



EUROPAPOLITISK ANALYS

Skattepolitik på EU-nivå – samordna eller konkurrera?

Åsa Hansson*

Sammanfattning

Vi lever i en global värld med fri rörlighet över nationsgränserna av kapital, arbetskraft och konsumtion men vår skattepolitik är i stort fortfarande en nationell angelägenhet. Är det förenligt eller måste vi anpassa och samordna skattepolitiken internationellt? Är EU en lämplig nivå för detta?

Samtidigt som den internationella skattekonkurrensen intensifieras ökar även det internationella samarbetet på skatteområdet, både inom OECD och EU, och allt fler länder deltar i automatiskt informationsutbyte. Inom EU har arbetet kommit längst. Här finns exempelvis förslag om en gemensam bolagsskattebas och digitalskatt, men även om att länders vetorätt inom skatteområdet ska överges. Vad får denna utveckling för konsekvenser för Sverige? Är det önskvärt att samordna skattepolitiken eller är det bättre att låta enskilda länder bedriva självständig skattepolitik och konkurrera?

Det finns starka teoretiska motiv till att samordna en del av skattepolitiken, men för att samordningen ska vara effektiv bör den vara global – och det är svårt att praktiskt få till stånd. Det kan dock vara motiverat för EU:s länder att samarbeta kring skatter när det finns risk för allvarliga externa effekter, så kallade externaliteter. EU kan också agera som en starkare aktör på världsmarknaden än vad enskilda länder kan göra.

* Åsa Hansson är docent i nationalekonomi vid Lunds universitet. Hennes forskning rör beskattning och offentliga finanser.

1 Inledning

Det svenska skattesystemet står inför en rad utmaningar och pressas från både utgifts- och intäktssidan. En åldrande befolkning, befolkningstillväxt och ökade krav på förbättrad kvalitet inom vård, omsorg och utbildning samt ett starkare försvar pressar på från utgiftssidan. Samtidigt ser den internationella konkurrensen och skattebasernas mobilitet ut att öka, vilket begränsar möjligheten att driva in skatter och att avvika alltför mycket uppåt i skattenivå från andra länder. Detta eftersom låga skatter utgör ett effektivt medel för ett land att öka sin konkurrenskraft, samtidigt som det försvårar för andra länder att avvika från dessa utan att tappa konkurrenskraft (se till exempel Devereux & Loretz 2013). Dessutom kan automatisering, digitalisering och delningsekonomin ytterligare komma att försvåra möjligheten att driva in skatteintäkter på det sätt och i den omfattning vi gör idag.

Delvis som ett svar på dessa utmaningar har det internationella samarbetet på skatteområdet intensifierats både inom EU och globalt. Detta samarbete syftar till att försöka lösa de problem som uppstår i en global värld med fri rörlighet i kombination med nationell skattepolitik, det vill säga att skillnader i skattesystem kan utnyttjas av företag och individer för att flytta skattebasen till lågskatteländer och därmed minska skattebördan. Samarbetet har för avsikt att skydda nationella skattebaser från att urholkas och undvika ett fångarnas dilemma där en kapplöpning mot allt lägre skattesatser på sikt blir till nackdel för samtliga. Exempel på samarbeten som har för avsikt att lindra detta problem är OECD:s arbete mot urholkning av skattebaser och förflyttning av vinster, BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), EU:s motsvarande ATAP (*Anti Tax Avoidance Package*) och avtal om automatiskt informationsutbyte mellan ett stort och växande antal länder i världen.

Men samarbetet – och den skattesamordning som samarbetet medför – kringskär samtidigt länders möjlighet att bedriva självständig skattepolitik.

Även om samarbete och skattesamordning har för avsikt att skydda skattebaser och på så sätt möjliggöra självständig skattepolitik ingriper de samtidigt i möjligheterna att bedriva självständig skattepolitik. Den fria rörligheten inom EU skapar möjligheter och leder till ökad handel och ökat välbstånd, men den innebär också att Sverige inte självständigt kan bedriva skattepolitik utan måste förhålla sig till EU:s regelverk. Att samordna skattepolitiken regionalt på EU-nivå har fördelar men innebär alltså samtidigt en begränsning av medlemsländernas autonomi på skatteområdet. Exempelvis är momsbeskattningen i EU sedan länge reglerad, nyligen infördes ränteavdragsbegränsningar i bolagsbeskattningen och EU-kommissionen har presenterat ett förslag till digitalskatt. Även EU:s statsstödsregler påverkar möjligheterna för EU:s medlemsländer att bedriva självständig skattepolitik.

”Går det överhuvudtaget att bedriva nationell skattepolitik i en global värld, och är det önskvärt att samordna skattepolitiken regionalt eller måste det ske globalt?”

Frågan är hur långt samarbetet och samordningen bör sträcka sig och om vissa skatter är mer lämpade att samordna än andra. Går det överhuvudtaget att bedriva nationell skattepolitik i en global värld, och är det önskvärt att samordna skattepolitiken regionalt eller måste det ske globalt? Förslaget från EU-kommissionen om att ta bort medlemsländers vetorätt i skattefrågor och istället införa majoritetsbeslut skulle kunna innebära att små länder blir överkörda och riskerar en försämring.¹ Samtidigt blir det mer och mer uppenbart att de nationella skattesystemen – som för Sveriges del genomgick den senaste stora översynen i slutet av 1980-talet² – inte är anpassade till den värld vi idag lever i med fri rörlighet, gränsöverskridande transaktioner och nya affärsmodeller. Det är inte längre uppenbart var den värdeskapande aktiviteten

¹ Se Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council, Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy (https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/decision-making-eu-tax-policy_en) för detaljer kring förslaget. Förslaget skulle sannolikt vara till nackdel för små länder. Det är därför inte förvånande att det övervägande är de små länderna som ställt sig negativa till förslaget. Förutom Sverige är Irland, Luxemburg, Malta, de baltiska staterna, Cypern, Polen och Slovakien negativa.

² Översynen resulterade i århundradets skattereform som implementerades 1990–91.

äger rum och därmed var beskattningsrätten ligger. Ett starkt argument för att samarbeta och samordna skattepolitiken är att beskattningsbara aktiviteter inte beaktar och håller sig inom nationella gränser.

I denna analys diskuteras för- och nackdelar med att samordna skattepolitiken inom EU med fokus på konsekvenser för Sverige. Analysen inleds med en beskrivning av skatteklimatet idag och en kort beskrivning av EU:s gemensamma skattepolitik. Därefter följer en diskussion om för- och nackdelar med att samordna skattepolitiken. Avslutningsvis görs en analys av möjligheterna och önskvärdheten för EU att samordna skattepolitiken och konsekvenserna av detta för Sveriges del.

