

**Juridiska institutionen
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet**

Skattekonkurrens och harmonisering inom EU

Frida Andreasson
Tillämpade studier 20 poäng
Programmet för juris kandidatexamen
Skatterätt Ht 2005
Handledare: Robert Pålsson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Sid
1 Inledning	1
1.1 Problemformulering	1
1.2 Syfte och frågeställningar	1
1.3 Avgränsning och metod	2
1.4 Disposition	2
2 EG och normgivningsmakten	3
2.1 Ett integrerat samarbete	3
2.1.1 Skatternas område	4
2.1.2 En begränsning i kompetensen	5
2.1.3 Regler som strider mot fördraget	6
3 Skattekonkurrens – finns den?	7
3.1 Inledning	7
3.2 Skattebasutredningen	7
3.2.1 Internationalisering	8
3.2.2 Skattebaser och dess rörlighet.....	8
3.2.3 Bolagsskatten	9
3.2.4 Hushållets kapitalinkomst och konsumtion	10
3.2.5 Konkurrens om arbetskraft och demografisk utveckling ...	10
3.2.6 RSV:s rapport.....	12
3.3 EU:s strategi.....	13
3.3.1 Uppförandekoden.....	14
3.3.2 Sparandedirektivet	15
3.3.3 Räntor och royalties	15
3.3.4 Prioriteringar i framtiden	15
3.4 OECD.....	16
3.4.1 Globaliseringens inverkan.....	17
3.4.2 Skadlig konkurrens	17
3.4.3 Behov av koordinering.....	18
3.5 Sammanfattning	20
4 Enskilda regler som berörs	20
4.1 En exemplifiering.....	20
4.2 Existerande konkurrens.....	21
4.2.1 Expertskatter	21
4.2.2 Gränsgångare	22
4.2.3 Gränshandel	23
4.2.4 Elektronisk handel.....	24
4.2.5 Marginalskatt	26
4.3 Regler som hindrar rörlighet.....	26
4.3.1 Ett utökat skatteanspråk	26
4.3.2 Utflytningsbeskattning	27
4.3.3 Uppskovsreglering	28
4.3.4 Beskattning av pensioner	29
4.4 En underskattad rörlighet.....	30
5 Ett federalt system	31
5.1 Inledning	31
5.2. En uppdelning av beskattningsrätten	31

5.3 Skattekonkurrens	32
5.3.1 Företag	32
5.3.2 Individbeskattning	33
5.3.3 Konsumtion.....	34
5.4 Begränsade möjligheter att konkurrera.....	35
5.5 Ett federalt system i Europa.....	35
5.6 Avlutande sammanfattning och kommentarer.....	36
6 Källförteckning	38
6.1 Litteratur och tidskrifter.....	38
6.2 Offentligt tryck	40
6.2.1 Sverige	40
6.2.2 EU	40
6.3 Övrigt.....	41

1 Inledning

1.1 Problemformulering

Det är få ämnen som medborgare har så mycket åsikter om som skatter. Vid val till de nationella parlamenten fokuserar debatten kring höjning och sänkning av skatter och vad skattepengarna ska användas till. Skatter har länge varit varje lands ensak och det finns stora variationer i hur länder runt om i världen har valt att utforma sina skattesystem, samt vilket skattetryck de valt att lägga på sina medborgare. I och med den pågående internationalisering och globalisering som sker i samhället idag, har synen på varje skattesystem som en isolerad ö ändrats. Det är inte längre möjligt för varje land att utforma sitt system utefter egna preferenser, på varje område finns gränser för hur mycket det kan avvika från omvärlden. Den tekniska utvecklingen har gjort det möjligt att flytta kapital mellan olika länder på en millisekund. Med hjälp av minskade hinder för rörlighet kan företag flytta sin produktion utomlands och människor blir allt mer benägna att flytta på sig. Den ökade rörligheten medför att de nationella skattebaserna eroderar. Ett land kan inte längre förlita sig på konstanta skatteinkomster. Om ett annat land erbjuder bättre förhållanden kan kapital, företag eller medborgare lämna landet och därmed minska statens inkomster. Den ökade konkurrensen om skatter utgör ett hot mot välfärdssystemet, det enskilda landet är beroende av inkomster i form av skatter för att kunna bibehålla nivån på den välfärd som den offentliga sektorn erbjuder.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med det här arbetet är att utreda skattekonkurrens inom EU. Jag vill ge läsaren en bild av hur den kan anses påverka utvecklingen av nationella skattesystem och vilka möjligheter som finns att komma till rätta med problemet. Arbetet kommer att ge läsaren en sammanfattning av litteraturen som finns på området, det uppmärksammar förutsättningarna för en harmonisering av skatteregler inom EU och det visar hur skattekonkurrens och EG-rätt kan anses samspela i den svenska lagstiftningen idag. Arbetet ska också ge perspektiv på det europeiska samarbetet med hjälp av en jämförelse med det amerikanska skattesystemet. Syftet med jämförelsen är att visa hur ett omfattande samarbete av federal karaktär mellan medlemsländerna kan se ut, samt vilka för- och nackdelar det skulle kunna medföra.

För att uppnå syftet med uppsatsen, att ge läsaren en övergripande bild av skattekonkurrens, har jag valt att använda mig av följande frågeställningar:

-
- Vilken kompetens har EG att harmonisera och anta regler inom skatterätten?
 - Vilken inställning finns till skattekonkurrens och dess omfattning? Vad säger Sverige? EU? OECD? Vilka brister kan urskiljas i deras analyser?
 - Finns det regler i den svenska beskattningen som är tecken på att Sverige utövar skattekonkurrens? På vilket sätt försöker Sverige undvika att bli utsatta från konkurrens från andra länder?
 - I vilken utsträckning förekommer skattekonkurrens mellan delstaterna i USA? Vilka fördelar skulle Europa kunna uppnå genom att använda sig av ett system liknade det amerikanska? Vad talar emot en federal beskattning?

1.3 Avgränsning och metod

När det gäller skattekonkurrens fokuserar debatten och litteraturen i första hand på bolagsskatt och skatt på kapital. Jag har avgränsat arbetet till att i första hand behandla konkurrens om beskattning av privatpersoner, främst dess arbetsinkomster och konsumtion. Den typen av konkurrens kommer ofta i skymundan i debatten men existerar likaväl och påverkar medlemsstaterna i allra högsta grad.

För att sammanställa skattekonkurrensen och dess utsträckning har jag använt mig av en stor del litteratur som finns på området. Jag har vidare använt mig av de rapporter som givits ut av OECD och EU och jag har lagt stor vikt vid det resultat som Skattebasutredningen¹ kom fram till när framtiden för Sveriges skattebaser skulle utredas.

När det gäller den EG-rättsliga delen av arbetet har jag främst använt mig av böckerna EG-skatterätt² och European Tax Law³ för den allmänna redogörelsen för kompetens och rättsregler. De enskilda beskattningsregler som tas upp i kapitel fyra analyseras till stor del med hjälp av rättsfall från EG-domstolen. För avsnittet som behandlar amerikansk beskattning har jag använt mig av en begränsad mängd litteratur och jag har till större del dragit egna slutsatser genom att jämföra det amerikanska och det europeiska skattesystemet.

1.4 Disposition

Arbetet består av sex kapitel. I det inledande kapitlet introduceras läsaren för de problemställningar som finns och syftet med uppsatsen presenteras. I det andra kapitlet ges en introduktion till EG-rätten och hur skatter regleras inom gemenskapen. Det tar upp EG:s bristande

¹ SOU 2002:47.

² Kristina Ståhl och Roger Persson Österman, EG-skatterätt.

³ Ben Terra och Peter Wattel, European Tax Law.

kompetens att harmonisera direkta skatter och visar på alternativa sätt för medlemsstaterna att samarbeta på.

I det tredje kapitlet ges en omfattande sammanfattning av konkurrensprojekten inom EU och OECD. Dessutom redogörs för den svenska Skattebasutredningen och dess inställning till skattekonkurrens. Kapitlet anger vilka hot som kan anses föreligga och hur man kommer till rätta med problemen.

Fjärde kapitlet av uppsatsen tar upp enskilda regler i beskattningen som är tecken på skattekonkurrens. De följs av en redogörelse för svenska regler som verkar hindrande för konkurrensen. Kapitlet avslutas med en analys av hur konkurrensen om arbetskraft kan förväntas utvecklas i framtiden.

Femte kapitlet är en komparativ jämförelse med det amerikanska beskattningssystemet. Det beskriver hur behörigheten att ta ut skatt är delad mellan det federala, staterna och lokal nivå. Kapitlet redogör för skattekonkurrens mellan delstaterna och det avslutas med synpunkter på i vilken utsträckning den amerikanska modellen skulle kunna användas i Europa. Vidare innehåller kapitlet en sammanfattning av uppsatsen och avslutande kommentarer. Uppsatsens sjätte och sista kapitel innehåller källförteckning.

2 EG och normgivningsmakten

2.1 Ett integrerat samarbete

Det traditionella EG-samarbetet återfinns i Europeiska unionens tredje pelare. Samarbetet härstammar i de tidigare gemenskaperna kol- och stålunionen, EEG och Euratom. EG är idag det mest framträdande och djupgående samarbetet inom EU.⁴ Enligt art 2 i EG-fördraget är gemenskapens mål att upprätta en monetär union och gemensam marknad. Enligt art 14 p.2 i fördraget skall den inre marknaden omfatta ett område utan inre gränser med fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital. I art 2 sätts vidare upp målsättningar, såsom att främja en hållbar utveckling av näringslivet, en hög sysselsättning och socialt skydd samt en social sammanhållning och solidaritet mellan medlemsstaterna. Genom medlemskap i EU har medlemsstaterna avstått en del av sin suveränitet. Gemenskapen har normgivningsmakt och EG-rätten är såväl bindande för medlemsstaterna som en integrerad del av staternas nationella rätt.⁵ EG-rätten består av primär rätt och sekundär rätt. Den primära rätten är de tre ursprungsfördragen, medan den sekundära rätten antas av gemenskapen och kan på skatteharmoniseringens område bestå av

⁴ Kristina Ståhl och Roger Persson Österman, EG-skatterätt, s 18.

⁵ Kristina Ståhl och Roger Persson Österman, EG-skatterätt, s 19.

förordningar, direktiv eller rekommendationer.⁶ Enligt subsidiaritetsprincipen i art 5 skall åtgärder inte vidtas på högre beslutsnivå än vad som är nödvändigt. Principen rör ansvarsfördelning på områden där gemenskapen och medlemsstaterna delar lagstiftningskompetensen. Gemenskapen får endast vidta åtgärder om målen för den planerade åtgärden inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna.⁷

2.1.1 Skatternas område

Medlemsstaterna hade ursprungligen inte för avsikt att fördragsartiklarna skulle omfatta skatterätten utan självbestämmanderätten skulle bara kunna inskränkas genom sekundär lagstiftning. EG-domstolen avfärdade snart denna föreställning och i *avoir fiscal* klargjordes att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan undanröjas med stöd av fördraget.⁸ Staternas suveränitet på skatteområdet är ett känsligt ämne. Skatter styrs av parlamentets demokratiska beslut och medlemsstaterna är inte särskilt villiga att släppa ifrån sig den makten. Ett skattesystems utformning bygger på grundläggande värderingar hos befolkningen, det är präglad av landets historia och under flera sekler har sammanvägningar av policybeslut format systemet. Medlemsstaterna har olika standard på den välfärd de erbjuder medborgarna och systemen bygger på skilda principer.

Det svenska skattesystemet styrs av såväl fördelningspolitiska uppgifter som olika beskattningsprinciper. Skattesystemets uppgift är att finansiera offentliga utgifter, främja samhällsekonomisk balans genom en stabiliseringspolitik, omfördela inkomster mellan individer samt påverka effektiviteten i den privata resursanvändningen. Systemet styrs vidare av intresseprincipen – skatteuttaget skall knytas till olika gruppers intresse av skilda slag av offentlig verksamhet. En ytterligare princip, skatteförmågeprincipen, bygger på att skatt skall utgå efter de skattskyldigas förmåga att betala skatt.⁹

Skatter brukar sedan lång tid tillbaka indelas i direkta och indirekta skatter. Direkta skatter är skatter som belastar inkomster och förmögenheter. I Sverige utgår kommunal och statlig inkomstskatt på förvärvs- och kapitalinkomster. Med indirekta skatter avses skatter som utgår vid omsättning av varor och tjänster. Mervärdesskatten och punktskatten är exempel på skatter som hör till denna grupp.¹⁰ På grund av den omfattande harmonisering som sker på de indirekta skatternas område är medlemsstaterna restriktiva till att avstå mer av den urgamla rätten att beskatta sitt eget land.¹¹

Art 90-93 i fördraget behandlar indirekta skatter. Art 90 förbjuder direkt och indirekt diskriminering av varor, vilket innebär att

⁶ Kristina Ståhl och Roger Persson Österman, EG-skatterätt, s 20.

⁷ Ulf Bernitz och Anders Kjellgren, Europarättens grunder, s 106.

⁸ 270/83 *avoir fiscal*.

⁹ Skattestatistisk årsbok 2004, s 18-19.

¹⁰ Skattestatistisk årsbok 2004, s 20.

¹¹ Ben Terra och Peter Wattel, European Tax Law, s 3.

diskriminerande skatter inte får påföras varor från andra länder. En stor del av regleringen av den indirekta beskattningen sker på direktiv nivå och harmonisering har redan skett av mervärdesskatten samt de viktigaste punktskatterna.¹² Den långtgående lagstiftningen på de indirekta skatternas område är ett bevis på att EU:s högsta prioritet är ett frihandelsområde.¹³ Direkta skatter däremot nämns överhuvudtaget inte i fördraget. Det medför att möjligheterna till harmonisering av direkta skatter är begränsade. Art 94 ger gemenskapen rätt att besluta på skatterättsens område men endast om det rör lagstiftning som påverkar den inre marknaden. Fyra betydelsefulla direktiv som antagits på den direkta beskattningens område med stöd av art 94 är fusionsdirektivet, moder- dotterbolagsdirektivet och på senare år sparandedirektivet och det direktiv som rör ränte- och royaltybetalningar.¹⁴ Regeln stadgar att beslut skall fattas i rådet med enhällighet, vilket innebär att gemenskapen lider av handlingsförlamning när det gäller beslutsfattande på de direkta skatternas område. EG-domstolen har i ett flertal fall slagit fast att nationell direkt beskattning kan angripas om lagstiftningen hindrar fri rörlighet eller om den bryter mot icke-diskrimineringsprincipen i art 12 p.1.

