SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 11—12 1973

Om EG-skatter i Hamlets skugga

Av kammarrättsrådet C O Sandström

Den 27—28 september 1973 samlades åtskilliga företrädare för forskning, skatteförvaltning och näringsliv från de nordiska länderna på hotell Marienlyst i Helsingör. Det var Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet som hade inbjudit till ett seminarium tillsammans med några av EG-kommissionens främsta skatteexperter. Vid mötet — till vilket forskningsrådets ordförande, professorn Edward Andersson, Helsingfors, hälsade deltagarna välkomna — behandlades skatteharmoniseringen inom EG. Arbetsprogrammet för de två dagarna blev fullspäckat.

Den första dagen inledde generaldirektören Erik Alban-Hansen, ny chef för EG-kommissionens avdelning för skattelagstiftningsfrågor, med en översiktlig redogörelse för den allmänna skattepolitiken inom EG. Avdelningschefen Pierre Gieu talade om utvecklingen av de indirekta skatterna i EG, särskilt mervärdeskatten. Denna redogörelse kompletterades av Hermann Eichelberg som redovisade de avvikelser från EG-direktiven som förekommer i de olika medlemsstaternas mervärdeskattesystem. Avdelningschefen Roger Vandamme redogjorde för harmoniseringen av punktskatter i form av acciser m m. I anslutning till de olika föredragen togs de olika ämnena upp till allmän diskussion.

Nästa dag talade avdelningschefen Gert Sass om aktuella bolagsskattefrågor inom EG, närmare bestämt om fusioner, moder- och dotterbolagsförhållanden samt utdelningsbeskattningen. Professorn Günther Grassman, Würtzburg (tidigare skatteexpert hos EG), behandlade medlemsstaternas olika regler för beräkning av företagens vinster. Därvid berördes sådant som reglerna för värdeminskningsavdrag, lagervärderingen, företagens vinster genom avyttring av rörelsetillgångar m m. Även här förekom diskussioner i anslutning till föredragen. Ytterligare ett par nog så "tunga" ämnen togs upp till särskild debatt i form av paneldiskussioner.

Av dessa ämnen gällde det ena "Skatter och kapitalmarknad mot bakgrund av den senaste utvecklingen inom EG". I "panelen" ingick här professorerna Grassman, Gustaf Lindencrona och Thöger Nielsen. Det andra ämnet handlade om "Beskattningen av multinationella företag" med beaktande särskilt av den fiskala kontrollen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21

och skatteinkomsternas fördelning mellan de olika länderna. Panelen bestod av professorerna Andersson och Sven-Olof Lodin samt herr Sass.

Det är inte möjligt att på ett begränsat utrymme göra full rättvisa åt de olika föredragen och diskussionerna kring dem. Det får därför räcka med ett konstaterande av att EG-experternas föredrag var mycket informativa och att diskussionerna — trots språkblandningen — blev livliga och ingående. Den samfällda uppfattningen var att Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet kunde lyckönskas till det goda initiativ som tagits genom detta möte.

Om det alltså inte kan bli fråga om ett direkt mötesreferat kan det emellertid ändå vara anledning att ge en antydan om vad skatteharmoniseringen innebär och hur långt man kommit. Därmed skulle ges åtminstone bakgrunden till de föredrag som hölls och de diskussioner som utlöstes i anledning därav.

Skatteharmoniseringens syfte

Harmoniseringen syftar allmänt sett till att så långt möjligt samordna de olika medlemsstaternas skattesystem i de delar de är av betydelse för den ekonomiska gemenskap som EG avser att vara. Syftet är att skapa förutsättningar för en fri varuhandel och för fria kapitalrörelser på så lika villkor som möjligt inom hela området för gemenskapen. Genom att likrikta skattesystemen vill man undanröja de skattemässiga hinder för ett fritt utbyte av varor och kapital som de nuvarande olikheterna mellan staternas skattelagstiftning innebär.

