

Lovgivning med tilbagevirkende kraft

1. Indledning

Har et lovforslag tilbagevirkende kraft? Griber et lovforslag ind i eksisterende retsforhold?

Spørgsmål om tilbagevirkende kraft på skatte- og afgiftsområdet dukker jævnligt op til debat – især i forbindelse med lovforberedende arbejde, hvor der i høringssvar og til Folketingets Skatteudvalg stilles spørgsmål herom. Eksempelvis blev skatteministeren i 1994 hængt ud, fordi lovforslaget om begrænsning af underskudsudnyttelse i 10-mands anpartsprojekter havde virkning for allerede eksisterende projekter. Lovforslaget regulerede dog kun den skattemæssige behandling af *fremtidige* underskud i anpartsprojekterne, og loven blev vedtaget med dette indhold.

Begrebet “tilbagevirkende kraft” er et begreb, som for de fleste har en negativ klang, idet begrebet kun forbindes med skærpelser, - og det bør lovgiver så vidt muligt undgå at operere med.

Debatten viser imidlertid, at der hersker nogen begrebsforvirring omkring udtrykket tilbagevirkende kraft.

Den traditionelle forståelse af begrebet indebærer, at en lov tillægges virkning på et tidspunkt før lovens offentliggørelse. Der er i disse tilfælde slet ikke tale om, at loven træder i kraft før offentliggørelsen. Man burde snarere kalde det lovgivning med tilbagevirkende virkning! I artiklen anvendes begrebet i sin traditionelle forstand, således at der ikke skabes yderligere begrebsforvirring¹.

¹Peter Germer, “Statsforfatningsret I”, 1995, skelner mellem tilbagevirkende kraft i materiel og formel henseende. Materiel tilbagevirkende kraft foreligger,

Formålet med denne artikel er kort at forklare begrebet ”tilbagevirkende kraft” og at synliggøre, at selv om det helst skal undgås at lovgive med tilbagevirkende kraft, kan dette være påkrævet, når de rette hensyn er til stede. Samtidig må det pointeres, at tilbagevirkende kraft også kan indebære - og ofte gør - lempelser !

2. Kundgørelse og ikrafttræden

I grundlovens § 22 er anført, at love, der er vedtaget i Folketinget, skal *kundgøres*, dvs. offentliggøres. Formålet med bestemmelsen er at gøre borgerne bekendt med en vedtagen lov, således at man ved, hvad man har at rette sig efter, og at man har en vis tid til at sætte sig ind i nye regler.

Lovtidendeloven indeholder regler om, hvordan love skal kundgøres. Det fremgår heraf, at love skal offentliggøres i Lovtidende.

I lovtidendeloven er der endvidere fastsat regler om loves *ikrafttræden*. Spørgsmålet om en lovs ikrafttrædelse indeholder 2 under-spørgsmål; dels spørgsmålet om myndighedernes *håndhævelsestidspunkt*, dels spørgsmålet om *virkningstidspunkt*, også kaldet gyldighedstidspunktet.

En lovs håndhævelsestidspunkt betyder, at myndighederne fra dette tidspunkt kan tage loven i anvendelse, eksempelvis udstede bekendtgørelser i medfør af loven. Virkningstidspunktet betyder derimod, at loven finder anvendelse på forhold, der ligger efter dette tidspunkt.

En vedtagen lov vil ofte ”træde i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende” eller fra en bestemt dato i nær tilknytning til vedtagelsestidspunktet. Love bør som hovedregel træde i kraft rimeligt

hvor en lov knytter retsvirkninger til kendsgerninger, der ligger før lovens kundgørelse, og formel tilbagevirkende kraft foreligger, hvor en lov tages i anvendelse af myndighederne før lovens kundgørelse. I nærværende artikel anvendes begrebet ”tilbagevirkende kraft” synonymt med tilbagevirkende kraft i materiel henseende, idet det falder udenfor artiklens formål at behandle tilbagevirkende kraft i formel henseende, herunder spørgsmålet om en lov kan håndhæves før kundgørelsestidspunktet.

hurtigt efter vedtagelsen, således at loven kan håndhæves, dvs. at der for eksempel kan udstedes bekendtgørelser i henhold til loven².

Såfremt der ikke er fastsat et særskilt virkningstidspunkt, har loven sammenfaldende håndhævelses- og virkningstidspunkt. Virkningstidspunktet kan imidlertid også fastsættes til før eller efter håndhævelsestidspunktet, hvilket behandles i afsnittet om tilbagevirkende kraft.

3. Begrebet tilbagevirkende kraft

Begrebet lovgivning med tilbagevirkende kraft kan dække over flere forskellige situationer.

Den klassiske version af tilbagevirkende kraft foreligger, hvor en lov knytter retsvirkninger til kendsgerninger, der ligger før lovens kundgørelse, dvs. hvor loven er tillagt virkning fra et tidligere tidspunkt end håndhævelsestidspunktet. Det kan for eksempel ske, hvis registreringsafgiften for biler skal forhøjes, og man ønsker, at forhøjelsen skal have virkning straks fra lovforslagets fremsættelse.

Virkningstidspunktet kan således være fastsat til lige inden håndhævelsestidspunktet, men det kan også være endnu tidligere, eksempelvis inden lovforslagets fremsættelse i Folketinget.

Tilbagevirkende kraft i *ægte* forstand foreligger alene, hvor en lov knytter retsvirkninger til fortidige kendsgerninger, dvs. forhold der er afsluttede på virkningstidspunktet. Det siger sig selv, at en lov, der har retsvirkninger for fremtidige kendsgerninger, ikke har tilbagevirkende kraft.

En lovændring, der griber ind i løbende retsforhold, kan siges at have *uægte* tilbagevirkende kraft. Sådanne lovændringer kan give anledning til samme betænkeligheder som lovgivning med ægte tilbagevirkende kraft³.

² Som anført i note 1, falder spørgsmålet om tilbagevirkende kraft i formel henseende uden for denne artikels formål, og i artiklen forudsættes det derfor, at håndhævelsestidspunktet ligger efter kundgørelsestidspunktet.

³ Jf. Peter Germer, Statsforfatningsret I, 1995, s.130.

4. Forbud mod tilbagevirkende kraft ?

Den danske grundlov indeholder ikke – i modsætning til eksempelvis den norske grundlovs § 97 - forbud mod lovgivning med tilbagevirkende kraft. I de internationale menneskerettighedskonventioner, der er ratificeret af Danmark, er der imidlertid et udtrykkeligt forbud mod skærpende straffelove med tilbagevirkende kraft med undtagelse af helt ekstraordinære tilfælde. Dette princip er lovfæstet i den danske straffelov, som dog kan ændres ved en almindelig lovændring, idet bestemmelsen ikke har grundlovsstatus.

Det er således den almindelige opfattelse i den statsretlige teori, at grundloven ikke er til hinder for lovgivning med tilbagevirkende kraft, - hverken i ægte eller uægte forstand⁴.

Det er imidlertid også et grundlæggende lovgivningsprincip, at en skærpende lov kun tillægges tilbagevirkende kraft, hvis det er bydende nødvendigt. Ved bydende nødvendigt kan indlægges et krav om, at der for det første skal være afgørende hensyn, der gør lovændringen påkrævet, og for det andet at den tilbagevirkende tid er så lidt indgribende som muligt. ”Bydende nødvendigt” er dog et politisk betonet begreb, som forskellige regeringer kan have en forskellig opfattelse af.

Princippet bygger på almindelige retssikkerhedsmæssige betragtninger, hvorefter borgerne på forhånd skal kunne sætte sig ind i de retsregler, der har betydning for deres adfærd, således at de kan indrette sig derpå. Kendskab til lovene kan først opnås, når loven er vedtaget og kundgjort, og såfremt en lov er tillagt virkning fra et tidligere tidspunkt, er borgerens retsstilling forbundet med en vis usikkerhed.

5. Ikrafttrædelse og virkning i skatte- og afgiftslovgivningen

Skatte- og afgiftslove adskiller sig fra øvrig lovgivning ved, at der indenfor skatte- og afgiftsretten opereres med begreberne indkomstår og afgiftsperioder. Det er mest hensigtsmæssigt at tillægge nye love og ændringslove virkning fra henholdsvis næste indkomstår eller afgiftsperiode frem for “skæve virkningsdatoer”. Det

⁴Jf. W.E. von Eyben (red.), Juridisk Grundbog, bd. 2, 1989. Det falder udenfor artiklens formål at behandle spørgsmålet, om grundlovens § 73 om ejendomsrettens ukrænkelighed kan anføres til støtte for et forbud mod lovgivning med tilbagevirkende kraft, jf. herom Peter Gerner, Statsforfatningsret I, 1995, s. 130.

betyder, at de hidtil gældende regler finder anvendelse indtil næste indkomstår eller afgiftsperiode. Herved undgår skatteyderne at være underlagt forskellige regelsæt i samme selvangivelses- eller afgiftsperiode.

I skattelove er håndhævelsestidspunktet således typisk fastsat særskilt, eksempelvis til "dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende", og loven er f.eks. tillagt virkning "fra indkomståret 2002" eller fra en bestemt dato. I afgiftslove er virkningstidspunktet typisk knyttet til en afgiftsperiode eller en bestemt dato.

6. Skattelovgivning med tilbagevirkende kraft ?

Det er fastslået, at der ikke er forbud mod lovgivning med tilbagevirkende kraft, og at det er et grundlæggende lovgivningsprincip, at en skærpende lov kun tillægges tilbagevirkende kraft, hvis det er bydende nødvendigt. Skatte- og afgiftslovgivningen tillægges af og til tilbagevirkende kraft, og der er her forskellige hensyn, som kan begrunde den tilbagevirkende kraft.

Skærpende afgiftslove tillægges ofte tilbagevirkende kraft til datoen for fremsættelse, da hensynet til at undgå hamstring, eksempelvis af biler med en lavere registreringsafgift, gør det bydende nødvendigt.

Selve beskatningen af fysiske og juridiske personer *kan* betragtes som et løbende retsforhold, men det er vel de færreste, der mener, at eksempelvis selskabsbeskatningsprocenten ikke kan forhøjes for fremtiden, - ingen har forventninger om, at beskatningsgrundlaget eller beskatningsprocenterne er faste størrelser, der ikke kan ændres eller reguleres. Ved erhvervelse af eksempelvis aktier forventes heller ikke, at reglerne om opgørelse af fortjeneste og tab ikke med tiden kan ændres. Ofte fastsættes imidlertid overgangsbestemmelser, hvorefter der indføres særlige "indgangsværdier" for at lempe beskatningen, eller ved at allerede optjente avancer forbliver skattefrie, mens avancer optjent efter lovforslagets fremsættelse bliver beskattet.

Spørgsmålet er, om selve indkomståret skal betragtes som et løbende retsforhold, hvor skatteyderne kan siges at have berettigede forventninger til, at der ikke midt i indkomståret foretages ændringer med virkning for hele indkomståret? Og hvor der heller ikke kan foretages ændringer med virkning for hele indkomståret efter ind-

komstårets udløb, selv om det sker inden selvangivelsesfristens udløb?

Det belyses ved konkrete eksempler i det følgende afsnit, at det ikke forholder sig sådan.

Det afgørende er ikke, *om* et lovforslag har tilbagevirkende kraft, - det afgørende er en samlet vurdering af *hensynet bag og konsekvenserne* af en eventuel lovændring, herunder om lovændringen findes at stride mod skatteydernes berettigede forventninger.

7. Lovforslag med tilbagevirkende kraft

Ved lov nr. 1290 af 20. december 2000 om ændring af pensionsafkastbeskatningsloven blev der foretaget en ændring af skærpende karakter. Ændringen indebar, at livsforsikringsselskaber, der er sambeskattede med et datterselskab, som anvender lagerprincippet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, ikke længere havde mulighed for at konvertere obligationsafkast til aktieafkast med den konsekvens, at moderselskabet alene skulle betale 5 pct. i skat. Moderselskabet skulle i stedet betale 26 pct. i skat.

Skatteministeriet fandt det nødvendigt at give loven virkning fra og med indkomståret 2000, idet den tidligere lov havde den virkning, at der kunne opnås en utilsigtet skattebesparelse på 21 procentpoint, hvilket indebar et betydeligt provenutab for staten.

Loven trådte i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende, dvs. den 22. december 2000. Skatteministeren blev af Folketingets Skatteudvalg anmodet om at redegøre nærmere for lovforslagets ikrafttrædelsesbestemmelse, herunder at indhente Justitsministeriets udtalelse herom (L 51, 2000/2001, bilag 22 og 23).

Justitsministeriet udtalte, at loven må siges at have tilbagevirkende kraft, da loven omfatter dispositioner, der var foretaget i indkomståret 2000, og med virkning fra 1. januar 2000 fortrænger de regler, der var gældende frem til håndhævelsestidspunktet.

Justitsministeriet anførte endvidere, at der ikke af bestemmelsen i grundlovens § 22 kan udledes noget forbud mod at give love tilbagevirkende kraft i den angivne forstand, og at det afgørende for vurderingen af, om en lov bør tillægges tilbagevirkende kraft, vil være, om der foreligger sådanne afgørende hensyn, at tilbagevirkende kraft – på trods af borgernes indretning i tillid til den retstil-

stand, der var gældende på tidspunktet for dispositionens foretagelse – er påkrævet. Justitsministeriet fremhævede i den forbindelse baggrunden for lovændringen, som var at forhindre, at der kunne opnås en utilsigtet skattebesparelse med et betydeligt provenutab for staten til følge.

Ved lov nr. 277 af 13. maj 1998 blev der indført regler om symmetrisk renteberegning ved ansættelsesændringer. Lovforslaget blev fremsat den 26. marts 1998. Loven trådte i kraft dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende og havde virkning for ansættelsesændringer, der blev foretaget den 26. marts 1998 eller senere. Loven er et eksempel på, at der i særlige tilfælde kan lovgives med virkning for afsluttede indkomstår også efter selvangivelsesfristens udløb, hvor der foreligger en helt urimelig retsstilling.

Reglerne tog sigte på ansættelsesændringer for erstatningspligtige sælgere i selskabstømmersagerne, der som følge af erstatningsbetalingen fik nedsat skatteansættelsen, og havde til formål at hindre, at de erstatningspligtige sælgere kunne opnå en rentefordel ved nedsættelse af deres skatteansættelse.

De nye regler havde virkning for tidligere indkomstår (tidligere kaldet skatteår), der var afsluttet på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse. Reglerne fandt alene anvendelse for de sælgere, der endnu ikke havde betalt erstatning, medens sælgere, der havde betalt erstatning under forudsætning af, at de hidtil gældende regler om forrentning var gældende, ikke var omfattet.

Skatteministeren anførte i et svar til Folketingets Skatteudvalg, at “de foreslåede regler har til hensigt at hindre nogle helt urimelige konsekvenser af samspillet mellem de skatteretlige regler om forrentning ved en nedsættelse af skatteansættelsen og de obligationsretlige regler om forrentning ved betaling af pengekrav”.

8. Indgriben i særlige aftaler

I forbindelse med en eventuel justering af de forskellige former for kulbrintebeskatning, er der stillet spørgsmål (S 2945, 2000/2001), om sådanne lovjusteringer i relation til de eksisterende aftaler mellem den danske stat og olieselskaber med koncession i Nordsøen, ikke falder under det retlige begreb ”tilbagevirkende kraft”, såfremt skattejusteringerne ikke er nævnt eksplicit i de gældende aftaler.

Skatteministeren har i sit svar anført, at det antages, at der ikke er statsretlige hindringer for, at en justering af kulbrinteskatteprocenten eller kulbrintefradraget med virkning for fremtidige indkomstår også kommer til at gælde for de nuværende koncessioner. Det afgørende er en samlet vurdering af hensynet bag og konsekvenserne af en eventuel justering af kulbrintebeskatningen, herunder om justeringerne strider mod de nuværende koncessionshaveres berettigedes forventninger.

9. Afslutning

Artiklen har forhåbentligt givet læseren et indblik i, hvad der forstås ved begrebet ”lovgivning med tilbagevirkende kraft”.

Uanset at der statsretligt ikke er noget til hinder for at lovgive med tilbagevirkende kraft, er det klart, at en ”hurtig” virkningsdato stiller større krav til og giver anledning til flere problemstillinger for skatteydere, rådgivere og andre parter, end hvor der er god tid til at sætte sig ind i ny lovgivning.

Derfor overvejes det nøje ved udarbejdelsen af alle lovforslag, om der er behov for at lovgive med tilbagevirkende kraft, og det sikres, at en eventuel tilbagevirkende kraft gøres så lidt indgribende som muligt.

Transferpriser.

I. Resumé

1. Indledning og konklusion.

Formålet med denne artikel er at:

- beskrive karakteren af skatteunddragelser ved ”forkerte” transferpriser,
- vurdere indkomstkattens sårbarhed overfor ”forkerte” internationale transferpriser,
- skønne over omfanget af ”forkerte” internationale transferpriser,
- vurdere Det Økonomiske Råds metode fra 2001 til opgørelse af forkerte transferpriser, hvorefter omfanget kunne være 20 – 40 mia. kr. årligt.

Hovedkonklusionerne er:

- Brug af ”forkerte” transferpriser kan være vanskelig at bevise for myndighederne, men virksomhederne vil ofte påføre sig selv større skade ved brug af ”forkerte” transferpriser på grund af dårligere økonomistyring end de vil spare i skat, i det mindste hvis skatteforskellen er begrænset i forhold til de væsentlige samhandelslande.
- Virkningerne på omfanget af ”forkerte” transferpriser bør indgå i overvejelserne om fastsættelse af skattesatser. For hver procentpoint den danske selskabsskat reduceres i forhold til udlandets vil grundlaget stige med måske 0,5 mia. kr.
- De danske skatteregler overfor ”forkerte” transferpriser er blevet skærpet og er på niveau med udlandets.

- Omfanget af brug af ”forkerte” transferpriser kan ikke gøres op, men grundlag, der netto føres ud af Danmark overstiger næppe netto 5 mia. kr. årligt.

2. Skatteunddragelsers karakter.

Karakteren og omfanget af skatteunddragelser i forskellige former har betydning for såvel skattepolitikken som prioritering af myndighedernes kontrolindsats.

Skatter, der er sårbare over for unddragelser, bør alt andet lige kontrolleres mere intensivt, men selv ved en optimal prioritering af myndighedernes kontrolindsats vil der være forskelle i unddragelsernes omfang for de forskellige skattearter.

Skatter, der er uforholdsmæssigt sårbare overfor unddragelser, er dårlige skatter, og store unddragelser taler isoleret set for, at satsen for skatten reduceres.

De fleste skatter opgøres på grundlag af salg, produktion eller bruttoindkomst fratrukket visse fradrag.

Et fællestræk ved de fleste skatteunddragelser er derfor, at salget bliver underangivet, mens fradragene bliver overangivet.

Fejlangivelserne kan være mere eller mindre simple. For mindre virksomheder, der ofte ikke har en større selvstændig værdi af, at der opgøres et regnskab, vil unddragelserne typisk være i form af, at der slet ikke opgøres et regnskab, eller ved at regnskabet er ført bevidst forkert ved at salg, produktion eller indkomst er udeladt af regnskabet, eller indkøb mv. er indført i regnskabet, selv om de ikke har fundet sted.

I større virksomheder har ejerne en betydelig selvstændig værdi af, at der udarbejdes et retvissende korrekt regnskab. Det skyldes dels, at det er den eneste måde, hvorpå ejerne kan få overblik over den samlede virksomhed dels, at ejerne ønsker at sikre sig, at medarbejdere og medejere ikke misbruger deres betroede stillinger. Med et korrekt regnskab vil myndighederne have forholdsvis let ved at afsløre simple skatteunddragelser.

Karakteren af skatteunddragelser i større virksomheder med egen regnskabsinteresse er derfor ofte en anden. Skatteunddragelserne består ikke i, at der er udeladt salg af regnskabet eller opført for

store indkøb, men i en tvivlsom fortolkning af reglerne eller ved brug af ”forkerte” transferpriser.

3. Transferpriser.

Priser på goder opgøres normalt i et monetært beløb pr. enhed af godet. Markedspriser opgøres som det monetære beløb, som den, der får overdraget et gode (køber), må betale til den, der overdrager godet (sælger). Markedsprisen dannes, når to uafhængige parter med modstridende interesser bliver enige om vilkårene for overdragelsen.

Når goder overføres fra en del af en virksomhed med selvstændig regnskabsopgørelse til en anden del af samme virksomhed også med selvstændig regnskabsopgørelse, skal der bruges en pris. Den pris, der bruges, – transferprisen – afviger fra markedsprisen ved, at den ikke er dannet eller accepteret af to parter med modstående interesser. Det samlede resultat for virksomheden – før skat - er uafhængig af, hvilken transferpris der anvendes.

Hvis skatten ikke afhænger af resultatet af den samlede virksomhed, men af fordelingen af resultatet på de forskellige afdelinger (der beskattes med forskellig sats), får fastsættelsen af transferpriserne en skattemæssig betydning. Skattemæssigt vil det kunne betale sig at overføre overskud fra de afdelinger, hvor overskuddet beskattes med en høj sats, til de afdelinger, hvor overskuddet beskattes med en lav sats. Det kan ske ved at transferpriserne for de varer, der overføres fra højtskatteafdelingen, er lave - og omvendt.

Skattereglerne betyder, at virksomhederne ikke lovligt kan bruge vilkårlige transferpriser ved opgørelse af skattegrundlagene for de forskellige afdelinger. Hovedreglen er, at transferpriserne skal svare til de priser, der ville have været gældende, hvis goderne blev handlet mellem uafhængige parter – *armslængdeprincippet*.