2.1.2 En begränsning i kompetensen

Kravet att marknaden skall påverkas för att gemenskapen skall kunna ingripa, medför att artikel 94 inte kan användas för att harmonisera regler som berör beskattning av individer bosatta i ett medlemsland. Så länge som ingen diskriminerande behandling sker av personer som rör sig mellan länder, eller regler som hindrar rörligheten uppställs, kan inte lagstiftningen angripas med stöd av artikeln. För frågor som inte påverkar den fria rörligheten återstår bara den allmänna restkompetensen i art 308, om åtgärden är nödvändig för att förverkliga något av gemenskapens mål. Artikeln ligger till grund för regleringen av europeiska ekonomiska intressegrupperingar och för reglerna om ett överstatligt europeiskt aktiebolag, så kallade Europabolag. Vad gäller de ekonomiska intressegrupperingarna så finns det en regel i förordningen som säger att endast medlemmarna skall beskattas för inkomsten, men i övrigt är det nationell lagstiftning som gäller.¹⁵ Förordningen om Europabolag innehåller inga skatteregleringar, den hänvisar istället till de nationella reglerna för beskattning som gäller där bolaget har sitt säte.¹⁶ Det är således ett begränsat antal regleringar som vidtagits med stöd av artikel 308. Ett av problemen med att använda artikeln är att åtgärderna inte får strida mot subsidiaritetsprincipen.

¹² Kristina Ståhl och Roger Persson Österman, EG-skatterätt, s 15.

¹³ Ben Terra och Peter Wattel, European Tax Law, s 7.

¹⁴ Ben Terra och Peter Wattel, European Tax Law, s 15.

¹⁵ Ben Terra och Peter Wattel, European Tax Law, s 424.

¹⁶ Se Rådets förordning (EG) nr 2157/2001. Europeiska rådet har antagit direktiv 2005/19/EG om ändring av fusionsdirektivet och numera omfattas europabolag av fusionsdirektivet.

På de indirekta skatternas område kan rådet enligt art 93 EGF bestämma vilken rättsakt de finner lämplig för en harmonisering av skatteregler. I art 94, som styr harmonisering av direkta skatter, anges direktiv vara den enda tillåtna rättsakten. När gemenskapen saknar förmåga att handla på grund av enhällighetskravet eller när förutsättningarna för att utfärda direktiv enligt art 308 och subsidiaritetsprincipen inte är uppfyllda, kan andra rättsakter som inte är bindande vara en utväg. Rekommendationer, yttranden, meddelanden, tillkännagivanden eller riktlinjer kan användas istället för att harmonisera ländernas lagstiftning. De är inte bindande, liksom förordningar och direktiv, men har ändå inflytande på ländernas handlande. EG-domstolen kan använda sig av rekommendationer vid tolkning av andra regler. Kommissionen har tidigare utfärdat rekommendationer på de direkta skatternas område angående beskattning av gränsgångare och små och medelstora företag.¹⁷

2.1.3 Regler som strider mot fördraget

Nationella regler står i strid med EG-rätten om de är diskriminerande. En regel som behandlar utländska objekt från annat medlemsland sämre än inhemska bryter mot diskrimineringsförbudet. Men även regler som tillämpas likformigt och som utgör hinder för den fria rörligheten av varor, tjänster eller kapital kan ogiltigförklaras. Art 39 p.2 behandlar fri rörlighet av arbetstagare, den anger endast att regler som diskriminerar arbetstagare skall avskaffas men nämner inget om regler som tillämpas likformigt. EG-domstolen har dock tolkat reglerna som att alla fyra friheterna under fördraget skall skyddas. Regler som tillämpas likformigt men som utgör hinder för den fria rörligheten är ogiltiga.

Få nationella regler som behandlar beskattning av fysiska personer skiljer på medborgare och icke medborgare. Däremot är det en grundläggande princip inom den internationella beskattningen att individer med hemvist i landet behandlas annorlunda än de individer som är bosatta i utlandet. Diskrimineringsförbudet tillämpas på situationer där två personer som befinner sig i jämförbara situationer behandlas olika. Eller när två personer som befinner sig i olika situationer behandlas lika. Det vanligaste fallet av diskriminering på den direkta beskattningens område är just att personer som inte är bosatta i ett land inte åtnjuter samma fördelar som de som är bosatta i landet. Det vanligaste exemplet på regler som tillämpas likformigt men som ändå hindrar fri rörlighet av arbetskraft är utflyttningskatter.

Diskriminerande regler för arbetstagare kan i vissa fall rättfärdigas med stöd av de nationella intressen som ställs upp i fördraget, såsom allmän ordning, säkerhet och hälsa. Det är dock inte särskilt troligt att skatteregler skulle vara nödvändiga med hänsyn till allmän ordning och säkerhet. Indirekt diskriminering kan dock accepteras av domstolen om den är motiverad av ett tillräckligt stort

¹⁷ Ben Terra och Peter Wattel, European Tax Law, s 15.

allmänintresse.¹⁸ Två grunder har accepterats med detta argument - behovet av att hindra skatteflykt samt hänsyn till skattesystemets övergripande struktur och inre sammanhang.¹⁹ EG-domstolen har kommit fram till besluten genom att tillämpa "the rule of reason"-testet. Regeln godtas om den syftar till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, om den är ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas och om regeln är proportionell mot det intresse som den ska tillgodose.²⁰

3 Skattekonkurrens – finns den?

3.1 Inledning

Det råder delade meningar om skattekonkurrensens existens och dess betydelse för de nationella skattesystemen. Det är mer eller mindre omöjligt att komma till en vetenskaplig korrekt slutsats i vilken utsträckning den existerar eller vilka ekonomiska effekter konkurrensen har. Inom OECD och EU bedrivs omfattande arbeten för att komma till rätta med vad man kallar för skadlig skattekonkurrens. Nedan följer först en redogörelse för Sveriges inställning till konkurrens, skattebasers rörlighet och välfärdssystemets framtid.

3.2 Skattebasutredningen

Det svenska skattesystemets framtid och utformning har utretts i SOU 2002:47 "Våra skatter?". Utredningens uppdrag var att bedöma hur den svenska skattestrukturen skall vara utformad i framtiden i en internationaliserad värld, samtidigt som de välfärdspolitiska ambitionerna hålls på samma nivå som idag.²¹ Skattebasutredningen kommer fram till slutsatsen att det inte finns något problem att i ett 10-15 årigt framtidsperspektiv finansiera det svenska välfärdssystemet.²² Sverige bör verka för en ökad harmonisering när det gäller definitioner och annat på de rörliga skattebasernas område. Det kommer att motverka att en harmonisering sker genom konkurrens på lågskatteländernas villkor. För hushållets arbetsinkomster menar dock utredningen att strategin bör vara den motsatta. Ländernas möjlighet att upprätthålla egna skattenivåer bör skyddas. Medborgarna måste ges möjlighet att genom värderingar och demokratiska beslut kunna välja omfattning på den offentliga sektorns välfärd.²³

¹⁸ Ben Terra och Peter Wattel, *European Tax Law*, s 41-43.

¹⁹ SOU 2002:47, s 159-160.

²⁰ Kristina Ståhl och Roger Persson Österman, *EG-skatterätt*, s 124.

²¹ SOU 2002:47, s 49.

²² SOU 2002:47, s 447.

²³ SOU 2002:47, s 284.

3.2.1 Internationalisering

Utredningen börjar med att konstatera att det pågår en fortgående internationalisering av den svenska ekonomin. Sedan den finansiella marknaden avreglerades har kapitaltransaktioner kunnat ske fritt över gränserna. I kombination med den tekniska utveckling som skett har detta skapat helt nya förutsättningar för företag att bli transnationella. De har idag stora möjligheter att utnyttja olikheter i ländernas skattesystem. Aktieägandet har internationaliserats och hushållen kan spara och försäkra sig i utlandet. Detta har skapat stora kontrollproblem för de enskilda länderna. Sveriges medlemskap i EU har ytterligare ökat rörligheten av främst arbetskraft och konsumtion.²⁴

3.2.2 Skattebaser och dess rörlighet

Det svenska skattesystemet vilar på tre huvudsakliga baser: företagets produktion, hushållets förvärvsarbete och hushållets konsumtion. För att baserna ska kunna hållas stabila krävs att företagen finner det lönsamt att producera inom Sveriges gränser, att medborgarna bor kvar och förvärvsarbetar i landet och att hushållen inte förlägger allt för stor del av sin konsumtion i utlandet.²⁵ Skattebasernas rörlighet kan delas in i ekonomisk naturlig rörlighet, till exempel på grund av strukturomvandlingar eller investeringar, och i skattebetingad rörlighet. Rörligheten kan också delas in i tre slag av rörlighet: internationell, mellan baser och i tiden.

	Internationell	Mellan baser	I tiden
Naturlig rörlighet	Strukturomvandling, migration	Strukturomvandling, förändringar i sparande, nettoexport, konsumtionsammansättning etc.	Utbildning, sparande
Skattebetingad rörlighet	Företagsallokering, migration gränshandel, skatteparadis, internprissättning	Inkomstomvandling, svartarbete, val av fritid – hushållsproduktion – förvärvsarbete	Pensionssparande, inlåsnings effekter för reavinster ²⁶

Skattebasutredningen inriktar sig på den skattebetingade internationella rörligheten och utredningen skiljer på tre typer av konkurrens: legal, illojal och illegal konkurrens. Illegal konkurrens kan ske i form av skatteparadis som låter individer flytta sina pengar dit. Genom att skatteparadiset vägrar informationsutbyte med

²⁴ SOU 2002:47, s 51-52.

²⁵ SOU 2002:47, s 56.

²⁶ Matrisen är hämtad ur SOU 2002:47, s 57.

hemlandet undviker den skattskyldige till exempel avkastningsskatt på sina tillgångar. En sådan medborgare är typiskt sett en ”free-rider” i sitt hemland eftersom han åtnjuter alla fördelar i välfärdssystemet men vägrar att vara med och bidra. Legal konkurrens kan bestå av olika standard på välfärdssystemet som länderna erbjuder sina medborgare. Illojal konkurrens utförs av länder som utformar sina skattesystem så att de uppnår fördelar, samtidigt som de undergräver andra länders skattesystem. Ett exempel är skatteparadis som erbjuder utlänningar låga skattesatser för att locka till sig kapital. Skattebasutredningen konstaterar att konkurrens inte nödvändigtvis behöver vara negativt. Legal konkurrens ökar effektiviteten i både skatte- och välfärdssystemet.²⁷ Under år 2000 uppskattas det totala skattefelet i Sverige, medvetet eller omedvetet, ha varit 90 miljarder kronor. Det motsvarar 8 % av skatteinkomsterna. Skattefelet med internationell anknytning var 20-35 miljarder. Av dessa uppskattas 2-5 miljarder vara skattefel med anknytning till skatteparadis.²⁸

3.2.3 Bolagsskatten

Den pågående skattekonkurrensen är mest tydlig på bolagsskattens område. I stort sett alla industriländer har sänkt sina skattesatser under de senaste tio åren.²⁹ I Svenska institutet för europapolitiska studier, SIEPS:s, rapport om skattekonkurrens och harmonisering konstateras att det finns en tydlig internationell trend i riktning mot lägre skattesatser för företag och att de forskare som studerat frågan anser att på bolagsskattens område är konkurrensen en realitet.³⁰

I ett marknadsekonomiskt system väljer företagen att producera i det land där nettovinsten blir högst efter att lönekostnader och bolagsskatter är betalda. Det innebär att länders bolagsskatt har ett starkt inflytande på vilket land ett företag väljer att producera i. Sverige har redan en relativt sett låg bolagsskatt och utredningen anser inte att det internationellt sett finns några överhängande hot om legal konkurrens mot skattebasen. Skatteparadis och annan illojal skattekonkurrens är dock ett stort problem för Sverige.³¹ När Skattebasutredningen diskuterar vad Sverige skulle kunna tjäna på att sänka sin bolagsskatt konstateras att det är omöjligt för ett land att fritt välja sin bolagsskatt, trots att det ifrån EU eller OECD inte finns något krav på miniminivå. En kraftig sänkning av bolagsskatten skulle tvinga övriga länder att följa efter och Sverige skulle därmed skapa ett ”race to the bottom”.³² EU har i sitt arbete mot illojal konkurrens infört en uppförandekod för företagsbeskattningen som skall säkerställa att medlemsländerna inte lockar till sig investeringar, dokumentet är inte juridiskt bindande för staterna. Uppförandekoden kommer att behandlas i avsnitt 3.3.1 nedan.

²⁷ SOU 2002:47, s 57-60.

²⁸ SOU 2002:47, s 370-371.

²⁹ Krister Andersson, EU och skatterna, s 125.

³⁰ Mats Persson, Skatterna - konkurrens eller harmonisering, s 8.

³¹ SOU 2002:47, s 60-61.

³² SOU 2002:47, s 204.

