Leif Mutén

Export av skattesystem. Skattepolitiska transformationsprocesser i tredje världen[1]

1 Vill vi exportera vårt skattesystem? Varför?

Vi irriteras av skatteparadis som lockar iväg kapital och kapitalister från Sverige. Vi vill helst att de samarbetar. Spardirektivet liksom OECD:s arbete mot skadlig skattekonkurrens och EU:s med en uppförandekod är väsentliga faktorer i sammanhanget. Men är de vattentäta?

Dessutom är det ett långt steg mellan förverkligandet av spardirektivet, uppförandekoden och OECD:s förhållningsregler och införandet av ett skattesystem enligt svensk modell. Om det är någonting vi skulle kunna tänkas exportera i det sammanhanget är det personnumren. Men inte ens i samband med spardirektivets informationsutbyte har det visat sig möjligt att få till stånd ett gemensamt nummersystem.

Vi skall inte fördjupa oss i detta problemområde här. Personnumren kommer vi tillbaka till.

2 Vem skulle vilja importera vårt skattesystem?

Världen vimlar av bristfälliga skattesystem. Särskilt utvecklingsländer och övergångsländer finner att deras skattesystem inte mäktar med att finansiera de offentliga aktiviteterna. I och för sig behöver också många industriländers skattelagar en ordentlig storstädning. Själva gjorde vi en vid millennieskiftet. Ett skräckexempel är momsens ursprungsland Frankrike. Den världsvida utbredningen av mervärdeskatten har haft som en viktig förutsättning att man hållit sig till skattens grundprinciper och så mycket som möjligt låtit bli att imitera den otroligt komplicerade franska lagstiftningen.

Förutom en skattereform kan naturligtvis en budgetreform med förbättrad utgiftskontroll vara nyttig i sammanhanget. Men i länder där skattekvoten ligger kring 10% eller därunder är det svårt att se hur enbart sparåtgärder på utgiftssidan skulle lösa problemet även om behovet kan vara stort av effektiv budgetkontroll. Dessutom behöver många stater erinras om att det inte ger internationell prestige att använda knappa resurser till lyxrepresentation. De afrikanska statschefernas möten brukar ofta nog medföra värdlandets bankrutt. Nedskärningar av offentliga löner kan vara frestande att försöka som en alternativ ansats, men

[1] Framställningen bygger främst på mina erfarenheter från IMF 1967-1991. Jag är bunden av tystnadsplikt vilket förklarar de något kryptiska hänvisningarna till stater och personer. En engelsk version, given som Manfred Moessner – föreläsning vid EATLA-kongressen i Budapest 2006, återfinns i Tax Notes International, Vol. 43, Nr 1, July 3, 2006, pp. 53-61.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:03

konsekvensen i form av ökad korruption bör ofta vara avhållande. Nu tillbaka till ämnet.

Skattereform i u-länder och övergångsländer har varit nödvändig i och med att staten vid självständigheten fått en helt ny roll. Problemet har emellertid på många håll varit att självständigheten väckt ogrundade förväntningar. Folk som med rätt eller orätt ansett sig utplundrade räknar med att skattebördan blir lättare när den inte skall föda en påtvingad, kolonialistisk administration. Besvikelsen blir stor när man upptäcker att en självständig stat också har finansiella bördor att bära, ofta större än kolonialförvaltningens.

Problemet blir inte mindre av att attityden till skattesystemet före självständigheten var till den grad negativ att sabotage mot systemet sågs som en patriotisk gärning. Det går inte att i ett slag byta ut den attityden mot en av lojalitet mot statsmakten och beredvillighet att frivilligt betala de skatter de nya myndigheterna skriver ut. Det är för övrigt också en tradition, särskilt i Afrika, att räkna med att vatten och el och annan offentlig service är en naturrätt som man inte skall behöva betala för. Betalningsviljan för dessa räkningar är ofta lika låg som för skattens del.

En rimlig grad av förståelse för skattesystemet och dess roll i samhället måste till för att medborgarna skall visa samarbetsvilja. Den förståelsen kräver folkupplysning om skattesystemet. Det krävs också att systemet uppfattas som rättvist.

Skatterättvisan anses nog tvivelaktig i de flesta stater. Speciellt vanskligt är det att anpassa ett skattesystem till en u-landsmiljö, där en internationellt präglad toppklass av företag och individer existerar jämsides med en mindre avancerad grupp av småhandlare och hantverkare och därunder ett skikt av människor på naturahushållningsnivå. Den första sektorn borde enligt de andras rättviseföreställningar betala all skatt. Samtidigt fortlever på sina håll den gamla idén att medborgarna alla bör ge sina bidrag, om än aldrig så små, och att det innebär en nyttig stimulans för dem att de avkrävs pengar, eftersom de då tvingas söka sig in i penninghushållningen och i bästa fall får smak för att använda vad de tjänar inte bara till skatt utan också till varor. Länge drevs dessa personskatter in med hårda medel: tvångsarbete för dem som inte betalade, arrestering – i ett tragiskt fall i Tanzania ledande till ett tjogtal skattebetalares kvävningsdöd.

