allerede er en verserende sag hos skattemyndighederne, og at man er opmærksom på, at der i sagen foreligger forhold, der berører udlandet

Bistandsdirektivet indeholder en bestemmelse om, at de enkelte landes skattemyndigheder kan aftale, at der skal ske automatisk udveksling af oplysninger for så vidt angår grupper af tilfælde som nærmere aftales. Det er værd at bemærke, at der her ikke er tale om nogen forpligtelse.

kun en mulighed. At dette er tilfældet kan ikke undre, når man tager i betragtning, hvor forskelligartede kontrolmulighederne er i de enkelte medlemslande. Bilateralt skulle det imidlertid ikke være umuligt at finde sådanne fælles grupper af tilfælde, hvor en automatisk udveksling af oplysninger kunne finde sted. Der er imidlertid ikke indgået nogen aftale om automatisk udveksling af oplysninger. Samtidig med at dette må konstateres er det dermed givet, at den mest effektive måde at opnå kendskab til, at der eventuelt finder skatteunddragelse sted, ikke er udnyttet.

Direktivet indeholder derefter forholdsvis udførlige regler om, i hvilke tilfælde, der skal ske uopfordret udveksling af oplysninger. Dette skal ske, når der er grund til at formode, at der er tale om en unormal skattnedsættelse eller fritagelse i den anden medlemsstat: når en skattepligtig i en stat opnår en skattnedsættelse eller fritagelse, der skulle medføre skatteforhøjelse eller beskatning i den anden stat: når forretninger mellem to skattepligtige i hver sin medlemsstat, i forbindelse med hvilke der indgår et fastdriftssted for disse eller en eller flere trediemænd, vil kunne indebære, at der opnås en skattebesparelse i en af disse medlemsstater eller i dem begge; når en medlemsstat har grund til at formode, at der er tale om skattebesparelse som følge af fiktive interne overførsler af overskud inden for grupper af virksomheder, og endeligt; når en medlemsstat som følge af oplysninger fra en anden medlemsstat, indsamler oplysninger, der kan anvendes ved skatteansættelsen i denne anden medlemsstat.

Ud over de positivt beskrevne tilfælde, kan medlemsstaterne i andre tilfælde meddele oplysninger, som de har kendskab til.

Denne bestemmelse skulle være med til at sikre, at i de tilfælde, hvor

et lands myndigheder allerede nøjere gennemgår en skattepligtigs forhold, gives oplysninger videre til udenlandske skattemyndigheder, når der fremkommer oplysninger, der er af interesse for disse.

Medlemsstaterne kan aftale, at udenlandske skattemyndigheder opholder sig i den anden stat, i forbindelse med at oplysninger søges tilvejebragt.

Ud over dette indeholder direktivet mere formelle regler om frist for videresendelse, tavshedspligt, begrænsninger i udvekslingen af oplysninger, konsultationer og udveksling af erfaringer.

Det er værd at bemærke sig, at direktivet ikke indeholder nogen bestemmelser om inddrivelse af skattekrav.

Direktivet er et velegnet instrument til at gennemføre ligning og kontrol over medlemsstaternes grænser, når der i forvejen er påbegyndt undersøgelser i en eller flere stater. Derimod er det mindre egnet til at konstatere om skatteunddragelse finder sted hvor der i forvejen ikke er nogen mistanke om at dette skulle være tilfældet.

I praksis er det svært at sige, i hvor høj grad direktivet egentlig anvendes. Dette hænger sammen med, at der også er bistandsbestemmelser i alle de dobbeltbeskatningsaftaler, som eksisterer mellem medlemsstaterne. Det er ofte noget tilfældigt, om en medlemsstat vælger at henvise til bistandsdirektivet eller til dobbeltbeskatningsaftalens bistandsbestemmelse. Dette er dog ikke gældende, hvor talen er om revisorbesøg. Sådanne bestemmelser eksisterer ikke i nogen af Danmarks dobbeltbeskatningsaftaler med EF-staterne. Denne mulighed kan være meget værdifuld i forbindelse med efterforskningen af større skattesager.

For at sætte bistandsaftalen i relation til Norden, vil det være relevant, at foretage en sammenligning mellem bistandsdirektivet og den multilaterale nordiske bistandsaftale.

Denne er langt videregående, idet den dækker følgende:

Forkyndelse af dokumenter,

oplysninger i skattesager, såsom tilvejebringelse af selvangivelser eller andre meddelelser og udveksling af oplysninger uden særlig begæring eller efter anmodning i det enkelte tilfælde,

fremskaffelse af selvangivelsesblanketter og andre skatteblanketter,

foranstaltning til at hindre, at forskudsskat trækkes hos mere end en part,

opkrævning af skat,

overførsel af skat, samt

inddrivelse af skat og sikkerhedsstillelse for betaling af skattekrav.

Hovedforskellen ligger i, at der her udveksles oplysninger automatisk,

samt, at der kan ske inddrivelse af skat.

Med hensyn til automatisk udveksling af oplysninger, skal disse

afgives snarest efter udløbet af hvert kalenderår, for så vidt angår:

Udlodninger fra aktieselskaber og lignende juridiske personer,

renter af obligationer og lignende værdipapirer,

tilgodehavender hos banker, sparekasser og lignende institutioner samt

renter af sådanne tilgodehavender,

besiddelse af fast ejendom,

royalties og andre periodisk betalbare afgifter for udnyttelse af

ophavsret, patent, mønster, varemærke eller anden sådan rettighed

eller ejendom,

lønninger, honorarer, pensioner og livrenter,

skades-, forsikrings- og anden sådan erstatning, som er oppebåret i

forbindelse med næringsvirksomhed, samt

andre indkomster eller aktiver, i det omfang overenskomst herom træffes i henhold til artikel 20.

Som det umiddelbart kan ses, er den nordiske bistandsaftale umiddelbart langt mere vidtgående end den bistandsaftale, der gælder i EF. Dette er muligt fordi de nordiske skattesystemer, herunder især de gældende kontrolregler i Norden er langt mere ensartede end de, der gælder i EF-medlemsstaterne. Den nordiske aftale er da også langt effektivere i praksis. Dette kan bedst illustreres ved den vedlagte statistik over udveksling af oplysninger mellem Danmark og udlandet.

Heraf fremgår, at der i 1987 blev udvekslet i alt 18.978 oplysninger mellem de nordiske lande, heraf udgjorde automatiske oplysninger 18.785. Mellem de øvrige europæiske lande og Danmark blev der i samme år i alt udvekslet 3.525 oplysninger, heraf udgjorde automatiske oplysninger 3.406. De automatiske oplysninger koncentrerer sig næsten udelukkende om et land, nemlig Frankrig.

Spørgsmålet om kontrol i EF af indtægter, der passerer landegrænserne, er på det seneste blevet mere aktuelt end nogen sinde. Dette står i forbindelse med kapitalliberaliseringen. Da denne blev behandlet i EF, understregede Kommissionen, at det samtidigt var nødvendigt med øget skattekontrol for at undgå skatteunddragelse. I denne forbindelse var det især renteindtægterne, der var interessante.

Kommissionen foreslog, at den nødvendige skattekontrol kunne gennemføres ved automatisk udveksling af oplysninger og/eller en kildeskat på rentebetalinger i Fællesskabet. Kommissionen valgte at basere et direktivudkast på kildebeskatningsmodellen, idet den ikke anså det for sandsynligt, at man kunne nå frem til en fælles ordning

med automatisk udveksling af oplysninger på renteområdet i Fællesskabet. Muligheden for at komme igennem med nogle af disse ordninger må anses for ringe. En vis mindre udvidelse af bistandsdirektivets anvendelsesområde kan dog muligvis forudses.

1. januar 1987 - 31. december 1987.