2 Skatteklimatet: ökad samordning och ökad konkurrens

Idag sker som sagt många initiativ till att samordna skattepolitiken, både inom EU och globalt. Detta kan ses som ett tecken på att ett system med nationell skattepolitik och fri rörlighet för skattebaser inte fungerar speciellt väl. Den ökade globaliseringen har öppnat upp för större möjligheter att minska skattebördan genom både skatteplanering och skattefusk. Även om skiljelinjen dem emellan är flytande skiljer man ofta på skatteplanering som avser laglig aktivitet (men inte alltid förutsedd eller avsedd av lagstiftaren), och skattefusk som avser olaglig aktivitet. Exempelvis använder multinationella företag skillnader i länders skatteregler för att minska den beskattningsbara vinsten, bland annat genom internprissättning. De kan också göra strategiska låneupplägg som innebär att lån läggs i länder med generösa ränteavdrag. Ränteintäkterna hamnar därmed i länder med låg eller ingen beskattning av ränteintäkter. I många fall är det svårt att utröna om dessa transaktioner är affärsmässiga och därför motiverade eller om de enbart är drivna av skatteskal och därför bör stävjas. Oavsett utgör dessa ofta skatteplanering snarare än skattefusk.

Att individer undanhåller finansiell förmögenhet i skatteparadis är däremot skattefusk. Även inom momsområdet sker betydande skattebortfall vid gränsöverskridande transaktioner som närmast är att beskrivas som bedrägeri och därmed skattefusk. Betydande belopp undanhålls och undgår beskattning vilket inte bara får konsekvenser för

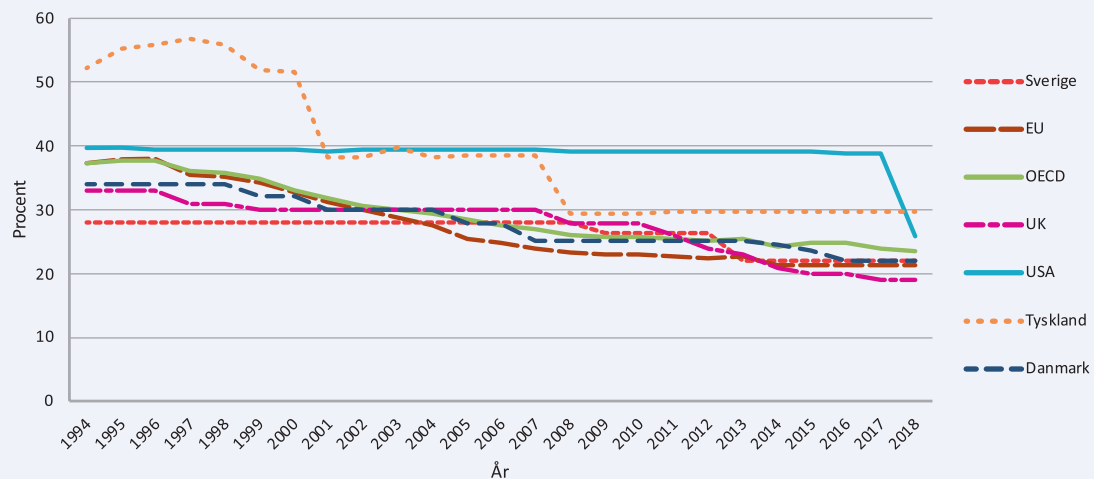
de offentliga finanserna utan också snedvrider konkurrensen och urholkar legitimiteten för systemet. Zucman (2013) uppskattade att cirka 8 procent av världens förmögenhet finns undan gömd i skatteparadis år 2007 och EU uppskattar att mellan 50 och 70 miljarder euro av bolagsskattebasen i EU urholkas genom olika skatteupplägg (Europaparlamentet 2016). Momsbedrägerier är betydande; 12 procent av de totala momsintäkterna inom EU28 uppskattades försvinna på grund av momsbedrägeri 2015.³ Detta har föranlett samarbete på skatteområdet inom såväl EU som OECD. Exempel på samarbeten är utökat informationsutbyte såväl bilateralt som multilateralt, EU:s *Anti Tax Avoidance Package*, EU:s spardirektiv, OECD:s arbete för att motverka urholkning av skattebaser och förflyttning av vinster (BEPS-projektet) samt EU:s förslag på en gemensam bolagsskattebas och digitalskatt. Alla dessa initiativ syftar till mer samarbete och ökad samordning av skattepolitiken.

"Samtidigt som samordningen ökar trappas också skattekonkurrensen upp."

Samtidigt som samordningen ökar trappas också skattekonkurrensen upp. Mycket tyder på att den kapplöpning mot botten i bolagsskattesatser som vi såg under 1990- och början av 2000-talet har återuppväckts och att länder nu åter sänker sina bolagsskattesatser i försök att vinna konkurrensfördelar. Många länder, däribland Sverige, har aviserat nya skattesatssänkningar. I USA sänktes bolagsskattesatsen kraftigt år 2018 från 35 till 21 procent, vilket sannolikt kommer att förändra spelplanen och inverka på andra länders skattepolitik. Storbritannien kommer sannolikt att kompensera för nackdelarna med att stå utanför EU genom att föra en mer aggressiv skattepolitik. Storbritannien har redan idag den lägsta bolagsskatten bland G20-länderna, 19 procent, och har aviserat ytterligare sänkning till 17 procent år 2020. Även Frankrike har aviserat en sänkning, från 33,3 till 25 procent år 2020, och Belgien en sänkning från 34 till 25 procent samma år. Andra länder kommer att tvingas följa efter för att inte förlora ekonomisk aktivitet och skattebas. Figur 1 visar utvecklingen av bolagsskattesatser i en rad länder från år 1994 till år 2018. I början av

³ Center for Social and Economic Research & Institute for Advanced Studies (2017).

Figur 1 Formella bolagsskattesatser i en rad länder, år 1994–2018.



Källa: OECD Tax database (2019).

perioden hade Sverige en bolagsskatt på 28 procent, vilken låg under de andra ländernas nivå. Sedan mitten av 2000-talet har vår position försämrats ur konkurrenssynpunkt och vi befinner oss nu i mittfåran.

Andra exempel på skattekonkurrens är den växande förekomsten av så kallade patentboxar, där immateriella rättigheter beskattas lägre än andra intäkter. Dessa finns i ett flertal EU-länder, däribland Belgien med en skattesats på 5,1 procent på intäkter från immateriella rättigheter, Nederländerna (5 procent), Storbritannien (10 procent) och Irland (6,25 procent), men även i USA.