Det skattesystem som kan användas i en sådan samhällsstruktur liknar knappast det svenska. Medan vi i Sverige för resonemang om skattebasens försvinnande som en reaktion på alltför höga skatter här hemma och alltför låga på en del andra håll, en risk som många diskussionsdeltagare bagatelliserar, är det för de flesta u-länder en realitet att de stora skattebetalarna ser sysselsättning på annat håll som ett aktuellt alternativ. Omfördelning kan ses som ett viktigt, övergripande mål för skattelagstiftningen, men skrämmer man iväg de besuttna och deras företag blir det inte mycket kvar att omfördela.

Också småhandlarna och hantverkarna måste därför dras in, även om sättet att administrativt angripa problemet måste vara ett annat.

3 Administrativ teknik

a) Kvalificerade skattekontor för stora skattebetalare

Så länge de stora skattepengarna kommer från de stora skattebetalarna är det en elementär erfarenhet att administrativa resurser med kompetens att hålla dem till ordningen koncentreras på dem. Det gäller inte bara i den meningen att ett

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:03

realistiskt program för taxeringsrevision måste genomföras utan också att de skattskyldiga får den service från skattemyndigheten som gör det praktiskt möjligt för dem att ställa sig skattelagarna till efterrättelse.

Det fanns en gång ett litet kontor i London, OTITO eller Overseas Territories Income Tax Office, dit skattemyndigheterna i samväldet kunde vända sig för att få grepp om sina utlandsbaserade skattskyldigas vidlyftiga affärer. Tyvärr var detta arrangemang inte förenligt med antikolonialistiska principer. I stället bedrivs internationell skatterevision numera inte sällan genom att högre skattetjänstemän låter sig bjudas till moderbolagens utländska högkvarter, där frestelserna ofta blir orimligt stora.

Det hör också till bilden att den allt intensivare uppmärksamhet som skatteförvaltningarna i i-länderna ägnar sådana frågor som internprissättning ställer u-landsförvaltningarna inför svåra problem. I valet mellan att hålla sig väl med IRS och andra stormaktsförvaltningar och att tillgodose en u-landsförvaltning mindre än ett medelstort multinationellt bolags skatteavdelning väljer man i välförstått intresse att hålla med den mäktigaste.

b) Hanteringen av småhandlare och hantverkare

När det gäller de lägre skikten bland skattebetalarna är det ett fundamentalt förstahandskrav att göra klart vilka de är. Redan detta är en komplicerad fråga. Hur gör man exempelvis med skattebetalare som använder olika sätt att skriva sitt namn? Är grundformen arabisk finns det många olika transkriptionsmöjligheter. Samtidigt finns det rättsfall som talar om att skattemyndigheten inte kan åberopa ett papper som sänts till en skattskyldig med namnet ”felstavat”.

Ett annat problem är att de skattskyldiga gärna trycker i buskarna och måste identifieras genom att man letar upp dem. Det är en arbetskrävande syssla. Dessutom har vi problemet att en skattskyldig kan finna det billigare att ge en dusör till skattetjänstemannen som i gengäld glömmer bort honom, i stället för att betala hela skatten till myndigheten.

Det kan också vara vanskligt att bedöma vilket omfång verksamheten har. En liten bod vid gatan kan vara förbunden med ett stort lager inne på gården. Anställda kan presenteras som familjemedlemmar. Varor från utlandet kan vara smugglade, och tullvärdena kan vara en bristfällig kunskapskälla.

c) Personnumren

Vi i Sverige vet vilken välsignelse det är att ha ett heltäckande personnummersystem. Det är också vad vi verkar vara bäst på att exportera, och Skatteverket har avsatt personal bland annat för att inplantera personnummersystem i länder som begärt svenskt stöd. Också andra nationella myndigheter ägnar sig åt samma nyttiga gärning, och IMF och Världsbanken hjälper också till.

Ett problem med personnummer är ideologiskt. I en del länder anses de vara integritetskränkande. Detta gäller förstås särskilt om numret upplyser om personliga detaljer. De svenska kvinnornas beredvillighet att röja sin ålder genom att personnumret skrivs på kreditkortsnotorna och de checkar vi numera så sällan använder har få motsvarigheter på andra håll. Vi har förresten gjort en eftergift i detta sammanhang: tidigare fick invandrarna ett 900-nummer efter födelsetalet men nu sprider man dem bland nummerserierna.