Harmoniseringsarbetet och dess inriktning

Harmoniseringsarbetet går i stort sett till så att kommissionen för ministerrådet lägger fram förslag till direktiv, dvs riktlinjer, beträffande den lagstiftning som skall samordnas. Ministerrådet, som är EG:s högsta beslutande instans, inhämtar i sin tur yttrande över förslagen från ekonomiska och sociala kommittén, som är en rådgivande instans bestående av representanter för näringslivets och arbetsmarknadens organisationer m fl. Vidare inhämtas yttrande från församlingen, allmänt kallad Europa-parlamentet, som har sitt säte i Strassburg och som består av representanter för ländernas egna parlament. Vid behandlingen av skattefrågor består ministerrådet i regel av medlemmarnas finansministrar.

När ministerrådet väl antagit ett direktivförslag, med de modifikationer som ansetts påkallade, ankommer det på medlemsstaterna att inom den i direktiven föreskrivna tiden ändra och anpassa den egna lagstiftningen i överensstämmelse med direktivbestämmelserna. På skatteområdet är en fullständig harmonisering uppnådd när medlemsstaterna infört inte bara sinsemellan likartade skattesystem utan också samma eller i vart fall obetydligt divergerande skattesatser. Då kan man, närmast i fråga om de indirekta skatterna som ju berör handeln mellan staterna, tala om "slopade skattegränser".

Ett tidsschema har lagts upp för skatteharmoniseringen, som skall ske i etapper. Det är givet att det måste dröja innan slutetappen, skattegränsernas slopande, nås. Man räknar inte med att detta skall kunna ske förrän någon gång under 1980-talet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21

Harmoniseringsarbetet är inriktat på såväl de direkta som de indirekta skatterna. Eftersom varuhandeln är av omedelbar betydelse för den gemensamma marknadens funktion, är det naturligt att harmoniseringsarbetet börjat och även kommit längst på den indirekta beskattningens område. Harmoniseringen av medlemsstaternas omsättningsskatter — som ofta hade en starkt kumulativ karaktär — var f ö uttryckligen omnämnd som en av programpunkterna i 1957 års Rom-fördrag, EG:s stiftelseurkund. För dagen är alltså läget det att flera direktiv angående de indirekta skatterna antagits av ministerrådet. I fråga om de direkta skatterna har visserligen kommissionen lagt fram vissa direktivförslag men intet av dem har ännu antagits.

Harmoniseringsarbetet har av olika skäl inte kunnat bedrivas i den takt som man hoppats på. I flera viktiga frågor har de avgörande besluten av ministerrådet låtit vänta på sig. Härtill finns många orsaker. Som de främsta nu aktuella hindren för den fortsatta utvecklingen har angetts de olösta frågorna om gemenskapens monetära fond, de flytande valutorna m m. Det har sagts att så länge dessa frågor inte lösts saknas den politiska viljan att komma fram till avgörande beslut i skattefrågorna. En faktor som inte heller den varit ägnad att påskynda beslutsfattandet har givetvis varit gemenskapens utökning med de tre nya medlemmarna, Danmark, Irland och Storbritannien. Samtidigt har de uppdykande svårigheterna kanske bidragit till att skapa en något mera realistisk inställning till harmoniseringsarbetet. Man har tvingats inse att detta med nödvändighet är något som måste ske på ganska lång sikt. Här får man inte heller glömma att harmoniseringen i viss mån innebär ett eftergivande av den enskilda medlemsstatens skattesuveränitet, något som staten av förklarliga skäl inte vill släppa ifrån sig i första taget.

I det följande skall beröras några av de viktigare direktiven och direktivförslagen och vad som i övrigt kan vara av intresse i fråga om harmoniseringsarbetet. Först behandlas den indirekta beskattningen, därefter den direkta.

Indirekt beskattning

Mervärdeskatten

Två grundläggande direktiv angående mervärdeskatten antogs redan 1967. Det ena innehöll föreskrifter om medlemsstaternas skyldighet att ersätta tidigare existerande omsättningsskatter med ett gemensamt mervärdeskattesystem. Det andra direktivet innehöll vissa grundläggande riktlinjer för hur mervärdeskattebestämmelserna skulle vara utformade. Enligt dessa direktiv skulle mervärdeskatten ha införts senast den 1.1.1970. Ett par stater, Belgien och Italien, lyckades emellertid inte hålla tidsplanen, varför det slutliga införandet fick uppskjutas, i Belgien till den 1.1.1971 och i Italien till den 1.1.1973. De tre nya medlemmarna har alla infört mervärdeskatten. Ett särskilt direktivförslag framlades 1969 av kommissionen angående jordbruksprodukternas behandling men togs aldrig upp av rådet.