3.2.4 Hushållets kapitalinkomst och konsumtion

Skattebasutredningen konstaterar följande när det gäller skattebasen kapital:

”För skattebortfallet till följd av internationell skattedriven rörlighet för hushållets kapitalinkomster dominerar fusket.”³³

Om man vill minska sin skatt på kapital är det mest lönsamt att flytta pengarna till ett skatteparadis med ingen eller mycket låg beskattning och som i tillägg erbjuder sekretesskydd. För att komma tillrätta med denna konkurrens hjälper inte skattesänkningar. Ett utökat samarbete inom OECD och inom EU som verkar för ett informationsutbyte är viktiga åtgärder för att komma till bukt med problemet.³⁴

Sverige har en ambition om skatteneutralitet mellan direkt och indirekt sparande för hushållen. Det innebär att Sverige i vissa fall avviker från omvärlden, till exempel när det gäller fondsparande. Svenska hushåll kan spara pengar genom att placera i utlandsregistrerade värdepappersfonder och konkurrensen från utlandet medför att svenska fondbolag registrerar fonder i länder med förmånligare beskattning.³⁵ Skattebasutredningen understryker att den svenska kapitalmarknaden är integrerad med den internationella. Det pågår ett visst samarbete mellan EU-länderna, till exempel genom det så kallade sparandedirektivet, men sammantaget anser inte utredningen att skattesatsen på hushållets kapitalinkomster bör sänkas.³⁶

Skatt på konsumtion, i form av moms och punktskatter, är inom EU reglerat genom miniminivåer. Sverige har valt att lägga sig högre än övriga länder och har därigenom skapat sig stora problem med legal och illegal gränshandel.³⁷ När man som inom EU inrättar ett frihandelsområde, ökar skattekonkurrensen automatiskt i gränshandelsområden. Ett litet land har mycket att tjäna på en ökad gränshandel och kan bli framgångsrikt om det sänker sin konsumtionsskatt. Ett större land har inte lika mycket att vinna eftersom det förlorar intäkter på övrig konsumtion i landet. Gränshandeln kommer att medföra en generell sänkning av konsumtionskatten och för det land med högst skatt kommer det vidare innebära välfärdsförluster och ökade kostnader för transporter m.m.³⁸

3.2.5 Konkurrens om arbetskraft och demografisk utveckling

Skattebasutredningen gör bedömningen att den internationella rörligheten för arbetsinkomster är mycket begränsad. Det förekommer viss illojal konkurrens från skatteparadis och lojal konkurrens från länder med lägre skatter och lägre offentliga förmåner. Konkurrensen

³³ SOU 2002:47, s 63.

³⁴ SOU 2002:47, s 459.

³⁵ SOU 2002:47, s 224.

³⁶ SOU 2002:47, s 235-236.

³⁷ SOU 2002:47, s 64.

³⁸ SOU 2002:47, s 242.

rör främst höginkomsttagare och även om det idag inte handlar om särskilt många personer så påpekas att det i framtiden kan bli en mer omfattande företeelse. Det problem som särskilt uppmärksammas är risken för att individer flyttar ut under den arbetsaktiva delen av livet, för att återkomma senare när fördelarna med det svenska välfärdssystemet är större. Tendensen är att yngre personer flyttar ut för att komma tillbaka när det är dags att bilda familj. Utflyttning sker när individen är nettobetalar till samhället och återkomsten när det innebär ökade utgifter för samhället.³⁹

Antalet medborgare i arbetsför ålder kommer att öka fram till år 2008 för att därefter minska under följande tjuugoårsperiod. Utöver det väljer fler att börja arbeta vid en senare ålder på grund av studier och annat. Under samma period kommer den totala befolkningen att öka, vilket innebär att ett färre antal förvärvsarbetande individer skall försörja ett allt större antal medborgare. Det är den arbetsföra befolkningen som konsumerar mest, vilket leder till att även skatteintäkter till följd av hushållets konsumtion kommer att minska.⁴⁰ För att Sverige skall kunna bibehålla sin standard på välfärdssystemet krävs att antingen en högre del av den arbetsföra befolkningen sysselsätts, eller att de sysselsatta arbetar fler timmar. Alternativet är en befolkningsökning genom att fler barn föds, eller genom att nettoimmigrationen ökar. Det kommer på sikt att bli svårt för ett EU-land att avvika allt för mycket från de övriga länderna när det gäller skatte- och välfärdssystem. Det gäller både på grund av direkt tryck från kapital och arbetsmarknad men även via ett indirekt politiskt tryck.⁴¹

Sverige är ett av de länder som har högst skatteuttag på arbetsinkomster. Det finns en risk att den värdefulla arbetskraften drivs ut ur Sverige genom skattetrycket.⁴² En växande arbetsför befolkning är en viktig förutsättning för ekonomisk tillväxt. Inom EU har fri rörlighet av arbetskraft blivit möjlig och den ökade internationaliseringen i världen har medfört att individer reser och flyttar på sig i en allt högre utsträckning. Företag flyttar sin produktion utomlands och arbetskraft flyttar mellan länder. Det finns en mängd skäl till varför en medborgare väljer att bosätta sig i ett annat land. Kultur, klimat och sociala skäl spelar in lika väl som skatter, arbetstillfällen och social välfärd. Sverige har en relativt sett hög andel invandrare.⁴³ Den största delen av de svenskar som flyttat ut från Sverige har bosatt sig i de nordiska länderna och invandringen domineras på motsvarande sätt av nordiska medborgare. Utvandringen till övriga EU-länder ökade under 90-talet men även USA har varit ett utvandringsmål.⁴⁴ Högskoleutbildade och höginkomsttagare är mer benägna att flytta än gemene man. Migrationsstatistiken visar att det är framförallt ingenjörer, ekonomer och forskare som flyttar. Det är ingen stor del av gruppen som har flyttat, 1 % eller ca 600 st av alla ingenjörer flyttade under 1999 men 443 tidigare utvandrade ingenjörer

³⁹ SOU 2002:47, s 62-63.

⁴⁰ SOU 2002:47, s 261.

⁴¹ SOU 2002:47, s 264.

⁴² SOU 2002:47, s 270-271.

⁴³ SOU 2002:47, s 271.

⁴⁴ SOU 2002:47, s 274.

återvända samma år. Den totala nettoutflyttningen var mindre än 0,5 %. Nettoutflyttningen av högskoleutbildade svenskar var under hela 1990-talet mellan 0,15 och 0,25 %. Andelen ej högskoleutbildade var något lägre. Den högsta rörligheten av invandrare och utvandrare återfinns i åldersintervallet 25-34 år.⁴⁵

Det pågår i dagsläget inte någon väsentlig migration mellan medlemsstaterna i EU. Det kan bero på att det fortfarande finns hinder för den fria rörligheten. Migrationen kan komma att öka med den nya östutvidgningen och de stora skillnader i välfärdssystem och inkomster som kommer att föreligga. Det kommer att bli en välkommen invandring som kan tillfredsställa medlemsländernas behov av arbetskraft.⁴⁶ Andelen äldre i befolkningen ökar i hela Europa, men ökningen är måttlig i Sverige och Norden om man jämför med övriga länder. Det beror främst på två saker, för det första var inte babyboomen lika stor i Sverige som i andra länder och för det andra så är, trots att antalet nyfödda minskar i hela EU, födelseantalen högre i Sverige jämfört med kontinenten.⁴⁷

Utredningen gör bedömningen att migration inte är ett överhängande hot för finansiering av den svenska välfärden. Övriga EU-länder står inför ett större finansieringsproblem än Sverige och därför förväntas inga radikala skattesänkningar från övriga medlemsländer inom EU. Utredningen finner heller inget bevis på att arbetskraftens rörlighet beror på skatter, däremot kan en kombination av skatter och offentlig sektor attrahera olika typer av individer.⁴⁸

3.2.6 RSV:s rapport

RSV tar i sin rapport "Vår förvaltning 2010" upp frågan om skattekonkurrens eller harmonisering skall eftersträvas inom EU. Först konstateras att även om reglerna harmoniseras inom EU så löser det inte problemet, risken är snarare att man driver resurserna ut ur EU till skatteparadis eller andra skattefördelaktiga länder. Det hävdas vidare att de generella skattesänkningar som skett totalt sett i västvärlden är ett resultat av konkurrenstrycket. Skattesänkningarna har skett främst på de lätttrörliga skattebasernas område och det har inte varit frivilliga sänkningar utan sänkningar som drivits fram av konkurrens. Rapporten menar att det kommer bli nödvändigt med en gemensam skattestrategi inom gemenskapen och att Tyskland kommer bli det land som driver på samarbetet. Storbritannien kommer i vanlig ordning att sätta sig emot och Sverige kommer att vara kluvet.⁴⁹ Den globala skatteplaneringen har tidigare varit möjlig för främst stora företag och relativt förmögna privatpersoner, men den blir allt mer tillgänglig för småsparare och småföretag. Småföretag kan etableras i lågskatteländer och småsparare kan spara skattefritt i utlandet. Individer kan själva välja vilket land de vill arbeta i och var de vill

⁴⁵ SOU 2002:47, s 276.

⁴⁶ SOU 2002:47, s 279-281.

⁴⁷ SOU 2002:47, s 270.

⁴⁸ SOU 2002:47, s 291.

⁴⁹ RSV, Vår förvaltning 2010- I globaliseringens spår, s 242.

betala inkomstskatt.⁵⁰ Rörligheten av arbetskraft är dock relativt begränsad och kommer att så förbli inom en överskådlig framtid. Institutioner, gränser, kultur och främlingsfientlighet verkar hämmande på rörligheten.⁵¹

3.3 EU:s strategi

Under Ekofinmötet i Verona 1996 diskuterades utvecklingen på skatteområdet. Den ökade rörligheten av kapital som skett till följd av internationaliseringen har lett till ökade möjligheter till skatteplanering och skatteflykt. Samtidigt ökar skattetrycket från de enskilda medlemsstaterna för att kunna finansiera en åldrande befolkning. För att komma till bukt med problemet har skattebördan förskjutits mot den mer svårörliga skattebasen arbetskraft.⁵²

Problemet med skattekonkurrens belystes och mot bakgrund av de mål som sattes upp i Verona har kommissionen arbetat med ett skattepaket mot skadlig skattekonkurrens. I meddelande från kommissionen till rådet anges:

”...är strävan i paketet att utveckla ett samordnat sätt att närma sig frågan om skadlig skattekonkurrens. Det finns ett behov av handling på europeisk nivå i syfte att minska de snedvridande effekterna på den inre marknaden, förhindra betydande förluster av skatteintäkter och vända trenden mot ett ökat skattetryck på arbete i förhållande till mer lättörliga beskattningsunderlag.”⁵³

Kommissionen konstaterar att viss mått av konkurrens är nyttigt genom att det sätter ett tryck nedåt på de offentliga utgifterna, men att det i EU:s fall har lett till att skattetrycket har flyttats från lättörliga baser till skatt på arbetsinkomst, vilket verkar negativt på sysselsättningsgraden. Inom skattebasen arbete förskjuts skatten från de mer lättörliga höginkomsttagarna till de lägst kvalificerade och mindre rörliga arbetstagarna.⁵⁴ Skattepolitiken måste ta hänsyn till en fungerande inre marknad och unionens globala konkurrenskraft samt till internationella åtaganden. Det konstateras att skattekonkurrens kommer att bli en allt större källa till konflikt om inte ett ökat samarbete inom EU uppnås. Kommissionen har i sitt arbete tagit hänsyn till subsidiaritetsprincipen och de problem som enhällighetskravet skapar. Åtgärderna måste ta hänsyn till alla staters intressen och för att nå framgång karaktäriseras det av öppenhet och kompromissvilja.⁵⁵ Kommissionen föreslog ett åtgärds paket bestående av tre delar:

⁵⁰ RSV, Vår förvaltning 2010- I globaliseringens spår, s 295.

⁵¹ RSV, Vår förvaltning 2010- I globaliseringens spår, s 24.

⁵² SEK (97) 487 slutlig, s 3-4.

⁵³ KOM (1997) 495 slutlig, s 2.

⁵⁴ KOM (1997) 495 slutlig, s 2-3.

⁵⁵ KOM (1997) 495 slutlig, s 4-5.

-
- En uppförandekodex för företagsbeskattning.
 - Åtgärder för att avlägsna snedvridningar i beskattningen av kapitalinkomster.
 - Åtgärder för att avskaffa källskatt på gränsöverskridande betalningar av räntor och royalties mellan företag.⁵⁶

3.3.1 Uppförandekoden

I december 1997 antog rådet en resolution med en uppförandekod på företagsbeskattningens område. Den är ett politiskt dokument och koden är inte juridiskt bindande. I resolutionen åtar sig medlemsstaterna att avskaffa alla existerande skatteregler som är skattekonkurrerande och att inte anta nya regler som kan anses vara skadliga.⁵⁷ De skatteåtgärder som anses potentiellt skadliga är de som innebär påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga. Vid bedömningen om åtgärden skall anses skadlig ska hänsyn bland annat tas till:

- om förmån endast beviljas den som inte är bosatt i landet i fråga, eller beviljas för transaktioner mot personer som inte är bosatta där
- om förmånerna är avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget
- om regler för vinstberäkning inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt vedertagna principer
- om förmånen medges även om det inte förekommer någon egentlig verksamhet i medlemsstaten
- bristande transparens⁵⁸

Vidare åtar sig medlemsstaterna att informera övriga länder om planerade åtgärder. Medlemsstaterna skall arbeta mot skadlig konkurrens och skatteflykt, bland annat genom informationsutbyte samt verka för att utomstående länder samarbetar.⁵⁹

Efter kodens tillkomst tillsatte EU:s finansministrar en grupp som skulle utreda vilka enskilda nationella skatteregler som kunde anses strida mot uppförandekoden. Den så kallade Primarologgruppen lämnade 1999 en rapport med en lista som angav 66 potentiellt skadliga existerande skatteåtgärder. EU:s medlemsstater har sedan dess arbetat med att ersätta de potentiellt skadliga reglerna. Den största delen av de åtgärder som listats ska vara avvecklade innan utgången av år 2005.⁶⁰

⁵⁶ KOM (1997) 564 slutlig, s 4.

⁵⁷ Resolution den 1 december 1997 p. C och D.

⁵⁸ Resolution den 1 december 1997 p. B.

⁵⁹ Resolution den 1 december 1997 p. F, K och L.

⁶⁰ **Error! Hyperlink reference not valid.**, 2005-12-04.