Ett konkret fall visar hur det kan gå när flera kockar skall koka soppan. Ett personnummersystem med åtta siffror plus kontrollsiffra – i princip tillräckligt för en 100-miljonersbefolkning – var under utarbetande i en stat med kanske tio miljo-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:03

ner invånare. De åtta siffrorna saknade informationsvärde. En ny expert kom in och talade sig varm för att födelsetalet och könsbestämningen (eller skall man säga genuset?) skulle plockas in. Raskt lades sju ytterligare siffror till med påföljd att personnumret fick 15 siffror plus kontrollsiffra, nog för många tusen gånger världens befolkning. Jag tror man fick rätsida på detta efterhand, men det finns andra problem. Redan detta att många inte har reda på sitt födelsedatum trasslar till begreppen. Det händer också att personnummer tilldelas människor som snart glömmer dem. Ett papper med numret multnar fort ner i ett tropiskt klimat.

d) Bokföring

Den gamla regeln om den fyrdubbla kinesiska bokföringen har många anhängare. En bokföring (optimistisk) är till för banken, en annan (djupt pessimistisk) för skattemyndigheten, en tredje (ganska pessimistisk den också) för familjen och så den fjärde, som man hoppas korrekt, för ägaren själv.

Det är ett bekymmer på många håll att de stora internationella revisionsfirmorna är dyra och knappast utgör något realistiskt alternativ för många lokala skattskyldiga. De misstänks också ofta för att gå utländska firmors och staters ärenden. Samtidigt finns en tyvärr ofta välgrundad misstro även mot de lokala revisionsfirmorna. Utbildning är förstås ett lösenord. Ett annat är ansvarsutkrävande när det konstateras att revisorn brustit i omsorg, men det är inte någon lätt situation en skatterevisor befinner sig i när han helst vill vara på god fot med en revisionsfirma han kanske gärna skulle arbeta för i framtiden.

De tekniska möjligheterna att komma till rätta med utländska företags dotterbolag och fasta driftställen är naturligtvis begränsade. Den rimliga lösningen måste vara samarbete mellan myndigheterna, men misstron är naturligtvis stor att skattemyndigheterna i det rika industrilandet ser till att deras intressen tillgodoses i första hand.

4 Lagstiftning

a) Lagens struktur

Skattelagarna i u-länderna brukar vara inspirerade av den gamla kolonialmakten. I det brittiska samväldet har en modellag vunnit stor spridning, och i de länder som tillhör den franska gemenskapen färgas skattelagarna av att ha formulerats av franska experter. Också i de forna kommunistländerna känner man igen lagstrukturerna, som normalt krävt betydande reformansträngningar för att kunna tillämpas på ett vettigt sätt i en marknadsekonomi.

Den mest bestickande lösningen vore naturligtvis en gemensam modell för alla berörda stater. Två optimistiska amerikaner, Ward M. Hussey och Donald C. Lubick, fick uppdraget att göra någonting åt skattelagstiftningen i Dominikanska Republiken, och efter fullgjort uppdrag kände de sig manade att sprida sitt budskap över hela världen. Boken heter "Basic World Tax Code and Commentary" och kom första gången ut hos Tax Analysts 1995. Den är i och för sig inte illa skriven – ett hopkok på amerikansk lagstiftning men naturligtvis med högst väsentliga förenklingar.

En sådan universalmodell är emellertid dömd att misslyckas, om ambitionen är att den skall införas i alla stater. Det går inte att komma ifrån att lagstiftningstekniken varierar. Om man vill inspirera materiellrättsliga förändringar är det en misslyckad metod att försöka ändra på den formella tekniken. Den som skrivit sär-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:03

skilt väl om hur det tekniska skall skötas är Valutafondens Victor Thuronyi.[2] Vi var vid ett tillfälle samtidigt i ett centraleuropeiskt land och jag har ett levande minne av hur han började angripa sin uppgift genom att fråga ut folk på finansdepartementet om de existerande lagarnas redaktionella uppbyggnad. Det kan verka litet preciöst, men om man inte klarat ut om paragrafindelningen är genomgående utan kapitelgränser eller varje kapitel har sin paragrafordning är det svårt att få gehör för ett lagförslag. Definitionskapitlet är en annan punkt, där olika stater har helt olika traditioner. Och ve den som kommer till en samväldesstat med ett lagförslag där "the charging provision" fattas. Utan en klar föreskrift om vem som skall betala vad blir lagen inte tillämplig. Och skattelagstiftningen kan inte utformas effektivt utan hänsyn till rådande bolagsrätt, fastighetsrätt. familjerätt osv.