Nu har emellertid hela mervärdeskattesystemet på nytt setts över av kommissionen. Resultatet blev ett förslag till sjätte direktiv som den 29 juni i år överlämnades

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21

till ministerrådet. Detta direktivförslag inkluderar i princip de tidigare antagna direktiven och innefattar även jordbruksprodukterna. På samma gång som mervärdeskattebestämmelserna samlats under en hatt innebär det nya förslaget en mera fullständig reglering av mervärdeskattesystemet än förut. Vissa ändringar i förhållande till de tidigare direktiven har även föreslagits. Det förutsätts att medlemsstaterna till den 1.1.1975 antagit de lagar och andra författningar som behövs för att anpassa nu gällande mervärdeskattesystem till de föreslagna bestämmelserna.

Det har ansetts särskilt betydelsefullt att genom de nya reglerna få ett likformigt beskattningsunderlag i samtliga medlemsstater. I april 1970 beslöts nämligen att av medlemsstaternas mervärdeskatt en procentenhet skulle tillfalla gemenskapen för finansieringen av EG-organisationens egen budget. Denna självfinansiering skulle fr o m den 1.1.1975 ersätta de särskilt uttaxerade bidrag som hittills utgått från medlemmarna. För Danmark, Irland och Storbritannien skulle motsvarande andel dock inte börja tas ut förrän fr o m den 1.1.1978.

Det nya mervärdeskatteförslaget kommer säkert att vålla livliga diskussioner innan det kan antas. Förslaget inrymmer nämligen flera känsliga frågor. Hit hör t ex behandlingen av de internationella passagerartransporterna, jordbrukarnas avdrag för ingående skatt, hänsynen till den noll-skatt som i Storbritannien tillämpas på vissa varor, handeln med begagnade varor m m.

Beträffande skattesatserna väntar man att kommissionen snart lägger fram förslag om det antal skattesatser som skall komma i fråga. Hittills torde man ha räknat med endast två skattesatser, en allmän skattesats och en lägre för jordbruksprodukterna. Vissa medlemsstater tillämpar dock redan nu flera skattesatser varför det inte är otänkbart att man, åtminstone till att börja med, får räkna med ett större antal skattesatser än två. Man undersöker de ekonomiska och budgetära effekterna av olika skattesatser. Det får antas att kommissionens första förslag kommer att innehålla s k gaffeltariffer, d v s maximi- och minimisatser inom vilka medlemsstaterna själva får fixera den skattesats som skall tillämpas för resp. grupp av varor eller tjänster.

Resandetrafik och postförsändelser

Vissa specialfrågor har ansetts böra regleras utanför mervärdeskattedirektivets ram.

En sådan berör den internationella resandetrafiken. Med "internationell" trafik avses främst trafiken mellan EG-staterna. Sålunda antogs 1969 och 1972 ett par direktiv genom vilka man för olika resandekategorier fastställde värdet av de varor och de kvantiteter vin, sprit, tobak etc som fr o m 1.7.1972 fick införas skattefritt, d v s utan att ny mervärdeskatt påfördes vid inresa till annan EG-stat. I samband härmed behandlades även inkomstbeskattningen för s k gränsgångare, d v s skattskyldiga bosatta i en stats gränstrakter men med arbete på andra sidan gränsen.

Ett förslag till tredje direktiv framlades i september 1972 och godtogs av Europaparlamentet men har ännu inte antagits av rådet. Syftet med det tredje direktivet är att närmare reglera den skattefria handeln på flygplatser, i flygplan och på far-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21

tyg m m. Man vill härigenom förhindra att personer som reser mellan medlemsstaterna kommer i åtnjutande av såväl befrielser enligt de två tidigare direktiven som sådana befrielser som åtnjuts i "tax free shops" på flygplatser och fartyg m m.