	SD har på begæring fra udlan- det ydet bistand til:	SD har på begæring herfra fået bi- stand fra:	SD har spontant ydet bi- stand til flg. lande:	SD har spontant modtaget bistand fra flg. lande:	SD har af- sendt ne- dennævnte antal "automa- tiske" op- lysnings- sedler:	SD har mod- taget ne- dennævnte antal "automa- tiske" op- lysnings- sedler:
LANDE						
Norden:						
Norge	9	15	51	21	1.553	5.299 1)
Sverige	15	15	29	25	2.087	7.060 1)
Finland	3	1	1	3	525	1.345
Island	0	0	0	0	101	0
Færøerne	1	2	0	0	684	4
Grønland	0	1	0	1	127	0
I alt.....	28	34	81	50	5.077	13.708
Europa:						
Luxembourg	0	2	0	1	0	0
England	4	10	12	9	104	184
Vesttyskland	1	7	9	9	6	0
Frankrig	2	3	2	2	350	2.332
Holland	0	5	4	0	0	59
Belgien	1	4	2	0	0	0
Spanien	0	14	5	2	321	0
Italien	0	0	1	0	0	0
Portugal	0	1	0	0	21	0
Schweiz	0	3	0	0	0	0
Irland	0	0	0	0	39	0
Østrig	1	1	0	1	0	0
I alt.....	10	50	35	24	841	2.565
Andre:						
USA	1	11	8	2	0	1.959 1)
Canada	1	0	0	0	0	0
Australien	0	0	0	0	0	0
New Zealand	0	0	1	0	27	83
Japan	0	1	0	0	0	478
I alt.....	2	12	9	2	27	2.520
Total	32	96	125	76	5.945 2)	18.793
(total 1986)	54	65	105	118	1.274	10.575

Noter:

- 1) Hovedparten vedrører aktieudbytter.
- 2) Ved vurdering af dette tal må det bemærkes, at statsskattedirektoratets automatiske udskrivningssystem for blanket R219 alene udskriver kontroloplysningen, når såvel kvalitetsmæssige (herunder tilstrækkelige oplysninger om adressaten) som beløbsmæssige kriterier er opfyldt.

Nils Mattsson

Dubbelbeskattning

1. På min lott har fallit att vid detta seminarium i Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets regi redovisa synpunkter på EG:s arbete med frågor rörande internationell dubbelbeskattning.

Det visade sig, när jag började att analysera dessa frågor, att området är mycket större än vad åtminstone jag själv från början hade tänkt mig. Vad är egentligen frågor rörande dubbelbeskattning?

Låt mig därför först börja med några definitionsfrågor, som jag tror är nödvändiga att besvara, ifall jag skall kunna få en rimlig struktur på detta anförande.

Man talar i alla möjliga sammanhang om dubbelbeskattning. Denna term är hämtad från den internationella skatterätten, och särskilt från dubbelbeskattningsavtalsrätten. Rubrikerna på avtalen är ofta "Avtal för undvikande av dubbelbeskattning". Det är emellertid, enligt min mening, en alltför begränsad bild man får av merbeskattning p g a olikheter i länders interna lagstiftning, om man stannar med att undersöka dubbelbeskattningsavtalen.

Särskilt omotiverad är denna begränsning till dubbelbeskattningsavtalsrätten, om man vill undersöka hindren till uppnåendet av en integrerad Europamarknad. Dubbelbeskattningsavtalen är en viktig del i försöken att skapa bättre förutsättningar på varuhandelns samt på kapital- och arbetsmarknadens område, men det kan i längden inte stanna därvid om man vill uppnå marknadsintegration. Dubbelbeskattningsavtalen integrerar inte olika nationella regelsystem. De endast lindrar de mest uppenbara skevheter, som ligger däri att de olika nationalstaterna har sina skattesystem oberoende av varandra.

EG är i detta sammanhang ett utmärkt exempel, om man önskar visa skillnaden mellan de begränsade målsättningar, som ligger bakom tillkomsten och utformningen av dubbelbeskattningsavtalen, och de betydligt vidare syften man skyttar bakom samarbetet mellan EG-staterna avseende marknadsintegration. Självfallet är dubbelbeskattningsavtalen en viktig del av det fiskala samarbetet mellan de olika EG-staterna (och här måste jag uttrycka min förvåning att man inte har ett multilateralt avtal) men skall Romfördragets stolta målsättningar uppfyllas, räcker det inte med åtgärder, som skall hindra beskattning i mer än ett land, utan det krävs även en harmonisering av de skilda ländernas skatte- och avgiftssystem. Och sådana förändringar är på gång och jag återkommer mer i detalj här-till senare i anförandet.

Men begreppet dubbelbeskattning anger enligt min mening inte tillräckligt tydligt vad som avses. Personligen tycker jag, när man lämnar dubbelbeskattningsavtalens snäva område och mer talar om harmoniseringssträvanden, att merbeskattning eller överbeskattning är bättre termer än dubbelbeskattning. Visserligen skall man inte göra alltför stor affär av valet av uttryck, men man måste åtminstone göra klart för sig vad man avser med de termer man använder. Och när diskussionen skall centreras kring harmoniseringsfrågor, menar jag att merbeskattning är bättre som begrepp än dubbelbeskattning.

2. Vad innebär då merbeskattning? Ja helt enkelt att beskattningen kan bli högre än den skulle ha blivit, ifall alla transaktioner hade vidtagits på den aktuella nationella marknaden. Det är fråga om en jämförelse mellan en faktisk och en hypotetisk situation.

För att därför en integrerad hemmamarknad skall kunna uppkomma krävs en harmonisering av skatte- och avgiftsregler i de olika deltagande länderna. Att helt avveckla alla skillnader är nog tyvärr på överskådlig sikt alldeles omöjligt. Hur långt man nått finns det anledning att senare beröra i anförandet - och mycket har ju redan under detta seminarium sagts härom - men trots all optimism inom EG finns det samtidigt en realistisk insikt om svårigheterna.

Vilka frågor finns det då anledning för mig att ta upp i detta anförande? När jag talar om merbeskattning, vill jag täcka alla de områden inom skatterätten, där hindren för en integrerad marknad inom EG kan föreligga. Samtidigt är det klart att en total neutralitet på det fiskala området förutsätter, lika konsumtionsskatter, lika punktskatter, lika inkomstskatter och lika kapitalskatter för att nu nämna de viktigaste områdena. En sådan fullständig neutralitet måste dock ligga så långt i fjärran att det kanske inte finns skäl att uppehålla sig vid denna neutralitet i dess fulländade form. Samtidigt vill jag, som jag antytt tidigare, inte bara begränsa mig till frågor om dubbelbeskattning i snäv mening. Gör jag det är det knappast någon skillnad mellan EG:s arbete och det arbete, som förekommer t ex i OECD. Nej jag vill försöka att ge en samlad bild över de frågor, som måste uppmärksammas och lösas, för att man skall kunna nå delmål mot denna totala harmonisering. Vissa frågor är också redan uppmärksammade, ja en del är redan lösta i det pågående arbetet inom EG. Jag hoppas att jag kan lämna en lägesbeskrivning över det nuvarande läget inom EG. I viss mån blir detta anförande också en sammanfattning av tidigare uppnådda resultat och en antydan av vad som kan komma att krävas i framtiden.

3. Jag har disponerat detta anförande på följande sätt. Först uppehåller jag mig kring mervärdeskatten och de harmoniseringssträvanden som pågår på detta område. Jag övergår därefter till den direkta beskattningen och beskriver de försök, som här gjorts för att närma de natio-

nella skattesystemen varandra. Jag antyder också vilka krav som måste ställas för att alla hinder för en integrerad marknad skall ha försvunnit på det fiskala området. Sist tar jag upp några konkreta problem rörande dubbelbeskattningsavtalsrätten, som aktualiserats under gångna år.

4. Alla harmoniseringssträvanden, alla försök att uppnå en intern marknad inom EG, grundar sig ursprungligen på Romfördraget. Romfördraget förutsåg och the Single European Act har skapat förutsättningar för en integrerad hemmamarknad fri från restriktioner såvitt avser varuhandel. Det finns vidare förutsättningar för fri rörlighet av personer, tjänster och kapital. Man önskar fri konkurrens, harmonisering av de rättsliga systemen för att en gemensam marknad lättare skall kunna fungera och en harmonisering av skatteregler, främst på den indirekta beskattningens område. Många målsättningar är uppställda men inte minst vi som står utanför gemenskapen förundras över den snabbhet och den energi som har utvecklats för att nå dessa mål. Alla slags hinder skall raderas för att förena de tolv medlemsstaterna till en gemensam marknad. En integrerad hemmamarknad skall finnas vid utgången av år 1992.