Det är också viktigt att lagen skrivs i medvetenhet om de tekniska förutsättningarna för dess tillämpning. Kraven på blankettifyllande måste vara olika beroende på graden av analfabetism i målgruppen. Bevisbörderegler, om sådana skall tas in i lagen, får anpassas till vad som är praktiskt möjligt – en regel om att myndigheten har bevisbördan för alla plusposter och den skattskyldige för alla avdrag är inte ovanlig men betydligt mindre praktisk än den vi vant oss vid, som går ut på att bevisbördan ligger på den som har lättast att prestera bevisningen.

Jag nämnde att det finns brittiska rättsfall som förklarar en taxering ogiltig när den skattskyldiges namn stavats fel. Det går inte att ha en sådan regel överallt.

b) Familjeavdrag och skatteprogressivitet

En annan regel som måste tillämpas med rimlig hänsyn till de lokala förhållandena gäller familjesituationen. Redan de äktenskapsrättsliga reglerna gör att det kan vara svårt eller omöjligt att tillämpa t.ex. sambeskattning med tudelning, och i en stat där utbetalning av barnbidrag ter sig som tekniskt omöjlig kan också barnavdrag vid beskattningen vara en alltför hård nöt att knäcka. Jag hörde för mycket länge sedan av rektor för universitetet i Addis Abeba att han mött en av rikets verkliga herrar (det var på Haile Selassies tid) som klagade över att studentmatsalen hade höjt lunchpriset med någon tioöring. Rektorn hade förstås svarat att han inte kunde tänka sig att en så liten prishöjning kunde genera den store pampen men fick frågan om han visste för hur många studenter han betalade lunchen. De var 90 stycken.

I t.ex. Nairobi kan man lägga märke till att namnskyltarna vid gatan i de bättre villaområdena finns kvar när de visar västerländska namn men är borta när namnen skulle ha varit afrikanska. Skälet har uppgetts vara att villaägarna ogärna ser kusiner och sysslingar flockas med anspråk på ekonomisk utjämning inom storfamiljen. Det kan knappast förvåna att afrikanska hög- och mellaninkomsttagare i den situationen ser en utjämnande, progressiv skatt som obehövlig och samtidigt för skatteändamål gör gällande att de har en stor familj att försörja.

Lagstiftningen kan knappast fungera med realistiska familjeavdrag och den blir inte accepterad om en snäv gräns dras vid den allra närmaste familjekretsen. Om lagen i detta hänseende betraktas som mer eller mindre orättvis måste det starkt ifrågasättas om några familjeavdrag alls bör tas in i lagen. Det kan också vara skäl att tänka sig för innan man gör skatten starkt progressiv. Numera, när platt skatt blivit ett modeord, är detta kanske att sparka in öppna dörrar.

Vid ett tillfälle för snart fyrtio år sedan satt jag i ett möte med den mäktiga plankommissionen i ett afrikanskt land. En jugoslavisk UNDP-expert var med, och

[2] Tax Law Design and Drafting, IMF, Washington D.C., Vol. 1 1996, Vol. 2 1998.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:03

hans bidrag till diskussionen var att den högsta skattesatsen, jag vill minnas att den var 70 procent, borde höjas för att utjämna inkomsterna. Jag frågade honom om han visste hur många skattebetalare det fanns som taxerades för en inkomst med den skattesatsen. Det visste han inte, men själv hade jag tagit reda på att antalet var noll. En höjning av skattesatsen hade blivit ett slag i luften.

c) Maktmedel

Skattekontrollen och indrivningen av skatten kräver maktbefogenheter. Det börjar med kontrolluppgifter, men som antytts kan det vara vanskligt att få in sådana i småhandlar- och hantverkarsektorn, där räknekonsten brukar vara mer spridd än skrivkonsten. Möjligheterna till förtryckta deklarationer kan vara begränsade, och man måste ifrågasätta om det är taktiskt tillrådligt att som hos oss låta den skattskyldige veta vilka kontrolluppgifter som kommit in och därigenom tillåta honom att dra nytta av att veta vilka som inte gjort det.

Nästa steg är taxeringen. Här är nyckelordet ”self-assessment”, kanske bäst översatt med ”självtaxering”, något som alla strävar att genomföra men som ofta ställer alltför höga krav på de skattskyldiga. Det är också en smula oklart vad som egentligen menas med ”self-assessment”. Om det innebär att den skattskyldiges egna uppgifter i regel bara registreras medan skattemyndighetens avvikelser från dem måste vara motiverade, är den omständigheten att ett formellt taxeringsbeslut alltid fattas mer betydelsefull i princip än sakligt. Vårt system är för alla praktiska ändamål ett självtaxeringssystem.