Der hersker imidlertid i praksis en del usikkerhed om, hvad den uafhængige pris ville være. Det gælder især i de tilfælde, hvor godet, der overdrages mellem forskellige afdelinger af virksomheden, ikke også handles på et marked. I disse tilfælde kan der også være en teoretisk usikkerhed om, hvad den korrekte transferpris er.

4. Kan "korrekte" transferpriser altid opgøres af myndighederne.

Der er derfor i en del tilfælde et større eller mindre gråt område, hvor transferprisen ikke er korrekt ud fra virksomhedens egen bedste vurdering, men heller ikke afviger så meget fra det korrekte niveau, at myndighederne har anledning til at betvivle rigtigheden af prisen eller mulighed for at diktere brug af en anden transferpris. Potentielt kan der overføres betydelige beløb ved brug af "forkerte" transferpriser, uden at det i praksis kan fastslås, at der begås ulovligheder.

Selv om virksomheder med afdelinger i lande med forskellige skattesatser "lovligt" (i betydningen ulovlighed, der ikke kan bevises) kan overføre betydelige beløb fra højsatslandene til lavsatslandene og dermed spare skat, er der dog også forhold, der trækker i retning af, at virksomhederne ikke udnytter denne mulighed.

Virksomhederne har nemlig behov for at vide, hvilke produktioner, salg og køb der bidrager til virksomhedens overskud. Denne viden skal centraliseres i en form, så ledelsen kan træffe beslutninger. Ledelsen i virksomheden kan ikke være sikker på, at de forskellige afdelinger eller ansatte selv vil foreslå deres produktion eller stilling nedlagt, hvis de bidrager mere til omkostningerne end til indtægterne, eller at de ved en større indsats kan forbedre virksomhedens resultat.

Virksomheden har derfor selv en interesse i, at der anvendes "korrekte" transferpriser, idet tabet i form af dårligere resultat før skat ved dårlig økonomistyring kan være større end skattebesparelsen ved brug af "forkerte" priser. Det gælder i det mindste for de mange daglige overførsler, der sker mellem de forskellige afdelinger. Sovjetøkonomiens sammenbrud kan således i vid udstrækning forklares ved, at der brugtes utilstrækkelige transferpriser.

For enkelte store poster på regnskabet er det dog muligt at bruge "forkerte" transferpriser, uden at virksomhedens ledelse mister overblikket. Det gælder f.eks. ydelsen på koncerninterne lån og forsikringer og ved fastsættelse af prisen ved overdragelse af store enkeltaktiver herunder dele af virksomheder mellem forskellige søsterselskaber. Her vil der desuden ofte være meget betydelig usikkerhed om den korrekte pris.

5. Hvordan kan brug af ”forkerte” transferpriser begrænses.

Unddragelser gennem brug af ”forkerte” transferpriser kan bekæmpes ad tre veje:

- sats,
- regler, vejledning og kontrol
- sanktioner.

Nedsættelse af selskabsskattesatsen vil være effektiv både i forhold til ikke bevisligt ”forkerte” transferpriser og til bevisligt, men ikke opdagede ”forkerte” transferpriser.

Den danske selskabsskatteprocent ligger på niveau eller under, når man sammenligner med de lande, hvormed Danmark især udenrigshandler – OECD-landene.

En lav selskabsskattesats er således det bedste værn mod et stort omfang af skattebetinget brug af ”forkerte” transferpriser, der fører overskud ud af landet. Modsat kan en lav sats føre til mange sager i udlandet, hvor overskud føres til landet ved brug af ”forkerte” transferpriser. Det er dog næppe det absolutte niveau af brug af ”forkerte” transferpriser, der kan bidrage til at begrunde, at selskabsskatten bør reduceres eller ej, men snarere hvordan niveauet ændres ved ændringer i satsen.

De danske skatteregler mod ”forkerte” transferpriser svarer til reglerne i de andre OECD lande med hensyn til, hvordan ”korrekte” transferpriser skal opgøres, virksomhedernes dokumentationspligt og myndighedernes bevisbyrde.

Kontrolindsatsen kan aldrig for alvor gøre op med grå ” forkerte” transferpriser, hvis der er for store satsforskelle, men det er et realistisk mål, at kontrolindsatsen er så intensiv, at den har en præventiv effekt overfor i det mindste de bevisligt ”forkerte” transferpriser, og begrænser det grå område.

Det kan være betænkeligt at kompensere myndighedernes vanskeligheder med at bevise ”forkerte” transferpriser med særlig skrappe regler og sanktioner. Det gælder både retssikkerhedsmæssigt og økonomisk.

Med reglerne om tvungen sambeskatning med dansk kontrollerede finansielle virksomheder i lavskattelande mv. er der et effektivt værn imod de arrangementer, der ellers ville være enklest at etablere for at spare skat.

6. Opgørelser af omfang af ”forkerte” transferpriser.

Der foreligger meget få forsøg på at opgøre omfanget af skatteunddragelser gennem ”forkerte” transferpriser. Andre skatteunddragelser i Danmark såsom smugling mv. og sort arbejde er der usikre opgørelser af.

Risikoen for blandt andet brug af ”forkerte” transferpriser taler alt andet lige for, at der lægges mindre vægt på selskabsskat i skattestrukturen og mere vægt på andre mere robuste skattekilder samt for et mindre samlet skattetryk. Til brug for en interessant teoretisk beregning af, hvordan vægten bør være mellem moms og indkomstskat, hvis skattesystemet skal optimeres ud fra givne forudsætninger, har Gordon og Nielsen (1997) søgt omfanget af blandt andet skattebetinget transfer pricing opgjort. Det Økonomiske Råd (DØR (2001) har med udgangspunkt i artiklens metode søgt omfanget opgjort for 1995-1997. Det kan dog meget vel være udtryk for en overfortolkning af DØR (2001) beregningerne, når DØR (2001) tilskrives at mene, at omfanget af ”forkerte” transferpriser i dansk disfavour skulle være 20-40 mia. kr., jf. at DØR (2001) alene anviser transfer pricing som en af flere af vejene, hvorigennem der unddrages skattegrundlag vedrørende udenrigstransaktioner.

Metoden går ud på at beskrive den bogholderimæssige sammenhæng mellem momsgrundlaget - der svarer til forbruget - og et særligt indkomstskattegrundlag, hvor der er straksfradrag for investeringer.

Set overordnet er forbruget lig indkomsten fratrukket overskud på handelsbalancen.

Der kan således etableres en entydig sammenhæng af følgende udseende:

- (1) Fuldt momsgrundlag = indkomstskattegrundlag – overskud på handelsbalancen + andre korrektioner.

For store dele af såvel momsgrundlag som for indkomstskattegrundlag er der sammenfald. Det gælder således for danske virksomheders salg til forbrug på dansk område. Skatteunddragelser på dette område vil derfor reducere såvel momsgrundlag som skattegrundlag opgjort ud fra fiskalstatistikken lige meget.

Derimod vil unddragelser gennem brug af ”forkerte” transferpriser i udenrigsomsætningen alene reducere indkomstskattegrundlag,

mens modsat smugleri/grænsehandel alene påvirker momsgrundlag.

Ved i videst muligt omfang at anvende fiskalstatistikken og regnskabsstatistik ved opgørelsen af ligningen kan eventuelle forskelle på opgørelsen af venstre side og højre side ud fra DØR (2001) hypotese bruges til at opgøre omfanget af ”forkerte” transferpriser, idet der dog også understreges en betydelig usikkerhed i metoden.

Metoden kan dog ikke anvendes til opgørelse af brug af ”forkerte” transferpriser. Det skyldes, at vel vil underangivelse af f.eks. eksport med 50 mia. kr. ikke påvirke venstresiden – momsgrundlaget - og påvirke højre side – indkomstskattegrundlaget - , men underangivelsen vil også påvirke korrektionerne – handelsbalanceoverskuddet - på højreside lige så meget.

Forskelle i opgørelsen af venstreside og højreside vil derfor aldrig kunne være udtryk for omfanget af brug af ”forkert” transfer pricing eller omfanget af tilvæksten på sorte konti i udlandet. Det være sig ved nye indskud eller påløbne afkast.

Et overslag af omfanget af indkomst, der overføres fra Danmark til udlandet, på 20-40 mia. kr. via brug af forkerte transferpriser kan således ikke dokumenteres ved sådanne opgørelser, og nettoomfanget er sandsynligvis væsentligt mindre. Omfanget er næppe over 5 mia. kr. netto.

II. Skatteunddragelser gennem brug af ”forkerte” transferpriser.

1. Indledning.

Sort arbejde, smugleri og andre skatteunddragelser påkalder sig sammen med lovlig skatteplanlægning med rette stor interesse i skattepolitikken. Skatter, der er specielt udsatte for omgåelser, er dårlige skatter. Dels vil skatterne ofte forfejle et eventuelt fordelingsmæssige mål, dels vil omgåelserne føre til forvriddningsomkostninger samt ekstra store administrative omkostninger for såvel myndigheder som for skatteyderne, herunder også for de lovlydige på grund af større kontrolintensitet.

Ved vurdering af, hvor høj satsen skal være for de forskellige skattearter, bør derfor også indgå en vurdering af de forskellige skatters sårbarhed over for unddragelse og snyd mv. Man kan komme

et godt stykke af vejen ved vurderingen ud fra en analyse af , hvor let eller svært det vil være at kontrollere henholdsvis sløre forskellige skattegrundlag og omkostningerne herved, men ofte kan der være langt fra overvejelserne til virkeligheden. Der bør derfor også forsøges opgjort det faktiske omfang af omgåelser.

I sagens natur kan man ikke ud fra de oplysninger, myndighederne får stillet til rådighed af skatteyderne, opgøre unddragelserne. Man kan højst forvente en opgørelse af de afslørede unddragelser eller uregelmæssigheder. Der er dog en usikker teoretisk sammenhæng mellem de afslørede beløb og de unddragne beløb under en række mere eller mindre realistiske forudsætninger.

Da der ikke nødvendigvis er en fast sammenhæng mellem de afslørede unddragelser og det samlede omfang af unddragelserne, kan man ikke forvente, at myndighederne er bedre til at vurdere det samlede omfang af unddragelserne end andre. Til brug ved prioriteringen af kontrolindsatsen har myndighederne ikke behov for at kende det samlede omfang af unddragelserne, men alene hvordan kontrolresultaterne ændres ved ændringer i kontrolindsatsen.

Man kan måske endog også være forbeholden overfor myndighedernes egne vurderinger af omgåselsernes omfang. På den ene side kan man have myndighederne mistænkt for at undervurdere omgåselsernes omfang for at komme kritik af, at kontrolindsatsen er ineffektiv, i forkøbet, mens man også i visse tilfælde kan have myndighederne mistænkt for at overvurdere omgåselsernes omfang for, at myndighederne kan argumentere for, at få stillet flere økonomiske ressourcer til rådighed i kontrolarbejdet eller få bedre kontrolbeføjelser.

Det er imidlertid ikke alene myndighedernes opgørelser, man kan have forbehold overfor. Opgørelser foretaget af erhvervsorganisationer direkte eller indirekte kan i visse tilfælde give anledning til mistanke om, at unddragelserne overvurderes ud fra organisationens forventning om, at påvisning af store unddragelser vil føre til lavere satser. Modsat kan organisationer mistænkes for at bagatellisere unddragelserne omfang for at forhindre skærpet kontrol og skærpede kontrolbeføjelser.

Hvis der ikke er forholdsvis pålidelige opgørelser af unddragelserne omfang fra uafhængige forskere, bør Skatteministeriet forsøge at opgøre omfanget, herunder baggrunden for opgørelserne således at der er et bedre beslutningsgrundlag for skattepolitikken.

Rockwool Fondens Forskningsenhed har dog foretaget opgørelser af omfanget af sort arbejde (1994, 1995 og 1997), der sandsynligvis indenfor usikkerheden er en præcis opgørelse. Ligeledes har der været usikre overslag over virkningen på sort arbejde ved indførelse af hjemmeservice og lavere beskatning af beskæftigede ved serviceydelsesproduktion eller lavere moms på serviceydelser.

Den mindste del af grænsehandlen er unddragelse, men grænsehandlen kan have samme virkning på afgiftspolitikken som egentlige smuglerier. Skatteministeriet har i rapport om Grænsehandel 2000 opgjort handlen.

På kapitalindkomstområdet foreligger der imidlertid ikke nogen videre præcise opgørelser i det mindste for Danmark. DØR (2001) har i foråret 2001 offentliggjort et bud på omfanget af omgørelser ved forkerte transfer priser ud af Danmark. Overslaget er et resultat af egne undersøgelser på baggrund af et teoretisk forarbejde af Gordon & Nielsen (1997), der argumenterer for, at der er flere områder, hvor man kan unddrage skat herunder ved skattebetinget transfer pricing ved indkomstbeskatning end ved indirekte forbrugsbeskatning. Denne betragtning kan være rigtig nok. I artiklen søges omfanget af transfer pricing undragelser foretaget af danske virksomhedsejere opgjort ved at sammenligne de selvangivne momsgrundlag med de selvangivne indkomstskattegrundlag/regnskaber. I teorien er der entydig sammenhæng mellem momsgrundlaget og indkomstskattegrundlaget efter en del korrektioner.

Gordon & Nielsen og siden DØR (2001) fandt dog, at der var en manko mellem det momsgrundlag virksomhederne angav til myndighederne og skattegrundlaget, også efter at man havde foretaget de nødvendige korrektioner.

Mankoen blev opgjort til ca. 15 mia. kr. i 1992. I DØR (2001) beregninger er mankoen på 20-40 mia. kr. p.a. i 1995-97. Mankoen blev forklaret med enten usikkerhed i tallene, der ikke har været søgt bagatelliseret af forfatterne, eller at der sket en indkomsttransformation gennem international skattebetingede transferpriser. Der nævnes også sorte konti i udlandet som en forklaring på mankoen.

I resuméet i DØR (2001) tages der dog ikke videre forbehold overfor usikkerheden, og mankoen på 20 – 40 mia. kr. præsenteres som et overslag over omfanget af indkomst, der flyttes fra dansk beskatning til udenlandsk beskatning gennem ”forkerte” transferpri-

ser. Da resuméer nødvendigvis skal være kortfattede, fremstår konklusioner heri ofte lidt for bombastiske. DØR (2001) vurdering bør citeres med de forudsætninger og forbehold, der gøres i teksten.

2. Fællestræk og forskelle ved skatteunddragelser for forskellige virksomhedstyper.

Man kan dele skatterne op efter, om grundlaget for skatterne er en strøm eller en beholdning. Hvis grundlaget for skatten er en strøm, udgør skattegrundlaget en bestemt aktivitet gennem en periode, mens grundlaget for en skat på en beholdning tager udgangspunkt i forholdene på et bestemt tidspunkt.

I udviklede samfund som det danske kommer langt det største provenu fra skatter, der hovedsagligt har en strøm som grundlag

Skattegrundlaget for en strømskat ser således ud:

Skattepligtig salg eller produktion ÷ fradragsberettiget køb eller forbrug

Ligeledes gælder det for langt de fleste skatter, at det er skatteyderen, der skal selvangive grundlaget til myndighederne. Myndighederne har efterfølgende mulighed for at kontrollere, om angivelsen af grundlaget er korrekt.

I langt de fleste tilfælde vil en skatteunddragelse derfor være i form af, at skatteyderen underangiver bruttosalg eller produktionen eller overangiver fradrag.

Normalt vil myndighederne alene modtage en summarisk opgørelse af skattegrundlaget eventuelt alene det samlede nettogrundlag eller det samlede bruttogrundlag samt de samlede fradrag.

Der vil da oftest være et krav om, at der hos skatteyderen foreligger et samlet regnskab udarbejdet efter bogføring af indtægts- og udgiftsbilag samt visse vurderinger. Der er også oftest krav om, at bogføringsmaterialet i form af fakturaer, arbejdsedler, måleresultater, kasseopgørelser og modtagelseskvittering, alt behørigt attestet og revideret, forefindes i virksomheden og kan stilles til rådighed for myndighedernes kontrol. Tilstedeværelsen af regnskab mv. kan allerede følge af anden lovgivning end skattelovgivning. Yderligere vil skatteyderne i egen interesse ønske de økonomiske forhold belyst, ikke kun for at kunne svare den rigtige skat efter lov-

givningen, men også for at have et overblik over virksomhedens status og resultat og for at væge sig mod svindel, underslæb og lignende fra leverandører, kunder, ansatte og medejere. Mange gange indeholder det regnskab, virksomheden frivilligt udarbejder til eget brug, langt flere oplysninger, end skattemyndighederne forlanger, og det sker, at krav om anden indretning af regnskabet fra myndighedernes side snarere modtages som et godt råd, som man i egen interesse vil følge, end som et overflødig påbud.

Skatter og afgifter, der lægges på grundlag, hvor virksomheden selv har en interesse i at belyse udviklingen i regnskaber mv., er alt andet lige lettere at kontrollere end skatter, der hviler på grundlag, hvor virksomheden ikke selv har en interesse i at foretage en bogføring af grundlaget.

3. Karakter af skatteunddragelser i virksomheder med og uden egen regnskabsinteresse.

Der er en ofte stor forskel mellem skatteunddragelsernes karakter i virksomheder, der af egen interesse udarbejder gennemsigtige regnskaber og i virksomheder, der ikke har en sådan interesse.

I enkeltmandsvirksomheder og husholdninger har skatteyderen ikke samme behov som i større virksomheder for, at der holdes regnskab med, at ansatte og medejere ikke misbruger betroede stillinger til at berige sig på ejerens bekostning. Skatteyderen kan også uden regnskab have overblik over virksomheden.

I sådanne virksomheder uden ”regnskabsinteresse” vil skatteunddragelsen typisk være i form af:

- Der afleveres slet ikke angivelse af skattegrundlag til myndighederne.
- Der afleveres angivelse, men angivelsen lader sig ikke dokumentere ved regnskab eller lignende.
- Der afleveres angivelse, og angivelsen lader sig dokumentere ved et regnskab, men regnskabet er mangelfuldt ved, at visse skattepligtige indtægter ikke indgår i regnskabet, mens der er bogført visse fiktive udgifter.

Unddragelsen er således simpel f.eks. i form af, at der modtages en indtægt uden at denne bogføres. Der udstedes heller ikke faktura.

I virksomheder med interessekonflikter mellem de beskæftigede og ejerne vil en betroet medarbejder, der beholder kundernes betaling for en vare eller ydelser, uden at indtægten bogføres, ikke alene snyde skattemyndighederne, men også ofte ejeren. Ejeren har derfor som udgangspunkt en interesse i, at der er regnskabs- og kontrolsystemer. En gang imellem vil det dog også forekomme, at ejeren stiltiende accepterer, at de ansatte lader en del af indtægten fra salg af virksomhedens varer eller ydelser gå uden om regnskabet. Det gælder f.eks. drikkepenge i visse virksomheder. Regnskab og bilag kan også være nødvendige, hvis der opstår tvister med kunder eller leverandører

Et andet formål med regnskabet – nemlig at dokumentere kreditværdighed og eventuelt begrunde en høj salgspris for virksomheden - kan også være fraværende, hvis det er almindeligt kendt, at der er rige muligheder for sorte indtægter i branchen.

For virksomheder, der har ”regnskabsinteresse”, har unddragelserne sjældent samme simple karakter, om end det vel kan tænkes, at der for få betroede medarbejdere i ledelsen af virksomheden kan være en accept fra ejeren af, at medarbejderne i et vist omfang sælger virksomhedens varer og ydelser uden at gøre rede herfor overfor virksomheden eller lader helt private udgifter betale over virksomhedens regnskab.

I virksomheder med regnskabsinteresse har unddragelserne mere følgende karakter.

- Der afleveres angivelse. Angivelsen er dokumenteret ved regnskab, der lader sig stemme af med betalingsbevægelser på bankkonti etc., men visse af de skattepligtige indtægter er fejlagtigt eller svigagtigt bogført på konti, der omfatter indtægter, der lovligt er skattefrie, mens visse af de ikke fradragsberettigede udgifter bogføres på konti, der omfatter fradragsberettigede udgifter.

Alle de faktiske fysiske strømme er således omfattet af regnskabet og ingen betalingsstrøm er udeladt fra regnskabet, men visse af strømmene er efter mere eller mindre berettiget fortolkningstvivel omdøbt fra høj sats til lav sats vedrørende indtægterne, og modsat vedrørende fradragene.

- Der afleveres angivelse. Angivelsen er dokumenteret ved regnskab, der lader sig stemme af, alle indtægter og udgifter

er bogført på korrekte konti, men der er anvendt ”forkerte” priser i visse af tilfældene – skattebetinget transfer pricing.

4. Transferpriser.

Priser på goder opgøres normalt i et monetært beløb pr. enhed af godet. Markedspriser opgøres som det monetære beløb, som den, der får overdraget godet (køber) må betale til den, der overdrager godet (sælger). Markedsprisen dannes, når to uafhængige parter med modstridende interesser bliver enige om vilkårene for overdragelsen.

Når goder overføres fra én del af en virksomhed med selvstændig regnskabsopgørelse til en anden del af samme virksomhed, også med selvstændig regnskabsopgørelse, skal der bruges en pris. Den pris, der bruges – transferprisen eller den interne afregningspris – afviger fra markedsprisen ved, at den ikke er dannet eller accepteret af to parter med modstående interesser. Det samlede resultat for virksomheden – før skat - er uafhængig af, hvilken transferpris der anvendes.

Transferpriser er således ofte uundgåelige og som udgangspunkt en neutral beskrivelse af en regnskabsmæssig teknik til fordeling af virksomhedens resultatet på virksomhedens forskellige afdelinger.