En skrift, som vållat den kanske största uppmärksamheten i dessa sammanhang, är den s k vitboken utgiven av kommissionen 1985 "Completing the Internal Market", där en mängd nödvändiga åtgärder är uppräknade.¹ Den är godkänd av rådet och arbetet med att förverkliga planen är i full gång. I inledningen till denna vitbok framhåller kommissionen att man med stolthet kan se tillbaka på gjorda insatser, inte minst på skapandet av tullunionen, som kom till stånd t o m innan den enligt de fastställda planerna skulle vara i hamn. En stor fråga för EG under en lång tid där efter var harmoniseringen av de indirekta skatterna, och den främsta framgången under detta arbete var tillkomsten av det sjätte mervärdesskattedirektivet, som skapade förutsättningarna för en gemensam skattebas på mervärdeskattens område.²

Vitboken innehåller åtgärder som skapar förutsättningar för att radera tre olika slags hinder: 1) fysiska hinder, 2) tekniska hinder och 3) fiskala hinder. Kommissionen insåg omedelbart att raserandet av de fiskala hindren för en integrerad inre marknad kunde bli en svår uppgift. Samtidigt är författarna till vitboken medvetna att just ett närmande på skatterättens område är en nödvändighet om de mål som uppsatts skall kunna förverkligas. Därför måste trots alla svårigheter och trots allt motstånd ett närmande vara en brådskande uppgift. Trots den stora betydelse för uppkomsten av en integrerad hemmamarknad som ändringarna av de fiskala systemen har, har kommissionen begränsat sitt åtgärdsprogram i detta avseende till mervärdeskatt och till vissa punktskatter. Kommissionen har också angett att partiella undantag för enskilda länder

¹ COM (85) 310.

² Direktiv 77/388/EEC

sannolikt kommer att visa sig nödvändiga om arbetet skall anses vara slutfört vid utgången av 1992.

Jag tror, att det är viktigt att understryka de svårigheter att enas, som föreligger på skatterättens område och som förstorar de fiskala hindren om man jämför dem med de problem som kan föreligga på andra områden. På alla områden är det naturligt för enskilda länder att vilja bibehålla egna lösningar i stället för att anpassa sig till idéer, komma utifrån, men särskilt besvärligt är det att göra sådana eftergifter på skattepolitikens område. Skatter är alla västerländska staters främsta inkomstkälla och härpå vilar den samhällsstruktur som byggts upp och som naturligtvis är politiskt ytterst känslig. Det är nog därför en riktig bedömning som kommissionen gör i vitboken. Kompromisser för att rasera tekniska hinder kan vara svåra att nå, men man kan diskutera med och acceptera logiska argument. När det gäller fiskala hinder finns det säkerligen också logiska argument att tillgå men problemet är, när fördelarna med en harmonisering ligger så avlägset, att det, innan målet i form av ökad levnadsstandard är nått, hinner förekomma flera parlamentsval.

5. Den första åtgärden i enlighet med Romfördraget var att förvandla de olika omsättningsskatterna till en mer enhetlig mervärdeskatt. Härigenom uppnådde man flera fördelar. Risken för kumulativa effekter minskade; ett resultat som naturligtvis har haft en mycket stor betydelse, när det gäller att undvika merbeskattning. Man kan naturligtvis fråga sig varför den indirekta beskattningen blev det område inom skatterätten, där försöken till harmonisering först började. Det är emellertid inte svårt att inse, om man samtidigt erinrar sig att det första målet för EG-staterna var en tullunion. Skulle varuhandeln, och sedan tjänsteutbytet, främjas, var det nödvändigt att åtminstone konsumtionsskatterna var av samma karaktär.

Men skall dubbelbeskattnings- och andra kumulationseffekter undvikas gäller det att skapa en helt neutral skattebas för mervärdeskatten. Och detta är naturligtvis svårt. Inom EG har detta arbete pågått under lång tid och den var den stora frågan som stod på dagordningen - sedan väl tullunionen förts i hamn. De första mervärdeskattedirektiven (särskilt det första och det andra) skapade en god bas för ett närmande av de nationella lagreglerna, men det stora genombrottet kom år 1977 i och med att det sjätte mervärdeskattedirektivet antogs. Under tiden hade väl särskilt en omständighet bidragit till att förbättra förhandlingsklimatet, när det gällde att komma överens. Intäkterna från mervärdeskatten i de enskilda länderna hade blivit den främsta intäktskällan för gemenskapen som sådan. Härigenom ökade ju också behovet av en mer likartad skattebas i de olika länderna för att avgiftsuttaget inte skulle bli ojämnt fördelat.

Men skall man uppnå målet att skapa en integrerad hemmamarknad räcker det inte med en gemensam skattebas avseende mervärdeskatten. Det fordras också att skattesatserna i de skilda länderna närmar sig varandra. Dessutom är det önskvärt att de fiskala gränskontrollerna upphör. På dessa önskemål bygger förslagen i vitboken. Här uttalas en önskan, att alla gränser skall försvinna och med dem alla kontroller. För att detta skall kunna bli verklighet, krävs emellertid att köp och försäljningar över gränserna behandlas på samma sätt som motsvarande inhemska transaktioner. Detta kräver ett clearinghus, som arbetar i huvudsak på följande sätt: Säljaren i ett land lägger mervärdeskatt på varan vid export på samma sätt som sker, när varan säljs inom landet och köparen drar av mervärdeskatten på samma sätt som sker, när varan köps inom landet. Mervärdeskatten betalas direkt från köparen till säljaren. Det är nödvändigt så länge som de enskilda medlemsstaterna har en egen budget att exportlandet (säljarens hemviststat) gottgör importlandet (köparens hemviststat) för de belopp, som i skatt överförts från import- till exportlandet.

Man kommer sannolikt inte att inom överskådlig tid ha samma skattesatser inom de enskilda EG-staterna såvitt avser mervärdeskatten. För att skapa en fullkomligt integrerad hemmamarknad är dessa skillnader i skattesatser ett hinder, men som jag nämnt, en skillnad man får acceptera, trots att den leder till skillnader i skattetryck och för transaktioner av slutliga konsumenter över gränserna till mer- eller mindrebeskattning.

Men dessutom finns i mervärdeskatten ett tekniskt problem jag vill beröra. Själva utformningen av de regler som bestämmer gränserna utåt för mervärdeskatten kan vara sådan att reglerna leder till dubbelbeskattning. Till detta kommer administrativa problem. Jag har hört att svenska företag försummar att begära restitution av mervärdeskatt i andra länder. Miljarder svenska kronor lär finnas att hämta, om krav på restitution i alla sammanhang hade rests. Nyligen har det t o m bildats bolag, vars uppgift är att mot ersättning sköta dessa administrativa frågor för klienters räkning.

6. Samtidigt med detta arbete på en mer likformig mervärdeskatt har också försök till harmonisering av andra punktskatter pågått. Mest arbete har härvid nedlagts på sådana skatter som tobaksskatter, alkoholskatter och skatt på mineraloljor.³ För att en inre marknad skall uppstå utan fiskala hinder och asymmetrier, måste reglerna vara sådana att ingen kumulation uppkommer och att skattetrycket på den enskilda varan är densamma. Men här finns från de olika länderna många andra aspekter än fiskala hänsyn att lägga.

³ Betr tobaksskatter, se COM (80) 69 samt COM (87) 325 och 326, betr alkoholskatter, se COM (72) 225, COM (82) 153, COM (85) 150 och 151 samt COM (87) 325 och betr mineraloljor, se COM (73) 1234 samt COM (87) 327.

7. Jag kommer nu att mer direkt gå in på frågor, som rör merbeskattning på området för direkta skatter. Det sägs, att EG på den direkta beskattningens område inte lyckats komma särskilt långt vad avser närmande av de olika medlemsstaternas skattesystem. Detta är i de flesta avseenden en berättigad uppfattning, men det är inte rätt att bara visa på bristen av konkreta resultat. Det är uppenbart att motståndet på den direkta beskattningens område är mycket större från de enskilda medlemsstaterna att acceptera kompromisser än på andra områden. Problemen att komma överens avseende mervärdeskatten skall visserligen inte underskattas, men här är det dock fråga om likartade skattesystem, som skall göras ännu mer likformiga. När man talar om direkta skatter, såsom inkomstskatten, måste man emellertid hålla i minnet att det i själva verket rör sig om sinsemellan mycket olika regelsystem i de olika medlemsstaterna. Det är inte bara fråga om skillnader i skattesatser, utan själva skattestrukturen är en helt annan i många länder. Låt mig som exempel nämna Storbritannien och Irland som representanter för ett anglosaxiskt system, Tyskland, Holland och Danmark som representanter för ett kontinentaleuropeiskt system och flera av medlemsstaterna i EG:s södra flank som fortfarande har eller just har lämnat regelsystem med cedula-skatter. Det är en otrolig arbetsuppgift att anpassa medlemsstaternas skattesystem till varandra, när de idag är så långt från varandra.

Men dessutom är det också på detta område så att det för de skattskyldiga i de nuvarande skattereglerna finns många flera speciella intressen att bevaka. Detta underlättar inte överenskommelser. Alla vet hur svårt det är att nå överenskommelser om radikala förändringar i de direkta skatterna, när skattereformer skall genomföras i de enskilda staterna. Hur svårt skall det då inte vara att komma överens över nationsgränserna, när inte bara särintressen kan komma att bevakas utan även de enskilda staternas nationella intressen skall skyddas.