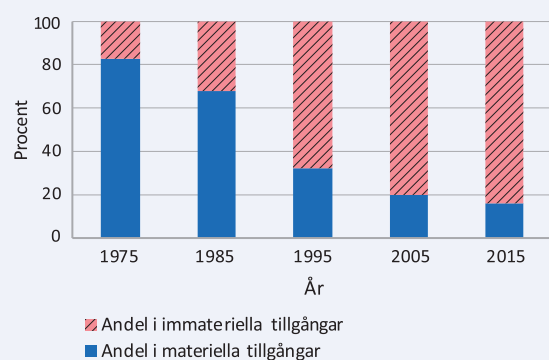
"Andra exempel på skattekonkurrens är den växande förekomsten av så kallade patentboxar, där immateriella rättigheter beskattas lägre än andra intäkter."

Patentboxar anses utgöra en form av aggressiv skattepolitik med syftet att locka till sig mobila skattebaser. Potentiellt kan dessa få stor betydelse då en växande andel av företags marknadsvärde utgörs av immateriella tillgångar. Figur 2 visar utvecklingen av marknadsvärdet för företag listade på aktieindexet S&P 500 uppdelat i materiella och immateriella värden över tiden. Som framgår har de immateriella värdena stigit dramatiskt från år 1975,

då de immateriella värdena utgjorde 17 procent av företagens marknadsvärde, till år 2015, då de utgjorde 84 procent. Varumärke, företagsstrategi, rykte och den känsla produkten förmedlar är exempel på sådant som spelar en allt större roll för ett företags marknadsvärde. Detta innebär också att en större andel av inkomsterna kan lokaliseras till lågt beskattade patentboxar.

Att företag och individer kan utnyttja skillnader mellan länders skattesystem för att minska skattebördan påverkar enskilda länders förmåga

Figur 2 Marknadsvärdet för företag som ingår i aktieindexet S&P 500, uppdelat i materiella och immateriella värden, år 1975–2015.



Källa: Elsten & Hill (2017).

att bedriva självständig skattepolitik och den mängd skatteintäkter som genereras. En annan konsekvens är att det skapar snedvridningar och konkurrensnackdelar för de företag och individer som inte har möjlighet att utnyttja andra länders skattesystem gentemot de som kan göra det. Aktörer som kan utnyttja andra länders skattesystem får en konkurrensfördel som kan innebära att multinationella företag växer och får en ökad grad av monopolmakt medan inhemska och nya företag möter högre kostnader och har svårt att stå sig i konkurrensen. En studie visar att multinationella företag i genomsnitt betalar 19 procent mindre i bolagsskatt (studien baseras på svenska företagsdata där skatteuttaget för multinationella företag, som har möjlighet att utnyttja andra länders skattesystem, jämförs med liknande inhemska företag) (Hansson m.fl. 2018). Olikheter i spelregler skapar samhällsekonomiska kostnader genom att snedvrider konkurrensen, men de riskerar även att urholka legitimiteten för skattesystemet.

3 Skattepolitiken inom EU

Inom EU är beskattning en nationell angelägenhet och varje enskilt land har bestämmanderätt över sina skatter och vad intäkterna ska användas till. EU övervakar dock nationella skattebestämmelser på vissa områden. Avsikten är framför allt att garantera den inre marknadens funktion, det vill säga att säkerställa ett fritt flöde av varor, tjänster och kapital samt garantera en rättvis konkurrens inom EU. Samarbetet har kommit längst inom den indirekta beskattningen, det vill säga moms. Inom momsområdet finns exempelvis miniminivåer och regler för hur många olika skattesatser som får förekomma samt regler som syftar till att garantera fri rörlighet för varor och tjänster och motverka snedvridning av konkurrens och momsfusk.

Även kring direkt beskattning, det vill säga beskattning av inkomster och förmögenhet, sker samarbeten inom EU. Detta gäller framför allt bolagsbeskattningen. Den personliga inkomstbeskattningen har däremot varit och är främst en nationell angelägenhet. Samarbetet kring bolagsskatten har historiskt kännetecknats av målet att förhindra dubbelbeskattning och andra oförenligheter mellan länders bolagsskattesystem, med syftet att underlätta den inre marknadens funktion. Samarbetet inom direkt beskattning har dock på senare tid mer och mer kommit att

handla om att motarbeta skatteundandragande och ”dubbel icke-beskattning”, det vill säga att vinster inte beskattas någonstans, snarare än dubbelbeskattning. Här förekommer ett intensivt arbete och många förslag har lagts fram. De flesta har dock inte resulterat i ändrade regler. Exempelvis har en gemensam bolagsskattebas diskuterats sedan år 2011 och är nu aktuell i något annan tappning. Även en gemensam digitalskatt har diskuterats men inte blivit verklighet. Exempel på EU-lagstiftning som har implementerats är ränteavdragsbegränsningar men även administrativ samordning inom skatteområdet. Samordningen innebär automatiskt informationsutbyte om inkomster och kapitaltillgångar med syftet att öka transparensen och möjliggöra beskattning enligt residensprincipen, det vill säga beskattning i det land man bor (Spardirektivet 2003 och *Tax Transparency Package* 2015).

”Skattepolitiken inom EU bygger på konsensus där varje enskilt land har vetorätt.”

Skattepolitiken inom EU bygger på konsensus där varje enskilt land har vetorätt. Det garanterar att skattepolitiken förblir en nationell angelägenhet och att inget land kan påtvingas skattelagstiftning av EU. Denna ordning medför också att de flesta skatteförslag inte blir verklighet eftersom något land ofta vinner på att inte samarbeta. Vinsterna av att samordna skattepolitiken är nämligen inte jämnt spridda utan gynnar vissa länder mer än andra. Små länder tenderar att vinna på skattekonkurrens på stora länders bekostnad (se till exempel Schulze & Ursprung 1999). Det internationella samarbetet på skatteområdet drivs i hög grad av de större länderna och innebär en uppenbar risk att mindre länder missgynnas av ökad samordning. Exempelvis skulle ett av förslagen inom BEPS-projektet, att skifta skatteuttaget från produktions- till konsumtionsplats, påverka svenska skatteintäkter negativt eftersom värdet av det vi producerar är större än det vi konsumerar. Även en gemensam bolagsskattebas – där intäkterna fördelas mellan länder enligt en viss beräkningsmodell – skulle kunna missgynna små forskningsintensiva netto-exportörer som Sverige. Det beror på att skatten i större utsträckning skulle tas ut där försäljningen sker, vilket försvårar avdrag för kostnader och förluster som forskningsintensiva företag ofta har de första åren. För att komma vidare i samarbetet

inom skattesamordningen har Europeiska kommissionen nyligen föreslagit att beslut på skatteområdet fattas med kvalificerad majoritet – i stället för enhälligt.⁴ Flera medlemsstater, framför allt de små länderna (däribland Sverige), motsätter sig dock förslaget.

Det är värt att nämna att regelverk utanför skatteområdet även påverkar enskilda nationers möjlighet att bedriva självständig skattepolitik. Ett sådant regelverk är EU:s statsstödsregler. Statsstödsreglerna innebär att offentliga organisationer inte har möjlighet, annat än i undantagsfall, att stödja viss näringsverksamhet i ett land och innebär i praktiken begränsningar för skattepolitiken. Syftet med statsstödsreglerna är att säkerställa att konkurrensen så långt det är möjligt inte snedvrids inom EU.