Det er således misvisende at fremføre, at der sker skatteunddragelser ved transfer pricing, eller at transfer pricing i sig selv er odiøst. Det kommer kun på tale, hvis der bruges ”forkerte” transferpriser.

Transfer pricing forbindes i skattelovgivningen snævert med handel mellem to beslægtede selskaber i forskellige lande, men anvendelse af ” forkerte” priser er i sin natur et langt mere udbredt fænomen herunder i indlandet.

Som et eksempel kan nævnes frynsegoder, hvor virksomheden sælger goder, virksomheden har erhvervet og fradraget, til ansatte til en kunstig lav pris eventuelt nul. Ud over frynsegoder som fri bil, telefon, aviser er f.eks. kost og logi til ansatte principielt omfattet af ”forkerte” priser.

Efter principperne i den danske skattelovgivning begår virksomheden ikke nødvendigvis noget forkert ved at sælge goder og tjenester til ejer og ansatte til en kunstig lav pris. Derimod kan der være regler, hvorefter køberne af de billige goder skal forhøje deres ind-

komst med forskellen mellem den faktiske pris, der er betalt til arbejdsgiver/egen virksomhed og markedsprisen, der eventuelt er fastsat ved mere eller mindre firkantede regler.

Man kunne også forestille sig reglerne indrettet således, at virksomheden skulle indtægtsføre gaveelementet ved frynsegoderne, mens modtagerne var skattefrie, men hvis virksomhedens skatteprocent er forskellig fra modtagerens, ville man ikke opnå den ønskede fordelingspolitisk begrundede sammenhæng mellem de personlige skatteyderes indkomst og skattebetalingen.

Når der handles mellem to beslægtede selskaber er der imidlertid andre hensyn at tage. Eksempelvis kan man forestille sig, at en virksomhed i Danmark, hvor skatteprocenten er 30 pct., sælger til et søsterselskab i et land, hvor skatteprocenten er 0 pct. Her vil indkomsten i det land, der køber en vare fra et søsterselskab kunstigt billigt, næsten automatisk blive så meget højere som den ubegrundede rabat udgør. Hvis man brugte den almindelige regel om, at det ikke havde nogen skattemæssige konsekvenser for den virksomhed, der solgte billigt, ville det være helt legalt at overføre en ubegrænset del af overskuddet fra almindelig beskatning til et land med nul eller meget lav beskatning. Skattebetinget transfer pricing i snæver forstand eller handel til kunstige priser mellem beslægtede selskaber stiller således andre krav til skattelovgivningen end f.eks. frynsegoder.

Man kan også forestille sig, at der handles til forkerte priser mellem ikke-beslægtede selskaber med henblik på at unddrage skat, nemlig ved betingede handler eller byttehandler.

Virksomheden i Danmark kan således aftale med en fremmed virksomhed i f.eks. Tyskland, at den tyske virksomhed kan købe varer, der normalt har en værdi på 1 mill. kr. for 0,1 mill. kr. under forudsætning af, at den tyske virksomhed samtidig køber en næsten værdiløs ydelse eller giver et bidrag til et søsterselskab eller ejerens private konto i et lavskattelands for visse konsulenttydelser. Sådanne omgørelser i den helt grove form vil ikke indgå under begrebet ”forkerte” transferpriser, men som omfakturering.

Det bliver imidlertid et transferprisspørgsmål, hvis der er usikkerhed om værdien af den vare eller ydelse, der sælges betinget fra et udenlandske søsterselskab. Som et eksempel til illustration kan nævnes, at der fra det danske selskab sælges en motorblok, der alene kan anvendes ved brug af et stempel fra det udenlandske sø-

sterselskab, mens stemplet fra det udenlandske søsterselskab alene kan anvendes sammen med en motorblokken fra det danske selskab. Værdien af den samlede motor er væsentlig højere end for motorer med samme ydelse på grund af ekstraordinær god brændstoføkonomi. Hvis motorblokvirkosomheden ligger i et højskattelands, mens stempelfabrikken ligger i et lavskattelands kan den samlede virksomhed lade den samlede fortjeneste dirigere hen til stempeleafdelingen ved at forlange og få en højere pris på de særlige stempler end for andre almindelige stempler, mens motorblokken sælges til samme pris som andre motorblokke.

Unddragelse gennem ”forkerte” transferpriser i snæver forstand afviger således fra de øvrigt nævnte unddragelser ved, at myndighederne ikke kan fastslå, at der har fundet en skatteunddragelse sted gennem at bevise, at de fysiske varestrømme eller bogførte betalingsstrømmene er anderledes end de opgivne eller at der har været lagt en forkert juridisk fortolkning af skattereglerne til grund for konteringen af indtægter eller udgifter.

5. Vanskeligheder ved at opgøre korrekte transferpriser.

Ved transfer pricing i snæver forstand altså ved handel mellem beslægtede selskaber herunder ved kombineret salg fra beslægtede selskaber til uafhængig part, er det sjældent muligt entydigt at fastslå, hvad den helt korrekte transferpris er ved en given handel. Der kan oftest alene fastslås et mere eller mindre bredt interval indenfor hvilket, man ikke kan afvise, at den korrekte transferpris befinder sig. Priser på givne varer varierer nemlig ofte både over tid og leveringssted. På et givet tidspunkt kan tilsyneladende identiske varer, f.eks. øl på værtshuse, have forskellig pris, alt efter om det er det ene eller andet værtshus, hvornår det enkelte værtshus har happy hour etc. Tilsvarende kan prisen på en given vare variere betydeligt over tiden. Når beslægtede selskaber handler indbyrdes, gælder det endvidere ofte, at der er tale om råvarer, halvfabrikata eller produktionsudstyr, hvor der ikke er andre aftagere/kunder end de beslægtede virksomheder. Man kan således ofte ikke gå ud og konstatere en forskel i prisen på en vare, der sælges til beslægtede selskaber og til uafhængige aftagere, fordi eneste aftager er det beslægtede selskab.

Er prisen således indenfor det usikre interval er der ikke tale om skatteunddragelser, men eventuel om skatteplanlægning. ”Forkerte” transferpriser omfatter såvel afvigelser fra det ”korrekte” niveau indenfor det usikre interval som egentlig bevislige unddragelser.

Beslægtede selskaber, der handler indbyrdes har – når man i første omgang ser bort fra skatten - selv en interesse i at bogføre varer, der handles eller overføres indbyrdes mellem søsterselskaber i samme koncern til korrekte transferpriser. Set ud fra et normalt virksomhedsøkonomisk synspunkt er korrekte transferpriser lig marginalomkostningerne. Marginalomkostningerne ved et salg til et søsterselskab er lig den pris virksomheden går glip af ved at sælge til søsterselskabet i stedet for til en anden virksomhed. Hvis de marginale produktionsomkostninger er højere er det dog denne der skal bruges. I marginalomkostningerne kan således godt indgå et element af nettofortjeneste, som man alternativt kunne have opnået.

Virksomhederne har i deres økonomistyring en interesse i at følge med i, hvilke afdelinger der er profitable, og hvilke afdelinger der giver underskud. Ikke sjældent giver det sig udslag i, at forskellige afdelinger i samme virksomhed gøres til selvstændige resultat- eller profitcentre, hvor den lokale ledelse vurderes snævert ud fra afdelingens opgjorte overskud. Ledelsen har helt frie muligheder for at købe det billigste sted i markedet også selv om det erkendes, at såvel søsterselskab som konkurrent til søsterselskab har en positiv variabel nettoavance ved handlen.

Grunden til at visse virksomheder alligevel har interne retningslinier, der gør det til krav at købe ubetinget billigst uden skelen til leverandøren, er, at virksomheden vurderer, at gevinsten ved markeds- eller prisstyring af indkøb overstiger de kortsigtede tab for koncernen ved, at søsterselskaber mister overskudsgivende ordrer.

Selv om koncernen har valgt at gøre de enkelte dele til selvstændige profitcentre, vil der imidlertid fortsat være koncerninterne handler, hvor det er nødvendigt at anvende fastsatte transferpriser, idet der i sagens natur alene er en udbyder/aftager. Igen vil virksomhederne ofte have en interesse i – når man ser bort fra skat - , at disse priser fastsættes korrekt for at kunne identificere de profitable og uprofitable dele af virksomheden. Der er imidlertid ikke en enkel metode eller skole til fastsættelse af korrekte transferpriser, som er alment anerkendt blandt eksperter i virksomhedsøkonomi, og emnet er udsat for fortsat forskning.

Hvis f.eks. det udenlandske søsterselskab producerer en vare, der er patent på, mens det danske søsterselskab står for salget, kan man argumentere for, at den korrekte transferpris bør være de marginale produktionsomkostninger i det udenlandske selskab. Kun når de

marginale produktionsomkostninger indgår i det danske selskabs kalkulationer, vil det danske selskab kunne fastsætte prisen på det danske marked således, at de to selskaber samlet set får størst fortjeneste.

Hvis det danske selskab imidlertid var selvstændigt, ville produktionsselskabet ikke sælge til de marginale produktionsomkostninger, men til en væsentlig højere pris. Blandt danske handelsselskaber ville der være konkurrence om at få lov til at sælge det udenlandske produkt, og konkurrencen ville føre til, at overskuddet i det danske handelsselskab samlet set ville være beskedent. Det optimale for det udenlandske selskab ville være at melde marginalomkostningen ud som pris og herefter spørge, hvor meget forskellige danske handelsselskaber er villige til at betale for retten til at sælge produktet på det danske marked. Denne betaling ville være i form af et fast årligt beløb, der eventuelt kunne reguleres med større mellemrum. Man kunne også forestille sig, at betalingen udover marginalomkostningerne var i form af en (stor) andel af den rene profit, hvis denne måtte kunne lade sig opgøre eller isolere. Det kan være meget omstændeligt at forhandle sådanne priser mellem uafhængige parter, og en af grundene til, at produktions- og salgsselskab ejes af samme koncern kan netop være, at undgå sådanne kostbare forhandlingsomkostninger.

I dette eksempel vil hovedparten af overskuddet være placeret i det udenlandske selskab.

Man kunne også imidlertid også forestille sig, at det danske søsterselskab i forvejen står meget stærkt på det danske marked med et veludbygget distributionsnet, og hvor det ikke koster det danske søsterselskab særligt meget ekstra også at distribuere det udenlandske søsterselskabs produkt i modsætning til andre danske distributionselskaber, der alternativt kunne distribuere varerne fra det udenlandske selskab. I de andre selskaber er omkostningerne væsentligt højere. Hvis parterne i dette tilfælde var uafhængige, ville en stor del af overskuddet fra salget i Danmark af det udenlandske produkt ligge i det danske selskab.

Man kan således ikke alene ud fra en undersøgelse af omkostningerne og regnskaber mv. bestemme, hvordan overskuddet fra den samlede handel vil skulle fordeles, da det kræver en nøjere vurdering af markedsforholdene. Det gælder i sær, hvis der er tale om overnormale overskud.

Selv om man således næppe kan pege på en enkel generel mekanisk metode til fastsættelse af ”korrekte” transferpriser ved alle koncernforbundne handler, skal det understreges, at virksomhederne selv har en egen interesse i identificere den korrekte pris, men at der kan være vanskeligheder herved.

Tilstedeværelsen af skat påvirker virksomhedernes interesse i at søge de ”korrekte” priser anvendt. Hvis skattebelastningen af overskud i et selskab således er større end skattebelastningen af overskud i et andet selskab, vil koncernen have en interesse i at forsøge overskuddet flyttet fra højskatteselskabet til lav skatteselskabet. Det kan ske gennem:

- Ændring af koncerninterne retningslinier og metoder for fastsættelse af transferpriser, men hvor afdelingerne fortsat har valgfrihed mellem at købe hos uafhængigt selskab, hvis det kan tilbyde lavere pris end den beregnede transferpris.
- Mere diskretionære diktater fra koncernledelsen af transferpriser på større handler mellem datterselskaberne eller mellem holdingselskabet eller det centrale finansieringsselskab og datterselskaberne.
- Duale priser: Én til handler, én til regnskabet.

Hvis ændringen i retningslinierne har som konsekvens, at priserne på højskattelands salgsvare falder, vil lavskattelands overskud automatisk stige samtidig med, at salget i mængde fra højskattelands stiger. Så længe priserne fra højskattelands er over marginalomkostningerne, vil der endog ske en samlet stigning i koncernens overskud før skat.

Hvis ændringen i retningslinierne har som konsekvens, at salgspri-
serne fra lavskattelands stiger, vil resultatet være mere usikkert. Hvis mængderne, der handles indbyrdes i koncernen er uændrede, vil der blive ført overskud fra højskattelands til lavskattelands, men hvis de lokale ledelser må vælge at købe, hvor det er billigst, vil søsterselskaber i højskattelands købe mindre mængder i lavskattelands, og virksomhedens samlede overskud før skat vil falde. Forhøjelse af transferpriser i lavskattelandsene over de variable omkostninger giver således ikke nødvendigvis koncernen ekstra overskud, men nok mindre skat.

For at sikre sig mod sådanne reaktioner kan koncernen også bestemme, at selskaber i højskattelands skal købe fra lavskattelands, også selv om lavskattelands på papiret er dyrest. Herved har kon-

cernen sikret sig, at der flyttes et givet overskud fra højskattelandet til lavskattelandet, men samtidig risikerer koncernen, at omkostningerne ved produktionen i lavskattelandet er større end priserne ved alternative indkøbsmuligheder og i yderste konsekvens, at virksomheden taber mere på for store omkostninger ved produktion/anskaffelse af rå- og hjælpestoffer, end man sparer i skat.

6. Dilemma mellem gennemsigtig økonomi og lav skat ved "forkerte" transferpriser.

Dilemmaet kan illustreres ved et eksempel, hvor en bilfabrik, der ligger i et land med 30 pct. selskabsskat, kan købe dæk hos søsterselskab, der ligger i et land med 25 pct. skat eller fra en uafhængig virksomhed. Der skal bruges 1 mill. dæk om året.

Eksempel på virkningerne af brug af rigtige og forkerte transferpriser.

	Der handles frivilligt mellem søsterselskaber ved korrekt transferpris.	Der handles tvungent mellem søsterselskaber ved forkert transferpris.	Der handles frivilligt mellem søsterselskaber ved korrekt transferpris.	Der handles frivilligt mellem søsterselskaber ved forkert transferpris.	Der handles tvungent mellem søsterselskaber ved forkert transferpris.
	Lavskattelands lave omkostninger		Lavskattelands høje omkostninger		
Omkostninger ved køb af dæk fra uafhængig leverandør. Kr./dæk	150	150	150	150	150
Søsterselskabs omkostninger. Kr./dæk	140	140	160	160	160
Transferpris	150	200	150	200	200
Søster "dæk" selskabs overskud før skat mill. kr.	10	60	0*	0*	40
Søster "bil" selskabets overskud før skat mill. kr.	140	90	140	140	90
Skat i "dæk" selskab mill. kr.	2,5	15	0	0	10
Skat i "bil" selskab mill. Kr.	42	27	42	42	27
Samlet overskud efter skat mill. kr.	105,5	108	98	98	93

*Der købes ikke dæk fra søsterselskab, der lukker.

Udgangspunktet er, at søsterselskab "dæk" i lavskattelands med lave omkostninger har et overskud på 10 kr. pr. dæk, hvis søsterselskab "bil" køber til samme transferpris, som dæk koster ved køb fra uafhængig leverandør efter forhandling og kvantumsrabat- ægte armslængdepris. Begge afdelinger er profitable, hvilket viser sig ved, at begge afdelinger giver overskud ved korrekt transferpris. Koncernledelsen kan nu beslutte, at transferprisen sættes 50 kr./dæk højere end prisen fra uafhængig leverandør under henvisning til en ikke betydende teknisk forskel. De 200 kr./dæk er prisen uden kvantumsrabat fra den uafhængige leverandør. Hvis søstersel-

skab "bil" frit kan købe, hvor det er billigst, vil "bil" købe hos den uafhængige leverandør, og dæk må sælge til en uafhængig køber, der dog måske kun vil give 148 kr./dæk. Koncernen taber således ved forkerte transferpriser, hvis afdelingerne kan handle frit. Hvis ledelsen derimod tvinger afdelingerne til at handle til den forkerte transferpris, flyttes der et overskud på 50 mill. kr. fra højskattelandet til lavskattelandet, og koncernen øger sit overskud efter skat med 2,5 mill. kr., der udgør skatteforskellen - 5 pct. - mellem de to lande og det overflyttede overskud.

Der sker nu en stigning i omkostningerne ved at fremstille dæk hos søsterselskab "dæk" til 160 kr. Hvis der brugtes korrekte transferpriser, ville "dæk" lukke, og overskuddet efter skat ville være på 98 mill. kr. for "bil". Hvis der bruges forkerte transferpriser og søsterselskaberne kunne handle frit, ville "dæk" også lukke og overskuddet vil være på 98 mill. kr. Hvis der derimod anvendtes forkerte transferpriser, ville "dæk" fremstå som en profitabel virksomhed, og koncernledelsen vil ikke have baggrund for at lukke "dæk", men koncernen kunne have sparet 10 mill. kr. før skat ved at købe hos uafhængig leverandør. Efter skat er tabet 7,5 mill. kr. ved at vedblive med at producere på "dæk", der er 5 mill. kr. større end skattegevinsten på 2,5 mill. kr. ved at overføre 50 mill. kr. i overskud fra "bil" til "dæk"

Brug af forkerte transferpriser kan således føre til netto større tab for virksomhederne, selv om der spares skat.

Det kan også vises, at virksomhederne vil træffe forkerte beslutninger, hvis det er højskattelands priser, der kunstigt reduceres.

7. Sandsynligvis mindre omfang af "forkerte" transferpriser i almindelig varehandel.

Der er mindre risiko for, at virksomheden selv netto skades af det tågesløv over de reelle forhold, man forsøger at kaste ved "forkerte" transferpriser, hvis virksomhederne vælger at fastsætte kunstige transferpriser på få store transaktioner i stedet for på de tusindvis af mindre varesendinger, der kan foregå mellem søsterselskaberne. I praksis er varebevægelserne til og fra egentlige skattelylande meget begrænsede. De store varestrømme foregår internt i OECD landene, hvor Danmarks selskabsskattesats ligger i den lave ende.

De virksomhedstyper, som internationale koncerner placerer i skattelylande, er sjældent virksomheder med mange ansatte eller virk-

somheder med fysisk produktion, men snarere virksomheder af finansiel art, koncernforsikringselskaber, holdingselskaber eller virksomheder, der ejer større aktiver f.eks. skibe og fly. For danske internationale koncerner, er der i øvrigt ikke nogen skattemæssig fordel ved at overføre overskud til finansielle selskaber i skattelylande, da overskuddet herfra ifølge reglerne om tvungen sambeskatning skal sambeskattes med overskud fra Danmark.

Der er dog ikke samme effektive værn for så vidt angår udenlandske koncerner samt rederier og luftfartsselskaber mv. med selskaber i skattelylande.

Selv om brug af ”forkerte” transferpriser som skatteplanlægningsværktøj eller direkte unddragelse samlet set er uinteressant for hovedparten af udenlandstransaktionerne, er der dog ikke så meget tvivl om, at det foregår i Danmark. Overskud flyttes såvel ind som ud af Danmark.

8. Skatteregler, der søger at hindre brug af ”forkerte” transferpriser.

De forskellige skattemyndigheder er selvfølgelig opmærksomme på, at fastsættelsen af transferpriser har skattemæssige konsekvenser.

Der er derfor fastsat regler, der begrænser virksomhedernes adgang til frit at anvende transferpriserne, som de har lyst til, ved opgørelsen af det skattepligtige overskud. Som nævnt er der forskellige teoretiske metoder, som virksomhederne ud fra styringsmæssige overvejelser kan anvende til fastsættelse af transferpriser.

Det ville derfor give anledning til uholdbare situationer, hvis forskellige landes skatteregler blev fastsat ud fra forskellige metoder. Der er derfor gennem OECD udarbejdet retningslinier for, hvilke metoder skattemyndighederne kan benytte. Metoderne tilstræber at nå frem til de transferpriser, virksomhederne selv ville være nået frem til, hvis de ikke havde taget hensyn til skat, og virksomhederne ønskede at få retvissende og korrekte regnskaber for de enkelte afdelinger. Hovedprincippet er, at priserne skal fastsættes som ved handel mellem uafhængige parter – armslængdeprincippet. Der er således ikke modstrid mellem skattemyndighedernes krav om indretning af interne transferprisregler i koncerner og koncernernes egne ønske om et optimalt system ud fra en økonomistyringsbetragtning. Det er en vigtig egenskab både med hensyn til at reduce-

re virksomhedernes administrative omkostninger og med hensyn til at sikre at reglerne overholdes. Særlige opgørelser alene af skattemæssig betydning er altid sårbare overfor uregelmæssigheder. Det at landene anvender samme metoder medfører også, at samme transferpris bør kunne accepteres af skattemyndighederne i begge de lande, som overførslen foregår mellem.

I bilag I er der redegjort for de danske transferprisregler og OECD's retningslinier.

Mens reglerne principielt skulle sikre korrekte transferpriser, skal man dog være opmærksom på, at der kan være betydelig usikkerhed i den praktiske opgørelse af transferpriserne.

9. Motiver og årsager til "forkerte" transferpriser.

Brug af "forkerte" transferpriser forklares ofte med ønsket om at reducere skattebetalingen, men der kan også være andre grunde.