Avvikelser kan grundas på upplysningar som skattemyndigheten har fått in, liksom på rättsliga misstag i deklarationen. Det kan också bli fråga om taxeringsrevision. Här är det viktigt att göra systemet realistiskt och pedagogiskt. Det finns skäl att frukta att en skattechef mån om sina sociala kontakter väljer att skicka sina revisorer till utlänningar och utlandsägda företag, som får funktionen av ”martyrs fiscaux” som man brukar säga i det fransktalande Afrika. Offren lärde sig snart att lägga in några förhållandevis oskyldiga fel som taxeringsrevisorn fick hitta och anmärka på. I och med detta fanns ett positivt resultat av granskningen och faran var avvärjd till nästa år.

Det ringer ännu i öronen på mig när en kollega tog adjö för att resa till Afrika och sätta fart på taxeringsrevisionen. Det var med en suck hon reste: ”Resultatet av mitt jobb därute blir i stort sett att vår gemensamme vän, skattedirektören X., kommer att kunna ta dubbelt så höga mutor som förut.”

Realistisk måste revisionen vara. Ute i landsorten i ett nordafrikanskt land hittade jag akten för en advokat, som var registrerad vid rätten i den lilla staden. Han hade bevars blivit granskad, men underlaget för inkomstberäkningen var att man multiplicerade det antal mål han haft vid domstolen med den officiella siffran för skäligt ombudsarvode. Att den siffran var fullkomligt föråldrad blundade man lika mycket för som för advokatens lyxbil. I samma land brukade vi äta på en trevlig restaurang där vi var tillräckligt ofta för att kunna göra en uppskattning av vad omsättningssiffran borde vara. En jämförelse med akten på skattemyndigheten visade att man låg 70-80 procent för lågt.

Vilka befogenheter man skall ge skattemyndigheten har naturligtvis med integritetsskyddet att göra. Inte minst möter man obehagliga konflikter när som på senare år i Ryssland skatteapparaten används för att förinta politiska motståndare. En arsenal av kontrollvapen satt i händerna på den politiska maktens lakejer eller på mutkolvar är förstås felplacerad. Samtidigt är en effektiv skattekontroll omöjlig utan maktbefogenheter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:03

Det finns inte alltid ett korrekt indrivningsväsende. Särskilt den franska traditionen kompliceras av att det anses vara en konstitutionell grundprincip att skilja mellan taxering och utkrävande av skatt. Ineffektiviteten är besvärande till exempel när "Trésor" indignerat förklarar att de naturligtvis inte kan vända sig till "Direction des impôts" för att få reda på vilka tillgångar den skattskyldige har som man kan tänka sig att utmäta.

Den skattskyldige som inte sköter sig kan bestraffas, och motsvarigheter till våra skattetillägg finns litet varstans ute i världen. Det finns också andra sanktioner, t.ex. obligatorisk stängning av företaget intill dess skatten betalats. Det är klart att man måste sätta frågetecken för ett system där den som inte betalar sin skatt berövas möjligheten att tjäna in pengar för att göra just det. Det är självfallet också omöjligt att understödja ett system där medellösa skattskyldiga arresteras för att gälda sin skatt genom uselt betalt tvångsarbete.

d) Indrivning av överklagad skatt

Det är en tvistig fråga hur man skall ställa sig till kravet på betalning av skatt även när taxeringsbeslutet har överklagats. Vi har i Sverige haft en nära nog obönhörlig regel om betalningsskyldighet utan hänsyn till anförda besvär, men den regeln har med all rätt mjukats upp. En total uppmjukning i formen av automatiskt anstånd skulle emellertid sabotera systemet. Okynnesbesvär bör inte löna sig.

Det intressanta i detta sammanhang är naturligtvis hur man kan gestalta en villkorlig anståndsregel och inte minst vem som bestämmer om när anstånd skall beviljas.

En kuriositet med potentiellt grava konsekvenser för de skattskyldiga är det krav som vissa skattelagar sätter upp för att den skattskyldiges överklagande alls skall tas upp av besvärsinstansen. I Latinamerika är regeln "solve et repete" vida spridd. Den betyder att man måste betala skatten för att få sina besvär prövade, och har man inte råd att betala står taxeringen fast. I det brittiska samväldet förekommer mycket ofta regeln att hälften av det omtvistade beloppet måste vara inbetald för att överklagandet skall tas upp. I USA finns en regel om att man skall betala först och sedan kräva återbetalning, men bara för den skattebetalare som vill ha sin sak prövad i Court of Claims, inte för den som går till U.S. Tax Court eller allmän domstol.

För min del har jag hållit styvt på att dessa båda regler skall hållas åtskilda. Indrivning av icke lagakraftvunna skatter tycks mig vara en nödvändighet för att hindra okynnesbesvär, och en anståndsregel bör stipuleras för att förebygga skadliga konsekvenser av en felaktig taxering, Men när det gäller rätten till överprövning i domstol är den en mänsklig rättighet som inte bör förvägras den som – kanske just på grund av felaktig taxering – saknar medel att betala en felaktig skatt.