3.3.2 Sparandedirektivet

I juni 2003 antog rådet det så kallade Sparandedirektivet. Målet med direktivet är att göra det möjligt att effektivt beskatta räntebetalningar från en medlemsstat, till en fysisk person med hemvist i en annan stat, enligt den sistnämnda statens regler. I inledningen till direktivet förklaras att eftersom det saknas en samordning av beskattning av räntebetalningar, främst när det gäller personer med hemvist i annan stat, är det möjligt att undgå beskattning på sådana betalningar. Det innebär snedvridningar i kapitalrörelsen och dess effekter är inte förenliga med den inre marknaden. Syftet är att medlemsstaterna, med undantag för vissa, skall kunna beskatta räntebetalningar med hjälp av information det andra landet förväntas lämna. Belgien, Luxemburg och Österrike omfattas inte av direktivet under en övergångsperiod, de skall istället under de tre första åren ta ut en källskatt på 15 %, 20 % för de följande tre åren och därefter 35 %. Länderna skall överföra en del av den skatt som tagits ut till den fysiska personens hemvistland.⁶¹

3.3.3 Räntor och royalties

Ytterligare ett direktiv antogs under sommaren 2003, direktiv 2003/49/EC angående beskattning av räntor och royalties som betalats mellan närstående bolag. Sådana betalningar skall vara undantagna från innehållande av skatt så länge som betalningen sker till ett företag med hemvist eller med fast driftställe i ett annat medlemsland. En transaktion inom den fria marknaden skall inte bli mindre förmånligt behandlad när den sker mellan två länder än om den skulle ha skett inom ett och samma land. Direktivet skall underlätta för transaktioner över nationsgränserna och säkerställa att betalningarna inte blir föremål för dubbelbeskattning.

3.3.4 Prioriteringar i framtiden

I kommunikationen ”Tax policy in the European Union- Priorities for the years ahead” har kommissionen satt upp en strategi för hur skattepolitiken skall utformas inom EU de kommande åren. Kommissionen utgår från de mål som sattes upp i Verona om stabilisering av medlemsstaternas skatteintäkter, en fungerande inre marknad och arbete för en ökad sysselsättning. Genom att en effektiv beskattning av kapital blir möjlig, kan skatten på arbetskraft sänkas och därmed gynna sysselsättningen.⁶² EU:s skattepolicy prioriterar att skapa ett regelverk som främjar de fyra friheterna och medlemsstaterna skall ges möjligheten att göra skattesystemen enklare och mer transparenta. Kommissionen konstaterar att det är viktigt att bekämpa skadlig konkurrens både inom EU och utanför, med till exempel hjälp från OECD, men att viss mått av konkurrens mellan EU-länderna är

⁶¹ Direktiv 2003/49/EG, art 10-12.

⁶² COM (2001) 260 Final, s 3.

nyttigt för att hålla skattetrycket nere. Vidare skall skattepolitiken verka för lägre skattesatser och bredare baser.⁶³

Kommissionen anser inte att det finns något behov av en genomgripande harmonisering av medlemsstaternas skattesystem för att uppnå målen. Det är upp till varje enskilt land att välja skattesystem och nivån på välfärden, så länge som det sker inom ramen för EU:s regelverk. Det finns däremot ett behov av harmonisering av den indirekta beskattningen. Vad gäller bolagsskatt utreder kommissionen om fler åtgärder behöver vidtas för att undanröja bland annat skattehinder. De understryker dock att det är medlemsstaterna som har beslutsrätten på bolagsskattens område, i enlighet med subsidiaritetsprincipen.⁶⁴ Kommissionen anser att den enda anledningen att inskränka medlemsstaternas bestämmanderätt över beskattning av privatpersoner är om det är nödvändigt för att upprätthålla den fria rörligheten eller om den nationella lagstiftningen bryter mot icke-diskrimineringsprincipen.⁶⁵

Kommissionen uppmärksammar problemet med handlingsförlamning i sin skrivelse. Kravet på enhällighet i besluten är ett problem och saktar ner arbetet på skatternas område. Kommissionen anser att när det gäller direkta skatter, där lagstiftning inte är absolut nödvändig så bör andra lösningar kunna användas än EU:s lagstiftning. Rekommendationer och riktlinjer skulle kunna vara alternativa åtgärder vilka, även om de inte är bindande, påverkar medlemsstaterna i sina beslut.⁶⁶

3.4 OECD

Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, publicerade 1998 sitt arbete ”Harmful tax competition – an emerging global issue”. Rapporten är inriktad på skatteparadis och fördelaktiga skatteregimer. Rapporten behandlar skillnaden mellan skadlig- och ickeskadlig konkurrens inom ramen för finansiella aktiviteter och mobila tjänster.⁶⁷ Arbetet ska försäkra att skatteinkomster är rättvist fördelade mellan länder och att skattefördelar inte ska vara den dominerande faktorn när det gäller allokering av kapital.⁶⁸ De åtgärder som rapporten föreslår är:

- att fastställa riktlinjer för behandlingen av skatteparadis och skattesystem med inslag av skadlig skatteregim
- att skapa ett forum för arbetet mot skatteparadis
- att skapa en lista över befintliga skatteparadis inom ett års tid

⁶³ COM (2001) 260 Final, s 6-7.

⁶⁴ COM (2001) 260 Final, s 8-9.

⁶⁵ COM (2001) 260 Final, s 17.

⁶⁶ COM (2001) 260 Final, s 21-22.

⁶⁷ OECD (1998) Harmful tax competition: An emerging global issue, s 3.

⁶⁸ OECD (2000) Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, s 5.

-
- att utfärda rekommendationer för åtgärder inom nationell lagstiftning och inom dubbelbeskattningsavtalen
 - säkerställa uppföljning av rapporten⁶⁹

3.4.1 Globaliseringens inverkan

Den pågående globaliseringen har skapat helt nya förutsättningar för utformning och tillämpning av de nationella skattesystemen. Ursprungligen kunde länderna själva välja vilken fördelning de ville ha mellan skatt på kapital och övrig inkomst, skattesatserna sattes utefter det enskilda landets preferenser. Den långtgående globalisering som skett av handel och kapitalinvesteringar och de integrerade marknader som existerar idag, har fundamentalt ändrat måttet av påverkan som skattesystem har på varandra. Globalisering har också varit en av de drivande krafterna bakom de skattereformer som medfört sänkta skattesatser och bredare skattebaser. Avsikten bakom reformerna har varit att minska påverkan från andra skattesystem. Vidare har globaliseringen ökat staternas incitament att undanröja hinder för fri rörlighet av kapital och för att skapa en investeringsvänlig marknad som attraherar kapital.⁷⁰ En viss skattekonkurrens är positiv, den verkar för att sänka den totala skattebelastningen i världen och att öka effektiviteten i systemet. Globaliseringen har dock också haft en negativ effekt genom att öppna möjligheter för skatteplanering och undandragande av skatt, främst inom kapitalbeskattning. Det medför att de nationella skattebaserna eroderar och ett minskat mått av välfärd, samt att progressiviteten i skattesystemet och det fördelningspolitiska syftet inte uppnås. De nationella systemen tvingas flytta skattebelastningen från den lättroliga skattebasen kapital till andra mindre lättroliga baser såsom arbetsinkomster och konsumtion. Följden blir även att olika subjekt undviker skatt genom att placera sitt kapital i skatteparadis och blir ”free riders”, genom att de fortfarande åtnjuter fördelarna av den offentliga sektorn i bosättningslandet.⁷¹

3.4.2 Skadlig konkurrens

Rapporten behandlar två typer av skattesystem. Det ena är det typiska skatteparadiset, ett land som endast tar ut en nominell skatt eller ingen skatt alls. Det andra systemet som utreds är ett system där en betydande del skatt tas ut på till exempel arbetsinkomster och bolag, men där andra typer av inkomst får fördelaktig skattebehandling. En tredje situation, vilken OECD inte ser som ett hot och därför bortser ifrån i sin rapport, är ett land som har en väsentlig skatt på sina medborgare men som har lägre skattesatser än övriga länder. Åtgärderna är inte avsedda att harmonisera skattesatser eller skattestrukturer och viss mått av konkurrens är nyttig för att få en effektiv beskattning. En viktig skillnad görs mellan de två första

⁶⁹ OECD (1998) Harmful tax competition: An emerging global issue, s 9.

⁷⁰ OECD (1998) Harmful tax competition: An emerging global issue, s 13.

⁷¹ OECD (1998) Harmful tax competition: An emerging global issue, s 14.

fallen, skatteparadis kan försörja sin offentliga sektor genom att erbjuda subjekt att använda landet för att fly beskattning i sitt hemland. Ett skatteparadis har inget intresse av att hindra ett ”race to the bottom” vad gäller skattesatser och har säkerligen heller inget intresse av att delta i arbetet mot skadlig skattekonkurrens. Det andra systemet innebär en relativt hög skattebelastning, men innehåller inslag av skadlig skattekonkurrens. Den här typen av länder har mycket att förlora på en otillbörlig konkurrens och det är mer troligt att de är beredda att samarbeta mot den skadliga konkurrensen.⁷²

OECD har ett antal rekvisit för att identifiera verksamheten av den första typen, ett skatteparadis:

- ingen eller endast nominell skattesats för den aktuella inkomsten
- landet erbjuder sekretess och motsätter sig informationsutbyte med andra länder
- avsaknad av förutsebarhet, regler tillämpas inkonsekvent och diskriminerande
- inget krav på faktisk verksamhet eller aktivitet i skatteparadiset⁷³

OECD ställer upp följande kriterier som kännetecknar ett skattesystem med inslag av skadliga skatteregimer:

- inga eller mycket låga skattesatser för den aktuella inkomsten
- skilda regler för de inhemska skattesubjekten eller skydd för den inhemska marknaden
- bristande transparens
- inget effektivt informationsutbyte med andra länder

OECD finner utöver de nyss nämnda huvudsakliga kriterierna ett antal kriterier som skall tas i beaktande, såsom att utländska inkomster är undantagna från skatt, förhandlingsbara skattesatser, hög nivå av sekretess med mera.⁷⁴

3.4.3 Behov av koordinering

Ett land kan välja att vidta motåtgärder för att skydda sin skattebas men det kan vara svårt för ett enskilt land att komma till rätta med ett globalt problem. Varje enskilt land har begränsade möjligheter att komma åt andra länder genom att det måste hålla sig inom sin egen jurisdiktion. Att vidta långtgående åtgärder för att skydda skattebasen genom att eliminera skattefördelarna för skattebetalare kan sätta landet i ett sämre konkurrensläge jämfört med andra länder. Det medför vidare ökade administrativa kostnader för landet och i slutändan kan kostnaden komma att bäras av den enskilde skattebetalaren. När det gäller den högst rörliga skattebasen kapital är risken att man driver kapitalet ut ur landet om ofördelaktiga lagregler antas. Det är därför av största vikt att länder agerar tillsammans för att motverka

⁷² OECD (1998) Harmful tax competition: An emerging global issue, s 19-20.

⁷³ OECD (1998) Harmful tax competition: An emerging global issue, s 22-23.

⁷⁴ OECD (1998) Harmful tax competition: An emerging global issue, s 26-34.

konkurrensen. OECD har utfärdat tre typer av rekommendationer för arbetet mot konkurrensen.

- 1) Rekommendationer som rör den nationella lagstiftningen
 - modifiering av CFC-reglering, undantag från eximptmetoden när skatt betalas till ett skatteparadis, ökat informationsutbyte, förbättrad koordinering med andra länder av hemvistbegreppet, ökad respekt för reglerna för internprissättning, ökad tillgång till bankers information.
- 2) Rekommendationer som rör skatteavtal
 - effektivare informationsutbyte, begränsa möjligheten att utnyttja fördelar i avtalet när det sker i samband med otillbörlig konkurrens, stärka positionen för nationella regler mot skatteflykt i avtalet, avstå från att ingå avtal med skatteparadis, ett ökat samarbete mellan länder för att driva in skattekrav.
- 3) Rekommendationer för framtida samarbete på området:
 - att skapa ett organ som utvärderar de riktlinjer och rekommendationer som utfärdats, att skapa en lista över befintliga skatteparadis.⁷⁵

OECD konstaterar i sina riktlinjer på skatteområdet att medlemsstaterna måste samarbeta för att kunna bekämpa den skadliga skattekonkurrensen inom ramen för finansiella aktiviteter och mobila tjänster. Otillbörlig konkurrens stör handel och investeringar och är ett hot mot såväl nationell beskattning som det internationella systemet för beskattning. Konkurrensen stör rättvisa i systemet och framtvingar en ändring av skattebördan från inkomst till konsumtion och från kapital till arbetsinkomst och har därmed negativ effekt på sysselsättningsgraden.⁷⁶

Andra åtgärder som nämns och som kan komma att bli aktuella i framtiden är:

- att vägra avdrag för vissa betalningar till företag som har sitt residens i skatteparadis
- innehållande av skatt på vissa betalningar till skatteparadis
- modifiering av hemvistbegreppet för att minska möjligheterna för företag att undvika skattskyldighet
- förstärka positionen för regler om internprissättning när skatteparadis är inblandade⁷⁷

I ”Towards Global Tax cooperation”, en uppföljning som gjordes år 2000, identifierades 47 potentiellt skadliga förmånliga skatteregimer och 35 länder listades som uppfyllde kriterierna för skatteparadis.⁷⁸ Listan är dynamisk vilket innebär att man både kan hamna på listan om man antar nya regler eller bli struken om man anpassar sitt agerande. Många av de länder som bedrivit skadlig konkurrens visade

⁷⁵ OECD (1998) Harmful tax competition: An emerging global issue, s 37-55.

⁷⁶ OECD (1998) Harmful tax competition: An emerging global issue, s 56.

⁷⁷ OECD (1998) Harmful tax competition: An emerging global issue, s 59-62.

⁷⁸ OECD (2001) The OECD's project on harmful tax practices: The 2001 progress report, s 6.

sig villiga att samarbeta. Det har dock förts fram kritik mot kriterierna som OECD har ställt upp och det har lett till att skatteparadisen bara behöver medverka till informationsutbyte och transparens för att inte hamna på listan.

3.5 Sammanfattning

De utredningar som företagits inom Sverige, EU och OECD är överens om att skattekonkurrens förekommer över i stort sett hela världen. Man konstaterar att globaliseringen har inverkat på skattesystemens utformning, den ökade rörligheten har skapat möjligheter för länder att konkurrera med varandra genom skatter och det blir allt svårare för ett enskilt land att själv utforma sitt system. Man är också överens om att viss konkurrens är nyttigt för att öka effektiviteten i systemet. OECD och EU fokuserar på den illegala och till viss mån illojala konkurrensen. Det hänger samman med att organisationerna inte tar hänsyn till vad varje land förlorar i skatteintäkter genom konkurrens, utan vad konsekvensen blir för den totala välfärden i området. OECD:s arbete inriktas mot skatteparadis och länder med inslag av skadliga skatteregimer, projektet har mycket gemensamt med EU:s uppförandekod. EU har vidare antagit sparanddirektivet som ska eliminera möjligheten att använda den internationella rörligheten för skatteflykt. Arbetet både inom EU och OECD kretsar kring informationsutbyte.