I mange tilfælde skyldes de "forkerte" transferpriser ikke et bevidst ønske om at overføre overskud fra ét land til et andet, men simpel lemfældighed i økonomistyringen. Hvis virksomhedens forskellige afdelinger og organisation opfattes som et naturligt hele, hvor der ikke er interesse i at føre selvstændigt regnskab for de forskellige afdelinger, vil der ikke blive lagt kræfter i at anvende de "korrekte" transferpriser. Det kan også være at virksomheden ikke har kvalitative ressourcer til at løfte opgaven eller simpelthen laver regnefejl. Hvis der ikke er to uafhængige parter, der kontrollerer, at priserne er korrekte, kan fastsættelse af transferpriserne let blive løsrevet fra virkeligheden. Yderligere kan lokale ledelser i den internationale koncern have en interesse i at bruge "forkerte" transferpriser, således at deres afdeling fremstår som mere profitabel end i virkeligheden. Det vil gælde, hvis forfremmelser og bonus til ledelsen udregnes efter det opgjorte overskud.

Der er dog også andre motiver f.eks. kapital- eller valutaflugt. I visse lande er der restriktioner på, hvor meget kapital, der må føres ud af landet. Restriktionerne i kapitalbevægelserne kan være begrundede i valuta- eller betalingsbalancehensyn især i de lande, hvor valutakursen ikke afspejler markedsforholdene. Et underliggende motiv kan også være, at styret i landet ikke udelukker muligheden for at beslaglægge virksomhedernes værdier, eller der er fare for at et nyt styre vil gribe til beslaglæggelser uden kompensation, hvilket svarer til forhøjelse af en skat på indtægter optjent før skatteforhø-

jelsen. En mulighed for at omgå restriktionerne er, at virksomhederne overflytter overskud til udlandet gennem brug af ”forkerte” transferpriser. Sådant kapitalflugt fra landets egne indbyggere kan eventuelt videre søges anbragt i selskaber eller på konti i udlandet, der søges holdt skjult for hjemlandets myndigheder.

Det kan også være, at hovedledelsen i moderselskabet er utrygge ved at lade for store midler være til rådighed for lokale ledelser. Risikoen for, at de lokale ledelser kaster sig ud i uønskede investeringer mod moderselskabets ønsker eller fortier, at virksomheden ikke går så godt, kan begrænses, hvis de lokale ledelser ikke har frie midler til rådighed herunder overskud for det igangværende regnskabsår. Der vil vel derfor alt andet lige være en tendens til, at koncerner søger overskuddet kanaliseret hjem til hovedsædet eller til et land, hvor de kan kontrollere det effektivt.

Et tredje motiv til brug af forkerte transferpriser kan være forsøg på at reducere belastningen af eventuel værditold ved indførsel. Tilstedeværelsen af told kan gøre det uinteressant at forsøge overskud ført til et lavskattelands ved, at lavskattelands har kunstigt høje priser, hvis værditoldsatsen i højskattelands er større end forskellen i selskabsskattesatsen.

Et fjerde motiv kan være, at ledelsen af virksomheder søger at kaste slør over mislykkede erhvervsventyr i ind- eller udlandet som forbindes med ledelsens initiativ, det være sig i et højskattelands eller i et lavskattelands. Det kan ske ved, at det søsterselskaber betaler en kunstig høj pris for det nødlidende selskabs varer, hvilket får det nødlidende selskab til at fremstå overskudsgivende på papiret. På papiret kan hele koncernens økonomi også fremstå bedre ved at betale for høj en pris for varer fra produktionsselskab i udlandet, hvis denne pris lægges til grund ved opgørelsen af værdien af lageret i moderselskabet. Det kan også være, at ledelsen finder større udfordring eller fornøjelse ved at drive en bestemt type virksomhed, og alene får lov af aktionærerne hertil, hvis denne del af virksomheden fremstår profitabel.

Der kan også være et vist skattemæssigt aspekt ved sådanne overførsler, der dækker underskud i udlandet. Hvis søster- eller datterselskabet i udlandet gennem flere år har haft underskud og udlandet har begrænsninger i, hvor mange år man kan fremføre underskud til modregning i overskud a la den danske 5 årsregel, vil man hindre, at underskudsfradraget går tabt i udlandet ved før gennem ”forkerte” transferpriser at skabe et kunstigt overskud i udlandet. De dan-

ske skattemyndigheder taber ikke nødvendigvis herved, hvis det danske moderselskab alternativt havde valgt at lade sig frivillig sambeskatte med underskudsselskabet i udlandet. Når der er sambeskatning er det ligegyldigt, hvor i koncernen, overskud eller underskud er placeret.

Endelig kan det nævnes at motivet til brug af forkerte transferpriser kan være betinget af, at dem, der har kontrollen med et selskab, men langt fra råder over alle aktierne, kan have en interesse i at overføre overskud fra det kontrollerede selskab, der må deles med andre – minoritetsaktionærer eller b-aktionærer - til et andet selskab, som den kontrollerende part ejer fuldstændigt.

Der kan således være mange andre årsager end skattemæssige til, at der anvendes ”forkerte” transferpriser. For skattemyndighederne er det afgørende ikke nødvendigvis det dybereliggende motiv. Man kan også bryde skattereglerne ved ”forkerte” transferpriser, selv om motivet ikke har været at spare skat.

10. Hvordan påvirkes omfanget af ”forkerte” transferpriser.

Der foregår givetvis koncerninterne handler til kunstige priser, der flytter overskud mellem landene. Bud på, om omfanget heraf er 100 mill. kr. eller 100 mia. kr., er selvfølgelig interessant nok i sig selv, men mere interessant er måske, hvad man kan gøre ved det.

Når en koncern overvejer, i hvilket omfang den skal fastsætte transferpriserne med henblik på at spare skat, må den søge at tage hensyn til fordelene og ulemperne.

Fordelen – den sparede skat – afhænger af, hvor meget transferpriserne afviger fra virksomhedens egen bedste vurdering samt skattesatsforskellen. Sammenhængen er lineær.

Modsat vil man ved større afvigelser fra de korrekte transferpriser have større omkostninger før skat ved, at man har sværere ved at identificere om egenproduktion eller indkøb er billigst. Sammenhængen vil tendere at stige med forskellen mellem den ”korrekte” og ”forkerte” transferpris i anden. Store forskelle mellem ”korrekte” og ”forkerte” priser kan give store tab før skat pr. enhed, der handles, og samtidig give anledning til store ændringer i de handlede mængder.

Yderligere vil virksomhedens sårbarhed over for skattemyndighedernes kontrol være større, jo større afvigelsen er. Omkostningerne herved er, at man risikerer, at myndighedernes kontrol fører til, at den planlagte skattebesparelse tabes udover en eventuelt sanktion, men også at andre af virksomhedens dispositioner undersøges nøjere end ellers.

Der er en usikker sammenhæng mellem forskelle i skattesats, myndighedernes kontrolindsats, sanktioner og det optimale niveau for ”forkert” transfer pricing set udfra virksomhedens synspunkt givet, at virksomheden ikke af helt ideelle etiske grunde fuldstændigt afskærer sig fra skatteplanlægning. Visse virksomheder vil måske af delvist ideelle etiske grunde undlade brug af ”forkerte” transferpriser, men alene indtil nettogevinsten herved overstiger et bestemt beløb.

Tilsvarende kan man argumentere for, at der er et optimalt niveau for myndighedernes kontrolindsats, der næppe betyder, at man skal kontrollere så intensivt, at man helt fjerner risikoen for, at der handles til ”forkerte” transferpriser.

Det må vurderes, at det eneste helt effektive middel mod at overskud flyttes ud af landet er at incitamentet eller motivet hertil ikke er for stort. Landets skatteprocent må således ikke afvige for meget fra udlandets. Udenrigsomsætningen for såvel kapital som varer og tjenester er meget omfattende, og fordi man ikke altid helt entydigt kan fastslå, om en transferpris er ”korrekt” eller ”forkert”, vil det være en uoverkommelig opgave for myndighederne at kontrollere og tilbagevise, hvis der systematisk bruges f.eks. 5-25 pct. for lave eksportpriser og 5- 25 pct. for høje importpriser alt efter varens art.

Ved mindre satsforskelle vil det dog for hovedparten af udenrigsomsætningen gælde, at virksomhederne netto skader sig selv ved brug af ”forkerte” transferpriser - i det mindste, hvis de gør visse forsøg på at sløre deres handlinger.

Myndighedernes kontrol kan først og fremmest reducere omfanget af simple omgørelser som f.eks. at der slet ikke er etableret et sammenhængende system i virksomheden til fastsættelse af transferpriser. En væsentlig del af kontrollen kan således være af oplysende art. Myndighedernes stikprøvekontrol vil også gøre det risikabelt for virksomhederne at foretage simple omgørelser ved at der ved årets udløb sendes en samlet faktura med særligt dyrtidstillæg eller lignende. Ved mindre satsforskelle vil virksomhederne ofte tabe

mere, hvis der ved hver enkel transaktion skal træffes beslutning eller gives ordre om brug af en ”forkert” transferpris.

Myndighedernes kontrolintensitet vil selvfølgelig øge virksomhedernes omkostninger ved brug af ”forkerte” transferpriser, men er også dyrt for myndighederne i administrative omkostninger. Et alternativ til øget kontrolaktivitet ved større stikprøvekontrol kan være brug af større sanktioner.

Større sanktioner vil dog reducere kontrolprovenuets fra den enkelte virksomhed, der afsløres, idet virksomheden vil afsætte større midler til forsvar, hvis der foruden tilbagebetaling af den undtagne skat også skal betales en stor bøde.

Større sanktioner kan måske i første omgang anses for at have en betydelig præventiv effekt, men i spørgsmål om transfer pricing måske i vidt omfang snarere gennem, at virksomhederne frygter at skulle bruge store ressourcer på forsvar mod krav fra skattemyndighederne end gennem, at der faktisk bliver overført særlig meget større beløb til skattemyndighederne.

Sanktioner, der er uforholdsmæssig store, strider desuden imod grundlæggende retsprincipper. Det må anses for særlig betænkelig at kompensere en vanskelig bevisførelse fra myndighedernes side med uforholdsmæssig store sanktioner herunder især at spille på, at virksomhederne risikerer at påføre sig selv store omkostninger til rådgivere herunder advokater, hvis virksomhederne ikke gør som skattemyndighederne siger. Frygt for, at selv mindre fejl bliver sanktioneret meget kraftigt vil øge virksomhedernes omkostninger ved at etablere sig i Danmark og er derfor også økonomisk betænkeligt.

11. Sammenfatning.

Skatteunddragelse gennem skattebetingede kunstige transferpriser er en unddragelse, der i modsætning til andre unddragelser ikke efterlader uoverensstemmelser mellem regnskabet og de faktiske fysiske varebevægelser og betalingerne. Ved brug af kunstige priser ved handel mellem beslægtede selskaber i lande med høj skattesats og lande med lav skattesats, kan internationale koncerner reducere deres samlede skattebetalinger uden at begå simple unddragelser, der uden for enhver tvivl kan fastslås at være fejle eller uregelmæssigheder.

Det er imidlertid ikke uden omkostninger for koncerner at bruge ”forkerte” transferpriser, da det ødelægger koncernernes mulighed for at bruge regnskabet som økonomistyringsmiddel, hvis de ”forkerte” priser skal bruges på de mange dagligdags handler. Ved mindre satsforskelle vil hovedparten af de internationale koncerner derfor undlade at misbruge transferpriser, blot der er en vis kontrol fra myndighedernes side af, at koncernerne har etableret systemer og metoder til fastsættelse af transferpriser efter reglerne, og myndighederne ser kritisk på usædvanlige bilag, store handler eller handler afsluttet uden om de normale procedurer. Det kan dog være interessant for de internationale koncerner at bruge ”forkerte” transferpriser på få store handler herunder for koncerninterne lån. For danske koncerner begrænses mulighederne for gevinst dog af reglerne for tvungen sambeskatning.

III. Omfanget af ”forkerte” transferpriser.

1. DØR (2001) opgørelsen.

I DØR (2001) søges omfanget af ”forkerte” transferpriser gjort op ud fra forskelle mellem en slags indkomstskattebase og en slags forbrugsskattebase tillagt visse korrektioner.

Der er en entydig om end i praksis meget kompleks sammenhæng mellem momsgrundlag efter givne regelsæt og indkomstskattegrundlag efter andre givne regelsæt.

Denne sammenhæng søger DØR (2001) beskrevet i det mindste i de store linier. Hvis sammenhængen i øvrigt er beskrevet fuldstændig korrekt, vil det gælde, at i den virkelige verden er den sande indkomstskattebase pr. definition lig det sande momsgrundlag tillagt de sande korrektioner.

Indkomstskattebasen selvangives til myndighederne af virksomhederne, der også selvangiver momsgrundlaget, mens korrektionerne må beregnes ud fra forskellig, usikker statistik.

Såvel angivelserne af indkomstskattebasen som momsgrundlaget er behæftet med både fejl og uregelmæssigheder så som skatteunddragelser.

Hvis sammenhængen mellem grundlagene er beskrevet fuldstændigt korrekt, og korrektionerne er helt korrekt opgjort, vil afvigelser

mellem de selvangivne grundlag efter korrektioner skyldes, at der er forskel i omfanget af fejl og uregelmæssigheder i de to grundlag.

For en stor del af de transaktioner, der indgår i momsgrundlaget og indkomstgrundlaget, er der fuldt sammenfald. Salget fra en dansk ejet virksomhed, der leverer varer eller ydelser til anvendelse her i landet, indgår således i såvel indkomstgrundlag (både efter kilde- og globalprincippet) som i momsgrundlag. Ligeledes fradages i begge grundlag råvarer købt fra dansk leverandør.

Skatteunddragelser ved leverancer fra danske virksomheder til danskere i Danmark – f.eks. sort reparation af hus - kan derfor forudsættes at påvirke indkomstskattebasen og momsgrundlaget lige meget, idet det ville øge risikoen for opdagelse og reducere gevinsten ved unddragelsen, hvis man alene snød med den ene af de to skatter.

Hvis korrektionerne derfor er fuldstændig korrekte, må afvigelser skyldes, at omfanget af unddragelserne for de elementer, der ikke er fælles for de to grundlag, er forskellige.

Hovedforskellene mellem de to grundlag ligger i, hvordan man behandler finansielle tjenester og udenrigsomsætning.

DØR (2001) regner sig frem til, at momsgrundlaget efter korrektioner er 20-40 mia. kr. p.a. større end indkomstskattegrundlaget i 1995-97. For den enkelte borger vil det jo gælde, at det tyder på unddragelser i indkomstskatten, hvis forbruget er større end den selvangivne indkomst, og der i øvrigt ikke sker ændringer i formuen. Når det for samfundet gælder, at der forbruges mere, end der opgives tjent fratrukket opsparingen – svarende til overskuddet på betalingsbalancens løbende poster - er det nærliggende at konkludere, at det skyldes, at der ”forsvinder” dansk indkomst til udlandet.

DØR (2001) fortolker derfor forskelle i de selvangivne grundlag efter korrektioner som udtryk for, at der gennem ”forkerte” transferpriser overflyttes indkomst til og fra Danmark, selv om eventuelle forskelle også kunne skyldes, at der er forskel i unddragelserne andre steder, herunder i den finansielle del. Der nævnes dog også sort personlig kapitalindkomst fra udlandet herunder at danske borgere kan have uangivne bankindeståender eller værdipapirer i lande med lav eller ingen skat og bankhemmelighed. Forskelle kan dog også betyde usikkerhed i de statistiske opgørelser.

Det kan ikke på forhånd udelukkes, at der unddrages større grundlag i indkomstskat end i moms, men spørgsmålet er, om det afsløres ved, at identiteten indkomst = forbrug plus opsparing ikke stemmer.

2. Kritik af DØR (2001) opgørelsen. "Forkerte" transferpriser slår også ud i den opgjorte betalingsbalance.

Når man ser nøjere efter kan det imidlertid konkluderes, at man ikke kan anvende DØR (2001) metoden. Der er således ikke belæg for at opgøre omfanget af "forkert" transfer pricing til 20 – 40 mia. kr. årligt med henvisning til DØR (2001) metoden.

Der er tre grunde hertil.

- Hvis sammenhængen mellem indkomstskattebasen og momsgrundlaget beskrives fuldstændigt korrekt, vil det gælde, at "forkerte" transferpriser ikke vil ændre sammenhængen mellem indkomstskattebasen og momsgrundlaget tillagt korrektioner.
- DØR (2001) beskrivelse af sammenhængen mellem de to grundlag er ikke fuldstændig korrekt, idet der mangler væsentlige poster.
- Der er meget betydelig usikkerhed i de statistiske opgørelser af korrektionerne.

Selv om metoden til opgørelse af omfanget af "forkerte" transferpriser ikke kan bekræfte et omfang på 20- 40 mia. kr. i grundlag, kan man ikke herved afvise, at der finder indkomstoverførsler gennem "forkerte" transferpriser sted i større omfang til eller fra Danmark, eller at indkomstskat er udsat for større eller mindre unddragelser end moms, men forskellene i unddragelser gennem "forkerte" transferpriser til udlandet afsløres ikke ved forskelle i den definatoriske identitet.

Ved en fuld beskrevet sammenhæng mellem forskellige skattegrundlag kan man tit vinde overraskende erkendelse og drage konklusioner om den endelige fordelingsvirkning eller overvæltning af de forskellige skatter, der kan have betydning for skattepolitikken. Men til at afsløre omfanget af overskud, der føres til udlandet gennem "forkerte" transferpriser, kan DØR (2001) metoden ikke bruges.

DØR (2001) beskrivelse af sammenhængen ser forenklet således ud:

Indkomstskattebase = forbrugsskattebase + overskud på handelsbalancen + andre korrektioner.

Hvis en dansk virksomhed til brug ved opgørelsen af indkomstskattebasen måtte reducere eksportprisen til et beslægtet selskab i udlandet med f.eks. 10 mia. kr. vil venstresiden – indkomstskattebasen - blive reduceret med 10 mia. kr., men det vil højresiden af identiteten også automatisk blive, jf. at handelsbalancen indgår blandt korrektionerne. Det vil være en meget naiv virksomhed, der til skattemyndigheden oplyser eksportindtægten ved de kunstigt lave transferpriser til 40 mia. kr., men til statistikmyndigheden og momsmyndigheden oplyser eksportindtægten til 50 mia. kr. ved de korrekte transferpriser. Der er en vis forskel på opgørelsen af handelsbalancen ud fra udenrigshandelsstatistikken og ud fra udenrigsbetalingsstatistikken. Det vil imidlertid være meget svært at forestille sig, at virksomhederne bruger et sæt transferpriser, men modtager en helt anden betaling.

3. Vanskeligt at opgøre sammenhæng mellem indkomstskattebase og momsgrundlag.

Ved beskrivelse af den entydige sammenhæng mellem momsgrundlag og skattegrundlag må man nødvendigvis foretage en del forsimplende antagelser. En af de forsimplende antagelser kan være, at bruttooverskuddet før afskrivninger og finansielle poster i en virksomhed er lig den enkelte virksomheds bidrag til bruttofaktorindkomsten fratrukket løn optjent i virksomheden.

Når virksomheden opgør bruttooverskuddet sker der imidlertid et fradrag for tab på uerholdelige debitorer.

Det ville ikke gøre noget for identiteten, hvis den uerholdelige debitor samtidig indtægtsførte det afskrevne beløb, men det sker formentlig ikke i praksis i virksomheder, der er gået fallit og heller ikke i husholdningerne.

Dette er et af eksemplerne på, at DØR (2001) beskrivelse af sammenhængen mellem momsgrundlag og skattegrundlag ikke er fuldstændig korrekt.

I pengeinstitutternes resultatopgørelse for 1992 blev der afskrevet eller hensat 13,7 mia. kr., mens kreditforeningerne hensatte for ca. 5,7 mia. kr. I 1998 hensatte pengeinstitutterne for 2,7 mia. kr. mens kreditforeningerne havde 50 mill. kr. i indtægt fra aktivering af tidligere afskrivninger på debitorer. Udover pengeinstitutterne har almindelige virksomheder store tab på uerholdelige debitorer. Tab på uerholdelige debitorer har således et stort omfang og varierer meget over tiden.

I det omfang, der er brugt regnskabsstatistik ved opgørelsen af restindkomster, tages der ikke tilstrækkeligt hensyn til, at en del af bruttofaktorindkomsten anvendes til sådanne fradragsberettigede transfereringer fra virksomheder til husholdningerne og andre virksomheder mv.

I en lukket økonomi må der nødvendigvis være identitet mellem kreditors renteindtægter og debitors renteudgift. Renter indgår derfor ikke netto i indkomsten for hele samfundet. I skattelovgivningen tillades imidlertid i visse tilfælde en asymmetrisk behandling af kurstab mellem debitor og kreditor. Virksomheder, der har kontantlån, kan således trække kurstabet fra i takt med afdrag på lånet, mens samme virksomheder, der måtte have købt de bagvedliggende obligationer ikke altid løbende skal betale skat af kursgevinsten. Der kan nævnes andre afvigelser mellem dels bruttofaktorindkomsten, dels virksomhedsregnskaber og skattegrundlag.

Som eksempel på usikkerhed i tallene kan anføres opgørelsen af momsgrundlaget.

En del af momsindtægten i et givet år vedrører moms optjent året før. For at finde det optjente momsgrundlag, må man derfor tillægge moms vedrørende året angivet i følgende år og fratrage moms vedrørende tidligere år opgivet i året. I følgende tabel er vist momsgrundlaget opgjort efter de forskellige metoder:

	1995	1996	1997
	Mia. kr.		
Momsgrundlaget efter DØR (2001). Provenu i året delt med sats	381,5	404,6	425,4
Optjent momsgrundlag. Provenu vedrørende året delt med sats	385,1	412,2	437,4
Forskel	3,6	8,6	12,0

Denne justering af det optjente momsgrundlag øger isoleret set mankoen, mens undladelsen af at tage hensyn til f.eks. tab på uerholdelige debitorer reducerer mankoen.