Det är litet vemodigt att tänka på vad chefen för människorättsfrågor vid OAS (Organization of American States) sade när jag drog upp frågan med henne: "Om vi bara hade sådana bekymmer behövde vi knappast finnas. De kränkningar av mänskliga rättigheter som OAS måste bekämpa har en helt annan dignitet."

5 Särskilt om mervärdesskatten

I gamla dagar vitsades det om att de nyss självständiga staterna gärna ville ha TV, TVA och TWA, alltså TV, moms (i fransk förkortning) och ett eget flygbolag (som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:03

det nu avsomnade TWA gärna var med om att sätta i gång). Önskan har i regel uppfyllts.

Momsen är – vilket tyvärr få amerikaner begriper – en konsumtionsskatt som uppfyller stränga krav på neutralitet. Den är dock inte riktigt så enkel i tillämpningen som den är i princip. De flesta u-länder har till en början mest använt tullarna som konsumtionsskatter. Nästa steg har varit att lägga "sales tax" dels på importen av konsumtionsvaror, dels på den inhemska produktionen av sådana varor. En sådan skatt har som särskild förtjänst att antalet skattskyldiga är ytterst måttligt vilket förenklar administrationen. Det är emellertid problem med att skilja insatsvaror från konsumtionsvaror, och skattebasen inkluderar varken tjänster eller den del av produkternas värde som motsvaras av handelsmarginalerna.

Därför har vid det här laget de allra flesta av världens länder infört mervärdesskatt. Det kan naturligtvis diskuteras om alla länder varit mogna för att införa en moms i alla led. När jag för några decennier sedan träffade Maurice Lauré, den som jämte den trettio år tidigare publicerade von Siemens var mervärdesskattens uppfinnare, och frågade hur han såg på den franska reform som lade in detaljhandelsledet i vad som varit en grossistskatt, var Laurés svar att reformen var "une bêtise", en dumhet. Det har emellertid visat sig att även en detaljhandelsmoms kan fungera hyggligt, om man ser till att det finns en tillräckligt hög tröskel för skattskyldighet så att småhandlarna inte behöver besväras.

Vad som också är viktigt är att undvika differentiering av skattesatsen med alla de definitionsproblem detta för med sig. Här är förstås skatteexperterna på kollisionskurs med politikerna, och en enhetlig moms hittar man inte på många ställen. Vill man någonstans hitta en enkel, principriktig moms är det Nya Zeeland som är mönstret.

Ett speciellt problem blir det när momsen skall införas i en federal stat som har konsumtionsskatter på provinsnivå och/eller kommunal nivå. För oss är det självklart att momsen bör vara centralstatens pålaga, och vi har som goda européer förfasat oss över hur dåligt det amerikanska systemet av delstatliga och kommunala "sales taxes" har fungerat. Men genom att vi öppnat gränserna sitter vi nu själva i samma dilemma. Tidigare kritiserade vi amerikanerna för att de öppnade stora kryphål genom varierande omsnivå mellan delstater och kommuner och svårkontrollerad handel över delstatsgränserna, särskilt postorderhandel. Nu är vi inom Europa framme vid ett system som inte är mycket mer logiskt och likformigt än det amerikanska.

6 Kapitalskatter

Det kanske vore lämpligast att förbigå kapitalskatterna med tystnad. Vi som just avvecklat arvs- och gåvoskatten och som väl med få undantag är överens om att förmögenhetsskatten havererat, har kanske inte så mycket att lära ut till de nya länderna. I varje fall är det osannolikt att detta slags skatter skulle kunna ge något väsentligt bidrag till budgeten i ett vanligt utvecklingsland.

När det gäller kapitalvinstbeskattningen kan det te sig naturligt att propagera för ett omfattande inkomstbegrepp inkluderande kapitalvinster. Ett problem i det sammanhanget är förstås att det ofta händer att inflationen är betydande, och därmed blir argumenten starka för en inflationskorrigering av skatten, som komplicerar tillämpningen och reducerar det potentiella skatteunderlaget.

Ett annat problem är att äganderätten till fast egendom inte alltid är av samma slag som vår. Det finns afrikanska länder där all mark ägs av stammar, vilkas höv-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:03

dingar bestämmer över vem som skall få odla och bebygga jorden. I ett sådant sammanhang blir det aldrig fråga om kapitalvinster på fastigheter. Finns det ingen aktiebörs heller blir det också dåligt med andra kapitalvinster. Den utomstående rådgivare som övertalat en sådan stats regering att lagstifta om kapitalvinstbeskattning och avdela personal för dess förvaltning har knappast agerat till den statens nytta.