Med ödmjukhet måste man därför närma sig dessa problem och inse att ändå tiden sannolikt talar för kompromisser och ett närmande. Men helt utan resultat är inte EG. På ett område har faktiskt en förordning trätt i kraft, som visserligen främst syftar till företagssamarbete, men som också innehåller en viktig skatterättslig regel. Jag tänker på de europeiska ekonomiska firmagrupperna, vilka sedan den 1 juli 1989 är ett nytt alternativ för ekonomiskt samarbete inom EG. Dessa firmagrupper, EEFG, ger företag i de olika medlemsstaterna ett alternativ till en samarbetsform, som inte funnits tidigare. EEFG kan sägas vara ett skal, inom vilket samarbetet kan äga rum mellan sinsemellan fristående bolag och/eller personer. Det är svårt att jämföra associationen med någon existerande sådan, men jag skulle närmast vilja jämföra EEFG, om jag ser på svensk rätt, med ett handelsbolag. Genom skapandet av EEFG har också de problem uppkommit, som på den internationella skatterättsens område är typiska för sådana associationer, som med en tysk tern betecknas som

Personengesellschaften. I de allra flesta länder beskattas dessa bolag hos delägarna, men alltid är inte detta fallet. Det förekommer, att beskattningen sker hos bolaget (och sedan i vissa fall dessutom hos delägarna). Dessutom är det inte ovanligt att olika regler gäller för ett inhemskt och ett utländskt Personengesellschaft.

När reglerna för EEFG konstruerades visade det sig vara nödvändigt att lösa de skatterättsliga problem som uppkom med en sådan typ av associationsform. I annat fall skulle denna form för ekonomiskt samarbete knappast ha några utsikter till framgång. I förordningen, Council Regulation (EEG) No 2137/85 of 25 July 1985, finns en uttrycklig skatterättslig bestämmelse, art 40.⁴ Denna bestämmelse säger att vinster och förluster som härrör från firmagruppens aktiviteter endast skall beskattas hos delägarna.

Bestämmelsen är således skäligen enkel till sin uppbyggnad, men ger ändå god hjälp för att undvika den merbeskattning som annars kunde ha blivit resultatet av firmagruppernas verksamhet. Regeln har utformats så att firmagruppen som sådan kommer att sakna skatterättslig betydelse. Delägarna blir beskattade. Denna bestämning, som sker i förordningen, har visat sig vara nödvändig. De olika dubbelbeskattningsavtal som existerar mellan de enskilda medlemsstaterna i EG är inte tillräckliga. Däremot är ju avtalen naturligtvis fortfarande väsentliga, när det gäller att fastställa var de olika medlemmarna i ett förefintligt EEFG skall beskattas för sina inkomster härrörande från den aktivitet som bedrivits i form av EEFG. Om verksamheten bedrivits från ett fast driftställe i Frankrike med medlemmar i ett EEFG, som har hemvist i Frankrike, Danmark och Storbritannien är det dubbelbeskattningsavtalen med Frankrike å ena sidan och Danmark resp Storbritannien å andra sidan, som ger svar på frågan i vilket land vinsterna skall beskattas. Men EEFG som sådant är alltså inte ett eget skattesubjekt.

Detta exempel visar att det ibland inte krävs stora invecklade regler för att lösa knutar, som annars hade medfört problem och merbeskattning.

8. Vilka andra försök har gjorts för att undvika merbeskattning genom ingripande från kommissionen på företagsbeskattningsens område? Det är tre förslag till direktiv som jag främst vill nämna: ett om gemensamt skattesystem för moder- och dotterbolag från olika länder, från 1969, ett om gemensamt system avseende fusioner och delning av företag, också från 1969, samt ett om harmonisering av reglerna om carry-over av förluster, från 1984 och 1985.

⁴ Förordning 2137/85/EEC. För en svensk framställning härom se Gunnar Mattsson, Europeiska ekonomiska firmagrupper. Ett nytt alternativ för ekonomiskt samarbete inom EG. Sthlm 1989 (under utgivning).

Det kan vara av intresse att beröra dessa tre förslag till direktiv, eftersom de anger några områden där kommissionen ansett att direkta åtgärder är väsentliga för att skapa ett skattesystem, som uppfyller de krav som man kan ställa om EG:s målsättningar skall uppnås.

Förslaget om direktiv avseende moder- och dotterbolag innehåller lösningar på två skatterättsliga frågor.⁵ Man vill ta bort bestämmelser om skatteplikt på utdelningar i dotterbolagets hemvistland till aktieägare utomlands. Man vill också få bort regler, som i moderbolagets hemvistland gör skillnad mellan utdelningar, som mottagits från dotterbolag utomlands, och utdelningar, som mottagits från dotterbolag i hemlandet. Dubbelbeskattning kan accepteras, men den skall ske genom att dotterbolagets vinst beskattas och att moderbolagets aktieägare blir beskattade för utdelningen, men alla skatteuttag däremellan skall försvinna.

Dessa regler måste dock förses med undantag och genom dessa undantag förstår man vilka de svårigheter kan vara som föreligger, när neutrala bestämmelser på detta område skall införas. Det förekommer t ex att man i intern lagstiftning i dotterbolagets hemvistland gör skillnad i skatterättslig behandling mellan vinst, som utdelas, och vinst, som kvarstannar i ett bolag. Skattesatsen är högre för icke utdelad än för utdelad vinst. Detta är en av förekommande metoder att undvika en fullständig ekonomisk dubbelbeskattning. Om sådan skillnad föreligger i intern rätt, har kommissionen ansett att hänsyn skall tas härtill och medgett i förslaget att viss kupongskatt kan accepteras, om utdelningen går till i utlandet bosatt aktieägare.

I förslaget till direktiv vill dessutom kommissionen införa i koncerner med bolag från skilda EG-stater en metod med "consolidated profits", vilket innebär, att dotterbolagens resultat integreras med moderbolagets. En stor fördel har metoden för moderbolaget. Förluster i dotterbolag kan kvittas mot vinster i moderbolaget. För att inte detta system skall missbrukas och endast utnyttjas, när det passar bolagen, måste en koncern, om den vill tillämpa metoden med "consolidated profits", utnyttja denna avseende alla bolag inom EG och dessutom för en tidsperiod som inte får understiga fem år. Under vissa förutsättningar kan detta system även tillämpas på dotterbolag utanför EG.

Detta förslag till direktiv lades fram för ungefär 20 år sedan. Det har fortfarande inte antagits. Vad kan vara anledningen till detta? Jag tror personligen att det främst är två skäl. För det första var de regler som kommissionen ville införa genom förslaget till direktiv i vissa fall radikalare och djärvare än vad som fanns i intern lagstiftning när förslaget väcktes. Att ha regler i internationella sammanhang som man inte ens tillät i fall, när det endast rörde sig om inhemska bolagskoncerner,

⁵ COM (69) 6.

var att gå för långt. Medlemsstaterna värjde sig mot denna idé och kunde inte acceptera den.

Ett andra skäl kan ha varit detta. Under åren som gått har trenden i den inhemska lagstiftningen blivit den att dubbelbeskattning av aktiebolag genom olika avräkningsregler försvinner. När detta sker har bestämmelserna i förslaget till direktiv i viss utsträckning blivit obsoleta. Om dubbelbeskattningen av aktiebolag skall upphöra är det inte längre åtgärder mot kedjebeskattnig som behövs utan det är då nödvändigt att man går längre än vad som skett i förslaget. Försvinner dubbelbeskattningen i intern rätt, bör denna med EG:s målsättning om en integrerad marknad även ske på det internationella planet. En annan typ av regler behövs då.

9. Nästa förslag till direktiv avser skatteregler för fusioner och delning av företag.⁶ Även här är förslaget grundat på en målsättning att underlätta strukturförvandling inom näringslivet, i de fall när två eller flera av de involverade företagen har sitt hemvist i olika länder inom EG.