Mens sammenhængen mellem momsgrundlag og kildeindkomstskattegrundlag kan beskrives ved forholdsvis få elementer, er det væsentligt sværere at beskrive sammenhængen mellem skattegrundlaget opgjort efter bopælskriteriet og efter kildekriteriet. Den omfattende skattelovgivning maner til forsigtighed over for beskrivelser af skattesystemet ved hjælp af simple ligninger med få komponenter.

Der kan foretages mange rettelser og korrektioner, når man graver dybere ned i tallene eller ser nøjere efter. Pointen er ikke, at der er "sjusket" med opgørelserne eller lignende. Selv om man foretog en fuldstændig korrekt beskrivelse af sammenhængen mellem skattegrundlag og momsgrundlag, og selv om man foretog en meget grundig beregning af korrektionerne mv., vil en eventuel manko til den ene eller den anden side aldrig kunne opfattes som et udtryk for omfanget af transfer pricing ud eller ind af Danmark eller for den sags skyld overførsel til sorte konti i udlandet.

I et arbejdspapir "Sammenhæng mellem momsgrundlag og indkomstskattebase i en simpel økonomi" fra Skatteministeriet december 2001 er der nærmere illustreret, hvorfor den af DØR (2001) opgjorte manko aldrig kan være udtryk for "forkerte" transferpriser eller for den sags skyld finansiel opsparing i udlandet som ikke registreres. Denne konklusion er også søgt illustreret i appendiks.

4. Overvejelser om andre metoder til opgørelse af omfang af "forkerte" transferpriser.

Når man ikke kan bruge nationalregnskabsmetoden til opgørelse af omfanget af "forkerte" transferpriser ind eller ud af Danmark, hvad er da omfanget? Der foreligger i dag ikke nogen alternativ opgørelse.

Hvis en sådan opgørelse skulle foretages, kunne den foretages ved fire forskellige metoder.

- Formodnings- eller motivmetoden.
- Kontrolresultater.
- Uortodokse metoder.
- Empirisk undersøgelse.

5. Forventnings - eller motivmetoden.

Ved den første metode kunne man se på udenrigshandlens oprindelse og bestemmelse på lande med forskellige skatteprocenter, omfanget af direkte investeringer i lavskattelande for at skabe sig et overblik over i hvor mange tilfælde, der er incitamenter til brug af ”forkerte” transferpriser.

Den danske selskabsskatteprocent på 30 pct. er i den lavere ende blandt OECD- landene, men oftere noget højere end i landene uden for OECD. Vægtes skatteforholdene i udlandet med den vægt, Danmark udenrigshandler med de forskellige lande, vil man nå frem til, at selskabsskatten var lavere i Danmark end i udlandet. Dette skulle snarere tale for, at der netto var incitamenter til at flytte indkomst til Danmark gennem ”forkerte” transferpriser end ud af Danmark gennem almindelig import og eksport. Dette er den konklusion Dansk Industri (2001) når frem til.

Man kunne selvfølgelig fremføre, at en undersøgelse af udenrigshandelen vægtes efter skatteforskelle ikke var meget værd. Tilstedeværelsen af ”forkerte” transferpriser ville jo føre til, at eksportindtægter ved eksport til lavskattelundene kan forventes at være kunstig lav, mens eksportindtægterne ved eksport til højskattelundene kan forventes at være kunstig høj. En meget lav eksport til et lavskattelands kan således både fortolkes som, at med så lille udenrigsomsætning er der ikke potentiale for særlig stor anvendelse af ”forkerte” priser og som, at det netop viser, at kunstigt lave eksportpriser anvendes i vid udstrækning i forhold til lavskattelande.

Hvis den sidste udlægning var korrekt, ville man forvente en meget stor import til Danmark fra lavskattelande.

Det at lavskattelundenes eksport til Danmark er mindre end Danmarks eksport til lavskattelundene tyder dog ikke på et stort omfang af ”forkert” transfer pricing.

Man skal også være opmærksom på, at man ikke alene kan vurdere marginalbeskatningen af overskud i forskellige lande ved alene at se på selskabsskattesatsen. Selv om selskabsskattesatsen i et udland er højere end i Danmark, vil marginalbeskatning af overskud her være nul, hvis det udenlandske datterselskab har fremført underskud fra tidligere år, der er ved at miste deres fradragsværdi f.eks. på grund af forældelse. Ligningseffektiviteten kan også være forskellig.

Omfanget af danske virksomheders direkte investeringer i lavskattelande er også af et meget beskedent omfang i forhold til de samlede direkte investeringer i udlandet.

Der er således ikke meget, der ved betragtning af officiel udenrigshandelsstatistik mv. tyder på, at skattebetinget transfer pricing ud af Danmark udgør et meget stort beløb.

6. Kontrollerfaringer mv.

En anden metode kunne være at se på skattemyndighedernes kontrollerfaringer. Man kunne således se, hvor stor en omsætning, der er blevet kontrolleret, og hvor store reguleringer kontrollen har ført til.

Told- og Skattestyrelsen har efter en skærpelse af transfer pricing reglerne oprettet et særligt kontor, der koordinerer den landsdækkende kontrolindsats vedrørende transferpriser. Da ændringer af transferpriserne også kan have betydning for opgørelsen af den udenlandske skat kommer alle transferprissagerne til behandling i Told- og Skattestyrelsens transferpriskontor.

Kontoret har udarbejdet en statistisk opgørelse af sin virksomhed. Told*Skat (2001)

Der er ca. 8.000 virksomheder, der anvender transferpriser i udenrigsomsætningen. Virksomhederne skal også oplyse omfanget, men ved afkrydsning ud fra given intervaller. Da det største interval er ”over 100 mill. kr.”, men enkelte virksomheder kan have langt over 100 mill. kr. i omsætning med beslægtede selskaber, kan man ikke opgøre den samlede internationale handel, hvor der anvendes transferpriser ud fra angivelserne.

Siden kontoret blev oprettet i 1998, har der været ca. 200 sager, der varierer meget i størrelse og karakter. I de sager, der er afsluttet uden, at der endnu har været forhandlinger med udenlandske skattemyndigheder, er skattegrundlaget forhøjet med ca. 1,2 mia. kr.

Hvis man med betydelig usikkerhed skal foretage et skøn over reguleringerne i de uafsluttede sager, ligger der yderligere reguleringer på 1,5-1,9 mia. kr. efter en endelig afgørelse.

For de sager, hvor der er forhandlinger med udenlandske skattemyndigheder har forhandlingerne ført til en stigning i det danske

skattegrundlag på 269 mill. kr. Dette beløb omfatter to forskellige elementer. For det første nedsættelse af udenlandske skattemyndigheders krav om, at transferpriserne skulle ændres, således at de danske overskud blev mindre – transfer pricing af overskud til Danmark. For det andet de grundlagsforhøjelser i Danmark danske myndigheder har fået de udenlandske myndigheders accept af. Over halvdelen af de 269 mill. kr. vedrører det første forhold altså, at der gennem transferpriser har kunnet overføres et større overskud til Danmark end de udenlandske skattemyndigheder umiddelbart kunne acceptere.

Udover de 269 mill. kr. vedrørende afsluttede sager, er der yderligere udsigt til en udvidelse af dansk skattegrundlag med 213 mill. kr. for de uafsluttede sager, såfremt forhandlingerne fører til det resultat, som de danske myndigheder finder berettiget.

Samlet set er det realiserede og potentielle resultat, som kan tilskrives de danske skattemyndigheders arbejde på transferprisområdet siden april 1998 skønsmæssigt under en række usikre forudsætninger på et sted mellem 3,2 og 3,5 mia. kr.

Om man også i fremtiden kan forvente, at der kommer transferprisreguleringer på ca. 1 mia.kr. om året er meget usikkert. På den ene side gælder det, at der vil kunne spores en effekt af, at der i 1998 blev vedtaget en lovpakke på området, der udover at klargøre lovgrundlaget forbedrede skattemyndighedernes kontrolmuligheder. Hertil kommer, at myndighederne vinder erfaring i løsningen af sagerne og finder ud af, hvor uregelmæssighederne typisk findes.

På den anden side gælder det – som ved andre kontrolspørgsmål – at den væsentligste værdi af indsatsen er den præventive virkning. Der vil derfor være en tendens til, at reguleringerne vil være størst i årene umiddelbart efter en opprioritering. Hertil kommer, at den danske selskabsskat er blevet reduceret.

I forbindelse med kontrolindsatsen vedrørende transferpriser er det særligt vigtigt at være opmærksom på, at både oplysningspligten og dokumentationspligten har en meget betydeligt præventivt sigte. I takt med, at virksomhederne igennem pligten til at oplyse om art og omfang af de koncerninterne transaktioner og pligten til at dokumentere prisfastsættelsen kommer igennem en analyse af deres priser, vil problemet automatisk blive mindre. Pengene vil herefter komme ind som led i den almindelige afregning af selskabsskatten i stedet for igennem transferprisreguleringer.

Ser man på de sager, der har været rejst, herunder dem, der er afsluttet uden reguleringer har 19 pct. vedrørt handel med varer, 12 pct. finansielle ydelser, 41 pct. serviceaftaler, 11 pct. immatrielle aktiver, 4 pct. materielle aktiver og virksomhedsandele og 13 pct. øvrige eller uspecificeret sager.

Denne fordeling af sagerne afspejler dels de områder, hvor der er uregelmæssigheder, dels myndighedernes prioriteringer i kontrolindsatsen. Det skal bemærkes, at hvis man forsøgte at fordele beløbene på de forskellige transaktionstyper, ville resultatet være et noget andet. Beløbsmæssigt kan andelen vedrørende materielle aktiver og virksomhedsandele således godt være størst.

Ser man på en sådan summarisk statistik, er der ikke meget der tyder på, at skattebetinget transfer pricing er et meget stort problem. Det kan dog også skyldes, at virksomhederne er gode til at sløre ulovlig transfer pricing eller at myndighederne har vanskeligt ved at bevise ulovlig transfer pricing. Det er dog ikke myndighedernes indtryk, at man stødt på mange tilfælde, hvor man har mistanke, men har svært ved at bevise uregelmæssighederne på grund af snedige kamufleringer fra virksomhedernes side. Der er mere tale om banale eller simple fejl, der ville være undgået, hvis virksomhederne blot havde valgt den foreskrevne metode, der som tidligere nævnt også er egnet til at udgøre et økonomisk styringsregnskab for virksomheden selv.

Det er ikke skattekontrollens mål at forhøje skattegrundlag. Målet er at finde det rigtige grundlag, uanset om reguleringerne kommer myndighederne eller skatteyderne til gode. Det forhold, at der netto er sket forhøjelser af dansk skattegrundlag kan imidlertid ikke bruges som bevis for, at der netto overføres mere overskud ud af end ind i Danmark. For det første er de korresponderende reguleringer ikke omfattet af opgørelsen. Herudover gælder det, at myndighederne naturligt snarere udvælger de virksomheder til kontrol, hvor man har forventning om, at der er angivet for lidt end omvendt samt, at det er vanskeligt at forestille sig, at myndighederne vil forlange transferpriser ændret mod virksomhedens ønske, hvis ændringen ville føre til mindre dansk skat.

7. Udenlandske forhold.

I stedet for at se på danske forhold kunne man se på udenlandske forhold. For de egentlige skattelylande er det kendetegnende, at der sjældent er etableret egentlige produktionsvirksomheder eller handelsvirksomheder med lagre, større personale mv. Virksomhederne i skattelylandene er oftest postkasseselskaber eller af en gros finansiel karakter.

For sådanne typiske virksomheder i skattelylande har Danmark regler, der medfører tvungen sambeskatning. Den tvungne sambeskatning udløses, hvis det udenlandske selskab, der er kontrolleret af det danske selskab, driver finansiel virksomhed og er placeret i et lavskattelands.

Reglerne om tvungen sambeskatning mv. medfører, at der typisk ikke er nogen skattemæssig fordel for en dansk virksomhed ved gennem ”forkerte” transferpriser at overføre indkomst til de selskaber, der er etableret i skattelylande.

Ved formodningsmetoden understøttet af udenrigshandelsstatistik mv. er der således ikke meget, der tyder på, at danske selskaber netto i større stil flytter indkomst ud og ind af Danmark gennem skattebetinget transfer pricing.

For udenlandske ejede datterselskaber i Danmark, der fører finansiel indkomst fra Danmark til et søsterselskab i et lavskattelands, gælder de danske regler om tvungen sambeskatning ikke, men alene de almindelige transferpris regler. Her kan man derfor ikke i samme omfang formode, at brug af ”forkerte” transferpriser er af et beskedent omfang, men formodningsmetoden kan hverken understøtte retningen eller omfanget.

Formodningsmetoden er selvfølgelig meget usikker.

8. Skattebetalingen fra udenlandske selskaber i Danmark.

Formodningsmetoden kunne også søges underbygget ved at se på skattebetalingerne fra udenlandske datterselskaber i Danmark. Hvis disse er meget små sammenlignet med tilsvarende uafhængige danske virksomheder, kunne det vække mistanke om, at ”forkerte” transferpriser er brugt.

Der er dog også andre måder, udenlandske koncerners datterselskaber i Danmark kan undgå skat end ved ulovlig transfer pricing. De udenlandske koncerner kan således f.eks. lade de danske datterselskaber finansiere med uforholdsmæssig meget fremmed kapital, hvilket giver større rentefradrag end ved normal egenkapital finansiering. Der er i de danske skatteregler et vist værn mod sådan tynd kapitalisering. Reglerne mod tynd kapitalisering går ud på, at man under visse forudsætninger kan begrænse virksomhedens rentefradragsret forholdsmæssigt, hvis egenkapitalandelen er mindre end en bestemt grænse.

Hvis de udenlandsk ejede datterselskaber i Danmark er markedsføringselskaber eller lignende, hvor man på grund af konkurrencen ikke kan forvente nogen systematisk overnormal forrentning af egenkapitalen, vil det være vanskeligt at insistere på, at armslængdeprisen er således, at der er en overnormal forrentning af kapitalen.

9. Uortodokse metoder.

En uortodoks metode til opgørelse af spørgsmålets omfang kunne være at se på personalefordelingen i danske skatterådgivningsvirksomheder. Hvis de afdelinger, der beskæftiger sig med transferpris-spørgsmål, er meget store, kunne det tyde på en betydelig omsætning. Transferprisafdelingerne er dog typisk mindre i forhold til den almindelige skatterådgivning, selv om transferprissager må formodes at høre til de mere komplicerede spørgsmål, hvor virksomhederne hyppigere vil søge assistance udefra.

Det almindelige indtryk, skattemyndighederne har, er også, at de fleste virksomheder end ikke er opmærksom på den unddragelsesmulighed, brug af ”forkerte” transferpriser udgør. De fleste virksomheder er selvfølgelig mindre, mens de få store, der har egne skatteafdelinger, har en meget stor andel af omsætningen.

10. Empiriske undersøgelser.

Man kunne som supplement overveje at foretage empiriske studier over, hvordan det gik med bytteforholdet (eksportpriser delt med importpriser) ved henholdsvis intern handel i internationale koncerner og uafhængig handel i sådanne koncerner og sammenligne med udviklingen i skatteprocenten.

Hvis det således kunne vises, at bytteforholdet for koncernintern handel udviklede sig mere gunstigt end ved uafhængig handel, når

et land reducerede sin selskabsskat, kunne sådanne beregninger med varsomhed bruges til at anslå i det mindste skattebetinget transfer pricings følsomhed overfor ændringer i selskabsskattesatsen. Beregningerne vil dog være meget usikre, og der må forudsættes gennemført mange sådanne beregninger for mange lande for, at undersøgelserne kan have nogen værdi.

Det er også resultatet af sådanne undersøgelser, der vil kunne bruges i skattepolitikken. Spørgsmålet om, hvad niveauet af ”forkerte” transferpriser er, er på grænsen til det meningsløse, hvis man ikke kan fastslå entydigt, hvad ”korrekte” transferpriser er og ”forkerte” priser både omfatter et vist element af skatteplanlægning og et vist element af unddragelser. Det er således ligegyldigt, om niveauet er 10 mia. kr. eller 100 mia. kr., hvis virkningen af en nedsættelse af selskabsskatten fra f.eks. 30 pct. til 20 pct. i begge tilfælde er, at det danske skattegrundlag alene stiger med 3 mia. kr.. Det er også ligegyldigt for kontrolpolitikken om niveauet er 10 mia. kr. eller 100 mia. kr., hvis en øget indsats af kontrolressourcer for 10 mill. kr. i begge tilfælde alene føre til et resultat på 15 mill. kr.

Man kan selvfølgelig sige, at nettoniveauet giver et fingerpeg om, hvad størrelsesordenen af lavere sats og mere kontrol kunne være, men det er en fejlslutning. Det afgørende er snarere bruttostørrelsen. Man kunne således forestille sig, at der brutto førtes 15 mia. kr. til Danmark og brutto 10 mia. kr. ud af Danmark, således at niveauet var 5 mia. kr. netto i dansk favør. Hvis satsen blev reduceret fra 30 til 20 pct. ville der f.eks. blive ført ekstra 10 mia. kr. til Danmark, mens overskud, der blev ført fra dansk beskatning gennem ”forkerte” transferpriser faldt med 5 mia. kr., således at grundlaget netto steg med 15 mia. kr.

Konsekvenserne for skattepolitikken ville være de samme, hvis der netto blev unddraget Danmark 5 mia. kr., men nedsættelse af satsen med f.eks. 10 pct. førte til et ekstra grundlag på 15 mia. kr. på grund af ændringer i skattesatsen.

Uheldigvis foreligger der ikke tilstrækkelig sikre empiriske studier over skattebasens følsomhed overfor satsændringer. Skattebasen vil ikke kun stige ved lavere satser på grund af et mindre omfang af ”forkerte” transferpriser i dansk disfavør, men også på grund af færre indenlandske uregelmæssigheder, ”tykkere” kapitalisering og flere realinvesteringer i Danmark.

Det er sammenfattende vurderingen, at det maksimalt realistiske omfang af ”forkerte” transferpriser er således:

	Grundlag
Danske virksomheder. Overskud til Danmark	Højst 5 mia. kr.
Danske virksomheder. Overskud fra Danmark	Højst 5 mia. kr.
Netto danske virksomheder	Snarere overskud til end fra Danmark.
Udenlandske virksomheder. Overskud til Danmark	Højst 5 mia. kr.
Udenlandske virksomheder. Overskud fra Danmark	Højst 5-10 mia. kr.
Netto udenlandske virksomheder	Sandsynligvis overskud fra Danmark
Netto alt i alt	Næppe over 5 mia. kr. overskud fra Danmark, men overskud til Danmark netto kan ikke udelukkes.

Ligeledes er det vurderingen, at ændring af selskabsskatten med 1 pct. point ved det nuværende niveau i Danmark og udlandet vil føre til en ændring i grundlaget på måske netto 0,5 mia. kr. fra ændrede transferpriser vedrørende udenrigsomsætning mv. Dette er et forsigtigt skøn. Der hersker meget betydelig usikkerhed om dette overslag, og hverken usikkerhed eller niveau lader sig dokumentere ved egentlige empiriske undersøgelser.

Det vurderes imidlertid som klart udenfor usikkerheden, at omfanget af ”forkerte” transferpriser netto skulle være 20-40 mia. kr. netto i dansk disfavør

Appendiks.

Sammenhæng mellem et enkelt momsgrundlag og et enkelt skattegrundlag i en forenklet økonomi.

DØR (2001) initiativ med at søge skattepolitikken belyst ud fra den stringens og systematik, der anvendes i nationalregnskabet skal hilses velkommen og især fordi det kan inspirere til en interessant skattepolitisk forskning, men som det er illustreret nedenfor, skal man være varsom med at bruge sådanne opstillinger og nationalregnskabet som praktiske overslag over uregelmæssigheder.

Udgangspunktet for sammenhængen mellem skattegrundlag og momsgrundlag er følgende nationalregnskabsidentitet.

Produktion i landet (Q) tillagt import af varer og ydelser til landet (M) = samlet tilgang = samlet anvendelse = forbrug af rå- og hjælpestoffer ved produktion i landet (R) + Privatforbrug i landet (C) + Offentlig forbrug i landet (G) + Eksport af varer og tjenester fra landet (X) + Investeringer herunder lagerinvesteringer i landet (I).

Summen af det, der fremstilles og importeres, må enten forbruges i landet eller i udlandet (eksport) eller være tilbage (investeringer). Dette må altid gælde for hver enkel vare og ydelse og for alle varer og ydelser vejet sammen med et prissæt. I algebra kan identiteten beskrives således:

1. $Q + M = R + C + G + X + I$, der kan omskrives
2. $Q - R - I + M - X = C + G$
3. $(Q - X) - (R + I - M) = C + G$

Venstreside af linie 3 minder stærkt om opgørelsen af momsgrundlaget for en moms efter forbrugslandsprincippet. Moms efter forbrugslandsprincippet er den momstype, der anvendes i de fleste lande, herunder EU landene.

Momsgrundlaget opgøres som værdien af det samlede salg bortset fra til eksport fratrukket værdien af det samlede momsbelastede køb medgået til salget herunder investeringer bortset fra indkøb i udlandet. I faktiske momssystemer er der dog visse dele af såvel C som store dele af G, der er fritaget for moms.

Der er en tæt sammenhæng mellem produktion, salg og lagerinvesteringer. Den del af produktionen, der ikke overdrages eller sælges, går til lager. Der er dog en praktisk forskel mellem salg i det selvangivne momsgrundlag og salg/overdragelse i indkomstopgørelsen, idet salget ved moms opgøres, når der udskrives faktura, mens salg/overdragelse ved indkomstskat principielt sker ved overdragelsen.