4 Principer för beskattning i en global värld – samordna eller konkurrera?

För att försöka besvara frågan om skattepolitiken ska samordnas, och i så fall vilka skatter, eller om nationell skattepolitik och konkurrens är att föredra kan teorin kring fiskal federalism vara behjälplig. En central frågeställning inom offentlig ekonomi är på vilken nivå en offentlig angelägenhet, till exempel vård, skola, omsorg, försvar och socialförsäkringar, bör ansvaras för och finansieras. För Sverige gäller att vi har tre nivåer nationellt – stat, region och kommun – och en överstatlig EU-nivå. Det finns en omfattande litteratur som diskuterar för- och nackdelar med att organisera offentliga angelägenheter på de olika nivåerna (forskningsfältet har sitt ursprung i Musgrave 1959 och Oates 1972). En generell slutsats från litteraturen om fiskal federalism är att lokala nyttigheter, såsom parker, sophämtning och gatuunderhåll, ska tillhandahållas och finansieras på lokal nivå, det vill säga decentraliseras, medan nationella angelägenheter, såsom rikets försvar och offentlig service med stora externaliteter, ska tillhandahållas och finansieras nationellt eller på överstatlig nivå, det vill säga centraliseras (Oates decentraliseringsteorem). Att lägre utbildning organiseras på lokal nivå kan förklaras av att nyttorna av denna utbildning framför allt hamnar

på lokal nivå medan universitets- och högskoleutbildning organiseras och finansieras på statlig nivå eftersom nyttorna sprids över hela landet.

Litteratur kring fiskal federalism kan användas för att diskutera vilka skatter som lämpar sig för fortsatt nationellt ansvar och vilka som eventuellt lämpar sig för att samordnas på högre nivå. Det som talar för att lägga ansvaret för offentliga angelägenheter på en decentraliserad nivå är att det då är lättare att skräddarsy offentlig service efter befolkningens behov och preferenser. Efterfrågan på exempelvis snöröjning ser olika ut i olika delar av landet. För att rätt nivå ska tillhandahållas bör tjänsten därför organiseras på lokal nivå. Ett annat viktigt argument för att decentralisera är att olikheter i utbudet av kommunala tjänster och skatteuttaget skapar konkurrens mellan kommunerna, vilket kan leda till ett mer effektivt tillhandahållande. Kommuner kan konkurrera genom att tillhandahålla olika offentliga "servicepaket" till olika priser (skatter) och befolkningen väljer var de vill bosätta sig delvis utifrån dessa. En kommun som missköter sig och inte tillhandahåller det kommuninvånarna efterfrågar till rimliga priser (skatter) riskerar att tappa invånare till andra kommuner. Man kan säga att decentralisering innebär att konkurrens införs i den offentliga sektorn och därmed ökar effektiviteten.

"Ett annat starkt argument för att inte samordna skattepolitiken är att konkurrens leder till effektivitet [...]"

Resonemanget kan överföras på skattepolitiken. Ett argument för att skatter ska vara en nationell angelägenhet är att de kan anpassas efter lokala förhållanden och preferenser. Vissa regioner kan ha preferenser för en hög grad av omfördelning och vilja utforma sin skattepolitik därefter. På samma sätt har länder varierande behov av att bedriva ekonomisk politik med hjälp av finanspolitik, varför den bör vara en nationell angelägenhet. Det gäller i synnerhet för EMU-medlemsländerna som inte kan använda självständig penningpolitik

⁴ Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council, Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy (https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/decision-making-eu-tax-policy_en)

⁵ Länder som ingår i EMU behöver finanspolitiken för att kunna korrigera för inhemska avvikelser i preferenser, konjunkturläge eller andra faktorer.

för att stabilisera ekonomin.⁵ Dessutom förekommer olikheter mellan länder i till exempel förutsättningarna att attrahera ekonomisk aktivitet, vilket kan kräva avvikande skattepolitik. Vissa länder har en stor hemmamarknad som ger en konkurrensfördel jämfört med länder med en mindre hemmamarknad. Små länder kan kompensera för nackdelen av att vara små om de tillåts bedriva självständig skattepolitik och på så sätt erbjuda lägre skattesatser för att bli konkurrenskraftiga.

Ett annat starkt argument för att inte samordna skattepolitiken är att konkurrens leder till effektivitet och sätter press på politiker att utforma effektiva skattessystem och använda skatteintäkterna på det sätt invånarna önskar. Inom public choice-teorin framförs detta som ett starkt skäl till att inte tämja skattekonkurrens (se till exempel Edwards & Keen 1996; Eggert 2001; Sato 2003). Det finns enligt public choice-teorin snarare en risk för att den offentliga sektorn annars växer sig allt för stor. Internationell skattekonkurrens kan ha en återhållande effekt. Konkurrenten tvingar länder att minska de mer snedvridande skatterna och skifta mot ett högre uttag av mindre skadliga skatter, till exempel fastighets- och konsumtionsskatter, vilket gör skattesystemet mer effektivt. Sverige har ett relativt decentraliserat system där en stor del av välfärdstjänsterna tillhandahålls av kommuner eller landsting och kommunalskatten utgör en betydande skatteintäkt.^{6,7} En nackdel med ett decentraliserat system är att det ofta finns stora skillnader i beskattningsunderlaget kommuner emellan, vilket kräver någon form av utjämningssystem för att motverka stora skillnader i den kommunala servicen. Utjämningssystemet i sig utgör dock en hämsko på de positiva konkurrensaspekterna av decentralisering.

Ett starkt skäl till att i stället centralisera är att det kan finnas externa effekter, så kallade externaliteter, som innebär att det som är optimalt för en kommun eller ett land inte nödvändigtvis är optimalt för samhället eller världsekonomin i stort. Exempelvis kan en kommun eller ett land försöka locka till sig skattebaser på andra kommuners eller länders bekostnad genom att sänka skatten. Förekomsten

av externaliteter, att en förändrad skattesats i ett land påverkar andra länder negativt, talar för att skattepolitiken bör centraliseras för att internalisera den typen av effekter. Konkurrens är vanligtvis något eftersträvarsvårt eftersom det driver fram effektiva lösningar – ofta är det brist på konkurrens som är ett problem och inte tvärtom. I fallet med skattekonkurrens motiveras samordning av att konkurrens ger upphov till externaliteter, eftersom länder inte tar hänsyn till att deras skattesänkningar har en negativ inverkan på andra länders skattebas och därför sänker skatten med mer än vad som är optimalt globalt sett (Zodrow & Mierzkowski 1986; Wildasin 1988; Wilson 1991, 1999). Med beslut om skattepolitiken på en gemensam nivå undviker man en situation där ett land vinner på andra länders bekostnad. Man kan säga att de negativa externaliteterna internaliseras.