Samtidigt med det tredje direktivförslaget beträffande resandetrafiken lade kommissionen fram ett förslag till direktiv angående skattefrihet för mindre paketförsändelser mellan enskilda avsändare och mottagare. Skattefriheten gäller även tidningar, tidskrifter, broschyrer och böcker. Vidare förbereds ett par direktivförslag angående beskattningen av transportfordon i yrkesmässig trafik och av flyttgods.

Acciserna

I EG-staterna förekommer åtskilliga punktskatter i form av acciser på konsumtionsvaror. Med hänsyn till accisernas relativt stora betydelse för de enskilda EG-staternas budget och i betraktande av de olika konsumtionsvanorna är hela detta område ytterst känsligt och det har visat sig svårt att komma fram till samlande lösningar.

I mars 1972 underställde emellertid kommissionen ministerrådet ett förslag till ramdirektiv jämte vissa deldirektiv. Dessa förslag har inte färdigbehandlats av rådet. Förslaget till ramdirektiv angav vilka acciser som skulle få finnas kvar inom EG och harmoniseras, nämligen acciserna på mineraloljor, tobaksvaror, alkohol, öl och vin. I fråga om tobaksvaror antog rådet i december 1972 ett första direktiv, i huvudsak beträffande cigarretter. Ett förslag till andra direktiv, i första hand avseende cigarrer, snus och tuggtobak, är under utarbetande och kommer snart att föreläggas rådet. Beträffande mineraloljor — ett i mer än en bemärkelse brännbart ämne — har ett direktivförslag förelagts rådet den 9 augusti 1973. Enligt förslaget får medlemsstaterna själva bestämma skattesatserna (inkl. nollskatt). De föreslagna bestämmelserna skall tillämpas fr o m den 1.1.1975.

Försäkringsavtalen

På försäkringsbeskattningens område förbereder kommissionen en enhetlig beskattning för hela EG-området. De ursprungliga sex medlemsstaterna tillämpar redan nu en indirekt beskattning med viss procent på premiebeloppet. Procentsatserna varierar mellan olika slag av försäkringar. Vissa slags försäkringar såsom liv-, sjuk- och olycksfallsförsäkringar liksom arbetslöshetsförsäkringar är på sina håll undantagna från beskattning. De tre nya medlemmarna, där motsvarande beskattning inte förekommer, måste räkna med att införa densamma i enlighet med de regler som kan bli fastställda. Med en enhetlig beskattning av försäkringsavtalen banas också väg för en fri försäkringsmarknad inom EG.

Kapitalbildningsskatten

Som ett led i strävandena att underlätta kapitalrörelsernas frihet inom marknaden framlade kommissionen i februari 1971 ett förslag till direktiv angående gemensamma skattesatser för kapitaltillskott i samband med bolagsbildningar och nyemissioner o d. Direktivförslaget var en följd av ett tidigare direktiv som rådet anta-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21

git 1969 och innebär att fr o m den 1.1.1976 en kapitalbildningsskatt skall utgå med i regel 1 %, dock 0,5 % vid bolagsfusioner. Rådet väntas snart ta ställning till frågan.

Värdepappersomsättningsskatt

Ett förslag till direktiv angående skatt vid överlåtelse av värdepapper kan väntas bli avlämnat till rådet inom kort. Att harmonisera skatterna på omsättningen av värdepapper ingår — liksom den nyssnämnda kapitalbildningsskatten — som ett led i strävandena att undanröja hindren för fria kapitalrörelser inom den gemensamma marknaden. Helst vill man slopa skatterna på värdepappersomsättningen men, då dessa skatter är av betydelse i vissa stater, anses detta inte f n möjligt. Skattenivån kan eventuellt bli 1,5 % för obligationer o d och 3 % för aktier. Från beskattningen torde undantas t ex sådana transaktioner som faller under kapitalbildningsskatten.