Som et eksempel kan nævnes elektricitet, der er en vare, der ikke lagres i praksis. Hvis regningen for elektricitet sendes efter forbrugsperiodens udløb, kan forbruget af elektricitet i et år ikke opgøres ud fra momsgrundlaget for elektricitet.

Linie 1 kan også omskrives til:

$$4. \quad Q-R = C + G + I + X - M$$

Venstreside viser bruttonationalproduktet opgjort i faktorpriser eller bruttoværditilvæksten. Hvis produktion, forbrug etc. opgøres i markedspriser er venstresiden af linie 4 lig med den sædvanlige opgørelse af bruttonationalproduktet BNP i markedspriser.

Hvis man fra BNP fratrækker produktskatter netto, får man bruttoværditilvæksten. Hvis man herfra yderligere fratrækker "andre produktionsskatter netto" f.eks. jordskatter på erhvervsjord får man bruttofaktorindkomsten BFI.

Hvis man således opgør produktion, forbrug investeringer mv. i priser uden forbrugsafgifter mv. får man:

$$5. \quad BFI - I + \text{Andre produktionsskatter} + M - X = C + G$$

BFI er lig aflønningen af produktionsfaktorer anvendt i indlandet. Produktionsfaktorerne anvendt i indlandet er arbejdskraft og andet.

Aflønningen af produktionsfaktoren arbejdskraft anvendt i Danmark er lig den arbejds løn, danskerne får, tillagt den løn udlændinge får ved arbejde i Danmark, fratrukket den løn, der gives indlændinge ved produktion i udlandet. Det vil sige:

$$6. \quad \text{Danskernes løn} + \text{udlændingenes løn fra Danmark} - \text{danskernes løn fra udlandet} + \text{aflønningen af andre produktionsfaktorer end arbejdskraft anvendt i Danmark} = BFI.$$

Tilsvarende vedrørende aflønningen af andre produktionsfaktorer end arbejdskraft anvendt i Danmark - "Bruttooverskud af produktionen". Der er lig danskernes bruttooverskud af produktionen tillagt udlændingens bruttooverskud af produktionen fratrukket indlændingens andel af bruttooverskuddet i Danmark.

Det vil sige, at BFI kan splittes op i:

7. (Danskernes løn + danskernes bruttooverskud af dansk og udenlandsk produktion) + (Udlændingens løn + bruttooverskud af dansk produktion) - (danskernes løn og bruttooverskud af udenlandsk produktion) = BFI

Første led på venstre side udgør kernen i indkomstskattegrundlaget opgjort efter globalprincippet eller bopælskriteriet, mens BFI udgør kernen i indkomstskatter opgjort efter kildeprincippet.

Samlet er identiteten:

8. (Danskernes løn + danskernes bruttooverskud af produktionen) + (løn og bruttooverskud til udlandet netto) + (andre produktions-skatter netto) + $M^* - X^*$ - del af I^* , der ikke indgår i momsgrundlaget = del af $(C^* + G^* + I^*)$, der indgår i momsgrundlaget + del af $(C^* + G^*)$, der ikke indgår i momsgrundlaget..

Danskerne kunne reducere bruttooverskuddet ved produktionen ved at sælge varer til beslægtede selskaber i udlandet med lav skattesats til en meget lav værdi.

Reduceres eksportpriserne pro forma med f.eks. svarende til 40 mia. kr. sker der imidlertid både et fald i danskernes bruttooverskud ved produktionen pro forma, og et lige så stort fald i eksporten pro forma. Man kunne også pro forma betale 40 mia.kr. for meget i rente til et udenlandsk selskab. Herved reduceres danskernes overskud, men bruttooverskuddet til udlandet stiger helt tilsvarende.

DØR (2001) er ikke tilstrækkelig opmærksom på, at hvis der snydes med de reelle indtægter fra eksport/ udgifter ved import ved opgørelsen af indkomstskattegrundlaget, vil virksomhederne sandsynligvis også angive eksporten forkert. Derfor vil brug af "forkerte" transferpriser ikke slå ud i en manko i bogholderiligningen,

hverken hvis der bruges fiskalstatistik der er forkert på grund af f.eks. unddragelser eller nationalregnskabsstatistik

Der henvises i øvrigt til arbejdspapir fra Skatteministeriet fra december 2001: Sammenhæng mellem momsgrundlag og indkomstskattegrundlag.

Forskellige skatters sårbarhed overfor omgåelser.

I den oprindelige artikel Gordon og Nielsen (1997) er fokus mere på, om unddragelserne ved opgørelse af indkomstskat er større end ved opgørelse af moms.

Potentielt kan der ved indkomstskat snydes både med hensyn til salg til Danmark og ved salg til udlandet.

For moms kan der alene snydes ved salg til Danmark.

Potentielt kan der ved indkomstskat snydes ved at overangive såvel køb fra Danmark som ved køb fra udlandet.

For moms kan der i de fleste tilfælde alene snydes ved at overangive køb fra Danmark.

Ved indkomstskat bliver lønandelen af værditilvæksten fratrukket virksomhedernes indkomst og tillagt husholdningernes indkomst-opgørelse. Det giver mulighed for, at virksomhederne fratrækker større grundlag end lønmodtagerne selv angiver, om end problemets omfang i Danmark nok er begrænset.

Dette problem er der ikke ved moms.

I indkomstskat er der skattepligt for renter og fradrag for renteudgifter, mens renter ikke indgår i momsgrundlaget. I det omfang debitorer fratrækker mere end kreditorer opgiver, kan der undtages større beløb i indkomstskatten end i momsen.

I momsen er der til gengæld større muligheder for unddragelser ved omdøbning af momspligtige varer og ydelser til momsfrie ydelser. I indkomstskatten deles indtægterne normalt ikke op efter produktionens art.

Ligeledes er momsen sårbar overfor, at hjemligt salg omdøbes til eksportsalg. For indkomstskatten er det ligegyldigt om der sælges til indlandet eller til udlandet.

Momsen er til gengæld robust overfor omperiodisering, mens indkomstskatten er følsom. Det følger ikke af de to forskellige skatters teknik, men af at momsen ikke har indflydelse på renten efter skat, mens det er tilfældet for indkomstskatten.

Tilsvarende er der forskellig skattesats for arbejdsindkomst og kapitalindkomst, hvilket kan give anledning til unddragelser, og der skelnes i indkomstskatten mellem, hvilke art udgifterne har, når der skal gives fradrag.

Til gengæld kan staten forvente større tab på uerholdelig momsgrundlag end indkomstskattegrundlag. Virksomheder, der går fallit, har næsten pr. automatik en meget lille indkomst, men et stort momsgrundlag, da virksomhederne er tvunget til at sælge ud af deres lagre mv. og ikke kan foretage store indkøb.

Det er indres, at størrelsen af den fulde indkomstskattebase fratrukket investeringer og den fulde momsskattebase er nogenlunde identisk. Afvigelsen er i hovedsagen overskud eller underskud på betalingsbalancen, der på langt sigt er ubetydelig i forhold til indkomststrømmene.

Det skal også understreges, at det alene er, når momsgrundlaget opgøres indirekte efter forbrugslandsmomsmetoden, at der er de beskrevne forskelle i undtagelsesmulighederne.

Hvis man således alene skulle indrette skattesystemet efter at undgå undtagelser og minimere administrative omkostninger i form af kontrol, vil der sandsynligvis være fordele ved at reducere indkomstskatten og forhøje momsen.

Momsgrundlaget er dog sårbart overfor grænsehandel, og man kan ikke ved den indirekte opgjorte moms føre en præcis fordelingspolitik. En gennemførelse af en præcis fordelingspolitik forudsætter en opgørelse af velstand/indkomst på individer. Det er forudsætningen for, at man kan anvende progressive eller degressive skatter og give indkomstafhængige overførsler.

Selv om man måske ikke vil drage store skattepolitiske konsekvenser ud fra henholdsvis indkomstskattens og momsens følsomhed

overfor unddragelser, vinder man indsigt i indkomstkattens og herunder selskabsskattens endelige fordelingsvirkning ved at sammenligne momsgrundlaget med skattebasen med opgørelse af de nødvendige korrektioner.

Man får også et godt overblik over de praktiske moms- og skattegrundslag utilsigtede fejl og mangler ved at opgøre og beskrive sammenhængen mellem de forskellige grundlag og korrektioner.

Bilag 1.

Danske transfer pricing regler og OECD Transfer Pricing Guidelines.

I takt med den øgede internationalisering er den grænseoverskridende samhandel blevet større og forskellene i staternes skattesystemer er blevet mere åbenlyse. Samtidig er der kommet større fokus på transfer pricing som et middel for forbundne parter til at flytte skattepligtige indtægter fra en stat til en anden på ikke-markedsmæssige vilkår.

OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) har i mange år arbejdet med transfer pricing problematikken. Det er således lykkedes at indføre armslængde princippet i artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. Herudover har OECD opstillet nogle generelle retningslinier (OECD's Transfer Pricing Guidelines, 1995) til brug for vurderingen af de koncerninterne afregningspriser.

I 1998 blev der indført et større transfer pricing regelsæt i Danmark. De danske regler om transfer pricing findes nu i ligningslovens (LL) § 2, skattekontrollovens (SKL) § 3 B samt skattestyrelseslovens (SSL) §§ 34 og 35. I forarbejderne til transfer pricing lovgivningen henvises direkte til OECD's Transfer Pricing Guidelines. Samtidig indeholder de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark indgår med andre stater også altid en artikel svarende til OECD modeloverenskomstens artikel 9. OECD's retningslinier anses derfor for at være et værdifuldt fortolkningsbidrag.

Danske transfer pricing regler

Den danske transfer pricing lovgivning blev indført ved lov nr. 131 af 25. februar 1998 og lov nr. 432 af 26. juni 1998 og består af en materiel og en formel del.

De formelle transfer pricing regler

De formelle regler findes bl.a. i SKL § 3 B, der indeholder regler om oplysnings- og dokumentationspligt. SKL § 3 B omfatter kun grænseoverskridende transaktioner.

Skattepligtige omfattet af reglerne

Ifølge SKL § 3 B, stk. 1, omfatter bestemmelsen skattepligtige, som:

- 1) kontrolleres af udenlandske fysiske- eller juridiske personer eller
- 2) kontrollerer udenlandske juridiske personer eller
- 3) er koncernforbundne med en udenlandsk juridisk person eller
- 4) har et fast driftssted beliggende i udlandet eller
- 5) er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted i Danmark.

Ved kontrol forstås direkte eller indirekte ejerskab over mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller mere end 50 pct. af stemmerne, jf. SKL § 3 B, stk. 2.

Oplysningspligten

Skattepligtige, der er forbundne med udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftssteder, har pligt til i selvangivelsen at oplyse herom, samt om arten og omfanget af transaktionerne, jf. SKL § 3 B, stk. 1. Oplysningerne afgives i tilknytning til selvangivelsen og anses for at være en del af denne. Manglende opfyldelse af oplysningspligten sanktioneres derfor efter de almindelige regler for ikke-overholdelse af selvangivelsespligten, jf. SKL § 5, hvilket betyder, at der beregnes skattetillæg og kan pålægges daglige bøder.

Dokumentationspligten

Skattepligtige der omfattes af oplysningspligten, har desuden pligt til at udfærdige skriftlig dokumentation, som kan danne grundlag for en vurdering af, om der er handlet til armslængdepriser, jf. SKL § 3 B, stk. 4. Bestemmelsen uddyber ikke nærmere hvilken dokumentation, der kræves af den skattepligtige. Dette skyldes, at virk-

somhedernes struktur og aktiviteter ofte er forskellige, og at de skattepligtige derfor som udgangspunkt er de bedste til at bedømme, hvilken dokumentation der er relevant for vurderingen af den konkrete koncerninterne transaktion.

Er dokumentationen mangelfuld kan skattemyndighederne, med godkendelse af Told- og Skattestyrelsen, fastsætte værdien af de kontrollerede transaktioner skønsmæssigt i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. SKL § 5, stk. 3, jf. SKL § 3 B, stk. 5. Det er skattemyndighederne, der bærer bevisbyrden for, at skatteyderens priser og vilkår ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. De almindelige regler om fri bevisbedømmelse, jf. RPL § 344, er gældende, og manglende overholdelse af dokumentationsforpligtelsen vil derfor eventuelt have bevismæssig skadevirkning og medføre at bevisbyrden hurtigere skifter fra skattemyndighederne til skatteyderne. Der er dog ingen omvendt bevisbyrde eller nogen forhåndsformodning for, at kontrollerede transaktioner ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet, allerede fordi dokumentationspligten ikke er opfyldt.

Ansættelsesfristen

Ifølge SSL § 34, stk. 4 er fristen for skattemyndighedernes varsel om forhøjelse af de kontrollerede transaktioner forlænget med to år, og skal således foretages inden den 1. maj i det 6. år efter indkomstårets udløb. Samtidig kan skattemyndighederne efter anmodning fra skattepligtige eller beslutning fra skattemyndighederne ændre en skatteansættelse som følge af en udenlandsk transfer pricing regulering efter udløbet af den almindelige 3 års frist, jf. SSL § 35, stk. 1, nr. 5. I denne situation gælder de almindelige formueretlige forældelsesregler, d.v.s. typisk 5 år fra forfaldstidspunktet.

De materielle transfer pricing regler

De materielle regler findes bl.a. i LL § 2, hvorefter fysiske og juridiske personer ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende de priser og vilkår for handelsmæssige og økonomiske transaktioner med forbundne parter (kontrollerede transaktioner),

som kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet).

Skattepligtige omfattet af reglerne

LL § 2 omfatter de samme skattepligtige, som SKL § 3 B. Til forskel fra SKL § 3 B omfatter LL § 2 imidlertid både nationale og grænseoverskridende transaktioner.

Armslængdeprincippet

Vurderingen af om de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet afhænger af, om de koncerninterne priser og vilkår kan sammenlignes med priser og vilkår for en tilsvarende transaktion mellem uafhængige parter. Den danske vurdering af sammenligneligheden og de danske metoder til beregning af armslængdeprisen tager udgangspunkt i OECD's Transfer Pricing Guidelines.

OECD Transfer Pricing Guidelines

Faktorer til afgørelse af sammenlignelighed

For at finde armslængdeprisen er det nødvendigt at sammenligne transaktionerne mellem de forbundne parter med tilsvarende transaktioner mellem ikke-forbundne parter. En sådan sammenligning forudsætter, at ingen af de eventuelle forskelle mellem de transaktioner der sammenlignes væsentligt indvirker på prisen eller vilkårene, eller at det er muligt at foretage rimeligt nøjagtige justeringer for effekten af de konstaterede forskelle. OECD's retningslinier gennemgår fem elementer, som bør indgå i sammenligningen:

- 1) En sammenligning af de udvekslede varer og tjenesteydelser.
- 2) En funktionsanalyse herunder risiko.
- 3) En sammenligning af kontraktvilkårene.
- 4) En sammenligning af økonomiske omstændigheder i form af markedsvilkår m.v.
- 5) En sammenligning af forretningsstrategier.

Det er først og fremmest nødvendigt at foretage en sammenligning mellem varer eller tjenesteydelser. Her har bl.a. varens ydre form, kvalitet, egenskaber, udbud og leveret mængde betydning for pris-

fastsættelsen. Derudover skal der foretages en analyse af fordelingen af opgaver og ansvar. Det skal i den forbindelse bl.a. undersøges hvem af parterne, der står for design, forskning, produktion og reklame. Samtidig skal der ved sammenligningen af kontraktvilkårene være taget højde for den konkrete fordeling af opgaver og ansvar mellem de forbundne parter.

Prisen for den samme vare eller tjenesteydelse kan desuden variere fra marked til marked. Markedsvilkårene skal derfor undersøges, så der kan korrigeres for en sådan prisvariation. Herudover er det nødvendigt at foretage en sammenligning af virksomhedernes forretningsstrategier. Har en virksomhed f.eks. en strategi om at erobre markedsandele vil dette eventuelt få betydning for prisen på en vare eller tjenesteydelse, og der skal derfor om muligt korrigeres for denne påvirkning ved fastsættelsen af armslængdeprisen.

Metoder til fastsættelse af interne afregningspriser

I retningsliniernes kapitel II og III gennemgås fem metoder, som OECD anbefaler, at skattemyndigheder og skatteydere benytter, når de skal vurdere om priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

De traditionelle transaktionsbaserede metoder:

Den frie markedspris-metode (CUP):

Ved denne metode foretages en direkte sammenligning af priser på formuegoder eller tjenesteydelser ved kontrollerede transaktioner med priser på tilsvarende formuegoder eller tjenesteydelser ved ikke-kontrollerede transaktioner. Metoden forudsætter mere end nogen anden, at de interne og de uafhængige transaktioner kan sammenlignes. CUP-metoden er derfor mest anvendelig ved handel med globale varer f.eks. kul, olie og andre råvarer som f.eks. kaffe og sukker, hvor der findes et offentligt marked.

Videresalgpris-metoden:

Metoden tager udgangspunkt i den pris som et produkt, der er blevet købt hos en interesseforbundet part, kan videresælges til ved salg til en uafhængig part. Herfra trækkes en rimelig bruttoavance,

hvorved armslængdeprisen findes. En rimelig bruttoavance findes som udgangspunkt ved at sammenligne med bruttoavancen ved salg til tredjemand eller ved sammenligning med bruttoavancen ved sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter. Metoden forudsætter, at der bliver korrigeret for eventuelle forskelle i kontraktvilkårene, samt at der bliver korrigeret for de funktioner og risici, der udføres og påtages forinden eller i forbindelse med videresalget, f.eks. lettere forarbejdning af produktet, garantiforpligtelse eller påførsel af etiketter og lignende. Metoden egner sig derfor bedst til at finde armslængdeprisen ved f.eks. handel med råvarer mellem grossister eller i typiske salgsselskaber, hvor selskabet ikke tilfører produktet yderligere nævneværdig værdi, herunder bidrager til opbygning eller vedligeholdelse af immaterielle aktiver.

Kostpris plus avance-metoden:

Metoden tager udgangspunkt i de omkostninger, som virksomheden har haft i forbindelse med de varer eller tjenesteydelser, som er overført til en interesseforbundet part. Hertil lægges en rimelig bruttoavance, hvorved armslængdeprisen findes. Bruttoavancen findes på samme måde som ved videresalgspris-metoden. I den forbindelse skal det også vurderes, om omkostningerne beregnes på samme måde, eller om der med rimelighed kan reguleres for forskellen. Dette kan give problemer i praksis, da der ikke findes internationalt anerkendte beregningsstandarder for omkostninger.

De transaktionsbestemte avancemetoder:

Profit Split Method

Ved profit split metoden bestemmes det samlede nettoresultat fra koncernens kontrollerede transaktioner, hvorefter det fordeles mellem de forbundne virksomheder (separate enheder) på grundlag af en analyse af, hvordan resultatet ville være fordelt mellem uafhængige parter (bidragsanalyse). Ved en bidragsanalyse fordeles nettoresultatet i forhold til den relative værdi af de funktioner mv. parterne har bidraget med. Værdien af de forskellige funktioner mv. fastsættes - i det omfang det er muligt - på grundlag af en sammen-

ligning med værdien af tilsvarende funktioner, udført af uafhængige virksomheder.

Tilstedeværelsen af værdifulde immaterielle aktiver kan betyde, at fordelingen bør ske ud fra en residualanalyse, hvor det i første omgang bestemmes hvilket resultat, der skal tilføres de enkelte separate enheder på grundlag af bidragsanalysen, hvorefter residualværdien (resterende nettoresultat) henføres til de immaterielle aktiver.

Transactional Net Margin Method TNMM:

Denne metode sammenligner virksomhedens nettoavance ved en intern kontrolleret transaktion med en tilsvarende transaktion mellem ikke kontrollerede parter. Da metoden sammenligner nettoavancer mellem forbundne og ikke forbundne virksomheder, vil det medføre, at der opstår problemer med at fordele de faste kapacitetsomkostninger ud på de enkelte transaktioner, da sammenligningen skal foretages på transaktionsniveau. Metoden er ikke særlig påvirkelig overfor forskelle i fordeling af omkostninger mellem variable og faste omkostninger, da sammenligningen foretages på nettoavance-niveau. Dette betyder at transaktioner, hvor der er anvendt forskellige regnskabsprincipper kan anvendes. Metoden anvendes primært på transaktioner, der vedrører virksomheder, som ikke besidder værdifulde immaterielle aktiver.

Konklusion

OECD's Transfer Pricing Guidelines anbefaler, at man så vidt muligt bruger de traditionelle transaktionsbaserede metoder, da disse metoder på den mest direkte måde undersøger om økonomiske eller finansielle relationer mellem forbundne parter er foretaget på armslængdevilkår.

Inden for det seneste årti har virksomhederne imidlertid i større grad produceret højteknologiske varer eller varer, hvortil der er knyttet særlige immaterialrettigheder. De traditionelle transaktionsbaserede metoder er forbundet med stor usikkerhed, når det drejer sig om værdiansættelsen af unikke rettigheder. OECD erkender derfor også, at anvendelsen af de transaktionsbestemte avanceme-

toder kan være nødvendig i de situationer, hvor de traditionelle transaktionsbaserede metoder ikke kan anvendes eller ikke kan anvendes alene. OECD's transfer pricing guidelines giver desuden mulighed for, at der i særlige tilfælde kan anvendes andre metoder end dem, som nævnes i retningslinierne, så længe de er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Retningslinierne opstiller nogle rammer for vurderingen af de kontrollerede transaktioner, men da koncerndispositionerne ofte er særegne, må der i den konkrete situation foretages en afvejning af, hvilke metoder, der under de givne forudsætninger vil give det mest rimelige resultat - der findes således ikke én metode, som altid vil være bedre end andre. Samtidig kan det i visse tilfælde være nødvendigt at benytte en kombination af flere metoder. Som følge heraf, og på baggrund af OECD's anbefalinger, accepterer de danske skattemyndigheder et interval af priser, som ikke korrigeres. Falder den interne afregningspris derimod udenfor dette armslængdeinterval, korrigeres prisen til det punkt i intervallet, der i størst muligt omfang svarer til armslængdeprisen.