I en marknadsekonomi på nybörjarstadiet är det precis som med förvärvsinkomsterna också för kapitalbeskattningens del en besvärlig avvägningsfråga, i hur hög grad man kan tillgodose politiska krav på inkomst- och förmögenhetsomfördelning utan risk för att bromsa den ekonomiska utvecklingen. En gång i världen skylldes vår dåvarande finansminister Ernst Wigforss för frasen ”fattigdomen fördras bäst om den delas av alla”. Förhoppningen bland marknadsekonomerna är att fattigdomen bekämpas genom att allt fler får det bättre, även om inte alla kan bli rikare i samma takt.

Komplikationen i sammanhanget är också den, att de besuttna i samhället ofta kan vara utlänningar som får antas kunna reagera mot vad de uppfattar som oskäliga skattekrav genom att flytta ut. I valet mellan att skrämma bort dem med hög skatt och locka dem till sig med låg skatt är det ofta den senare linjen som segrar.

7 Direkt konsumtionsskatt

Som en kuriositet kan det vara värt att nämna, att den på sin tid välkände brittiske ekonomen lord Kaldor länge förordade en direkt progressiv utgiftsskatt av det slag som vår egen Sven-Olof Lodin föreslog i en berömd utredning (SOU 1976:62) som översattes till både engelska och spanska. Först åtskilliga år senare befanns skatten mindre lämpad för införande med hänsyn till de internationella konsekvenserna. Märkligt nog hade Kaldor på 50-talet lyckats övertyga de styrande i Indien och Sri Lanka om den progressiva utgiftsskattens förträfflighet. Han sköt särskilt in sig på de enligt hans uppfattning improduktiva maharajor vilkas utgiftsstandard han fann stötande. I betraktande av de betydande svårigheter som på den tiden mötte förvaltningen av helt normala skatter i dessa länder var experimentet med utgiftsskatt helt dödfött. Det kan vara värt att erinra om att när vår store nationalekonom Erik Lundberg 1967 fyllde 60, ett internationellt symposium ordnades till hans ära. Vid festmiddagen talade de båda britterna Cairncross och Kaldor om rådgivning till u-länder, och Kaldor valde att rubricera sin helt öppenhjärtiga framställning med frågan, som jag minns så formulerad: ”Varför gör de alltid revolution där jag varit rådgivare?”

Erfarenheten i dessa fall påminner om att kompetent administration är en knapp resurs som bör sättas in på så produktivt sätt som möjligt.

8 Skatteavtal

De internationella skattefrågorna reser stora problem i u-länderna. Kärnproblemet är bristen på reciprocitet. I det typiska u-landet är kapital en bristvara och ekonomisk utveckling måste finansieras antingen genom direktinvesteringar från utlandet eller genom lån. Det finns anledning att räkna med som en typisk situation att en betydande utströmning av betalningar utgör låneräntor och utdelningar, medan det samtidigt inte flyter in till u-landet några nämnvärda summor av samma slag.

Det är av det skälet som en expertgrupp i FN-regi diskuterade fram ett modellavtal, först publicerat 1980 men reviderat i en senare upplaga, avsett att bättre än

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:03

OECD-modellen vara anpassat till denna situation av bristande reciprocitet. Industriländerna emellan bryr vi oss faktiskt inte så mycket om var pengarna hamnar enligt avtalet. Ger vi avkall på beskattningen av utgående utdelningar, räntor och royalties betyder det ju bara att motsvarande betalningar som vi tar emot blir tillgängliga för vår beskattning.

Det var en hel del särskilt latinamerikanska deltagare i expertgruppen som menade att man redan genom att ta OECD-avtalet till utgångspunkt begått ett syndafall, och att en genomgående beskattning i källstaten och ingenting annat borde vara rättesnöret. Inom den andinska pakten existerade också ett modellavtal enligt den principen, men något gehör för detta extrema förslag vann upphovsmännen inte. Attityden i Latinamerika har under tiden skiftat. Den rena territorialitetsprincip som flertalet latinamerikanska stater hävdade visade sig ohållbar i och med att den stimulerade till privat kapitalexport från länder som själva behövde kapitalet. Man talade om att den enorma argentinska statsskulden till utlandet skulle kunna betalas av med alla de pengar rika argentinare placerat i utlandet, med förkärlek i sådana stater där utgående räntor och utdelningar inte beskattades.

Det var också en fråga om vem som egentligen skulle bära skatten om man hävdade källstatsprincipen. Vi har i Sverige traditionellt utgått från att kostnaden för utlandsupplåning dikteras av långivarnas krav på ränta netto efter skatt, och därför har vi en lång tradition av skattefrihet för räntor till utlandet. Beskattningen av royalties är det inte riktigt lika klart med, men i princip vill vi ha nollskatt på betald royalty enligt avtalen medan i situationer där vi saknar avtal kontrollen notoriskt är mer än slapp.