”Med beslut om skattepolitiken på en gemensam nivå undviker man en situation där ett land vinner på andra länders bekostnad.”

De mest konkurrensutsatta och mobila skattebaserna, till exempel bolagsvinster, har de största externaliteterna. Det gör det svårt för enskilda länder att bedriva självständig bolagsskattepolitik, eftersom avvikelser uppåt urholkar skattebaser medan avvikelse nedåt lockar till sig skattebaser. Detta är ett tungt motiv till att samordna skattepolitiken. Andra tänkbara externaliteter kan uppstå om gräns- eller e-handel är ett alternativ och konsumtion flyttar utanför jurisdiktionen om konsumtionsskatten avviker uppåt. Detta är ett viktigt skäl till att EU samarbetar inom momsområdet. På liknande sätt kan frågor kring hållbarhet och företagens samhällsansvar (CSR, corporate social responsibility) behöva samordnas för att fungera på ett tillfredsställande sätt.

En annan central roll för den offentliga sektorn och därmed skattepolitiken är att hantera risker. Exempelvis försäkrar den svenska offentliga sektorn medborgarna mot många risker, till exempel genom en obligatorisk sjukförsäkring finansierad via

⁶ Under 1990-talet kommunaliserades bland annat skolan samt äldreomsorgen genom Ädelreformen.

⁷ Sverige saknar en lokal fastighetsskatt men har en kommunal fastighetsavgift. I många länder utgör den kommunala fastighetsskatten en viktig eller den viktigaste skatteintäkten för kommunerna.

skatten och inte minst socialförsäkringssystemet som transfererar inkomster över livet (till exempel pension) men också ger ett skydd mot skador eller nedsatt arbetsförmåga. Dessa är finansierade via de sociala avgifterna. Ju fler som ingår i en försäkring desto bättre blir riskspridningen och försäkringslösningen fungerar bättre. Detta är ett argument för att den offentliga sektorn ska stå för försäkringslösningen. Att försäkra på EU-nivå innebär att ännu fler ingår i försäkringen vilket motiverar försäkringslösningar på EU-nivå. Exempelvis kan det finnas fördelar att försäkra sig mot händelser som inte uppstår så ofta och som är negativt korrelerade inom EU, exempelvis militära angrepp eller skogsbränder om de är mindre korrelerade inom EU än inom ett land.

En nackdel med gemensamma försäkringslösningar är att enskilda länder inte bär den fulla kostnaden och därför inte vidtar tillräckliga försiktighetsåtgärder för att undvika risken. Risker som länder i mindre utsträckning kan påverka själva lämpar sig därför bättre att försäkra på EU-nivå än risker där individuellt beteende påverkar risken. Exempelvis skulle försäkringar mot naturkatastrofer eller andra väderberoende händelser (skogsbränder) vara mer lämpade för EU-nivån än exempelvis arbetslöshetsförsäkringar. Eftersom individer kan påverka risken att bli arbetslös finns det en överhängande risk att en EU-försäkring mot arbetslöshet skulle bli mycket kostsam eftersom kostnaderna då delas mellan EU-länderna. Väderberoende händelser och naturkatastrofer är dock svårare för enskilda länder att påverka. En EU-försäkring skulle förslagsvis kunna finansieras genom en bolagsskatt med gemensam skattebas.

Det finns således teoretiska argument för samordning av skattepolitiken: dels när det finns betydande externaliteter, det vill säga rörliga skattebaser som är känsliga för olikheter i beskattning, dels när det finns fördelar med internationell riskspridning. Frågan är dock om det räcker att samordna skattepolitiken på EU-nivå eller om det bör göras på global nivå. En annan fråga är hur en samordning på EU-nivå påverkar Sverige.

5 Vad är vinsten av regional samordning?

Det finns ingen global myndighet som kan besluta om skatter med tvingande verkan för enskilda länder. Detta gör att skattesamordningen sker på

frivillig basis och att varje land har vetorätt. Inom EU är det av naturliga skäl lättare att samordna skattepolitik än globalt. EU är också den region som kommit längst i samarbetet kring skatter. Frågan är vad vinsterna av regional samordning inom EU är jämfört med global samordning och jämfört med alternativet att låta länder konkurrera och bedriva självständig skattepolitik.

”Forskning visar att vinsterna av regional samordning, på exempelvis EU-nivå, jämfört med global samordning är begränsade.”

Forskning visar att vinsterna av regional samordning, på exempelvis EU-nivå, jämfört med global samordning är begränsade. Med hjälp av en dynamisk allmän jämviktsmodell visar Mendoza och Tesar (2003) att vinsterna av regional samordning är obetydliga. Dessutom visar de att en kapplöpning till botten på kapitalsskatteområdet kan ha välfärdshöjande effekter, det vill säga om förlorade skatteintäkter från lägre kapitalsskatter ersätts med konsumtionsskatter som används för att finansiera offentlig verksamhet. Kapitalsskatter ger nämligen upphov till större snedvridningar än konsumtionsskatter.

Vinsterna av skattesamordning är också ojämnt fördelade. Stora länder som är centralt lokaliserade tenderar att vinna på samordning medan små länder lokaliserade lite avsides tenderar att förlora på samordning (se till exempel Wilson 1999 och Hindriks & Nishimura 2018). Samordning inom EU kan också komma att gynna länder som står utanför EU. Sørensen (2001, 2004) visar att i en situation där länder endast skiljer sig åt med avseende på om de ingår i samarbetet eller ej så kommer de länder som står utanför samarbetet att vara vinnare och länder inom samarbetet förlorare, till exempel när samarbetet bygger på minimisatser för bolagsskatten. Antas länderna vara asymmetriska, till exempel när det gäller storlek, geografiskt läge eller initial skattesats, tillfaller välfärdsvinsterna av regional skattesamordning i huvudsak de länder som initialt har höga skattesatser. Sørensens slutsats är därför att minimisatser är något högskattesatsländer vinner på och lågskattesatsländer förlorar på, eftersom det generellt sett brukar vara så att stora länder kan ha högre bolagsskattesatser än små länder.

Det är därför inte förvånande att samarbetet på skatteområdet tenderar att drivas av stora länder med höga skattesatser på mobila skattebaser. BEPS-projektet har exempelvis initierats och drivits av G20-länderna. Det är inte heller förvånande att motståndet mot till exempel digitalskatten kommer från små länder. Förslaget om en gemensam digitalskatt baserad på omsättning snarare än vinst, som innebär att skatteintäkterna ska fördelas utifrån var tjänsterna konsumeras snarare än produceras, är en radikal förändring som strider mot dagens internationellt etablerade skatteprincip och som sannolikt skulle leda till förlorade skatteintäkter och jobbtillfällen i Sverige. Att skifta skattebasen dit konsumtionen äger rum, och inte där tjänsterna produceras, kommer att missgynna små nettoexporterande länder. En skatt baserad på omsättning snarare än vinst missgynnar dessutom verksamhet såsom forskning och utveckling. Däremot tillhör länder med stor konsumtionsbas som inte producerar högteknologiska tjänster vinnarna.