Som det fremgår af gennemgangen af de danske transfer pricing regler, sammenholdt med OECD's transfer pricing guidelines, er transfer pricing ikke en eksakt videnskab. Armslængdeprincippet frembringer kun en tilnærmelse til de vilkår, der ville være blevet fastsat mellem uafhængige parter, og det er derfor vigtigt, at der er en indbygget fleksibilitet i transfer pricing reglerne, som kan tage højde for denne usikkerhed.

Literaturliste:

Dansk Industri (2001) ”Ingen dækning for angreb på koncernskat”
Erhvervspolitisk indsigt af 17.oktober 2001.

Dansk Industri (2001) ” Usikkerhed over 40 mia. kr. i Vismændenes regnestykke om indkomsttransformation ? Notat af 15. oktober 2001

Danmarks Statistik (1997) ”Nyt nationalregnskab 1998-1996 ENS95” i Statistiske Undersøgelser nr. 46.

Det Økonomisk Råd, Formandskabet, DØR (2001) ”Dansk økonomi forår 2001.

Det Økonomiske Råd, Sekretariatet ”Indkomsttransformation”, arbejdsnotat.af 23. maj 2001.

Roger H. Gordon & Søren Bo Nielsen (1997) ”Tax evasion in an open economy: Value-added vs. income taxation” . Journal of Public Economics 66 (1997) p. 173-197.

Rockwool Fondens Forskningsenhed (1995) ”The Shadow Economy in Denmark 1994 Measurement and Results” Study no. 3 udarbejdet af Gunnar Viby Mørgensen, Hans Kurt Kvist, Eszter Körmendi og Søren Pedersen.

Rockwool Fondens Forskningsenhed (1997) ”Skyggeøkonomien i Vesteuropa. Målinger og resultater for udvalgte lande” Arbejdsnotat nr. 11 udarbejdet af Søren Pedersen med bidrag af Esben Dalgaard.

Skatteministeriet (2001) ” Sammenhæng mellem momsgrundlag og indkomstskattegrundlag ” Arbejdsnotat december 2001.

Told*Skat (2001). Statistik vedrørende TP- sagerne. Arbejdsnotat af 5. december 2001 udarbejdet af Told- og Skattestyrelsen.

Dansk skattetryk og skattestruktur i international belysning

1. Indledning

I en lang række forskellige sammenhænge diskuteres spørgsmålet om skattekonkurrence og det danske skattesystems holdbarhed når vi tilsyneladende oplever en stigende internationalisering¹.

Denne artikel skal således ses i sammenhæng med andre artikler i denne og tidligere udgaver af *skaJ* om skattereformer i udlandet, skattetrykket og særlige spørgsmål som selskabsbeskatningen, transferpriser samt om grænsehandel.

Målet med denne artikel er dels at samle konklusionerne fra disse artikler og analyser dels at give en samlet beskrivelse af det danske skattetryk og den danske skattestruktur sammenholdt med de lande, Danmark normalt sammenligner sig med.

Ved at sammenholde det danske skattesystem med vore nabolandes kan der fås en indikation af, om og i givet fald, hvor det danske skattesystem eventuelt kan siges at være under pres eller have fordele i forhold til udlandet. Jo større forskelle mellem det danske system og de udenlandske systemer, des større er sandsynligheden alt andet lige for, at skattegrundlag vil søge ud af Danmark, og des mindre er sandsynligheden for at Danmark kan tiltrække økonomisk aktivitet. Eller omvendt. Analysen indledes derfor med en overordnet undersøgelse af den danske velfærdsstats særlige kendetegn. Herefter beskrives det danske skattetryk og den danske skattestruktur overordnet, og der foretages en sammenligning med udlandet. Dernæst analyseres presset på de enkelte skattegrundlag i de følgende afsnit.

¹ I Det Økonomiske Råd (2001b) diskuteres globaliseringens betydning for det danske arbejdsmarked. Der kan henvises hertil for en række indikatorer for den øgede globalisering/internationalisering.

Til sammenligningerne af det danske skatte- og velfærdssystem er det valgt at fokusere på vore nabolande i EU og Norden. Desuden er suppleret med USA.

Argumenterne for at skattesystemerne er under pres, går som følger. Skattesystemerne er udviklet i en tid, hvor skattemyndighederne kunne basere sig på regulerede kapitalmarkeder, grænsekontrol, og hvor teknologien var mindre udviklet end i dag. Dermed var skattemyndighederne i højere grad i stand til at isolere de nationale økonomier og fastholde et særegent nationalt skattesystem.

Internationaliseringen medfører imidlertid nye udfordringer for skatte- og afgiftssystemet og dermed mulighederne for at finansiere velfærdsstatens ydelser. Internationaliseringen tager form dels af den øgede kapitalmobilitet, der følger af liberaliseringen af de finansielle markeder, og dels af integrationen af de nationale økonomier, som følger af reduktionen af restriktioner på udvekslingen af arbejdskraft, varer og tjenester samt opbygningen af EU's indre marked. Hertil kommer den teknologiske udvikling, der giver mulighed for at flytte særligt kapital, men også tjenester og varer over grænserne i et stadig hurtigere tempo og til stadig lavere omkostninger².

Spørgsmålet er, om de nationale skattesystemer fortsat kan indrettes i henhold til specifikke nationale præferencer. Vil det fortsat være muligt at beskatte kapital, når kapital kan flyde frit? Vil det være muligt at beskatte personindkomster i samme omfang, når arbejdskraften er fri til at flytte til andre lande, hvor der måske er et foretrukket mix af skattebetaling og velfærdsydelser, eller når arbejdet kan finde sted i cyberspace?

Litteraturen om skattekonkurrence tog oprindeligt sit udgangspunkt i forsøgene på at analysere mulighederne for at have forskellige skatte- og serviceniveauer mellem forskellige lokale jurisdiktioner for nu i højere grad at koncentrere sig om konkurrencen mellem nationer. Populært sagt er der to skoler. Den ene anfører, at skattekonkurrence er godt, fordi konkurrencen holder den offentlige sektors størrelse i skak. Den anden, at skattekonkurrence er skadeligt, da konkurrencen fører til et inefficiant lavt niveau for (visse) skat-

² Det skal dog også her bemærkes, at den teknologiske udvikling især har været stor i den markedsdirigerede del af produktionen, hvilket har reduceret skattesystemernes sårbarhed overfor den del af produktionen, der ligger husholdningerne, og som vanskeligt lader sig beskatte.

ter. Begge skoler ser skattekonkurrencen som en (uundgåelig) følge af den øgede internationalisering, jf. Wilson (1999).

I det seneste årti er der imidlertid også fremkommet alternative teorier herom på grundlag af såkaldte center-periferi modeller. Disse teorier forudsiger, at der er rum til at have en relativt høj beskatning af mobile skattekloder uden at disse tvinges væk. Se Baldwin og Krugman (2000) for en analyse af skattekonkurrence med udgangspunkt i denne type af modeller. Målet med denne artikel er således ikke at give en teoretisk gennemgang af spørgsmålet om skattekonkurrence.

Endelig skal det bemærkes at denne artikel kun præsenterer en partiel analyse af det danske skattesystem. Egentlige politikanbefalinger kan kun fås ved også at tage hensyn til spørgsmål som administration, fordeling, retfærdighed og efficiens på markederne for arbejdskraft, kapital, varer og tjenester.

2. Den danske velfærdsstat og det danske skattesystem

2.1. Den danske velfærdsstat

Først kan det være nyttigt at gøre sig klart, hvori forskellen mellem den danske (og nordiske) model for velfærdsstaten og den mere udbredte vesteuropæiske model består, da netop forskellen i systemerne og deres finansiering kan være med til at belyse, om det danske skattesystem er under pres.

Beskatningens formål

Skattesystemet har en række forskellige funktioner eller formål. Disse formål kan anskues på forskellige måder. En måde at opdele skattesystemets funktioner er at skelne mellem de fiskale funktioner – finansieringen af de offentlige udgifter – og de ikke-fiskale funktioner – f.eks. fordelingspolitik, adfærdsregulering eller konjunkturpolitik. En ofte benyttet måde, hvorpå skattesystemets og den offentlige sektors hovedfunktioner betragtes, er efter følgende opdeling:

- Fordeling
- Allokering
- Stabilisering

Sikringen af, hvad der anses som en rimelig fordeling af samfundets ressourcer, er grundlæggende et politisk spørgsmål. Fordeling

og omfordeling kan og bliver i Danmark varetaget både gennem beskatningen og gennem de offentlige udgifter. Der er tale om en af skattesystemets ikke-fiskale funktioner.

Allokeringen af de offentlige ressourcer vedrører både skattesystemets fiskale og ikke-fiskale funktioner. Allokeringen drejer sig således dels om at sikre finansieringen af de offentlige udgifter, dels om at tilskynde til adfærd, der anses for ønskværdig f.eks. i tilfælde af markedsfejl.

Stabilisering vedrører styringen af den samlede økonomiske udvikling ved f.eks. målrettet at gennemføre finanspolitiske lettelser eller stramminger. Desuden indeholder skattesystemet indbyggede stabilisatorer, idet systemet bidrager til automatisk at tage top og bund ud af konjunktursvingningerne.

Definitionen af en velfærdsstat

Udtrykket velfærdsstaten bruges både om hele samfundssystemer, som f.eks. de skandinaviske velfærdsstater, og om de særlige dele af den offentlige sektor, der vedrører omfordeling og sociale udgifter.

En udviklet velfærdsstat kan ifølge Sandmo (1991) siges at have tre karakteristika. For det første er individer og husholdninger garanteret et vist minimum af indkomst uafhængigt af markedsværdien af deres samlede ressourcer. For det andet tilbydes forsikring i form af (delvis) kompensation ved individers tab af indkomst som følge af sociale begivenheder. Endelig tilbydes et grundlæggende gratis serviceniveau indenfor eksempelvis sundhed og uddannelse til alle uden hensyn til indkomst og formue.

Den danske velfærdsstat adskiller sig imidlertid fra den vesteuropæiske velfærdsmodel ved at vægte yderligere tre funktioner: For det første, at indkomstforskellene indsnævres via progressiv indkomstbeskatning. For det andet, at indkomstoverførsler er tilgængelige uanset individernes historiske tilknytning til arbejdsmarkedet. Endelig for det tredje, at udbudet af offentlige sociale serviceydelser er væsentligt bredere end de grundlæggende ydelser, der nævnes ovenfor.

Forskelle mellem den danske velfærdsstat og udenlandske modeller

I nedenstående tabel 1 er vist en oversigt over de offentlige udgifters størrelse og struktur for udvalgte OECD-lande. Denne sammenligning og følgende sammenligninger af skatetryk mv. tager

udgangspunkt i BNP. For en diskussion af svaghederne ved sammenligninger af skattetryk mv. med udgangspunkt i BNP henvises til Skatteministeriet (2001b). Læseren bør således være opmærksom på, at dette mål har en række svagheder.

Tabel 1. Offentlige udgifter i udvalgte OECD-lande, pct. af BNP.

	Samlede offentlige udgifter	Offentligt forbrug	Offentlige investeringer	Indkomstoverførsler	Subsidier til virksomheder, husholdninger, offentlig forsyning, udlandet.
Danmark (1999)	55,0	25,7	2,0	17,7	9,6
Sverige (1996)	64,9	26,2	2,0	23,8	12,9
Finland (1998)	50,8	21,6	3,3	18,3	7,5
Norge (1999)	59,6	21,2	4,0	15,5	19,0
Frankrig (1996)	54,8	19,4	3,2	24,9	7,3
Tyskland (1996)	48,7	19,8	2,2	19,4	7,4
Holland (1996)	52,0	14,0	1,9	26,6	9,4
England (1999)	47,4	18,3	2,1	13,5	13,4
USA (1996)	35,7	15,7	1,8	13,2	5,0
Belgien (1999)	51,2	21,4	3,2	15,7	10,9

Kilde: Danmarks Statistik (2001) p. 166

Den første søjle i tabel 1 viser de samlede offentlige udgifter i pct. af BNP. De samlede offentlige udgifter kan finansieres af skatteindtægter³, brugerbetaling og offentlig låntagning. Som det fremgår, er den offentlige sektor i Danmark karakteriseret ved at udgøre en relativt stor andel af BNP sammenlignet med f.eks. Tyskland, England og USA samt i mindre grad i forhold til Finland, Belgien og Holland. Sverige og Norge har derimod væsentligt større samlede offentlige udgifter, mens Frankrig er på niveau med Danmark, når de senest tilgængelige tal sammenlignes.

Sammensætningen af de samlede offentlige udgifter varierer ligeledes betragteligt. Således har kun England, USA, Norge og Belgien en væsentligt lavere andel af indkomstoverførsler end Danmark, mens både Holland, Frankrig, Finland og Sverige har en højere andel end Danmark. Det offentlige forbrug i Danmark er derimod kun overgået af Sverige. Begge lande ligger væsentligt over de øvrige lande i undersøgelsen. For så vidt angår en sammenligning af indkomstoverførslerne er det dog værd at erindre, at der indgår mange elementer i disse andele af BNP, der ikke har noget at gøre med de sociale systemers dækning – eksempelvis om indkomstoverførslerne ydes som skattefri eller skattepligtige og forskelle i

³ Som defineret i nationalregnskabet, dvs. inkl. visse obligatoriske betalinger som ligger uden for Skatteministeriets ressortområde.

antallet af personer på overførselsindkomster. Endvidere er f.eks. tilskud til børnepasning i de fleste lande organiseret som indkomstoverførsler til forældrene, mens det i Danmark indgår i det offentlige forbrug.

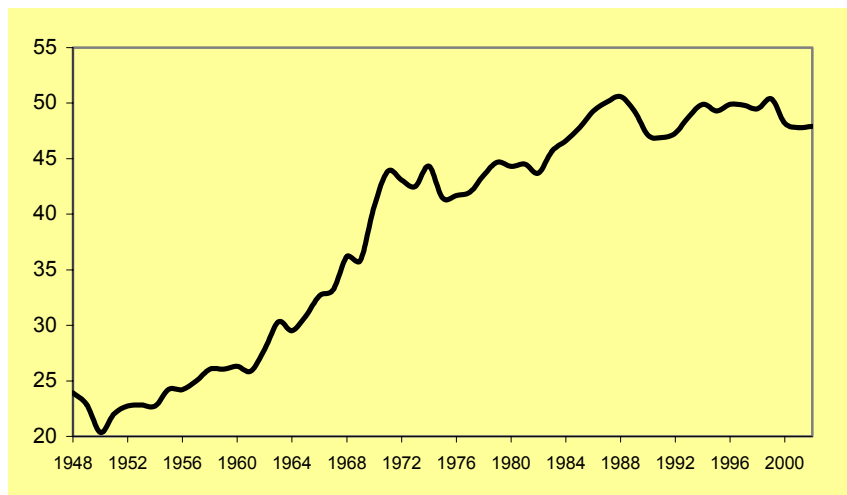
2.2. Skattetryk og skattestruktur i Danmark og OECD-området

I dette afsnit foretages en overordnet sammenligning af udviklingen i skattetryk og skattestrukturer i Danmark og de vestlige lande, der har den største betydning for Danmark. Sammenligningen tager udgangspunkt i skatternes andel af BNP og de enkelte skattekilders andel af de samlede skatter.

Udviklingen i skattetrykket i Danmark og udvalgte OECD-lande

Udviklingen i det danske skattetryk målt i pct. af BNP er for perioden 1948-2002 vist i figur 1 nedenfor. Som det fremgår er skattetrykket steget fra ca. 24 pct. i 1948 til nu knap 48 pct. Væksten har særligt fundet sted i perioden fra 1950-1985, hvor den gennemsnitlige årlige vækst i skattetrykket har været på ca. 2 pct. I perioden fra 1985 og frem til 2002 er skattetrykket stabiliseret på et niveau omkring 48-50 pct.

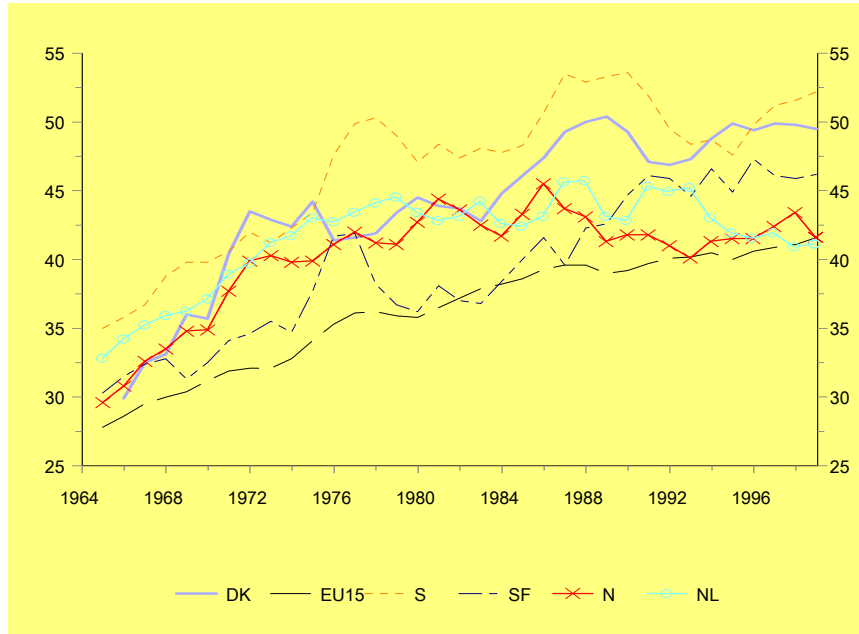
Figur 1. Udviklingen i skattetrykket i Danmark 1948-2002, pct. af BNP.



Kilde: Økonomiministeriet (2001). Økonomisk oversigt – august 2001 og nationalregnskabet.

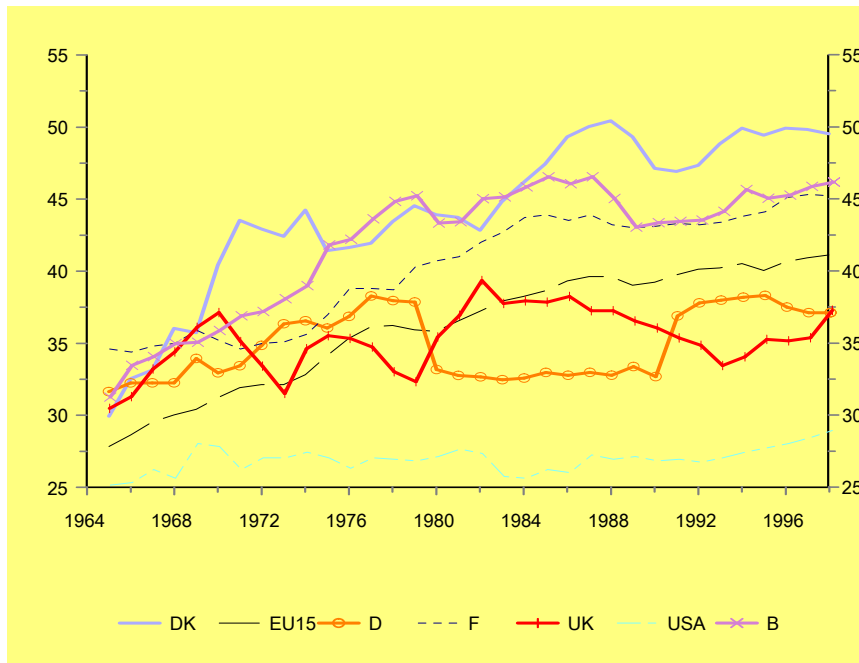
I figur 2 og 3 nedenfor er skattetrykket i Danmark sammenlignet med skattetrykket i udvalgte OECD-lande for perioden 1965 til 1999. Det bemærkes, at EU-gennemsnittet for de 15 medlemslande er et simpelt uvægtet gennemsnit. Tilsvarende gør sig gældende for de øvrige tabeller og figurer i artiklen.

Figur 2. Udviklingen i skattetrykket i udvalgte EU-lande 1965-1999, pct. af BNP.



Kilde: OECD (2001c), Tabel 3.

Figur 3. Udviklingen i skattetrykket i udvalgte OECD-lande 1965-1999, pct. af BNP.



Kilde: OECD (2001c), Tabel 3

Det fremgår af figur 2 og 3, at Danmark siden slutningen af 1960'erne har haft et af de højeste samlede skattetryk i blandt de udvalgte OECD-lande, og dermed også globalt set. Kun Sverige har systematisk haft et højere skattetryk i en længere årrække. I 1990'erne har det danske skattetryk ligget mellem 7 og 9 pct. point over EU-gennemsnittet. Hvor det danske skattetryk nu tilsyneladende er stabiliseret, udviser gennemsnittet for EU imidlertid en konstant om end svag stigning, og har siden midten af 1990'erne ligget på 40-42 pct. af BNP. For hele OECD-området er skattetrykket steget fra knap 26 pct. i 1965 til godt 37 pct. i 1999, jf. OECD (2001c, tabel 3).