Vi kan konstatera att många u-länder känner behov av att kunna beskatta utgående räntor, utdelningar och royalties, men i och med att man tenderar mot att överge territorialitetsprincipen blir situationen mer flexibel. Ett betydande antal latinamerikanska stater har, ofta men inte alltid med tillämpning av FN-modellen, förhandlat fram dubbelbeskattningsavtal där man tidigare inte haft några eller bara ett fåtal. (Sverige har i det sammanhanget spelat en litet lustig roll: vi har i flera fall varit den första stat som slutit avtal med vissa latinamerikanska stater, och dessa har sedan gått till USA och med hänvisning till vad svenskarna gått med på begärt samma eftergifter från amerikanerna. Självfallet har detta argument inte tillmätts den ringaste tyngd.)

En punkt där FN-modellen borde kunnat vara mer positiv gäller den ”fiktiva skatteavräkning” som generellt brukar kallas ”tax sparing” och i viss utformning ”matching credit”. Argumentet för detta slags klausuler är naturligtvis att stimulansåtgärder i u-länderna förlorar sin verkan om de bara betyder att den avräkningsbara skatten blir mindre och nettoskattebetalningen större i investerarens hemland. USA har traditionellt motsatt sig tax sparing med argumentet att det inte ligger i u-ländernas intresse att erbjuda skattestimulansåtgärder. U-länderna har förstås invänt att de själva bäst kan bedöma om stimulansåtgärder är motiverade eller inte, men konflikten på denna punkt, som länge var ganska häftig, har lugnat sig i och med att u-länderna tröstat sig med att stimulansåtgärder riktade mot nedplöjda vinster snarare än utdelade både är i deras intresse och blir effektiva även utan tax sparing. Om emellertid – som många amerikanska experter propagerar för – ”skatteuppskovet” (tax deferral) för icke utdelade vinster upphävs och skatten enligt en generell CFC-lagstiftning läggs också på outdelad vinst kommer debatten om tax sparing med säkerhet att flamma upp på nytt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:03

OECD har på senare år intagit en skeptisk attityd till tax sparing, och Sverige, som tidigare var redo att tillhandahålla matching credit i alla u-landsavtal, strävar nu efter att omförhandla avtalen särskilt med stater som uppnått en sådan grad av utveckling (t.ex. Singapore och Korea) att tax sparing inte längre behövs. U-länderna är emellertid inte så glada åt att klausulerna om tax sparing avskaffas. I själva verket går ibland entusiasmen så långt att u-länder i avtal med andra u-länder stadgar ömsesidiga sådana klausuler.

Om man i ett u-land ställs inför frågan om det är värt besväret att förhandla fram dubbelbeskattningsavtal och i så fall varför, kanske svaret i första hand är att existensen av sådana avtal innebär en trygghetsfaktor, och det i två hänseenden. Dels innebär avtalet att u-landet deklarerar sin anslutning till internationell kutym på skatteområdet. Dels betyder ett avtal att u-landet markerar sitt avståndstagande från tanken på att fungera som skatteparadis och därmed undgår att till sin skada rubriceras som sådant. Ett u-land som begär tekniskt bistånd för att etablera sig som skatteparadis får köpa tjänsten – officiellt bistånd ges inte.

Mera tveksam måste man ställa sig till lämpligheten av att införa CFC-regler och exit-skatter. Risken är stor att de blir slag i luften. Också avtal om informationsutbyte kan ha sina skuggsidor. De magra administrativa resurserna i ett u-land kan snabbt bli överansträngda om i-länder med åberopande av gällande avtal begär utförliga informationer om sina medborgares eller företags aktiviteter i u-landet. Värdet av informationerna kanske inte bedöms av i-landet som så stort att det motiverar u-landsadministrationens insats.

9 Slutsatser

Den här snabba översikten av problemen är självfallet bara rapsodisk och tillåter inte några bestämda slutsatser. Den kan emellertid erinra om riskerna med internationell rådgivningsverksamhet. Ett betydande mått av ödmjukhet är på sin plats. Rådgivaren med tjänstepass och returbiljett är i en totalt annan situation än den finansminister han ger råd till. Avrättade eller fängslade ministrar i bekantskapskretsen erinrar handfast om den saken. Låt mig i sammanhanget uttrycka min glädje över att den kloka finansminister i Liberia jag hade glädjen att vid ett par korta besök arbeta för, Ellen Johnson Sirleaf, efter en modig kamp där också fängelsevistelse ingått nu blivit sitt lands president.

Tålamod är en annan behövlig dygd. Kanske är det nyttigt att ställa förväntningarna lågt och i alla fall vara glad och tacksam om något råd följs. Redan små framsteg kan vara positiva för många människor.

Leif Mutén är professor emeritus vid Handelshögskolan i Stockholm.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:03