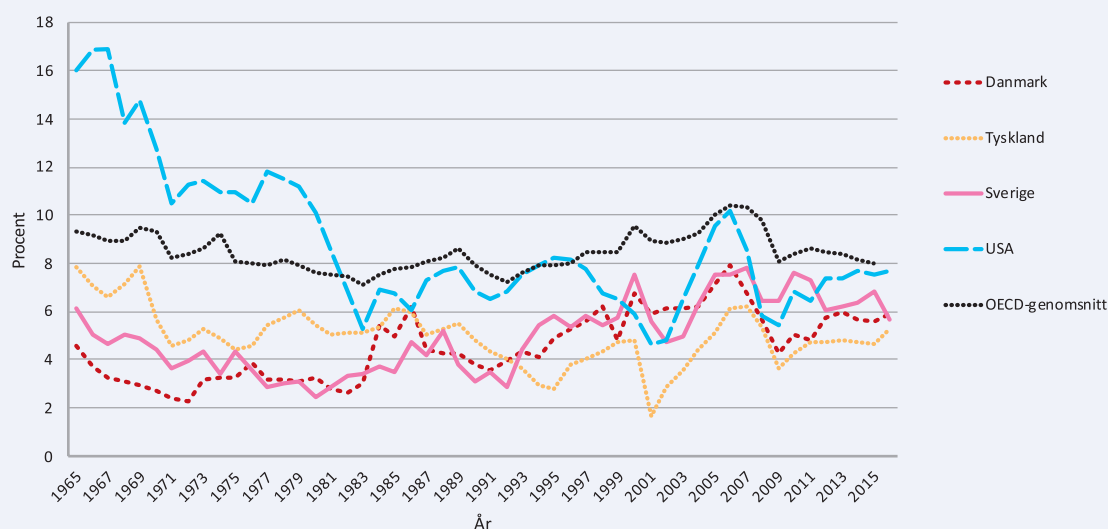
Utvecklingen av skatteintäkter från bolagsskatten stödjer även bilden att de små länderna tenderar att vinna på skattekonkurrens på de större ländernas bekostnad. Figur 3 illustrerar utvecklingen av skatteintäkter från bolagsskatten mellan år 1980 och år 2015 för ett antal länder och för OECD-länderna i genomsnitt. Även om andra faktorer än nivån på bolagsskattesatsen påverkar intäkterna så kan utvecklingen tolkas som att Sverige och

Danmark inte har förlorat skatteintäkter på grund av skattekonkurrensen. Skatteintäkterna i de båda länderna har ökat trots kraftiga sänkningar av skattesatsen. För de större länderna med högre bolagsskattesats (Tyskland och USA) ser bilden annorlunda ut: de har tappat bolagsskatteintäkter. Exempelvis finner Huizinga och Laeven (2008) stöd för att små länder har vunnit på skattekonkurrensen inom EU, i huvudsak på Tysklands bekostnad.

Eftersom skattesamordning är baserad på frivillighet och små länder kan konkurrera med lägre skattesatser för att kompensera för andra nackdelar är det osannolikt att global samordning, där samtliga länder ingår, kommer att komma till stånd på frivillig basis. Det finns empiriska belägg som visar att värdet av att exempelvis förbli ett skatteparadis ökar ju färre skatteparadis det finns kvar (Konrad & Schjelderup 1999; Elsayyad & Konrad 2012). Istället för att kapitalflykten minskar som en konsekvens av informationsutbytesavtal tenderar kapitalet att kanaliseras till länder som står utanför samarbetena (Johannesen & Zucman 2014). För att komma runt detta problem krävs att samtliga länder ingår i avtalen och att de verkligen efterlevs.

Samtidigt finns det forskning som visar att om kapitalet är tillräckligt rörligt är regional harmonisering att föredra framför en situation där länder

Figur 3 Skatteintäkter från bolagsskatten som andel av totala skatteintäkter, år 1980–2015.



Källa: OECD Tax Revenue Statistics.

bedriver självständig skattepolitik (Conconi m.fl. 2008). Frågan är vad tillräckligt rörlig innebär? En av de mest rörliga, och dessutom snabbt växande skattebaserna (se figur 2), är immateriella rättigheter. Dessa beskattas idag lågt i många länder i så kallade patentboxar. Här skulle det kunna var motiverat att samordna på EU-nivå. Samtidigt är det sannolikt svårt att få till stånd en sådan samordning när länderna har vetorätt.

"Samtidigt finns det forskning som visar att om kapitalet är tillräckligt rörligt är regional harmonisering att föredra framför en situation där länder bedriver självständig skattepolitik."

Det finns också en risk att konkurrensen mellan länder flyttar till andra områden när samordning av skatter sker på ett område. Exempelvis kan ökat samarbete när det gäller automatiskt informationsutbyte medföra att konkurrens flyttar från att gälla skattesatser till att gälla hur informationsutbytet används och hur väl skatteförvaltningen ser till att lagstiftningen efterlevs. Risken är att det inte nödvändigtvis räcker med avtal om samarbete kring informationsutbyte utan att det även krävs att skatteförvaltningar förstår vikten av att samarbetet efterlevs och förenas med eventuella sanktionsmöjligheter. Eftersom det idag inte finns någon internationell organisation med sanktionsmöjligheter försvåras efterlevnaden av avtalen. På samma sätt kan en harmonisering med minimisatser innebära att det uppstår konkurrens om vad som inkluderas i skattebasen och om skatteincitament i form av skatteavdrag ges för att minska den effektiva skattesatsen (Hansson m.fl. 2018). Hansson m.fl. finner stöd för att skatteincitament ges för att kompensera för höga formella bolagsskattesatser och att länder som inte har möjlighet att sänka de formella skattesatserna istället ger skatteavdrag för att minska de effektiva skattesatserna. Det är därför viktigt att inte bara harmonisera skattesatserna utan även skattebaserna. Här är arbetet med en gemensam bolagsskattebas centralt.

En gemensam konsoliderad bolagsskattebas diskuterades inom EU redan år 2011 men blev

aldrig verklighet. År 2016 återuppväcktes diskussionen om en gemensam bolagsskattesats men nu i en tvåstegsprocess. I det första steget föreslås en gemensam bolagsskattebas för de 28 EU-medlemsländerna, i det andra steget en gemensam konsoliderad bolagsskattebas. Till skillnad från förslaget från år 2011 är detta senare förslag tänkt att vara obligatoriskt för koncerner av en viss storlek, med omsättning över 750 miljoner euro, men frivilligt för mindre företag. Syftet är bland annat att minska möjligheterna att skatteplanera. Den harmonisering mellan länders regelverk som förslaget ska leda till är tänkt att minska administrationskostnaderna, speciellt för små företag som är lokaliserade i många EU-länder, och på så sätt generera ökad tillväxt och sysselsättning. Men eftersom det krävs enighet för att förslaget ska bli verklighet är risken stor att inte heller detta förslag blir verklighet.