Den svenska Skattebasutredningen fokuserar på skattebasers rörlighet. Det är av mindre vikt för finansieringen av det svenska välfärdssystemet huruvida konkurrensen bedrivs i legal eller illegal form. Det viktigaste för Sveriges del är att säkerställa att inte skattebaserna och därmed skattintäkterna lämnar landet.

4 Enskilda regler som berörs

4.1 En exemplifiering

Aktivt arbete bedrivs för att stoppa konkurrensen om bolagsskatteintäkter och skatt på kapital. När det gäller skatt på privatpersoner, och framförallt deras arbetsinkomster, så avfärdas hotet om konkurrens i bland annat Skattebasutredningen och RSV:s rapport med argumentet att skattebasen saknar rörlighet. Det finns dock enskilda regler som är ett bevis på att konkurrens föreligger, både när det gäller hushållets arbetsinkomst och hushållets konsumtion. Som konstaterats ovan är EU:s arbete mot konkurrens inriktat mot framförallt illegal konkurrens och skatteflykt. Men även från gemenskapens sida kan det finnas ett intresse att stoppa nationella regler som sätts upp för att locka till sig skatteintäkter från andra länder. Kapitlet börjar med att redogöra för regler i det svenska

skattesystemet som är exempel på existerande skattekonkurrens. I redogörelsen ingår även en utläggning för om reglerna kan anses stå i strid med EG-rätten och i vilken mån reglerna skulle kunna angripas från gemenskapens sida. Vidare ligger det i Sveriges intresse att hindra utflödet av skattebaserna ur Sverige. Den andra delen av kapitlet skall ta upp hur svenska regler hindrar personer att lämna landet. Även här följer en redogörelse för hur reglerna kan anses stå i strid med åtaganden inom gemenskapen. Det finns inte utrymme i det här arbetet för att göra en uttömmande uppräknings av regler som berörs utan kapitlet skall snarare ses som en exemplifiering på hur skattekonkurrensen berör enskilda skattebetalare. Avslutningsvis görs en analys av den framtida utvecklingen av privatpersoners rörlighet, är verkligen individers rörlighet och därmed hotet om konkurrens så långsökt som utredningar på området antar?

4.2 Existerande konkurrens

4.2.1 Expertskatter

Ett av de tydligaste exemplen på att skattekonkurrens existerar på arbetsinkomsternas område är expertbeskattningen. Ett antal länder i Europa, inbegripet Sverige, erbjuder utländsk arbetskraft med värdefull kunskap förmånlig beskattning. En viss grupp av personer, så kallade experter, som kommer till Sverige för att arbeta under max fem år, erbjuds skattelättnader under de första tre åren. Enlig 11 kap. 22 § Inkomstskattelagen skall endast 75 % av inkomsten beskattas. Vidare skall ersättningar för flytt till eller från Sverige, hemresor och avgifter för barns skolgång inte beskattas. I propositionens inledning konstateras att behovet av skattelättnader för nyckelpersoner har uppstått sedan våra grannländer infört sådan lagstiftning. Det innebär att dessa länder är mer attraktiva för internationella företag att etablera sig i. Följden av en lagstiftning med förmånlig beskattning spås i propositionen bli att det skapar incitament för företag att förlägga eller behålla sin verksamhet i Sverige. Minskade lönekostnader kommer att göra det lättare för företag att konkurrera med marknadsmässig lön efter skatt. Reglerna skulle stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forskning och framsteg. Den fördelaktiga beskattningen motiveras vidare med att de personer som arbetar i Sverige under en kortare period inte har möjlighet att fullt utnyttja det svenska offentliga systemet.⁷⁹ Skattebasutredningen ansåg dock att det inte är ett hållbart motiv för att ge skattefördelar och menar att Sverige inte skall medverka i skattekonkurrensen om värdefull arbetskraft.⁸⁰ Det snedvridande resultatet av beskattningen, vilket lagstiftaren verkar ha förbisett i sin redogörelse för konsekvenser, blir att inhemska experter söker sig utomlands där expertbeskattning erbjuds och att hemlandet i utbyte måste locka till sig forskare från ett annat land.

⁷⁹ Prop 2000/2001:12, s 18.

⁸⁰ SOU 2002:47, s 289-290.

Kommissionen anser att expertbeskattning inte är ett statsstöd, men att den dels medför problem i jämlikheten med beskattning av andra personer bosatta i landet, dels att den leder till "brain-drain" från andra medlemsländer. Det är möjligt att uppförandekoden kommer att täcka in expertbeskattningen i framtiden. Kommissionen anser att reglerna är potentiellt skadliga och att de motverkar policymålet om en generellt lägre beskattning av låginkomsttagare.⁸¹

4.2.2 Gränsgångare

En person som är bosatt i ett grannland och arbetar i Sverige är enligt svensk intern beskattning begränsat skattskyldig om det är en dagspendlare, medan en veckopendlare är begränsat skattskyldig endast om arbetet pågår kortare tid än sex månader. En begränsat skattskyldig beskattas enligt SINK med källskatten 25 %.⁸² I det nordiska dubbelbeskattningsavtalets protokoll punkten VI finns ett undantag från huvudreglerna. Enligt den så kallade gränsgångarregeln ska personer som bor i ett nordiskt land, men arbetar i vissa gränskommuner i Norge, Finland och Sverige, betala skatt i bosättningslandet. Det innebär att till exempel en norrmän som pendlar dagligen för att arbeta i Sverige, och som enligt svensk intern beskattning faller under SINK-reglerna, istället skall betala skatt i bosättningslandet Norge.

Gränsgångarreglerna gäller dock inte längre mellan Sverige och Danmark. Den totala beskattningen av arbetsinkomsten är jämförbar, men fördelningen mellan inkomstskatt och socialavgifter skiljer sig. I Danmark är de sociala avgifterna låga och inkomstskatten högre, vilket innebär att en person som arbetar i Danmark men som bor i Sverige, med hjälp av gränsgångarregeln i dubbelbeskattningsavtalet skulle kunna betala den lägre inkomstskatten här och ändå dra nytta av de betydligt lägre försäkringsavgifterna i Danmark.⁸³ Mellan Sverige och Danmark finns det alltså inte längre något undantag från huvudreglerna för beskattning. Danmark har dock varit fortsatt kritiska till den svenska beskattningen av danskar som pendlar till Sverige för att arbeta här. De beskattas som nämnts ovan enligt SINK med en källskatt på 25 %, vilket kan ses som en skattefördel jämfört med att bli beskattad enligt Inkomstskattelagen. Danmark anser att det innebär en konkurrensfördel för Sverige när man anställer danska dagspendlare och kräver att Sverige ändrar sin beskattning.⁸⁴

Effekten av gränsgångare i Norden har inga samhällsekonomiska dimensioner men får betydelse i vissa regioner.⁸⁵ Det kan anses väl långsökt att säga att gränsgångare är ett tecken på att det pågår konkurrens mellan de nordiska länderna om arbetskraft bosatt i gränskommuner. Samma skattesatser tillämpas över hela landet och inga särskilda åtgärder har vidtagits från statens sida för att göra det

⁸¹ COM (2001) 260 Final, s 17-18.

⁸² Se Inkomstskattelagen 3 kap. 3 § och 3 kap. 17 § samt SINK 3 §.

⁸³ SOU 2002:47, s 151.

⁸⁴ Prop 2004/05:19, s 70.

⁸⁵ SOU 2002:47, s 36.

egna landet mer attraktivt att vare sig arbeta eller bosätta sig i. Gränsgångare visar dock vilken känslighet som finns för skatteskillnader mellan grannländerna. Trots att det vid upprepade tillfällen konstaterats att hushållets arbetsinkomst är en högst trögrörlig skattebas avskaffades gränsgångarregeln mellan Sverige och Danmark upp för att hindra att personer utnyttjar fördelarna i båda systemen.

4.2.3 Gränshandel

Inom EU pågår ett långtgående samarbete på mervärdes- och punktskatternas områden. Destinationsprincipen gäller när varor importeras och exporteras mellan länder. Det innebär att skatt tas ut i det land där varan konsumeras. Vid privatimport gäller dock ursprungsprincipen, skatten tas ut med den skattesats som gäller i inköpslandet. När tjänster omsätts till konsument används i stor utsträckning ursprungsprincipen. Mervärdesskatt och punktskatt regleras inom EU genom miniminivåer.⁸⁶

Svenska institutet för europapolitiska studier, SIEPS, har gett ut en rapport som behandlar skattekonkurrens och harmonisering. Mervärdesskatten bedöms i rapporten vara en trögrörlig skattebas och hotet om konkurrens anses inte särskilt överhängande. En generell tendens som kan urskiljas är att länder med lång gemensam gräns har liknande skattesatser. Den tysk- danska gränsen är visserligen kort men tätbefolkad. Skattesatsen på den tyska sidan är 16 % och på den danska 25 % och gränshandeln är vida utsträckt. Konkurrensen mellan länder på punktskatternas område är än mer omfattande. Sveriges skattebortfall under 1990-talet på grund av gränshandel med sprit var 44 % av den totala skatteintäkten på varan. För Danmark var bortfallet på samma vara 26 %.⁸⁷

Michael Keen behandlar skatt på hushållets konsumtion i artikeln ”Some international issues in commodity taxation”. Han fokuserar på destinationsprincipen och de problem som det medför att beskatta varor och tjänster i konsumtionslandet. Ett av problemen är att länder kan tjäna på att sänka sina skatter och därmed öka gränshandeln, resultatet blir dyra transportkostnader och minskade totala skatteintäkter på grund av lägre skattesatser.⁸⁸ Som exempel på existerande konkurrens, vilken driver skattesatserna nedåt, använder Keen bland annat Sverige och Danmarks skatt på alkohol. Sverige valde tack vare den omfattande gränshandeln att sänka sin skatt på vin istället för att höja upp skatten på öl när EU krävde att det skulle vara samma skatt på båda dryckerna. Även Danmark har varit tvungna att sänka sina skatter på grund av gränshandeln med Tyskland.⁸⁹

⁸⁶ SOU 2002:47, s 154.

⁸⁷ Mats Persson, Skatterna - konkurrens eller harmonisering, s 31-33.

⁸⁸ Michael Keen, Some international issues in commodity taxation, s 14.

⁸⁹ Michael Keen, Some international issues in commodity taxation, s 26.

I Sverige är i dagsläget debatten livlig om alkoholskattens framtid. Sveriges skatteintäkter har minskat till följd av att många svenskar väljer att köpa sin alkohol i Danmark och Tyskland. Det är enligt politiker ingen önskvärd utveckling men konkurrensen från närliggande länder innebär att Sverige inte har något val om man ska lyckas behålla skattintäkten till staten. Gränshandeln med alkohol är ett typiskt exempel på rörligheten i hushållets konsumtion och på hur sänkta skatter attraherar konsumenter från ett annat land. Fri gränshandel ger framförallt mindre länder incitament att sänka sina skatter. Den förlust av skatteintäkter de gör på den egna befolkningens konsumtion kan i stor utsträckning vägas upp av den ökade gränshandel med konsumenter från större angränsande länder.⁹⁰

Inom EU finns målet om att övergå från destinationsprincipen till ursprungsprincipen på mervärdesskatten område. Det skulle innebära stora konkurrensproblem för Sverige som generellt sett har en högre skattesats än övriga Europa. Den grupp av personer som kan dra nytta av lägre skattesatser skulle inte längre begränsas till privatimportörer, utan alla medborgare skulle kunna köpa varor från andra medlemsländer utan att köpen skulle bli belastade med svensk moms.

4.2.4 Elektronisk handel

Ett relativt nytt problem som har uppstått på handelsområdet är det som förknippas med elektronisk handel, framförallt när det gäller handel med tjänster. Än så länge är inte problemet vida utsträckt eftersom bara begränsad mängd tjänster erbjuds, men det kan bli värre. Köp av digitala tjänster över nätet skall beskattas i ursprungslandet, producentens verksamhetsställe är avgörande oavsett var kunden är bosatt. Detta innebär att, om man från Sverige över internet köper en dvd, musik, eller anlitar en advokat från en utländsk producent, betalar man mycket mindre i skatt än om man använder sig av ett svenskt företag etablerat på internet. I Madeira till exempel är momsen 12 % och ursprungsprincipen öppnar upp för länder med låga momssatser att konkurrera om konsumenter.⁹¹ E-handeln ger alla medborgare möjlighet att utnyttja skillnader i nivån på mervärdesskatten, en fördel som annars bara kommer de personer tillgodo som bor i gränsområden.

Sven-Olof Lodin har i en extrarapport till Skattebasutredningen sammanfattat det internationella läget för e-handel. Han menar att konsumtionsskattesystemet är illa anpassat för beskattning av elektronisk handel och att EU i förhållande till andra länder i världen, förefaller bäst förberett för att hantera problemen. Det råder stor förvirring om hur handeln skall beskattas och vissa förespråkar skattefrihet. OECD har påbörjat ett utredningsarbete om e-handel och har som allmän princip ställt upp att beskattning av elektronisk handel skall vara neutral i förhållande till konventionell handel. OECD är inte helt inne på samma spår som EU när det gäller vilket land varan skall

⁹⁰ SOU 2002:47, s 242.