Kommissionen har inte heller här utgått från den interna rätten i enskilda länder utan har föreslagit egna regler. Kommissionen har försökt angripa de skatterättsliga frågor, som har störst betydelse vid fusioner och uppdelningar. Man har infört särskilda regler i sitt förslag till direktiv på följande områden av skatterättslig betydelse. Inga realisationsvinster skall uppkomma på grund av överföring av egendom från ett företag till ett annat p g a fusion eller uppdelning. Reserver innehållande skattekrediter skall inte behöva upplösas p g a dessa strukturförändringar. Underskott som uppkommit i ett företag som skall upplösas men som inte kunnat utnyttjas skall få överföras till det mottagande bolaget och utnyttjas av detta. Inga särskilda omsättningsskatter skall få uttas p g a de gjorda transaktionerna om inte särskilda direktiv medger detta. De transaktioner som sker vid fusion och uppdelning av företag kan för aktieägarna enligt intern rätt i medlemsstaterna betraktas som avyttring av aktier antingen i det överförande eller det mottagande bolaget. Någon realisationsvinst skall dock inte uppkomma.

Kommissionen uppställer dock olika villkor för att dessa uppskov med beskattning skall accepteras. Det viktigaste blir i flera fall det, att de faktiska förhållandena efter fusion eller delning skall vara sådana, att det land, som fått medge uppskovet med beskattning, även efter fusion eller delning har möjlighet att beskatta det objekt, beträffande vilket uppskov medgavs.

⁶ COM (69) 5.

I förslaget till direktiv finns även regler om uppdelning av beskattningsrätten mellan stater avseende skattskyldiga bolag, som har huvudkontor resp fast driftställe i olika länder. Bl a har man försökt att även här finna regler som hindrar en merbeskattning. Det är framför allt utnyttjade förluster i det land, där det fasta driftstället är beläget, som skapar problem. Förblir dessa förluster utnyttjade uppkommer en överbeskattning. Kommissionen försöker att reglera dessa fall på sådant sätt att förlusterna kan utnyttjas. Vidare vill kommissionen genom en regel i direktivförslaget hindra medlemsstaterna att införa skatteregler som gör situationen mer ofördelaktig för ett fast driftställe till ett bolag i annan stat än för ett bolag med hemvist i samma stat som det fasta driftstället. Detta är regler som återfinns i många dubbelbeskattningsavtal under den artikel, som förbjuder diskriminering.

Även detta direktivförslag har länge väntat på att bli accepterat av rådet. Även här är det ca 20 år sedan förslaget publicerades och skälen till att det inte har antagits har säkerligen till viss del varit desamma som avseende det tidigare diskuterade direktivförslaget. Det är visserligen förtjänstfullt av kommissionen att uppställa regler som t o m är mer radikala än de interna regelsystemen, men just därför är det svårt för medlemsstaterna att acceptera dem.

10. Några ord skall så sägas om det tredje direktivförslag jag nämnde, nämligen det som gäller harmonisering av reglerna om carry-over av förluster.⁷ Kommissionen har framhållit att dessa regler är särskilt betydelsefulla, då de påverkar investeringsförmågan och konkurrenskraften hos företagen. Det är dessutom en speciell skatterättslig fråga som därför kan lösas utan hänsyn till att annat arbete med en harmonisering av skattebasen inte kommit i gång.

Kommissionen ger i sitt direktivförslag de skattskyldiga möjlighet att använda både carry-back och carry-forward. För carry-back finns dock en tidsgräns, satt t o m det tredje räkenskapsåret före förluståret. För carry-forward finns ingen tidsgräns. Särskilda regler har föreslagits i carry-backsystemet för de fall, att medlemsstat har ett avoir-fiscal system eller har olika skattesatser för utdelad och kvarhållen vinst.

Men dessa direktivförslag, av vilka således inget antagits, omfattar, som alla förstår, endast mycket begränsade områden av hela det fält, som skall harmoniseras på den direkta beskattningens område. Ser vi först på företagsbeskattningen är det ett jättelikt arbete som väntar, om skattebasen skall kunna harmoniseras på hela detta område. Här finns dock ett utkast till direktivförslag. Men detta är alltså ett *utkast* till förslag och det är begränsat till det som är absolut nödvändigt för att skattesystemen skall kunna närma sig varandra. Uttryckligen har angivits

⁷ COM (84) 404 och COM (85) 319.

att det är fråga om ramar, inom vilka medlemsstaterna skall vara fria att formulera detaljbestämmelser. Ytterligare anger man i utkastet att man så mycket som möjligt följt det fjärde direktivet beträffande årsredovisning för aktiebolag. Detta direktiv lämnar dock så stor valfrihet för bolagen när årsredovisningen skall upprättas, att man funnit det nödvändigt att i flera stycken direkt ange hur den skatterättsliga regeln bör utformas. Man har också i utkastet angett, att medlemsstaterna inte får, sedan direktivet antagits, ändra skattebasen så att den fortsättningsvis eroderas.

Men den direkta beskattningen är inte bara företagsbeskattning. Skall harmoniseringen vara fullständig är det ju också nödvändigt att angripa frågan om individbeskattningen. Visserligen är det delar av denna del av skattesystemet som måste stå mycket långt bak i prioriteringsordning. Avsikten med nuvarande ordning är ju en integrerad hemmamarknad och då spelar nog reglerna t ex om familjebeskattning och om reseavdrag för anställda en blygsam roll. Men det finns andra skatteregler av stort intresse för utvecklingen av en integrerad hemmamarknad. Skillnaden i kapitalbeskattningen (kapitalinkomster och kapitalvinster) leder till ojämnheter i kapitalallokeringen. Jag kan inte se annat än att man även här måste starta arbetet med en harmonisering, om man vill undvika den merbeskattning som annars blir resultatet.⁸

Ser man ännu längre fram i tiden kan det kravet komma att ställas, att beskattningen av arbetsinkomster bör vara likformiga. En fri arbetsmarknad förutsätter också, om den skall fungera som det är tänkt, en i skatteavseende neutral arbetsmarknad. Om skillnaden mellan inkomst före och efter skatt är större i ett land än i ett annat, finns det incitament för de anställda att ta anställning i det sistnämnda landet. Jag vill nämna detta i medvetande om att arbetet på dessa frågor måste ligga mycket långt fram i tiden.

11. Skall alla de asymmetrier i skattesystemen anges, som ger upphov till merbeskattning, räcker det emellertid inte med det jag redan angett. Det finns ännu fler frågor att beröra. En fullständig redovisning av alla problem kan jag inte lämna, men ytterligare ett område vill jag beröra.

I många länder föreligger det svårigheter att fastställa vad som är skatt och vad som är avgift. Skatt skall ju enligt en allmän definition vara ett tvångsbidrag till stat eller annat offentligt organ med beskattningsrätt. Som avgifter betecknas däremot de belopp där den uttaxerade erhåller en förmån för det utbetalade beloppet. Men gränsdrag-

⁸ Som ett exempel angivet i vitboken, se COM (76) 124 betr överlåtelse av värdepapper. Ändringar i COM (87) 139.

ningen mellan avgift och skatt är ofta vag. Den förmån avgiften berättigar till kan t ex vara oproportionellt liten.

Detta problem finns i Sverige men är inte något som är unikt för Sverige. I många andra länder finns också t ex socialförsäkringsavgifter av sådant slag att de bättre kan betecknas som skatter än som avgifter.

9

12. Så vill jag i slutet av detta anförande uppehålla mig kring den konkreta dubbelbeskattningsavtalsrätten. Generellt kan man om dubbelbeskattningsavtalen säga, att medlemsstaterna i EG knappast kan sägas ha mer utvecklade avtal sinsemellan än vad andra OECD-stater har. Jag har redan i anförandet hunnit förvåna mig över att det inte finns ett multilateralt avtal mellan EG-staterna. Med den ambition till harmonisering som existerar borde det vara en naturlig åtgärd att i ett och samma avtal förena de bestämmelser, som är nödvändiga för att dubbelbeskattning i snäv mening skall kunna undvikas.

Det är naturligtvis möjligt att spekulera över orsaken. Jag vet inte svaret och jag avstår från spekulation. Däremot har jag förstått att kommissionen ibland har fått svårt att vinna gehör för sina önskemål om olika tänkbara harmoniseringsåtgärder genom direktiv med motiveringen att det är möjligt att reglera frågan i ett dubbelbeskattningsavtal och där med samma effekt. Medlemsstaterna känner troligen att en åtgärd inte är lika definitiv, om den regleras i ett avtal, som om det har utfärdats ett direktiv. Ett avtal kan alltid sägas upp, men ett direktiv kan medlemsstaterna inte undkomma.

13. Jag vill peka på ett fall där det förelegat olika uppfattningar, om hur frågan borde regleras. År 1976 publicerade kommissionen ett förslag till direktiv.¹⁰ Det gällde förslag till regler, som skulle hindra att överbeskattning uppkom vid justering av internpriser mellan närstående företag och näringsidkare. Internprisjusteringar kan ju lätt leda till en överbeskattning, därför att en uppjustering av resultatet i det ena bolaget inte alltid följs av nedjustering i det andra bolaget.