En gemensam bolagsskattebas skulle innebära att länder inte kan konkurrera med att ge skatteavdrag eller generösa avskrivningar för att locka till sig ekonomisk aktivitet. Det är dock långt ifrån säkert att det löser problemet med skattekonkurrens, eftersom det finns mycket som tyder på att när det blir svårare att konkurrera med skatter används istället offentliga utgifter strategiskt för att locka till sig aktivitet. Konkurrensen flyttas därmed från intäktssidan till utgiftssidan. Exempelvis satsar länder på infrastrukturinvesteringar för att locka till sig företagsverksamhet.⁸ Det är helt enkelt svårt att tämja konkurrensen och lagstiftarna tenderar att ligga ett steg efter. Dessutom är det ofta svårt att utforma skattelagstiftning som effektivt stoppar skatteundandragande utan att också skada annan ekonomisk aktivitet. Det kan vara svårt för lagstiftaren att exakt definiera vad som är skatteundandragande och vad som är affärsmässig aktivitet. Vaghet i lagstiftningen kan vara svårt att undvika men lämnar samtidigt tolkningsutrymme som kan utnyttjas.

6 Lämpliga skatter att samordna på EU-nivå?

Även om det finns begränsningar med regional jämfört med global samordning kan det finnas en roll för EU att samordna och samarbeta inom skatteområdet som en form av "second best". Starka skäl till att samordna skattepolitiken är som sagt när självständig skattepolitik och mobila

⁸ Se till exempel Hindriks m.fl. (2008), Justman m.fl. (2002), Pieretti & Zanaj (2011) och Zissimo & Wooders (2008).

skattebaser ger upphov till allvarliga negativa externaliteter. Att samordna informationsutbyte och stävja rent skattefusk är önskvärt, men det kan också finnas en poäng i att i vissa fall införa minimiskattesatser och ha gemensamma regler för hur exempelvis skatteunderlag beräknas.

"Grundproblemet med att ha nationella skattesystem i en global värld är att beskattning enligt residensprincipen, det vill säga där skatteobjektet bor, kan bli svår att upprätthålla."

Grundproblemet med att ha nationella skattesystem i en global värld är att beskattning enligt residensprincipen, det vill säga där skatteobjektet bor, kan bli svår att upprätthålla. Den mest samordnade skattebasen inom EU är moms. Principen är att moms tas ut där konsumtion sker oavsett var inköpet gjorts och på så sätt upprätthålls residensprincipen. Att inte ta ut moms enligt residensprincipen skulle underminera momsbeskattningen, eftersom länder då skulle ha starka incitament att sänka momsskattesatsen för att vinna konsumtion och skatteintäkter vilket på sikt skulle driva ner momsskattesatsen mot noll.

En annan mobil skattebas är bolagsvinster. Dagens princip är att beskatta vinster där produktionen sker (källprincipen) och sedan eventuellt beskatta vinsterna igen när de delas ut till ägarna i landet där de bor (residensprincipen). Detta system är hårt pressat eftersom många företag är multinationella och har produktion i ett flertal länder, vilket gör det svårt att avgöra var värde uppstår. Systemet gör det dessutom möjligt för företag att strategiskt lägga vinster i lågskatteländer och kostnader i högskatteländer i syfte att minska skattebördan. Göms dessutom utdelade vinster i skatteparadis undviker ägarna kapitalbeskattning.

Bland bolagsintäkter är de som härrör från immateriella rättigheter, exempelvis inkomster från patent, varumärke och royalties, de mest mobila. Existerande patentboxar, som innebär låg beskattning av intäkter från immateriella rättigheter, riskerar att utgöra snedvridande skattekonkurrens. Ökad reglering av hur och var immateriella rättigheter beskattas inom EU skulle troligen vara önskvärt, särskilt som immateriella rättigheter utgör en allt större andel av bolagens värde. Samtidigt är

det viktigt att EU inte förlorar konkurrenskraft i förhållande till övriga världen och att intäkter från immateriella intäkter inte hamnar utanför EU, som därmed också riskerar att förlora forsknings- och utvecklingsaktiviteter.

Gemensamma regler för bolagsbeskattning är sannolikt också nödvändiga. Det pågår ett paradigmskifte mot att bolagsskatter ska tas ut där konsumtionen sker snarare än där produktionen sker. Ett grundläggande problem med en mer gemensam bolagsskattelagstiftning är hur skatteintäkterna ska fördelas. Ett skifte mot ett destinationsbaserat system skulle troligen innebära att Sverige förlorar bolagsskatteintäkter, men man kan hävda att vi historiskt har gynnats av ett skattesystem som är baserat på källprincipen. En förändring skulle dock innebära en stor omställning för många svenska företag, speciellt forsknings- och kunskapsintensiva.

Ett annat område där EU skulle kunna samordna skattepolitiken är miljöområdet, exempelvis med minimiskattesatser för att göra det möjligt att beskatta utsläpp utan att tappa i konkurrens. Att använda prismekanismer för att komma till rätta med de problem som miljöfarliga utsläpp orsakar och därmed höja priset för miljöskadliga aktiviteter är ett effektivt sätt att mildra miljöproblemen. Skillnader i beskattning av utsläpp mellan länder medför en risk att verksamheten flyttar dit beskattningen är lägst, vilket kan riskera att till och med öka utsläppen. Ett sätt att kringgå detta är att åtminstone komma överens om minimiregler inom EU.

Andra skatter som eventuellt skulle kunna vara aktuella att ta ut på EU-nivå är arvs-, gåvo- och förmögenhetsskatt. Eftersom dessa skatter är lätta att kringgå och därmed undvika har de försvunnit i många länder. Piketty (2017) är en av dem som har föreslagit en global förmögenhetsskatt. Men eftersom det är praktiskt omöjligt skulle en EU-baserad förmögenhetsskatt kunna vara ett första steg. Troligen skulle den dock vara relativt lätt att kringgå och lida av stora administrationsproblem. I teorin skulle en EU-baserad förmögenhetsskatt kunna vara administrerad på EU-nivå och intäkterna finansiera någon form av EU-försäkring mot naturkatastrofer eller andra mer exogena chocker som drabbar EU. Förmögenhetsskatter lider av en rad problem vilket gör dem svåra att implementera. En arvsskatt kan därför vara ett alternativ.