⁹¹ RSV, Vår förvaltning 2010- I globaliseringens spår, s 325.

beskattas i, utan anser att destinationsprincipen skall gälla för handeln.⁹² Lodin ifrågasätter om ett fungerande internationellt samarbete kommer att komma till stånd inom en överskådlig framtid. Det föreligger enligt honom en stor risk för skattekaos, ojämlikheter i beskattning och skattefusk vilket kommer att resultera i konkurrenssnedvridningar och skatteförluster. EU:s framtida samarbete ser något ljusare ut men med hänsyn till den rörlighet som föreligger för skattebasen kommer producenter i länder med högre skattesatser, såsom Sverige, att få problem med att konkurrera med andra länder.⁹³

Rådet har antagit ett tillfälligt direktiv, 2002/38/EG om ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. Direktiv 77/388/EEG brukar kallas 6:e mervärdesskattedirektivet. Syftet med det nya direktivet är att skapa neutralitet i behandlingen av leverantörer inom och utom EU. De tidigare reglerna innebar att försäljning av elektroniska tjänster från land utanför EU till aktörer hemmahörande i EU var momsbefriat samtidigt som försäljning från EU till aktörer i land utanför unionen belastades med moms. Det medförde en stark konkurrensnackdel för producenter inom EU. Med de nya reglerna skall all försäljning till personer och företag utanför EU enligt art 9.2 e anses ske där köparen hör hemma och vara befriad från mervärdesskatt. När det gäller försäljning från ett företag utom EU till ett företag eller till icke skattskyldig person inom EU skall destinationsprincipen tillämpas och transaktionen kommer att belastas med mervärdesskatt.⁹⁴

De ändrade reglerna om beskattningsland tas upp i art 9 i 6:e mervärdesskattedirektivet och de återfinns i 5 kap. 7 § Mervärdesskattelagen. Det nya direktivet omfattar även andra ändringar i det 6:e mervärdesskattedirektivet, till exempel tillämpning av normalskattesats. Det nya stycket 12.3 a 4 st. anger att reducerade skattesatser inte får tillämpas vid försäljning av elektroniska tjänster.⁹⁵ Westberg uppmärksammar vilka problem regeln medför för Sverige i konkurrenshänseende. Sverige tillämpar till exempel en reducerad skattesats med 6 % för tidningar och böcker när de säljs i fysisk form. Vid försäljning av alster i elektronisk form måste normalskattesatsen 25 % tillämpas vilket innebär en snedvridning i konkurrensen enligt Westberg. Vidare påpekar han att Sverige är ett högskatteland när det gäller mervärdesskatt och att försäljningar till privatpersoner i Sverige sker mest fördelaktigt från annat medlemsland.⁹⁶

⁹² Sven-Olof Lodin, Beskattning av internationell elektronisk handel, s 201-205.

⁹³ Sven-Olof Lodin, Beskattning av internationell elektronisk handel, s 218.

⁹⁴ Westberg, EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniskt tillhandahållna tjänster och radio- och televisionssändningar, s 593-594.

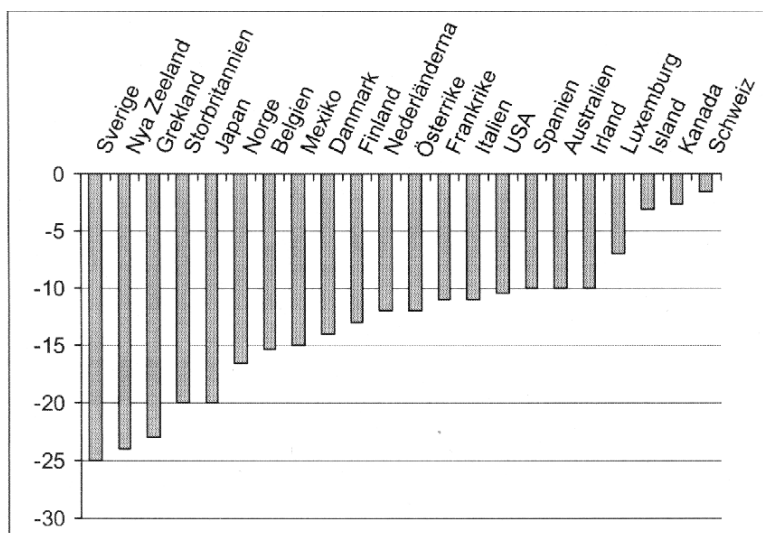
⁹⁵ Westberg, Implementering av EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster och radio- och televisionssändningar, s 701-702.

⁹⁶ Westberg, Implementering av EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster och radio- och televisionssändningar, s 710.

4.2.5 Marginalskatt

Ett annat tecken på att det existerar konkurrens på inkomstbeskattningens område är marginalskattens utveckling under de senare decennierna. Statistik visar att marginalskatten har minskat i nästan alla länder som har någorlunda sammankopplade arbetsmarknader.

Förändringar av den högsta marginalskattesatsen i inkomstskatten 1986-1997, procentenheter.⁹⁷



Det är givetvis en mängd olika faktorer som påverkar skattesänkningar. Högutbildad arbetskraft har dock klassats som mer rörlig än arbetskraft som utgörs av låginkomsttagare. Att skattesänkningar har tillgodoförts höginkomsttagare istället för en generell skattesänkning för alla med arbetsinkomst, kan vara ett tecken på konkurrens. Det blir allt svårare för enskilda länder att använda sig av en hög marginalskatt.⁹⁸

4.3 Regler som hindrar rörlighet

4.3.1 Ett utökat skatteanspråk

Det finns en strävan att behålla beskattningsrätten även efter att en person flyttat ut ur landet. Det kan göras antingen genom att låta den utflyttade anses vara bosatt även efter det att han flyttat ut, eller genom att avskatta de potentiella inkomsterna redan vid utflyttningen, alternativt att upprätthålla skattekravet mot den utflyttade fram tills tillgången realiserats. I Sverige tillämpas en kombination av de två metoderna.⁹⁹ Inte bara personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige är skyldiga att betala skatt, utan även den som har

⁹⁷ Tabellen är hämtad ur Mats Persson, Skatterna - konkurrens eller harmonisering, s 37.

⁹⁸ Mats Persson, Skatterna - konkurrens eller harmonisering, s 37-38.

⁹⁹ Leif Mutén, Skatteprinciper och kollisionssnormer, s 54.

väsentlig anknytning och som tidigare varit bosatt här är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § Inkomstskattelagen. I 7 § samma kapitel listas några av de kriterier som beaktas när väsentlig anknytning ska fastställas. Under de första fem åren efter utflyttning presumeras att väsentlig anknytning föreligger. Även om den skattskyldige lyckas kapa alla band med Sverige vid utflyttningen och inte längre anses ha väsentlig anknytning, har Sverige ändå behållit beskattningsrätten på vissa inkomster. Om den skattskyldige under det år då avyttringen sker eller under de tio föregående kalenderåren varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här, föreligger enligt 3 kap. 19 § skatteplikt för vissa kapitalvinster. De inkomster som omfattas av paragrafen är till exempel andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar. Vidare behåller Sverige beskattningsrätten på inkomster och kapitalvinster hänförliga till privatbostadsrätter. Reglerna tillämpas dock oberoende av om personen varit bosatt i Sverige eller inte, 3 kap. 18 § Inkomstskattelagen.

Genom att behålla beskattningsrätten på vissa inkomster även efter utflyttning, har Sverige säkerställt att den avkastning som kan hänföras till tiden i Sverige verkligen beskattas här. Man har dock inte gått lika långt som i Kanada där den utflyttade beskattas som om all egendom avyttrats. Ett problem med Sveriges system är dock att all värdestegring som skett efter utflyttningen omfattas av skatteplikten. En intressant jämförelse kan göras med andra typer av kapital, till exempel en utbildning. En person med aktier måste betala skatt i Sverige i tio år efter avflyttning, medan skattskyldigheten för en arbetsinkomsttagare upphör efter sex månader enligt sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § Inkomstskattelagen.¹⁰⁰ Ambitionsnivån i den svenska lagstiftningen vad gäller beskattningsrätt är hög, men hur mycket skatt som i realiteten kan tas upp blir en fråga för dubbelbeskattningsavtalen att avgöra. Där får Sverige många gånger släppa på sina krav.

4.3.2 Utflyttningsbeskattning

Ett alternativ till att förlänga den obegränsade skattskyldigheten är att avskatta tillgångar direkt vid utflyttningen. Ett exempel på detta är de svenska reglerna om andelsbyten. När en säljare avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag och ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget, medges uppskov med kapitalvinsten.¹⁰¹ Ett krav för att uppskov skall medges är att vinsten blir föremål för beskattning i Sverige när de mottagna andelarna avyttras. Därför uppställs i 49 kap. 8 § Inkomstskattelagen ett krav på att säljaren, om det är en fysisk person, skall vara bosatt eller stadigvarande vistas här vid tiden för bytet.¹⁰² Vidare stadgas i 49 kap. 26 § att om man inte längre uppfyller bosättningskravet eller inte längre stadigvarande vistas här, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt. Det gäller även

¹⁰⁰ Leif Mutén, Skatteprinciper och kollisionssnormer, s 55-56.

¹⁰¹ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering, del 1, s 609.

¹⁰² Prop 2002/2003:15, s 25.

om man inte har för avsikt att lämna landet för gott, man kanske påbörjar en mångårig utbildning i ett annat medlemsland, men planlägger att återvända till Sverige efter utbildningens slut. Beskattning kommer ändå att utgå på uppskovsbeloppet och eftersom aktievinsten inte har realiserats vid utflyttningen kan den slutliga skatteinbetalningen bli ett problem. Denna regel kan innebära ett påtagligt hinder för den enskilde att bosätta sig i ett annat land.

I ett nyligen avgjort förhandsavgörande kom EG-domstolen fram till att regler, som innebär att vinster som ännu inte realiserats måste avskattas när en skattskyldig flyttar ut från landet, strider mot art 43 om etableringsfrihet i EG-fördraget.¹⁰³ Fallet rörde fransmannen Lasteyrie, som lämnade landet för att bosätta sig och arbeta i Belgien. Vid tiden för utflyttningen beskattades han för en latent skattevinst på sina aktier i ett bolag. Domstolen avfärdar Frankrikes argument att reglerna förhindrar skatteflykt, enligt EG-domstolen måste den behöriga myndigheten i varje enskilt fall visa att det föreligger risk för bedrägeri. Inte heller risken för skattebortfall är tillräckligt för att motivera en åtgärd som strider mot en grundläggande frihet i fördraget. Den franska lagstiftningen erbjuder en möjlighet att få uppskov med beskattningen om säkerhet ställs, men även det anses av kommissionen vara diskriminerande eftersom det minskar den skattskyldiges möjligheter att förfoga över den egendom som ställts som säkerhet.

Mot bakgrund av EG-domstolens förhandsavgörande kan det anses mycket tveksamt om Sverige kan behålla regleringen om beskattning vid utflyttning. Enligt domstolens resonemang behandlas utflyttade personer annorlunda än den person som stannar i landet. Att betala skatt på vinsten innebär ofta svårigheter för den skattskyldige och reglerna kan därför anses strida mot de grundläggande friheterna om fri rörlighet i fördraget.

4.3.3 Uppskovsreglering

Enligt 47 kap. Inkomstskattelagen kan uppskov medges med beskattning av kapitalvinst på privatbostadsrätt eller privatbostadsfastighet om en ny bostad införskaffas. Vinsten skall tas upp till beskattning när ersättningsbostaden senare avyttras. Enligt 47 kap. 3 och 5 §§ måste både ursprungsbostaden och den nya bostaden vara belägna i Sverige för att avdrag skall kunna medges. Kommissionen har nyligen riktat kritik mot Sverige och krävt att Sverige skall ändra reglerna om uppskov. Kravet på att bostäderna skall vara belägna i Sverige för att uppfylla kraven för uppskov strider mot fri rörlighet av personer och arbetskraft. Reglerna gör det oförmånligt för utländska personer att flytta till Sverige och för svenskar att flytta till andra medlemsländer. Vidare bryter de mot EG-fördragets regler om fri rörlighet för kapital och den fria etableringsrätten. Kommissionen har använt sig av art 226 i fördraget och har angett ett motiverat yttrande i frågan, Sverige har därmed

¹⁰³ C-9/02 *Lasteyrie*.

möjlighet att ändra sin lagstiftning. Om Sverige inte följer yttrandet är det möjligt att kommissionen för ärendet till domstol.¹⁰⁴

4.3.4 Beskattning av pensioner

Den svenska principen för beskattning av pensioner är problemfylld. Avdrag medges för pensionspremierna när de betalas in och pengarna beskattas när de vid ett senare tillfälle i livet betalas ut. Personer bosatta i utlandet är skattskyldiga för pensioner som utbetalas från Sverige enligt SINK. Reglerna är inte förenliga med OECD:s modellavtal som i art 19 stadgar att pensioner skall beskattas i bosättningslandet. En särskild reglering finns i art 19 p. 2 för pensioner som utgår på grund av tidigare offentlig anställning, de skall som huvudregel beskattas i utbetalningslandet. Offentliga pensioner skall dock beskattas i bosättningslandet om mottagaren är både bosatt och medborgare i detta andra land. Sverige har fått göra avkall på beskattningsanspråken i avtalet med till exempel Frankrike, pensionärer som bosatt sig där betalar skatt i Frankrike och inte i Sverige för pensioner mottagna från Sverige.¹⁰⁵

Sveriges vidhållande av beskattningsrätten verkar vid första anblick strida mot fördragets 18 artikel om fri rörlighet för personer och direktiv 90/364/EEG om rätt till bosättning. Ett problem som uppstår när beskattning av pensionärer ska angripas med stöd av EG-fördraget, är huruvida det i realiteten är tillämpligt. I fallet *Werner*¹⁰⁶ ansåg EG-domstolen inte att fördraget var tillämpligt eftersom herr Werners flytt saknade ekonomisk anknytning. Han bodde och arbetade i Tyskland men valde att flytta till Holland av personliga skäl, samtidigt som han arbetade kvar i Tyskland. Senare praxis på området gör det dock tveksamt om domstolen kommer att stå fast vid sitt tidigare beslut i *Werner*, och det är möjligt att domstolen fastställer att det inte krävs någon ekonomisk aktivitet för att fördraget ska bli tillämpligt.¹⁰⁷ Om domstolen väljer att ändra sin tolkning av fördragets tillämplighet så skulle det svenska vidhållandet av beskattningsrätten av pensionärer bosatta utomlands kunna angripas såsom stridande mot den fria rörligheten av personer i fördraget.