Men genom det aktuella förslaget till direktiv skulle det vara möjligt att komma till ett slut, där ingen merbeskattning uppkom. Kunde de behöriga myndigheterna inte frivilligt träffa en uppgörelse som justerade överbeskattningen skulle en kommission, bestående av representanter för de två behöriga myndigheterna och av självständiga experter, samlas och träffa en överenskommelse. Skillnaden mellan de vanliga bestämmelserna i

⁹ Se betr internationella frågor avseende socialavgifter förordning (1982:911) om tillämpning av en överenskommelse den 25 oktober 1982 om tillämpning av konventionen den 5 mars 1981 mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge om social trygghet m m.

¹⁰ COM (76) 611.

gällande dubbelbeskattningsavtal och reglerna i förslaget till direktiv var således väsentligen att i det förfarande kommissionen föreslog skulle en överenskommelse träffas. De skattskyldiga var tillförsäkrade, att en överbeskattning inte skedde.¹¹

Detta var alltså en konkret fråga som kommissionen ville lösa, och det var en fråga, som ofta uppkommer i praktiken. Det intressanta med direktivförslaget var att en form av skiljedomstol skulle upprättas och avgöra frågan, ifall behöriga myndigheter inte lyckades nå en överenskommelse.

Det hade varit en i hög grad intressant innovation som uppstått om detta förslag antagits av rådet. Tyvärr har detta inte skett under de ca 13 år som gått sedan förslaget publicerades. Och motståndet mot förslaget gällde åtminstone, såvitt mig är bekant, inledningsvis inte så mycket innehållet i förslaget utan mer den omständigheten att det skulle träda i kraft i form av ett direktiv. Det fanns ju möjlighet att träffa denna överenskommelse på samma sätt som man träffar ett dubbelbeskattningsavtal. Tyvärr har inte heller detta skett.

14. Så har jag nått fram till slutet av min odyssee över frågor rörande dubbelbeskattning inom EG. Jag har som jag inledningsvis antydde inte begränsat mitt anförande till frågor rörande dubbelbeskattning i snäv mening. Detta är ju inget speciellt för EG-samarbetet utan skall intresset fokuseras på detta, måste syftet - Romfördraget och the European Single Act - bilda basen för de frågor jag bör beröra. Som medborgare från ett land som inte är medlem i EG, vill jag uttala min uppskattning över den energi och den snabbhet EG-staterna visar. Resultat har förvisso uppnåtts. Men mitt anförande bör också ha gett vid handen att en del ytterligare återstår att vidta.

¹¹ Se även mer om dessa frågor i Lindencrona-Mattsson, Arbitration in Taxation, Sthlm 1981.

Diskussionsinlägg

Stig Sollund

Skatteharmoniseringen i EF

Det har vært antydnet her at skatteharmoniseringen i EF kan virke som et "kartell", slik at felles rammer for beskatning hindrer konkurranse landene imellom når det gjelder gunstige skatteregler og satser. Sven-Olof Lodin reiste spørsmålet om et slikt kartellsynspunkt har kommet til uttrykk noe sted i offisielle EF-dokument.

Jeg har funnet spor av en slik tankegang i det foreløpige utkast til direktivforslag om harmonisering av regnskapspliktige foretaks skattebaser, som Kommisjonen offentliggjorde i mars 1988. Det er her skissert forslag til regler som vil redusere mulighetene for å danne skattemessige reserver gjennom fradragsreglene og som vil gjøre skattegrunnlagene mer transparente slik at den effektive skattebelastningen lettere kan sammenlignes. I "Explanatory memorandum" under "General considerations" i forslaget, er uttalt følgende:

"Once the proposal has been adopted, Member States will no longer be able to introduce incentives by way of the tax base since no provision is made for derogations that would run counter to the objectives of transparency and simplification.

However, Member States will still be free, provided they comply with Articles 92 och 93 of the EEC Treaty concerning State aids, to take such measures by employing other techniques such as grants, tax credits, etc. For as long as some policies continue to be the responsibility of Member States, it may be necessary to resort to this type of measure."

Det kan diskuteres hvor meget man kan legge i uttalelsen, men slik jeg oppfatter den kan man spore en oppfatning om at en positiv side ved skatteharmonisering også vil være at skattens betydning som konkurransefaktor landene imellom, reduseres.

Myndighetssamarbeidet i EF

I presentasjonen av myndighetssamarbeidet i EF når det gjelder direkte skatter har vi hørt hvilke muligheter for slikt samarbeid som Rådets direktiv av 19 desember 1977 gir. Det ser for meg ut til at dette samarbeidet innen EF ikke er like nært og omfattende som det samarbeidet som eksisterer mellom de nordiske land. De statistiske tall for Danmarks bistandstilfeller som er presentert i dokumentasjonen synes å vise at

bistandshyppigheten overfor de øvrige nordiske land er langt større enn overfor EF-landene. Særlig på ett punkt synes jeg rammen for samarbeid i EF er noe smal, og det gjelder bistand til innfordring av samarbeidslandenes skattekrav. Som det fremgår av dokumentasjonen, inneholder bistandsdirektivet ikke bestemmelser om inndrivelse av skattekrav, slik den nordiske bistandsoverenskomsten gjør. Slik bistand bør etter min oppfatning inngå i administrativt skattesamarbeid mellom land som ønsker å ha et nært og tett samarbeid. Under utarbeidelsen av den multilaterale konvensjon om gjensidig administrativ bistand i skattesaker, i regi av Europarådet og OECD, har også enkelte sentrale EF-land vært relativt kjølige i sitt forhold til et nært samarbeid, ikke minst når det gjelder innfordring av skattekrav. Det ser nå ut til at resultatet av dette arbeidet foreløpig bare vil bli et nytt samarbeidsinstrument for de nordiske land med tillegg av USA. Men det er vel grunn til å tro at samarbeidet i EF vil måtte utdypes i årene som kommer, også når det gjelder sikring og innfordring av andre medlemslands skattekrav.

Lars Matthiessen¹

Et spørgsmål i forbindelse med mit indlæg drejede sig om det rimelige i at have en lavere skattesats for kapitalindkomster end for arbejdsindkomst - således som man nu har i Danmark og får i Sverige, når skatteforslaget er blevet godkendt af Riksdagen. Til dette spørgsmål havde Gustav Lindencrona en kommentar og fremhævede, at en af indkomstskatteudredningen udtrykkelig anført begrundelse for forslaget om den relativt lave skattesats for kapitalindkomst er, at når der tages hensyn til inflationen, bliver den reale skattesats for kapitalindkomsten af samme størrelsesorden som den typiske personlige indkomstskattesats.²

Til Gustavs indlæg vil jeg gerne gøre den kommentar, at når størrelsen af forskellige indkomstskattesatser jævnføres, så må det rimelige være at sammenligne enten de nominelle skattesatser eller de reale skattesatser. Derimod siger det normalt ikke meget at sammenligne en real skattesats med en nominel. Forholdet er naturligvis det, at inflationsraten er af betydning for den reelle skattebelastning, både når det gælder beskatningen af kapitalindkomster og arbejdsindkomster. Lad os se lidt nærmere på dette.

For at sammenligne den reelle skattebelastning for kapitalindkomster og arbejdsindkomster benyttes de reale skattesatser. For så vidt angår (den nominelt set proportionale) skat på kapitalindkomster er den reale skattesats den andel af det reale afkast, som ikke bliver disponibelt på grund af beskatningen. Anderledes udtrykt er den reale skattesats lig med $(r-r_d)/r$, hvor r og r_d er det reale afkast før, henholdsvis efter skat. Den reale skattesats for kapitalindkomst kan derfor skrives

$$t_k^r = t_k + t_k \frac{1}{\frac{R}{P} - 1}$$

¹ Indlægget er efterfølgende udvidet noget.

² Se Reformerad inkomstbeskattning Del I Skattereformens huvudlinjer SOU 1989: 33 s. 125.

hvor R = den nominelle afkastrate (renten), t_k = den nominelle skattesats for kapitalindkomst og \dot{P} = inflationsraten. En beregning af t_k^r forudsætter at $R \neq \dot{P}$.

Som fremgår af udtrykket er den reale skattesats t_k^r større end den nominelle skattesats t_k , hvis renten overstiger inflationsraten ($R > \dot{P} > 0$). Skulle omvendt inflationstakten være større end afkastraten ($\dot{P} > R > 0$), er den reale skattesats mindre end den nominelle. Det ses tillige, at den reale skattesats t_k^r bliver mindre jo højere afkastraten R er, samt at t_k^r er uafhængig af størrelsen af formuen.