Direkt beskattning

Sedan flera år har ett helt komplex av frågor som har sin tyngdpunkt i beskattningen av bolagen och deras vinster varit aktuella utan att något avgörande beslut fattats av ministerrådet. Dessa frågor betraktas av de tekniska experterna såsom utomordentligt betydelsefulla för den gemensamma marknadens funktion. Harmoniseringen anses som ett viktigt led i skapandet av en ekonomisk och monetär union. Det tekniska arbetet på detta område har getts hög prioritet samtidigt som man måst konstatera att arbetets fortskridande hämmats genom att ställning inte tagits till olika alternativa lösningar som är avgörande för frågornas fortsatta behandling.

Utdelningsbeskattningen

En nyckelfråga som fortfarande är olöst är den som gäller hur beskattningen av aktiebolagens vinster och vinstutdelningar lämpligen bör konstrueras.

Valet står principiellt mellan de tre olika huvudsystemen för utdelningsbeskattningen:
1) det s k klassiska systemet enligt vilket bolagets vinst beskattas efter samma procentsats, vare sig vinsten utdelas eller ej — det är m a o samma system som Sverige tillämpar; 2) det västtyska systemet som innebär att utdelad vinst beskattas efter lägre procentsats än icke utdelad vinst; 3) det franska avräkningssystemet, varigenom bolagets hela vinst, inkl. den del som utdelas, beskattas efter viss procentsats men aktieägaren vid sin inkomstbeskattning tillgodoräknas avdrag (”avoir fiscal”) för en del av den skatt som påförts bolaget.

Det sistnämnda systemet tycks vinna ökad spridning inom EG varför det synes sannolikt att man stannar för detta system i någon form, särskilt som det förordas av näringslivets företrädare.

Frågan om utdelningsbeskattningen är emellertid känslig från många synpunkter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21

och något direktivförslag från kommissionens sida har inte ens framlagts. Fråga är dock om inte problemen måste komma upp till diskussion när ministerrådet tar upp frågan om den skattemässiga behandlingen av moder- och dotterbolagen.

Moder- och dotterbolagen

Som ett led i strävandena att underlätta företagskoncentrationerna inom EG framlade kommissionen 1969 ett direktivförslag angående vissa moder- och dotterbolagsförhållanden vid beskattningen. Ett sådant förhållande anses enligt direktivförslaget föreligga när moderföretaget äger minst 20 % av aktierna i dotterbolaget. Ett par huvudpunkter i förslaget är att från bolagsskatten fritaga utdelning som moderbolaget i en EG-stat uppbär från dotterbolag i annan EG-stat, även om utdelningen skulle sammanhänga med dotterbolagets upplösning, samt att från källskatt i dotterbolagets stat fritaga utdelning till moderbolaget.

Fusioner mellan bolag i olika stater

Samtidigt med det nyssnämnda förslaget till moder- och dotterbolagsdirektiv lämnades ett förslag till direktiv angående fusioner mellan bolag som har säte i olika medlemsstater. Direktivförslaget går ut på att till sådana fusioner över gränserna utsträcka den skattefrihet (eller rättare sagt det skatteuppskov tills vidare) som enligt de olika staternas interna skattelagar medges i fråga om de vinstmedel som ansamlats i det genom fusionen övertagna bolaget och som överflyttats till det övertagande bolaget. Det övertagna företaget blir i regel ett fast driftställe för det övertagande företaget. Man måste då se till att det fasta driftstället inte behandlas sämre än inhemska företag i samma stat. Förslaget har hittills mött visst motstånd bl a därför att man på sina håll befarat att resultatet skulle bli att fusionerna koncentrerades till de stater som hade den lägsta beskattningen.

Källskatt på räntor och utdelningar

Den beskattning i källstaten av obligationsräntor och aktieutdelningar, som tillämpas i flera EG-länder, företrädesvis de ursprungliga medlemmarna, har länge intagit en central plats i diskussionen om kapitalrörelserna. Verkningarna av denna källbeskattning gör sig särskilt märkbara beträffande räntor och utdelningar över gränserna. Då vissa EG-länder såsom Belgien, Irland och Storbritannien f n har högre källskatt än t ex Luxemburg och Nederländerna, ökar detta de sistnämnda staternas dragningskraft på kapitalet.