En person som är bosatt i utlandet och erhåller inkomst eller pension från Sverige beskattas som huvudregel under SINK. Källskatt tas ut med 25 % av inkomsten och varken grundavdrag eller avdrag för intäkternas förvärvande medges, vilket innebär risk att de får betala en högre skattesats under SINK än vad de skulle ha gjort om de beskattats under Inkomstskattelagen. EG domstolen har nyligen prövat den svenska SINK-beskattningen. Fallet *Wallentin* behandlade en tysk medborgare som arbetade i Sverige under en kort period och tjänade totalt 8 724 kronor. Eftersom han inte medgavs något grundavdrag ansåg han att behandlingen stred mot EG-rätten. I domen från 2004 konstaterade domstolen att Wallentin befann sig i en situation som var

¹⁰⁴ IP/05/2005.

¹⁰⁵ Leif Mutén, Skatteprinciper och kollisionssnormer, s 57.

¹⁰⁶ C-112/91 *Werner*.

¹⁰⁷ Se tex C-107/94 *Asscher* och C-336/96 *Gilly*.

jämförbar med den som en obegränsat skattskyldig person befinner sig i. Av avgörande betydelse i fallet var det faktum att Wallentin inte hade någon nämnvärd inkomst från bosättningslandet Tyskland. Det diskriminerade elementet består av att Wallentins personliga förhållanden och familjesituation varken beaktas i bosättnings- eller verksamhetslandet.¹⁰⁸

I fallet *Schumacher*¹⁰⁹ har domstolen slagit fast att medlemsstaterna inte är skyldiga att medge skatteförmåner med samband med den totala skatteförmågan till personer som är bosatta utomlands. De nyss nämnda personerna får istället förlita sig till förmåner som ges i det egna bosättningslandet. Det gäller dock inte om den skattskyldige får största delen av sin inkomst från verksamhetslandet, i det fall skall förmånerna också beviljas i det land som arbetet utförs i.¹¹⁰ Efter domstolens avgörande i *Wallentin* har Sverige ändrat sin reglering och numera är SINK en frivillig beskattning. En person som är bosatt utomlands kan välja att bli beskattad enligt Inkomstskattelagen, regeln återfinns i 4 § SINK. Om den skattskyldige dessutom uppbär i stort sett hela sin inkomst från Sverige föreligger rätt till grundavdrag enligt 63 kap. 2 § Inkomstskattelagen.

Fallet Wallentin och den nya frivilliga SINK-beskattningen innebär att beskattning av pensioner har ändrats. En pensionär som är bosatt utomlands, men som uppbär i stort sett hela sin inkomst från Sverige, kan numera välja att betala skatt enligt Inkomstskattelagen. Det innebär att det även föreligger en möjlighet för pensionären att medges grundavdrag.

Vidare har Sveriges regler när det gäller avkastningsskatt för livförsäkringar och avdragsrätt för pensionspremieinbetalningar stött på motstånd från gemenskapens sida. Reglerna har tillämpats olika för nationella och utländska försäkringar och de kan anses strida mot fördragets regler om fri rörlighet av kapital och etableringsfriheten.¹¹¹

4.4 En underskattad rörlighet

Skattebasutredningen konstaterade att det inte föreligger någon risk för att privatpersoner flyttar ut ur landet i större utsträckning. Antagandet baseras på att det hittills inte existerat någon omfattande emigrering och även om skattefördelar erbjuds i ett annat land så är det så många fler faktorer som spelar in vid val av bosättning. En av anledningarna till den hittills relativt begränsade rörligheten av personer inom EU kan bero på att det funnits hinder. För att personer skall kunna röra sig fritt krävs att utbildningar blir erkända inom alla EU-länder, att språkbarriärer överbyggs och så vidare. Det är heller inte något land som hittills har inriktat sig på en konkurrens om till exempel arbetskraft. Den skattebetingade rörligheten på området har

¹⁰⁸ C-169/03 *Wallentin*.

¹⁰⁹ C-279/93 *Schumacher*.

¹¹⁰ Kristina Ståhl, EG-domstolens domar, s 379.

¹¹¹ Se t.ex. mål C-118/96 *Safir*.

än så länge dominerats av högutbildade, vilka har valt att flytta tillbaka till Sverige efter ett visst antal år. Den mest lättroliga gruppen av personer är ensamstående utan barn i tjugo- och trettioårsåldern. De personer som dock har varit mest attraktiva för utlandet hittills är de som är högutbildade och äldre. På senare tid har hög inkomst och lång utbildning blivit en allt mer avtagande faktor.¹¹² I dagsläget finns, vilket tidigare redogjorts för, ett behov av arbetskraft för att kunna försörja en åldrande befolkning. Företagsbeskattning och skatt på kapital drivs nedåt av den internationella konkurrensen och behovet av skatteintäkter från arbetsinkomster ökar. Bristen på arbetskraft kan tvinga länder att locka till sig arbetskraft från andra länder. De kommande åren kan det bli lättare för låginkomsttagare att flytta mellan länder. Standardiserade förfaranden inom olika yrken, det ökade intresset för att lära sig främmande språk och en generell eliminering av hinder för den fria rörligheten, öppnar för en fri konkurrens om arbetskraft. Det kommer att medföra ökade möjligheter för yngre personer och låginkomsttagare att arbeta i ett annat medlemsland och med det kan skattebasens rörlighet komma att öka radikalt.

5 Ett federalt system

5.1 Inledning

USA består, precis som EU, av delstater med sina egna unika skattesystem. Skattekonkurrens är av skilda anledningar inte ett lika stort problem inom USA som inom EU och mellan länder i övriga världen. Kan det amerikanska skattesystemet användas som modell för ett enhetligt system inom EU? En väsentlig skillnad i beskattningssystemen är att i USA har även det federala behörighet att ta ut skatt på vissa inkomster. Den europeiska unionen samlar inte in tillräckligt med skattintäkter för att täcka sina utgifter. Istället för att behöva förlita sig till medlemsländernas avgifter skulle ett system kunna utformas där en del av skatterna samlas in på EU-nivå och resterande del av medlemsstaterna själva. Det finns dock vissa skillnader mellan Amerikas förenade stater och det mellanstatliga Europeiska samarbetet, vilka talar emot ett federalt skattesystem.

5.2. En uppdelning av beskattningsrätten

Beskattningsrätten i USA är uppdelad mellan det federala, de enskilda staterna och lokal nivå. Den federala beskattningsrätten härstammar från the 16th Amendment som stadgar:

¹¹² Sören Bo Nielsen m.fl., Elements of tax evasion and avoidance in Denmark, s 158.

” The congress shall have the power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without appointment among the several states, and without regard to any census or enumeration”.¹¹³

USA:s regering är den största myndigheten i världen på skatteområdet. Skatterna insamlas och handläggs av the Internal Revenue Service (IRS) och skattskyldigheten regleras i the Internal Revenue Code (IRC). Skatt tas ut på företags och privatpersoners inkomster, men även skatt på arv och gåva och punktskatter finns. Vidare tas Social security taxes ut på federal nivå. Uttaget fördelas på arbetsgivaren och arbetstagaren.

Delstaterna tar ut en mängd olika skatter. Varje delstat bestämmer själv hur skattesystemet skall utformas och därför finns det lika många varianter av skattesystem som det finns delstater. De flesta stater påför inkomstskatt på individer och företag. Många stater använder sig av den beskattningsbara inkomsten som det federala fastställt när skatt tas ut på privatpersoner. Procentsatsen varierar, men det rör sig om cirka 3-10 %. En viktig inkomstkälla för delstaterna är sales tax som läggs på priset vid försäljningar. Andra skatter som tas ut av staterna är fastighetsskatt, punktskatt och förmögenhetsskatt. De vanligaste skatterna som tas ut på lokal nivå är sales tax och egendomsskatter, men vissa städer tar även ut inkomstskatt. Det saknas detaljerade regleringar och beskattningen kan variera mellan städer.¹¹⁴

Om man bortser från federala bidrag är den största inkomstkällan för staterna inkomstskatt och sales tax. Under 1999 utgjorde de tillsammans 50 % av de inkomster staterna själva samlade in. 1999 utgjorde federala bidrag 26 % av delstaternas totala budgetinkomster. Allt mer ansvar vad gäller vägar, broar, fängelser, utbildning och miljö läggs på de enskilda staterna och utvecklingen efter 11:e september tyder på att det federala allt mer kommer att inrikta sig på att bekämpa terrorism.¹¹⁵

5.3 Skattekonkurrens

5.3.1 Företag

Det är framförallt inom företagsbeskattningen som en tendens till skattekonkurrens i USA kan urskiljas. Skatt på bolag minskade till exempel stadigt från 1986 till 2000 och i utbyte kunde man se en generell trend att skatt på individers inkomst har ökat.¹¹⁶ USA strävar med samma problem som EU vad gäller behörighet att ingripa mot skattekonkurrensen på federal nivå. EG saknar, vilket nämnts ovan, lagstiftningsmakt att harmonisera den direkta beskattningen utan får

¹¹³ Klein m.fl, Federal Income Taxation, s 4-5.

¹¹⁴ Amico, Introduction to the US Income Taxation System, s 1-3.

¹¹⁵ Robert Tannenwald, Are State and Local Revenue Systems becoming Obsolete?, s 468.

¹¹⁶ Robert Tannenwald, Are State and Local Revenue Systems becoming Obsolete?, s 487.

förlita sig till medlemsstaternas välvilja och de allmänna regler om fri rörlighet och diskrimineringsförbud som ställs upp i fördraget. På samma sätt är USA:s delstater fria att utforma sitt skattesystem efter egna preferenser och möjligheterna för kongressen eller domstolarna att hindra konkurrensen är begränsade. Ett fall som för närvarande är uppe till prövning i högsta domstolen är *Cuno v. DaimlerChrysler*. Fallet rör den skattekonkurrens som existerar på företagsbeskattningens område. Staterna konkurrerar om företagen och dess produktion genom att ge så kallade "tax incentives". Genom att attrahera företag vill staterna säkerställa en hög ekonomisk tillväxt och en ökad sysselsättning. Det fall som högsta domstolen skall pröva rör så kallade investerings krediter som en mängd stater ger företag med verksamhet inom delstaten. Frågan som domstolen har att ta ställning till är om reglerna strider mot konstitutionens art 1.8.3. Den så kallade "Commerce Clause" stadgar att kongressen har rätten att reglera handel med andra länder, mellan staterna och med indianstammar. Domstolen har enligt äldre praxis tolkat paragrafen som att den förbjuder staterna att agera på ett sätt som inkräktar på den federala makten över handel mellan staterna.¹¹⁷ Högsta domstolen har i ett flertal fall fällt nationell lagstiftning som diskriminerat handeln mellan stater men betonar även att "tax incentives" generellt sett gynnar ekonomisk tillväxt och därmed uppfyller avsikten med the "Commerce Clause".¹¹⁸

5.3.2 Individbeskattning

Ekonomer har ända sedan 50-talet argumenterat för att omfördelningsfunktionen skall skötas på federal nivå. Genom att låta staterna belasta höginkomsttagare med högre skattesatser och gynna de fattiga, riskerar staterna att den rika delen av befolkningen flyttar till andra jurisdiktioner med mer fördelaktig beskattning. Trots det läggs allt mer ansvar för välfärden på de enskilda staterna. För att inte riskera att attrahera den fattiga delen av befolkningen och att driva den rika delen ut ur delstaten, anser ekonomer att staten måste hålla en låg nivå på den allmänna välfärden och undvika progressiv beskattning.¹¹⁹ Verkligheten visar dock på ett annat resultat. Det finns många bevis på att kapital rör sig fritt mellan staterna, men arbetskraftens rörlighet påverkas bara marginellt av skattesatser.¹²⁰ En av anledningarna till att stater använder sig av progressiva skattesatser är att skatten som betalas i staterna är avdragsgill mot den federala skatten. En individ med hög marginalsatt får därför mer skatterabatt än en som ligger inom lägsta skattesatsintervallet. Ur delstatens perspektiv minskar avdragsrätten den börda som statens beskattning medför för den skattskyldige och den omfördelas istället från högskattestater till andra stater med lägre skattesatser. Genom att det federala minskar bördan

¹¹⁷ Peter D. Enrich, *Saving the States from themselves*, s 424.

¹¹⁸ Supreme Court of the United States Nos, 04-1704, and 04-1704, s 8-9.

¹¹⁹ Se Andrew Reschovsky, *The Progressivity of State tax Systems*. I David Brunori, *The Future of State Taxation*, Washington D.C, 1998, s 161.

¹²⁰ Se Andrew Reschovsky, *The Progressivity of State tax Systems*. I David Brunori, *The Future of State Taxation*, Washington D.C. 1998, s 163.

av delstatsbeskattning minskar incitamentet för höginkomsttagare att flytta till en annan delstat med lägre skattesats. För en individ som betalar högsta marginals-katten 35 % innebär en dollar i statlig skatt bara 65 cent i kostnad, eftersom skatten får dras av mot den federala skatten.¹²¹

Det finns egentligen inget som tyder på ett överhängande hot om massflytt mellan delstaterna. Vissa stater har sänkt skatten för att undvika att bli utsatta för konkurrens medan andra stater helt valt själva vilken nivå de vill ligga på. Oregon till exempel, hade i slutet på 90-talet 9% i marginals-katt medan den närliggande delstaten Washington inte hade någon inkomstskatt alls.¹²²

5.3.3 Konsumtion

Sales tax tas av de flesta stater ut på försäljning av materiella föremål, medan tjänster i regel är undantagna från sales tax. Skattesatserna varierar mellan staterna, det finns ingen rekommenderad lämplig nivå för skattesatser, varje delstat har utformat sitt system efter politiska val, historia och ekonomi. Alla stater har relativt låga skattesatser, till skillnad från Europas mervärdesskatt. Dessutom är den lätt att samla in och skatten möter litet motstånd från allmänheten.¹²³ Två trender i ekonomin som fått konsekvenser för staternas sales tax är den ökade konsumtionen av tjänster istället för varor och den ökade handeln med andra stater och länder.¹²⁴

En studie som gjorts av amerikanernas handel över internet visar att personer som är bosatta på platser med högre skatt är mer benägna att använda sig av e-handel och att skattesatsen har betydelse. Vidare visar den att handeln skulle minska med 25 % om sales tax infördes för köp över internet.¹²⁵ Det problem som EU står inför när det gäller skatt på elektronisk handel är redan ett problem i USA. Där tillämpas ett system med sales och use tax. Sales tax påförs bara försäljningar till en köpare som befinner sig i den stat som försäljningen äger rum. Är säljaren lokaliserad i en annan stat än försäljningsstaten blir istället en use tax aktuell. Use tax skall betalas in till staten av köparen själv men det sker sällan i praktiken, vilket har lett till den allmänna uppfattningen att köp över internet är skattefria. Alla stater i USA har inte sales tax och resultatet är att många företag som inriktat sig på elektronisk handel har sökt sig till just dessa stater.¹²⁶

¹²¹ Se Andrew Reschovsky, *The Progressivity of State tax Systems*. I David Brunori, *The future of State Taxation*, Washington D.C. 1998, s 165.