Med real indkomstskattesats menes her ændringen af det reale skatteudtag som andel af ændringen af realindkomsten. Den reale marginalsattesats i et progressivt indkomstskattesystem kan da skrives således

$$t^r = \frac{\frac{T_1}{P_1} - \frac{T_0}{P_0}}{\frac{Y_1}{P_0} - \frac{Y_0}{P_0}} = t^m + (t^m - t^g) \frac{1}{\frac{Y}{P} - 1}$$

hvor Y = nominel skattepligtig indkomst, T = indkomstskattebeløb, P = forbrugerprisindeks, t^m = nominel marginalsattesats, t^g = gennemsnitlig skattesats, Y = vækstraten for skattepligtig indkomst og (som før) \dot{P} = inflationsraten. For at kunne beregne t^r må det forudsættes at $Y \neq \dot{P}$.

Som fremgår af det sidste udtryk er den reale marginalsattesats t^r større end den nominelle t^m hvis realindkomsten før skat vokser trods inflation ($\dot{Y} > \dot{P} > 0$). Med inflation og reallønsnedgang ($\dot{P} > \dot{Y} > 0$) bliver t^r derimod mindre end t^m .

Det fremgår endvidere, at med et proportionalt indkomstskattesystem (som indebærer at $t^m = t^g$), vil den reale og den nominelle skattesats

under alle omstændigheder være lige store.

Det er endelig klart, at den reale skattesats t^f afhænger af den samlede indkomst via marginalsattesatsen t^m .

Det, som er af interesse i denne sammenhæng, er størrelsen af den inflationsbetingede "overbeskatning" af kapitalindkomster og arbejdsindkomster, dvs. $t_k^f - t_k$, respektive $t^f - t^m$. Uden inflation ($P = 0$) er denne "overbeskatning" naturligvis lig med nul. Som fremgår af det første udtryk varierer "overbeskatningen" af kapitalindkomster positivt med den nominelle skattesats t_k og negativt med forholdet mellem renten og inflationsraten. På tilsvarende måde varierer "overbeskatningen" af arbejdsindkomst positivt med forskellen mellem den marginale og gennemsnitlige skattesats og negativt med forholdet mellem vækstraten for nominal indkomst og inflationsraten.

Lad os illustrere "overbeskatningen" med numeriske eksempler. Antag eksempelvis at der (som i Sverige) foreslås en skattesats på 30 procent for kapitalindkomst. Hvis nu markedsrenten er 10 procent, og inflationen er 4 procent, modsvares "overbeskatningen" af kapitalindkomst 20 procent. Den reale skattesats bliver således $30 + 20 = 50$ procent.

Hvordan bliver nu situationen for arbejdsindkomster? Antag at skatteyderens nominelle marginalsattesats er 20 procentpoint større end gennemsnitssattesatsen. Antag videre at indkomsterne nominelt er steget med 8 procent. Med den antagne inflationsrate giver det en "overbeskatning" af arbejdsindkomst, som ligeledes svarer til en beskatning på 20 procent. Den reale marginalsattesats bliver da lig med $t^m + 0.20$.

Man kan naturligvis altid diskutere, hvilke numeriske forudsætninger der er interessante. Det væsentlige at påpege her er imidlertid, at inflation fører til et reelt set øget skatteudtag, både når det gælder skat på kapitalindkomster og arbejdsindkomster, og sammenligninger af disse skatter uden hensyntagen hertil risikerer at blive misvisende.

Ovenfor er det forudsat, at der er tale om beskatning af de nominelle indkomster, og at den progressive indkomstskat ikke er indekseret. Er disse forudsætninger ikke opfyldt, er situationen naturligvis en anden. Med en fuldstændig indeksering med forbrugerprisindeks påvirker ikke-reale indkomststigninger ikke skattetrykket for de individuelle skatteydere (den effektive marginalskat modsvarer da den gennemsnitlige skattesats). For så vidt angår reale indkomststigninger beskattes de med en skattesats svarende til den nominelle marginalsattesats. For på analog måde at sikre, at den nominelle og reale skattesats i kapitalindkomstbeskatningen er lige store, kræves også her en real beskatning. Det betyder, at skatten af kapitalindkomst ikke som antaget ovenfor skal beregnes som $t_r F$ (hvor F er den forrentede formue) men som $t_r F$, hvor r er realrenten før skat beregnet som $(R-P)/(1+P)$.

Det kan tilføjes, at skatteforliget mellem den svenske regering og folkepartiet indgået nogle få dage efter konferencen i Frederikshavn (7/11) forudsætter en indeksering af det progressive indkomstskattesystem men ikke real beskatning af kapitalindkomster. Slutfacit bliver således, at sammenligningen på konferencen (og i skatteudredningens betænkning) af den reale skattesats for kapitalindkomst med den nominelle marginalsattesats for andre indkomster ikke var indvendingsfri men blev det efter skatteforliget den 7.11!

Bertil Wiman

Det var mycket intressant att höra Nils Mattsson redogöra för EGs arbete med frågor rörande internationell dubbelbeskattning med mera. Jag tänkte beröra några tänkbara anledningar till varför förslaget från 1969 till direktiv avseende koncernbeskattning inte har genomförts. Detta förslag som innebär att moderbolaget skatterättsligt konsoliderar även dotterbolagens vinster, s k "consolidated profits", låter ju teoretiskt ganska attraktivt. Som Mattsson påpekat är en stor fördel med metoden att man kan resultatutjämna mellan de olika enheterna inom koncernen. Det föreslagna beskattningssystemet torde bygga på att moderbolagslandet (hemviststaten) beskattar moderbolaget för koncernens hela koncernens nettoinkomst. Dotterbolagslandet (källstaten) har kvar sin rätt att beskatta dotterbolaget. Vilka för- och nackdelar kan det finnas med ett dylikt sätt att beskatta koncerner?

Bland fördelarna har jag redan nämnt möjligheten till resultatutjämning inom koncernen. En annan fördel som man ibland hävdar föreligger, är att man får färre incitament till inkomstöverflyttning genom felaktig prisättning. Därigenom påstås behovet av en armlängdsregel bli kraftigt reducerat. Jag är dock tveksam till om så verkligen är fallet. Dotterbolagslandet torde nämligen även fortsättningsvis ha intresse av att skydda just sitt beskattningsunderlag. Inkomstöverflyttningen kan ju vara oavsiktlig.

En annan fördel med att beskatta moderbolaget för koncernens totala inkomster är att man härigenom uppnår neutralitet i moderbolagslandet. Samma investering kommer i princip att belastas med samma skatt i moderbolagslandet oavsett om investeringen sker i hemviststaten eller i källstaten. Huruvida investeringen i källstaten sker i en filial eller i ett dotterbolag har ur denna neutralitetsaspekt mindre betydelse.

Men modellen innebär också vissa nackdelar. Dessa nackdelar är huvudsakligen knutna till det faktum att moderbolagslandet måste tillåta avräkning av den skatt som dotterbolaget har erlagt i källstaten. Annars kommer internationell dubbelbeskattning att uppstå. Att tillämpa exemptionmetoden blir ju inte aktuellt. Det vore ju att helt enkelt tillämpa nuvarande system med en strikt uppdelning av inkomsterna mellan de separata bolagen inom koncernen.

Alltså krävs en avräkning i moderbolagslandet. Då uppkommer frågan om man vill ha konkurrensneutralitet i dotterbolagslandet. För att sådan konkurrensneutralitet ska uppkomma bör skattesatserna vara enhetliga i hemviststaten och källstaten. Om nämligen skatten i källstaten är lägre än i hemviststaten, och den skatt moderbolaget betalar på dotterbolagets inkomster är högre vad dotterbolaget själv betalar, uppstår en konkurrenssnedvridning till dotterbolagets nackdel. Konkurrensnackdelen föreligger i förhållande till andra bolag som verkar i dotterbolagslandet. Dotterbolagets inkomster belastas ju med hemviststatens högre skattesats. (Däremot föreligger konkurrensneutralitet för moderbolaget i jämförelse med andra företag i hemviststaten.) En ytterligare nackdel med denna beskattningsmodell är att det inte löser de komplicerade skattefrågor som kan uppstå vid omstruktureringar inom en koncern.