Andra skattebaser som inte är lika mobila som konsumtion och vissa kapitalinkomster bör förbli nationella angelägenheter för att länder ska kunna bedriva självständig ekonomisk politik. Det handlar till exempel om arbetsinkomster och fastigheter.

En annan aspekt av skattesamarbete inom EU är att det kan fungera som en motor och förebild för utökat internationellt samarbete. I ett sådant sammanhang blir EU en starkare part än enskilda EU-länder.

7 Slutsatser

Det finns starka teoretiska motiv till att samordna och samarbeta kring skattepolitiken när andra länders skattepolitik försvårar en självständig skattepolitik och skattebaser urholkas. Arbetet som görs internationellt för att hindra skatteflykt är därför välkommet. Automatiskt informationsutbyte och ökad transparens internationellt är viktigt för att länder ska kunna bedriva självständig kapitalbeskattning. Detta arbete bör fortsätta. På områden där aggressiv skattekonkurrens förekommer kan också samordning krävas, till exempel med lägsta tillåtna skattesatser. Mer långtgående samarbete med samordning av skattesatser kan däremot hämma konkurrensen och enskilda länders möjlighet att anpassa skatter efter egna preferenser och kompensera för konkurrensnackdelar (att vara ett litet land lokaliserat i periferin), korrigera för inhemska externaliteter och bedriva effektiv finanspolitik. Detta är speciellt viktigt för EMU-länder som inte kan använda penningpolitik för att bedriva ekonomisk politik. Mer generellt bör samarbetet sikta på att möjliggöra ökad konkurrens och rörlighet som bygger på reala skillnader och inte på skillnader i skatteregler.

Vinsterna av regional samordning är begränsade om samordningen leder till att aktiviteterna flyttar utanför regionen. Arbetet bör därför ske på en global nivå. För mycket rörliga och skattekänsliga skattebaser kan regional samordning vara motiverad. Ett förbud mot patentboxar som

medför låg beskattning av immateriella rättigheter kan därför vara befogat. Problemet är att det kräver enighet, och det är osannolikt att länder med patentboxar vinner på ett förbud och därför skulle gå med på det.

"Mer generellt bör samarbetet sikta på att möjliggöra ökad konkurrens och rörlighet som bygger på reala skillnader och inte på skillnader i skatteregler."

Det finns en risk för att det internationella samarbetet och arbetet inom EU kan komma att missgynna Sverige, eftersom små länder i periferin tenderar att förlora på samordning och stora länder vinna. Många av initiativen till samarbete är också drivna av de stora länderna, såsom BEPS-projektet.

"Regelverket bör helst vara globalt [...]"

Även om det som sagt finns starka teoretiska motiv till att samordna skattepolitiken kan det vara svårt att i praktiken utforma ett effektivt regelverk. Regelverket bör helst vara globalt för att effekterna ska bli gynnsamma. Ett viktigt arbete är att öka transparensen när det gäller skatteregler och deras tillämpning. Ytterst måste konsumenter och individer visa vad de anser är acceptabelt respektive oacceptabelt beteende, agera därefter och eventuellt avstå från att konsumera produkter från företag som agerar oacceptabelt för att på så sätt tvinga fram ett annat beteende. För att det ska ske måste transparensen kring vad som faktiskt sker öka. Immateriella värden som rykte, socialt ansvarstagande och hållbarhet har blivit allt viktigare för ett företags marknadsvärde, vilket gör att företag tvingas agera ansvarsfullt för att inte tappa värde. Detta ger konsumenterna makt att påverka.

Referenser

- Center for Social and Economic Research & Institute for Advanced Studies (2017). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, for the European Commission DG TAXUD.
- Conconi, P., C. Perroni & R. Riezman (2008). Is partial tax harmonization desirable? *Journal of Public Economics*, 92, 254–267.
- Devereux, M. & S. Loretz (2013). What Do We Know About Corporate Tax Competition? *National Tax Journal*, 66 (3), 745–774.
- Elsayyad, M. & K. Konrad (2012). Fighting Multiple Tax Havens, *Journal of International Economics*, 2, 295–305.
- Elsten, C. & N. Hill (2017). Intangible Asset Market Value Study? *Intangible Asset Market*, 2017.
- Eggert, W. (2001). Capital Tax Competition with socially wasteful government consumption, *European Journal of Political Economy*, 17, 517–529.
- Edwards, J. & M. Keen (1996). Tax competition and Leviathan, *European Economic Review*, 40, 113–134.
- Europaparlamentet (2016). EPRS. Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union: II- Evaluation of the European added value of the recommendations in the ECOFIN legislative own-initiative draft report.
- Hansson, Å., K. Olofsdotter & S. Thede. (2018). Do Swedish multinationals pay less in taxes than domestic firms? *World Economy*, 41, 393–413.
- Hansson, Å., S. Porter & S. P. Williams (2018). What Determines Tax Incentives and How Effective Are They? *Journal of Business and Economic Policy*, 5(4).
- Hindriks, J. & Y. Nishimura (2018). Taxing Multinationals: The Scope for Enforcement Cooperation, manuscript.
- Huizinga, H. & L. Laeven (2008). International Profit Shifting within Multinationals: A Multi-county Perspective, *Journal of Public Economics*, 92, 1164–1182.
- Johannesen, N., & G. Zucman (2014). The end of bank secrecy? An evaluation of the G20 tax haven crackdown, *American Economic Journal: Economic Policy*, 1, 65–91.
- Mendoza, E. & L. Teser (2003). Winners and losers of tax competition in the European Union, NBER Working Paper no 10051, Cambridge, MA.
- Musgrave, R. (1959). *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw Hill.
- Oates, W. (1972). *Fiscal Federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- OECD (2019). Tax Revenue Statistics, Database.
- Piketty, T. (2017). *Kapitalet i tjugoförsta århundradet*. Stockholm: Karneval förlag.
- Sato, M. (2003). Tax competition, rent-seeking and fiscal decentralization, *European Economic Review*, 47, 19–40.
- Schulze, G. & H.W. Ursprung (1999). Globalization of the economy and the nation state, *World Economy*, 22 (3).
- Sørensen, P. B. (2001). Tax Coordination in the EU – What Are the Issues? *Swedish Economic Policy Review*, 8, no. 2.
- Sørensen, P. B. (2004). International tax coordination: regionalism versus globalism, *Journal of Public Economics*, 88(6), 1187–1214.
- Wildasin, D. (1988). Nash equilibria in models of fiscal competition, *Journal of Public Economics*, 35, 229–240.
- Wilson, D. (1999). Theories of Tax Competition, *National Tax Journal*, 52(2), 269–304.
- Wilson, J. (1991). Tax competition with interregional differences in factor endowments, *Regional Science and Urban Economics*, 21, 423–452.
- Zodrow, G. & P. Mierszkowski (1986). Pigou, property taxation and the underprovision of local public goods, *Journal of Urban Economics*, 19, 356–370.