¹²² Se Andrew Reschovsky, *The Progressivity of State tax Systems*. I David Brunori, *The Future of State Taxation*, Washington D.C. 1998, s 166.

¹²³ Se John L. Mikesell, *The Future of American Sales and Use Taxation*. I David Brunori, *The Future of State Taxation*, Washington D.C. 1998, s 16.

¹²⁴ Se William F. Fox, *Can the Sales Tax Survive a Future Like Its Past?*. I David Brunori, *The Future of State taxation*, Washington D.C. 1998, s 37.

¹²⁵ "Vår förvaltning 2010- I globaliseringens spår", s 311.

¹²⁶ "Vår förvaltning 2010- I globaliseringens spår", s 326-327.

5.4 Begränsade möjligheter att konkurrera

Fördelen med den fördelning som tillämpas i USA idag är att det minskar möjligheterna till skattekonkurrens. Genom att samma inkomst beskattas först på federal nivå och sedan en gång till av delstaterna blir resultatet att relativt låga skattesatser tillämpas av delstaten men på en bred bas. Möjligheten att konkurrera är begränsad genom att man har valt att dela beskattningsrätten på varje bas. Givetvis kan en stat sänka sin beskattning på hushållets arbetsinkomst och därmed försöka attrahera mer arbetskraft. Men eftersom skattesatserna, vilket redogjorts för ovan, inte skiljer sig mer än 3-10 procent är sannolikheten att individer väljer att flytta av skatteskal begränsad. Dessutom minskas bördan av delstatsbeskattningen, vilket angetts ovan, eftersom skatten får avräknas mot den federala beskattningen. För att en person skall välja att bosätta sig i en annan medlemsstat krävs förmodligen mer än ett fåtal procentenheter i skattelättnad. Ett alternativ för delstaten för att locka till sig arbetskraft är att erbjuda ett paket med skattefördelar inom alla inkomstområden. Det skulle kunna bestå av en lägre inkomstbeskattning, avskaffande av förmögenhetsskatt och fördelaktig kapitalbeskattning. Generellt sett är amerikaner mer lättroliga än européer eftersom de saknar de kulturella och språkliga skillnader som existerar i Europa. En delstat som gör allt för långtgående skattesänkningar kommer dock att få problem med att tillgodose andra behov, såsom ett godtagbart välfärdssystem.

Det föreligger vidare viss konkurrens om hushållets konsumtion genom till exempel gränshandel och handel över internet. Även här rör det sig dock om betydligt lägre skattesatser än vad som tillämpas inom EU. En amerikan som väljer att handla sina varor i en annan delstat kan möjligtvis tjäna några procent genom att undvika sales tax men då tillkommer istället transportkostnad och en viss risk som det faktiskt innebär att handla varor i en annan delstat.

Sammanfattningsvis kan sägas att skattekonkurrens givetvis förekommer mellan staterna, framförallt på bolagsskattens område, men att uppdelningen av beskattningsrätten i det amerikanska systemet starkt har begränsat utrymmet för konkurrens.

5.5 Ett federalt system i Europa

Genom att beskattningen endast skiljer sig begränsat mellan de olika staterna i USA är även välfärdssystemen likvärdiga i staterna. Inom EU finns det dock betydligt större skillnader i välfärd länderna emellan. Man kan anta att skillnaderna kommer att öka med den nya östutvidgningen. Det säger sig självt att om EU skulle välja den amerikanska uppdelningen av beskattningsrätten, kommer medlemsstaternas möjligheter att själva bestämma mått på välfärd att utplånas i takt med att rörligheten av personer ökar. Som svensk kan man snabbt dra slutsatsen att en federal beskattning inom EU med restkompetens till medlemsstaterna skulle vara förödande för den svenska välfärden och därmed inte ett önskvärt system. Men med alternativet i beaktande, fri konkurrens vilken driver ner

skatteintäkterna på alla områden, kan ett federalt system kanske vara en lösning på problemet. Den största skillnaden mellan beskattning i USA och olika skatter i Europa är att USA inte tar ut mervärdesskatt.¹²⁷ Ett alternativ till att dela upp beskattning av inkomsten mellan EU och medlemsstaterna är att låta EU sköta mervärdesbeskattningen. Det skulle lösa problemet med finansiering av EU:s verksamhet men problemet med skattekonkurrens mellan medlemsstaterna skulle kvarstå.

5.6 Avlutande sammanfattning och kommentarer

Skattekonkurrens är ett existerande fenomen runt om i världen. I vilken utsträckning och på vilka områden den återfinns är dock mer diskutabelt. I den litteratur som tas upp i den här uppsatsen, är alla överens om att konkurrens existerar och att den till viss del är nyttig, men att det framförallt när det gäller den illegala konkurrensen är viktigt att ett samarbete kommer till stånd för att förhindra att de nationella skattebaserna eroderar. Projekt för att eliminera konkurrensen bedrivs inom både EU och OECD. Skattekonkurrensen driver skattesatserna neråt och det kan få förödande konsekvenser för den allmänna välfärden. Dessutom förskjuts skattetrycket från de lätttrörliga skattebaserna till de mer trögrörliga såsom arbetskraft. Största delen av den litteratur som använts i arbetet ser konkurrensen om kapital och företag som det största problemet och menar att när det gäller privatpersoners arbetsinkomst och konsumtion föreligger inget övervägande hot mot skattebasen. Jag har i det här arbetet visat på regler i vår lagstiftning som är exempel på att konkurrensen redan existerar. Jag anser att framförallt arbetskraftens rörlighet är underskattad och att i framtiden kommer det att finnas ökade möjligheter för arbetstagare att röra sig fritt inom unionen, vilket öppnar upp för en ökad konkurrens. Tidigare har den endast berört högutbildade arbetstagare men när behovet av arbetskraft skall tillgodoses i medlemsländerna kommer även låginkomsttagare att vara attraktiva.

EU har begränsade möjligheter att ingripa mot skattekonkurrensen mellan medlemsstaterna. Det finns inte stöd i fördraget för en genomgripande harmonisering av skattesystemen inom EU och samarbetet är beroende av dels staternas kompromissvilja och dels medlemmarnas respekt för åtgärder som inte är bindande. EU står fast vid sitt ursprungliga ställningstagande om att varje land får fritt utforma sitt skattesystem och välja mått på välfärd. I verkligheten föreligger dock begränsade möjligheter för medlemsstaterna att avvika allt för mycket från beskattningen i övriga länder. Skattekonkurrens påverkar skattesatser och skatteregler och utöver det måste varje land ha detaljregleringar som lever upp till åtaganden inom unionen. I arbetet har jag visat exempel på lagregler som visar på en konkurrens mellan länder om skatteintäkter. Jag har även redogjort för hur

¹²⁷ För en sammanfattning av harmoniseringsarbetet inom EU på mervärdesskattens område se Bo Forvass, "EU:s momsstrategi - grunden för ett omfattande reformarbete på momsområdet".

reglerna angrips från gemenskapens sida och hur de kan anses strida mot EG-rätten. Vidare har jag tagit upp regler som visar att det är oerhört svårt för medlemsstaterna att ställa upp egna regler som hindrar konkurrensen utan att bryta mot fördraget.

Även inom USA förekommer viss mått av konkurrens men den utgör i dagsläget inget allvarligt hot mot de enskilda staternas försörjning. Jag hävdar att den största anledningen till att USA inte står inför samma problem som Europa, är att USA valt att dela beskattningsrätten på samma inkomst mellan det federala och delstaterna. Genom att delstaterna tillämpar låga skattesatser på breda baser minskas möjligheten att göra väsentliga skattesänkningar. Om ett gemensamt skattesystem skulle tillämpas inom EU innebär det att skillnaderna i välfärd mellan staterna kommer att utplånas. Men om Europa i framtiden står inför en fri konkurrens kommer resultatet inte bara bli att skillnaderna i välfärdsystemen minskar. Den allmänna välfärdsnivån kommer också att sänkas eftersom konkurrensen totalt sett innebär minskade skattintäkter för medlemsstaterna.

6 Källförteckning

6.1 Litteratur och tidskrifter

Amico, Joseph C., *Introduction to the US Income Taxation System*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1993.

Andersson, Krister, *EU och skatterna*, extrarapport 6 till Skattebasutredningen, SOU 2002:47.

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1999.

Enrich D., Peter, *Saving the States from themselves: Commerce Clause Constraints on State Tax Incentives for Business*. Harward Law Review, Volume 110 nr 2, s 377-468, 1996.

Forvass, Bo, *EU:s momsstrategi - grunden för ett omfattande reformarbete på momsområdet*, Skattenytt, nr 5 2004, s 269-283.

Fox, William F, *Can the Sales Tax Survive a Future Like Its Past?*. I David Brunori, *The future of state taxation*, Washington D.C. 1998, s 33-48.

Keen, Michael, *Some international issues in commodity taxation*, Swedish Economic Policy Review 9, s 9-39, 2002.

Klein, William A., Bankman, Joseph, Shaviro, Daniel N., *Federal Income Taxation*, 13:e uppl, Aspen Publishers, 2003.

Lodin, Sven-Olof, *Beskattning av internationell elektronisk handel*, extra rapport 7 till Skattebasutredningen, SOU 2002:47.

Mikesell, John L., *The Future of American Sales and Use Taxation*. I David Brunori, *The future of state taxation*, Washington D.C. 1998, s 15-32.

Mutén, Leif, *Skatteprinciper och kollisionssnormer*, extrarapport 4 till Skattebasutredningen, SOU 2002:47.

Nielsen, Sören Bo, Schou, Poul and Krog Söbygaard, Jacob, *“Elements of tax evasion and avoidance in Denmark”*, Swedish Economic Policy Review 9, s 139-164, 2002.

OECD, *Harmful tax competition: An emerging global issue*, 1998. www.oecd.org, 2005-10-05.

OECD, *The OECD's project on harmful tax practices: The 2001 progress report*, 2001. www.oecd.org, 2005-10-05.

OECD, *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, www.oecd.org 2005-10-05.

Persson, Mats, *Skatterna - konkurrens eller harmonisering*, SIEPS, Stockholm 2003, www.sieps.su.se, 2005-09-25.

Reschovsky, Andrew, *The Progressivity of State Tax Systems*. I David Brunori, *The Future of State Taxation*, Washington D.C. 1998, s 161-190.

RSV, *Vår förvaltning 2010 – i globaliseringens spår*, RSV Rapport 2000:9.

Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering, del 1*, 2005.

Skatteverket, *Skatter i Sverige – Skattestatistisk årsbok 2004*, 2004.

Ståhl, Kristina, *EG-domstolens domar*, *Skattenytt*, nr 6 2005, s 377-385.

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, *EG-rätten och det svenska skattesystemet*, extrarapport 5 till Skattebasutredningen, SOU 2002:47.

Ståhl, Kristina, och Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2000.

Tannenwald, Robert, *Are State and Local Revenue Systems becoming Obsolete?*, *National Tax Journal*, Volume 55 Issue 3, National Tax Association 2002, s 467-489.

Terra, Ben och Wattel, Peter, *European Tax Law*, 3:e uppl, Kluwer Law International, 2001.

Westberg, Björn, ”*Implementering av EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster och radio- och televisionssändningar*”, *Skattenytt*, nr 10 2003, s 700-710.

Westberg, Björn, ”*EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniskt tillhandahållna tjänster och radio- och televisionssändningar*”, *Skattenytt*, nr 10 2002, s 592-604.

6.2 Offentligt tryck

6.2.1 Sverige

Statens offentliga utredningar

SOU 2002:47 Våra skatter?

Propositioner

Prop 2004/05:19

Prop 2002/03:15

Prop 2000/2001:12

Författningar

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Mervärdesskattelag (1994:200)

Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

6.2.2 EU

Förordningar

Rådets förordning (EG) nr 2157/2001

Direktiv

2005/19/EG

2003/49/EC

2002/38/EG

90/364/EEG

77/388/EEG

Yttranden

IP/05/2005

Resolutioner

Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning. EGT C 2 1998 s 2.

Dokument från kommissionen

SEK (97) 487 slutlig, Beskattning inom Europeiska unionen.

KOM (1997) 495 slutlig, I riktning mot skattesamordning inom Europeiska unionen.

KOM (1997) 564 slutlig, Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens i Europeiska unionen.

COM (2001) 260 final, Tax Policy in the European Union – Priorities for the years ahead.

Rättsfall EGD

270/83 Commission of the European Communities v. French Republic (“avoir fiscal”) (1986) ECR 273.

C-112/91 Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt, 1993 ECR I-449.

C-107/94 Asscher mot Staatssecretaris van Financien REG 1996 s. I-3089.

C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacher REG 1995 s. I-225.

C-118/96 Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare skattemyndigheten i Kopparbergslän REG 1998 s. I-1897.

C-336/96 Herr och Fru Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin REG 1998 s. I-2793.

C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des finances et de l'Industrie REG 2004 s. I-02409

C-169/03 Florian W. Wallentin mot Riksskatteverket, dom den 1 juli 2004.

6.3 Övrigt

www.eu.int/comm, 2005-12-04.

Det nordiska skatteavtalet (1996) - Avtal mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning, beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

OECD Model Tax Convention on Taxes on Income and Capital

Supreme Court of the United States Nos, 04.1704, and 04-1704,

The Constitution of the United States