Varför väljer man inte att bara beskatta moderbolaget, och således helt undantar dotterbolaget från beskattning i källstaten. En sådan ordning vore i och för sig teoretiskt möjlig inom den krets av stater som EGländerna utgör. Man skulle underlätta problemen kring omstruktureringar inom koncern. Prissättningsfrågorna försvinner också som problem. Samtidigt torde det krävas att flera faktorer blir enhetligt utformade inom EG. För det första bör skatteunderlaget beräknas på ett likartat sätt inom EG. Vidare måste skattesatsen vara densamma i de olika medlemsländerna. En tredje väsentlig faktor är att det bör vara en jämn fördelning av moderbolag mellan de olika staterna inom EG. Med andra ord bör det finnas ungefär lika många kapitalexporterande som kapitalimporterande länder inom EG. Ingen stat behöver då känna sig förfördelad av en beskattningsregel där enbart moderbolaget utgör skattesubjekt inom koncernen. Det är nog på sistnämnda punkt som det är störst risk för att en skatteregel som innebär att enbart moderbolaget blir beskattat inte går att genomföra.

De frågor jag här har diskuterat är komplicerade och det finns mycket mer som kan sägas härom. Det vore intressant att få höra våra vänner från Danmark belysa dessa koncernbeskattningsfrågor något. De har ju en viss erfarenhet ifrån utformningen av de danska koncernbeskattningsreglerna.

Program

for seminaret om "Norden og EF-harmoniseringen af skatter og afgifter" på Hotel
Frederikshavn i Frederikshavn den 1-2 november 1989

Onsdagen den 1 november 10.00-10.15	Seminariet åbnes: Forskningsrådets formand, Professor Gustaf Lindencrona
10.15-10.45	EF's retlige struktur: Professor Isi Foighel
10.45-11.00	Kaffe
11.00-11.45	EF's generelle skattepolitiske målsætninger og midler: Kontorchef Gunnar Ortmann
11.45-12.30	Debat
12.30-14.00	Frokost
14.00-14.30	Det europæiske skattelandkort idag: Cand.polit Henrik Melgaard og Lic.jur. Erik Olsen
14.45-15.15	Debat
15.15-15.30	Kaffe
15.30-16.15	Harmonisering af indirekte skatter: Cand.jur. Dorte Blou og Docent Peter Melz
16.15-16.45	Debat
19.00	Middag

Torsdagen den 2 november 09.00-10.00	Harmonisering af direkte skatter: Professor Lars Matthiessen
10.00-11.00	Debat
11.00-11.15	Kaffe
11.15-12.00	Myndighedssamarbejdet i EF: Fuldmægtig Finn Høpner og Kontorchef K.M. Olsen
12.00-12.30	Debat
12.30-13.30	Frokost
13.30-14.15	Dobbeltbeskatning: Professor Nils Mattsson
14.15-14.30	Kaffe
14.30-15.40	Generaldebat: Harmonisering af selskabsbeskatningen i nordisk perspektiv
15.40	Afrejse

Deltagarförteckning

Deltagare från Danmark

Lektor Ole Bjørn
Handelshøjskole syd

Fuldmægtig Dorte Blou
Skatteministeriet

Afdelingschef Jens Drejer
Skatteministeriet

Professor dr jur Isi Foighel
Københavns Universitet

Stud mere aud Lars Greve Hansen
Handelshøjskolen i København

Fuldmægtig Finn Høpner
Statsskattedirektoratet

Konsulent Kaj Lotz
Skatteministeriet, Departementet

Professor Lars Matthiessen
Odense Universitet

Cand polit Henrik Meldgaard
Skatteministeriet

Lektor Aage Michelsen
Skatteministeriet

Lektor Margrethe Nørgaard
Ålborg universitetscenter

Fuldmægtig Erik Olsen
Skatteministeriet, Departementet

Kontorchef K.M. Olsen
Direktoratet for Toldvæsenet

Kontorchef Gunnar Ortmann
Udenrigsministeriet

Deltagare från Finland

Vik planeringschef Lasse Aarnio
Finansministeriet

Professor Edward Andersson
Helsingfors universitet

VD Matti Aura
Centralhandelskammaren i Finland

Jur lic Anja Finckenberg
Finckenberg Consulting OY

Professor Osmo Forssell
Uleåborgs Universitet

Vicehäradshövding Harri Hallberg
Industrins Centralförbund i Finland

Afdelingschef Jussi Karilainen
Skattestyrelsen

Ekon dr Jarmo Leppiniemi
Helsingfors Handelshögskola

Överassistent Lauri Mannio
Helsingfors Handelshögskola

Yngre regeringssekreterare Hannele Nikkinen
Finansministeriet

Byråchef Jorma Pihlatie
Finansministeriet

Konsultativ tjänsteman Hannu Taipale
Finansministeriet

Professor Kari S Tikka
Helsingfors universitet

Deltagare från Island

Generaldirektør Gardar Valdimarsson
Ríkisskattstjóri

Deltagare från Norge

Avd dir Carsten Arnholm
Finansdepartementet

Konsulent Rune Aslaksen
Finansdepartementet

Direktør Anne Marie Brændvang
Finansministeriet

Førsteamanuensis Arthur J Brudvik
Norges Handelshøyskole

Konsulent Erik Fjærli
Statistisk sentralbyrå

Professor dr juris Ole Gjems-Onstad
Bedriftsøkonomisk Institutt

Skatterådgiver Sven Rune Greni
Næringslivets Hovedorganisasjon

Forsker Charlotte Koren
Statistisk sentralbyrå

Lovrådgiver Anders H Liland
Finansdepartementet

Direktør Finn Monrad-Hansen
Skattedirektoratet

Avdelingsdirektør Anne Skjønsberg
Norges Handelsstands Forbund

Direktør Stig Sollund
Finansdepartementet

Professor Frederik Zimmer
Universitetet i Oslo

Deltagare från Sverige

F d generaldirektør Gösta Ekman
Finansdepartementet

Kansliråd Lennart Hamberg
Finansdepartementet

Departementssekreterare
Anders Kristoffersson
Finansdepartementet

Professor Gustaf Lindencrona
Stockholms universitet

Regeringsrådet Leif Lindstam
Regeringsrätten

Professor Sven-Olof Lodin
Sveriges Industriförbund

Professor Nils Mattsson
Uppsala Universitet

Docent Peter Melz
Stockholms Universitet

Civilekonom Karl-Markus Modén
Industriens Utredningsinstitut

Direktør Eskil Qwerin
Sveriges Industriförbund

Bitr skattedirektør Björn Rhodin
Riksskatteverket

Finansråd Johan Salsbäck
Finansdepartementet

Forskningsrådets sekr Kristina Ståhl
Uppsala Universitet

Professor Jan Södersten
Uppsala Universitet

Docent Per Thorell
Bokföringsnämnden

Docent Bertil Wiman
Uppsala Universitet

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet bildades 1973 av de nordiska länderna. Dess uppgift är att främja nordiskt samarbete inom skatteforskningen med inriktning särskilt på frågeställningar av gemensamt nordiskt intresse.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets medlemmar vid tidpunkten för denna boks utgivande.

Danmark
Isi Foighel
Kaj Lotz
Aage Michelsen

Finland
Lasse Aarnio
Edward Andersson
Osmo Forssell

Norge
Anne Marie Braendvang
Charlotte Koren
Frederik Zimmer

Sverige
Gustaf Lindenerona
Johan Salsbäck
Jan Södersten

NSFS publikationer

- Nr 1 Skatteharmoniseringen i EG
- Nr 2 Bolagsbeskattningen i Norden
- Nr 3 Kringgående av skattelag
- Nr 4 Personbeskattningen i högskattesamhället
- Nr 5 Skatteproblem vid generationsskifte i familjeföretag
- Nr 6 Internationella företags beskattning
- Nr 7 Skatteforskning och skattepolitik
- Nr 8 Från nettobeskattning till bruttobeskattning
- Nr 9 Skatter och inflation
- Nr 10 Beskattning av internationella transaktioner
- Nr 11 Inntektsbegrep og rettsutvikling
- Nr 12 Rättssäkerheten i beskattningen
- Nr 13 Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål
- Nr 14 Utlandsägda dotterbolag i Sverige
- Nr 15 Familjebeskattningen i Norden
- Nr 16 Den skattemässiga behandlingen av kursvinster och kursförluster på fordringar och skulder
- Nr 17 Förhållandet mellan bokföring och beskattning
- Nr 18 Nordisk Familiebeskatning
- Nr 19 Internprissättning i multinationella koncerner
- Nr 20 Skattereformer
- Nr 21 Løgmandsanvendelsen i ligningsforvaltningen
- Nr 22 Skatt, arbeidstilbud og inntektsfordeling
- Nr 23 Norden och EG-harmoniseringen av skatter och avgifter

ALLMÄNNA FÖRLAGET

ISBN 91-85256-19-6