Om källbeskattningens vara eller icke vara har hävdats olika meningar. Somliga har ansett beskattningens upphävande vara det bästa sättet att främja de fria kapitalrörelserna. Andra har framhållit att det kan vara politiskt känsligt att slopa källskatten på räntor när flertalet medlemsstater tar källskatt på arbetslöner. Vidare anförs att källbeskattningen ger vissa kontrollmöjligheter som kan vara av värde från fiskal synpunkt. Kommissionen väntas ta upp den svåra frågan inom en nära framtid.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21

Vad angår källbeskattningen av aktieutdelningar så sammanhänger den nära med frågan om den metod för utdelningsbeskattningen som man väljer. Först när denna fråga fått sin lösning kan frågan om källskatten på utdelningarna lösas.

Skatterna och holdingbolagen

För de internationella kapitalrörelserna har holdingbolagen länge spelat en stor roll bl a med hänsyn till de skatteförmåner som kan vinnas genom dem. Luxemburg, som ju är medlemsstat, är ett välkänt typexempel på sådana stater som just i syfte att attrahera kapitalet erbjuder särskilda skattefavörer för holdingbolagen. Även när inte speciellt stora skattefavörer erbjuds kan mindre skillnader i de olika staternas skattemässiga behandling av kapitalplaceringarna påverka deras inriktning. I samband med arbetet på att harmonisera skattesystemen inom EG har man därför varit på det klara med att sådana skillnader måste utjämnas för att skapa så lika villkor som möjligt för de fria kapitalrörelserna. Därvid har man särskilt uppmärksammat det systematiska användandet av holdingbolagens skatteförmåner i skatteundandragande syfte. Senast i samband med ett rådsmöte i Luxemburg den 2 och 3 april 1973 åtog sig kommissionen att undersöka skattefrågorna i samband med holdingbolagen. Som resultat härav avlämnade kommissionen i somras en rapport i ämnet, daterad den 18 juni 1973.

Rapporten innehåller inga definitiva förslag till lösningar av skattefrågorna. Rapporten utgör endast en första kartläggning av de olika sätt på vilka holdingbolagen utnyttjas för att nedbringa beskattningen.

Enligt rapporten är det i huvudsak två typer av holdingbolag som är av intresse i detta sammanhang. Den ena typen har till främsta syfte att finansiera andra bolag inom den koncern till vilket holdingbolaget hör genom att tillhandahålla medel som de annars skulle få uppdriva lånevägen. Den andra typen har till uppgift att samla upp de andra bolagens inkomster av olika slag, t ex utdelningar, räntor, royalties, patentavgifter o s v (s k brevlådebolag). Enligt rapporten har antalet holdingbolag av den senare typen mer än fördubblats under de senaste 10 åren. Luxemburg hade i slutet av 1972 nära 3 200 holdingbolag. Av europeiska länder utom EG kan nämnas Schweiz med ca 10 000 bolag och Lichtenstein med ca 20 000 bolag av denna typ. Vidare pekas på "skatteparadisen" Nederländska Antillerna, Bahamas, Bermuda, öarna Guernsey och Jersey samt Isle of Man — som alla är associerade med EG eller kan bli det.

Kommissionen konstaterar i rapporten att snabba åtgärder är av nöden för att slopa holdingbolagens skatteprivilegier, som erbjuder möjligheter till missbruk särskilt genom skattefriheten för de räntor och royalties som de uppbär. En aktion mot holdingbolagen kan emellertid inte begränsas till enbart holdingbolagen inom EG. Den måste utsträckas till alla "skatteparadis". Kommissionen rekommenderar vissa preliminära åtgärder i avvaktan på en mera fullständig lösning av de hithörande problemen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21

Övriga harmoniseringsfrågor

Kommissionen arbetar med åtskilliga andra skattefrågor som skall bearbetas som led i harmoniseringen. Hit hör gemensamma regler för den inkomstberäkning som skall ligga till grund för bolagens beskattning. Vidare hör hit frågan om sådana samgåendeformer mellan företag som går under beteckningen ekonomiska intressegrupper, aktiefonder m m. Några färdiga förslag föreligger dock inte ännu.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21