I gennemsnit er skattetrykket i de 15 EU-lande steget med 1,2 pct. årligt i perioden 1965-1999, mens det i Danmark er steget med ca. 1,3 pct. frem til i dag.

Til sammenligning ligger det amerikanske skattetryk på knap 29 pct. af BNP og er kun steget med knap 4 pct. point i perioden svarende til en gennemsnitlig årlig stigningstakt på ca. 0,4 pct.

Det samlede skattetryk har således historisk set udviklet sig forskelligt i Danmark i forhold til hovedparten af de øvrige EU- og OECD-lande. Samtidig har der været forskellige udviklingstendenser i EU-landene i forhold til den øvrige del af OECD og særligt USA. EU-landene har generelt udvist en relativt højere vækst i skattetrykket end de øvrige OECD-lande. Blandt EU-landene har Danmark tidligt udvist en relativt høj vækst, der nu er bremsset, mens der har været en fortsat tendens til stigende skattetryk i de øvrige EU-lande. Denne tendens til stigende skattetryk i de andre EU-lande ser dog nu ud til at være bremsset som følge af de skattelettelser, der gennemføres i de kommende år i en række lande, jf. Skatteministeriet (2001a) og nedenfor i afsnit 3.

Skattestrukturen i udvalgte OECD-lande

Det fremgår af ovenstående, at det danske skattetryk er blandt de højeste i OECD og EU. En analyse af skattestrukturen i udvalgte OECD-lande kan yderligere belyse forskellene i skattesystemerne. Spørgsmålet er således om det høje danske skattetryk, der umiddelbart kunne tænkes at gøre det danske skattesystem sårbart overfor internationaliseringen, også er sammensat på en måde, der afviger fra vores nabolande, og dermed gør det danske skattesystem yderligere sårbart overfor internationaliseringen. Det forsøges senere at belyse, hvilke områder der i givet fald kunne være særligt udsatte.

Tabel 2. Skattestrukturen i udvalgte OECD-lande i 1999, pct. af samlede skatter.

	Sverige	Danmark	Finland	Frankrig	Norge	EU-gennemsnit	Holland	Belgien	England	Tyskland	USA
Skat på indkomst og kapital:											
- Personer	35,7	52,9	31,9	17,4	28,2	25,7	15,2	30,7	28,8	25,1	40,7
- Selskaber	6,1	5,9	9,1	5,9	7,6	8,9	10,1	7,9	10,4	4,8	8,3
Sociale bidrag:											
- Arbejdstagere	5,8	3,5	4,3	8,7	8,3	8,2		9,7	7,3	17,3	10,5
- Arbejdsgivere	19,2	0,7	21,1	27,5	16,2	19,3	40,0	22,0	9,8	22,0	13,4
Lønsumsskatter	7,6	0,6	0,0	2,3	0,0	1,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Formue og ejendom	3,7	3,5	2,4	7,3	2,4	4,7	5,1	3,3	10,9	2,5	10,7
Varer og tjenester mv.	21,5	32,5	30,9	26,6	37,2	30,5	28,0	25,4	32,3	28,0	16,4
Andre skatter og afgifter	0,4	0,4	0,3	4,2	0,0	1,4	1,7	1,0	0,5	0,4	0,0
Skatter i pct. af BNP	52,2	50,4	46,2	45,8	41,6	41,6	42,1	45,7	36,3	37,7	28,9

Kilde: OECD (2001c). Detaljerede landetabeller mv.

Tabel 3. Udviklingen i skattestrukturen i OECD i 1965-1999, pct. af samlede skatter.

	1965	1975	1985	1995	1999
Skat på indkomst og kapital:					
- Personer	26	30	30	27	26
- Selskaber	9	8	8	8	9
Sociale bidrag¹:	18	22	22	25	25
- Arbejdstagere	6	7	7	8	7
- Arbejdsgivere	10	14	13	14	15
Lønsumsskatter	1	1	1	1	1
Formue og ejendom	8	6	5	5	5
Varer og tjenester mv.	36	31	32	31	31
Andre skatter og afgifter	2	2	2	3	3
Total	100	100	100	100	100

Kilde: OECD (2001) p. 21.

¹: Inklusive sociale bidrag, der ikke er fordelt mellem arbejdstagere og arbejdsgivere.

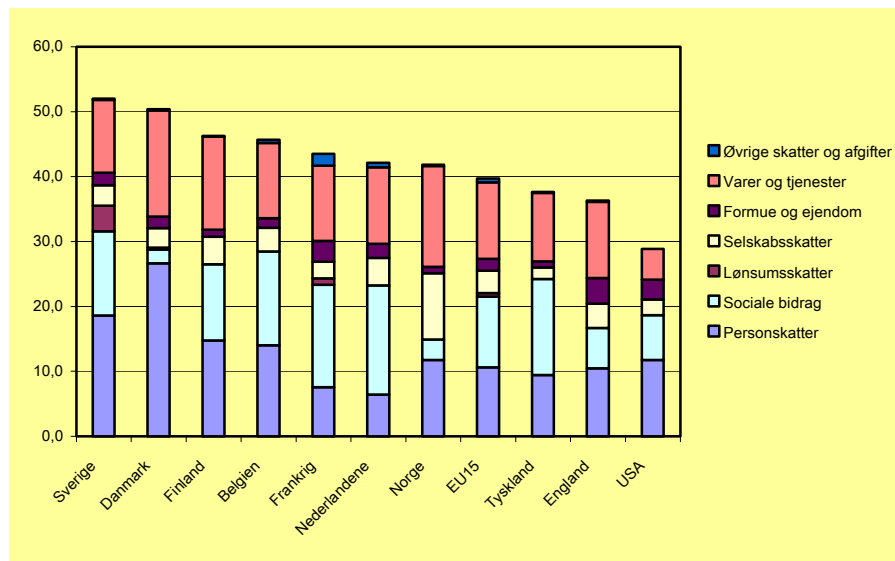
I tabel 2-3 og figur 4 er vist oversigter over skattestrukturene i udvalgte OECD-lande for 1999 samt udviklingen i OECD-området i perioden 1965-1999. Som det fremgår, lægger Danmark langt mere vægt på anvendelsen af direkte personskatter end andre OECD-lande. Tilsvarende mindre vægt lægges på sociale bidrag fra arbejdstagere og arbejdsgivere. Beskatningen af selskaber ligger derimod i den lave ende af EU- og OECD-landene målt som andel af de samlede skatter. Udviklingen i beskatningen i OECD-landene går i retning af en faldende vægt på personskatter og en tilsvarende

større vægt på sociale bidrag. Samlet udgør beskatningen af arbejdskraft derfor en konstant eller endda svagt faldende andel. Der er endvidere en svagt stigende tendens i beskatningen af selskaber og andre skatter og afgifters andel af de samlede skatter.

Lønsumsskatter anvendes kun i begrænset omfang i EU- og OECD-landene, herunder Danmark, men med Sverige og Frankrig som væsentlige undtagelser.

I figur 4 er den samlede effekt af de forskellige dele af den direkte beskatning af arbejdskraft vist som de tre nederste andele af BNP. Heraf fremgår det, at de knap 30 pct. af BNP, der i Danmark stammer fra beskatningen af arbejdskraft, ikke afviger helt så meget fra den samlede beskatning af arbejdskraft i en række andre lande som Sverige, Finland, Belgien, Tyskland og Frankrig, når der tages hensyn til såvel de personlige indkomstskatter som de sociale bidrag.

Figur 4. Skattestruktur i udvalgte OECD-lande i 1999, pct. af BNP.



Kilde: OECD (2001c) – detaljerede landetabeller.

Skatter på ejendom og besiddelse anvendes i Danmark⁴ langt mindre end i de øvrige lande, hvorimod skatter på varer og tjenester udgør en meget stor andel af de samlede skatter og afgifter i Danmark. Såvel i Danmark som internationalt set er andelen af skatter på formue og ejendom faldende, mens skatter på varer og tjenester

⁴ Det skal dog bemærkes, at beskatningen af lejeværdien af egen bolig i 1999 indgår i personskattetrykket, hvilket undervurderer den reelle ejendomsbeskatning og overvurderer beskatningen af personlig indkomst.

har været konstante i de sidste 20-30 år. Den konstante andel af skatter på varer og tjenester dækker dog over en stigende andel af momsindtægter, energi- og miljøafgifter og en faldende vægt på specifikke afgifter som f.eks. de traditionelle punktafgifter på tobak og alkohol.

Tabel 4. Udviklingen i skattestrukturen i Danmark i 1965-1999, pct. af samlede skatter.

	1965	1975	1985	1995	1999
Skat på indkomst og kapital:					
- Personer	41,4	55,9	52,4	56,7	52,9
- Selskaber	4,5	3,1	4,8	4,0	5,9
Sociale bidrag:					
- Arbejdstagere	3,8	0,6	2,0	2,5	3,5
- Arbejdsgivere	1,7	0,7	1,7	0,6	0,7
Lønsumsskatter	0,0	0,0	0,7	0,5	0,6
Formue og ejendom	8,0	5,9	4,2	3,5	3,5
Varer og tjenester mv.	40,6	33,6	34,2	32,2	32,5
Andre skatter og afgifter	0,0	0,1	0,0	0,0	0,4

Kilde: OECD (2001).

I tabel 4 ovenfor er udviklingen i skattestrukturen for Danmark vist for perioden 1965 til 1999. Det fremgår, at udviklingen i den danske skattestruktur i store træk følger udviklingen i OECD generelt.

2.3. Konklusion

Trods de ovenfor nævnte svagheder ved opgørelsen og sammenligningen af skattetryk er det muligt at drage en række konklusioner af ovenstående analyse. For det første har Danmark et internationalt set meget højt samlet skattetryk. Dette skattetryk har været stigende frem til midten af 1980'erne, hvorefter skattetrykket har været nogenlunde konstant. I de fleste af de lande, der sammenlignes med i analysen, har skattetrykket derimod været fortsat stigende også i de seneste 10 år, om end stigningerne har været små. Der har således været en tendens til, at andre vestlige lande gradvist har halet ind på Danmark for så vidt angår det samlede skattetryk. Men det danske skattetryk er som nævnt højt med en international målestok.

Da Danmark har budgetoverskud og de andre lande ofte har underskud, vil tendensen til at de andre lande haler ind på Danmark sandsynligvis fortsætte.

Betragtes skattestrukturen, afviger Danmark også på flere punkter fra de lande, der sammenlignes med. Således hidrører en meget stor del af det (høje) danske skatteprovenu fra personlige indkomstskatter, mens de fleste andre lande i stor udstrækning benytter sig af sociale bidrag. For så vidt angår skatter på varer og tjenester, ligger

Danmark også i den høje end, men afvigelsen i forhold til de andre lande er dog knap så udtalt. Endelig anvender Danmark skatter på formue og ejendom i mindre udstrækning end mange andre lande, og selskabsbeskatningen ligger ligeledes i den lave ende.

Betragtes de offentlige udgifter afviger Danmark også på flere punkter, men forskellene er generelt set knap så udtalte som for skattesystemets vedkommende. De offentlige udgifter i Danmark ligger således på et relativt højt niveau internationalt set, hvilket først og fremmest skyldes det store offentlige forbrug. De øvrige dele af de offentlige udgifter, f.eks. indkomstoverførslerne, ligger på niveau med eller endda under en række af landene i sammenligningen.

Samlet set tegner dette et billede af, at det især er indenfor visse dele af skattesystemet og finansieringen af velfærdsstaten, at Danmark kan komme under pres som følge af valget af en anden struktur. I de følgende afsnit betragtes de enkelte dele af skattesystemet nærmere.

3. Direkte beskatning af arbejdsindkomst

3.1. Indledning

I 2002, når skattejusteringerne i Pinsepakken er fuldt indfaset, forventes det, at der bliver opkrævet i alt ca. 375 mia. kr. i personskatter, arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til sociale ordninger. Dette beløb udgør ca. 55 pct. af det samlede forventede skatte- og afgiftsprovener, eller godt 26 pct. af det forventede bruttonationalprodukt for 2002, jf. Økonomiministeriet (2001).

I personskatterne indgår også beskatning af personers kapitalindkomst. De ovenstående tal er dermed ikke helt retvisende for beskatningen af arbejdsindkomst, men indikerer dog, at denne beskatning udgør en væsentlig del af det samlede skatteprovener. Det følgende afsnit fokuserer på den del af personskatterne, der knytter sig til arbejdsindkomst.

Teoretisk set kan en øget internationalisering i form af færre barrierer mod at flytte til udlandet tænkes at medføre, at høje danske skatter tilskynder flere personer til at arbejde og bosætte sig uden for landets grænser. Samtidig kan det gøre det sværere at tiltrække udenlandsk arbejdskraft til Danmark.

I praksis har vandringerne imidlertid ikke det store omfang i dag. Årligt udvandrer ca. 14.000 danskere i aldersgruppen 15-62 år.

Heraf vender ca. halvdelen tilbage indenfor 2 år, efter 6 år er 70 pct. vendt tilbage og kun ca. 20 pct. vender tilsyneladende aldrig tilbage. Indvandringen fra andre OECD-lande ligger på ca. 9.000 personer årligt i samme aldersgruppe. Der er således umiddelbart en nettoudvandring på ca. 5.000 personer årligt, men efter 6 år er dette reduceret til 500 personer. Sandsynligheden for at udvandre stiger med uddannelses- og lønniveauet, og danskere er mere tilbøjelige til at vende tilbage til Danmark, end personer fra andre OECD-lande er til at rejse fra Danmark igen. Vandringerne fra Danmark er blandt andet belyst i Det Økonomiske Råd (2001a).

Konsekvenserne af en forøget udvandring er ikke nødvendigvis blot et lavere skatteprovenu her og nu. Det fremføres ofte, at udvandringen og den manglende tiltrækning af indvandrere særligt vil berøre de højtuddannede. Dette kan medføre, at det indenlandske erhvervsliv hæmmes i udviklingen og produktionen af højteknologiske produkter og serviceydelser.

Ovenfor fremgik det, at den danske skattestruktur adskiller sig fra de fleste andre landes ved at lægge meget stor vægt på de personlige indkomstskatter og meget lille vægt på sociale bidrag. Samtidig fremgik det også, at den samlede beskatning af arbejdskraft afviger noget mindre end billedet umiddelbart lader ane.

For at vurdere hvor udsat den danske beskatning af arbejdskraft er i forhold til udlandet, må man sammenligne en dansk bosiddende persons efterskat-indkomst med personens alternative efterskat-indkomst i udlandet.

Det bør dog bemærkes, at det vil være de samlede økonomiske forhold, der har indflydelse på beslutningen om at udvandre. Dermed vil der ikke blot blive fokuseret på beskatningen af lønindkomsten, men også på lønnens købekraft efter skat. Ydermere må det forventes, at man i overvejelserne om udvandringen også vurderer hvilke serviceydelser, der stilles gratis eller subsidieret til rådighed af de offentlige myndigheder i henholdsvis Danmark og udlandet, og holder dette op mod de behov, man har herfor. Hvis man får noget for skattebetalingen er det således progressionen, der kan udstøde højtlønnede og tiltrække lavtlønnede.

I dette afsnit vil der blive taget udgangspunkt i beskatning af lønindkomst for forskellige indkomstniveauer. Herved sammenlignes progressionen i den danske beskatning med den i de øvrige lande. Sammenligningen er foretaget for enlige uden børn. En specifikati-

on af familieforholdene er nødvendig, idet beskatningen i en række lande afhænger af dette. Forskellen i beskatningen mellem de enkelte lande er dog ikke væsentligt påvirket af på hvilke familieforhold sammenligningen baseres.

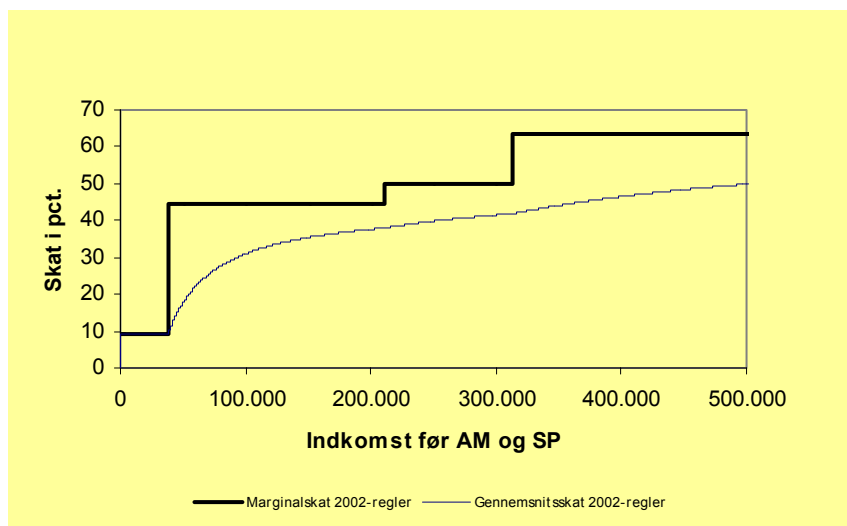
3.2. Beskatning af lønindkomst i Danmark og internationalt

I figur 5 nedenfor er den danske marginalskalet og den heraf følgende gennemsnitsbeskatning af arbejdsindkomst illustreret i forhold til bruttolønindkomsten før fradrag af AM- og SP-bidrag, men eksklusive eventuelle arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger for 2002.

Det fremgår heraf, at lønindkomst beskattes med arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsopsparing på 9 pct. af de første 37.800 kr., med 44,3 pct. af bruttoindkomst mellem 37.800 kr. og 210.100 kr., med 49,8 pct. mellem 210.100 kr. og 313.400 kr. og endelig med en højeste marginalsat på 63,3 pct. af bruttoindkomst over 313.400 kr.

Gennemsnitsbeskatningen stiger fra 9 pct. af den første krone til ca. 41,9 pct. ved grænsen for topskat på 313.400 kr. og videre til i princippet 63,3 pct. svarende til den højeste marginalsattesats for meget høje indkomster.

Figur 5. Marginal- og gennemsnitsskat i Danmark, 2002.



Kilde. Skatteministeriet.

I tabel 5 vises den samlede gennemsnitlige betaling af indkomstskatter og sociale bidrag for en gennemsnitlig industriarbejder. Der er taget udgangspunkt i reglerne for en enlig uden børn.

Tabellen viser variationen i sammensætningen af den samlede beskatning af arbejdskraften og de samlede niveauer i en række udvalgte OECD-lande.

Det fremgår, at beskatningen af en gennemsnitlig industriarbejder ligger mellem 31 og 57 pct. af bruttolønomkostningerne. På dette lønomkostningsniveau ligger den danske direkte beskatning i midten af niveauet for EU-landene og lavere end både Tyskland og Sverige. Endelig fremhæves i tabellen det karakteristiske ved det danske skattesystem: At der lægges meget stor vægt på indkomstbeskatning i forhold til sociale bidrag sammenlignet med udlandet.

Tabel 5. Indkomstskat og sociale bidrag i pct. af lønomkostninger, 1999

	Indkomstskat	Sociale bidrag		I alt	Lønomkostninger ¹ , kr.
		Arbejdstager	Arbejdsgiver		
Belgien	21	10	26	57	286.309
Tyskland	18	17	17	52	256.312
Sverige	20	5	25	51	210.926
Frankrig	10	10	28	48	200.281
Finland	21	6	21	47	210.612
Danmark	33	11	1	45	220.707
Holland	5	25	14	44	235.803
Norge	19	7	11	37	217.435
Irland	17	5	11	32	175.795
England	15	7	8	31	202.227
USA	17	7	7	31	225.136
EU-15	14	10	18	42	-

Kilde: OECD (2001d), tabel I.3.

Anm.: Der er taget udgangspunkt i en enlig gennemsnitlig industriarbejder.

¹: Lønomkostninger er købekraftskorrigerede ved hjælp af købekraftspariteter. Det danske lønomkostningsniveau er ukorrigeret opgjort til 275.883 kr., mens bruttolønnen er 274.200 kr.

Tabel 6 viser de samlede marginalsattesatser for både indkomstskatter og sociale bidrag i pct. af lønomkostningerne for lønninger, der varierer fra 67 til 167 pct. af den gennemsnitlige industriarbejders løn.

For lønninger op til den gennemsnitlige industriarbejder ligger de danske marginalsatser nogenlunde på niveau med gennemsnittet for EU. For højere lønninger ligger Danmark derimod blandt de lande, der har den højeste marginalskat. Dette skyldes blandt andet, at en række lande har grænser for hvor store sociale bidrag, der kan

opkræves. Flere af landene i tabellen har i modsætning til Danmark en samlet set degressiv skatteskala.

Tabel 6. Marginal sats for indkomstskat og sociale bidrag i pct. af lønomkostninger for forskellige lønniveauer, 1999

	Marginal skat for forskellige andele af gennemsnitlig industriarbejders løn			
	67 p snitsløn	m-	100 pct. af løn af gennemsnitsløn	167 pct. af løn af gennemsnitsløn
Belgien		66,2	67,3	70,7
Tyskland		60,0	63,3	63,3
Sverige		54,7	52,4	62,9
Frankrig		73,5	53,2	51,2
Finland		54,7	59,2	63,6
Danmark		51,1	51,1	63,4
Holland		53,0	58,2	50,0
Norge		43,0	43,0	55,0
Irland		34,1	57,6	54,3
England		40,3	40,3	31,4
USA		34,9	34,9	47,0
EU-15		50	53	56

Kilde: OECD (2001d), tabel 7.

Anm.: Der er taget udgangspunkt i en enlig gennemsnitlig industriarbejder.

I figur 6 og 7 illustreres gennemsnitsbeskatningen af lønomkostninger for enlige uden børn for forskellige indkomstniveauer. Tallene er beregnet for 1999.

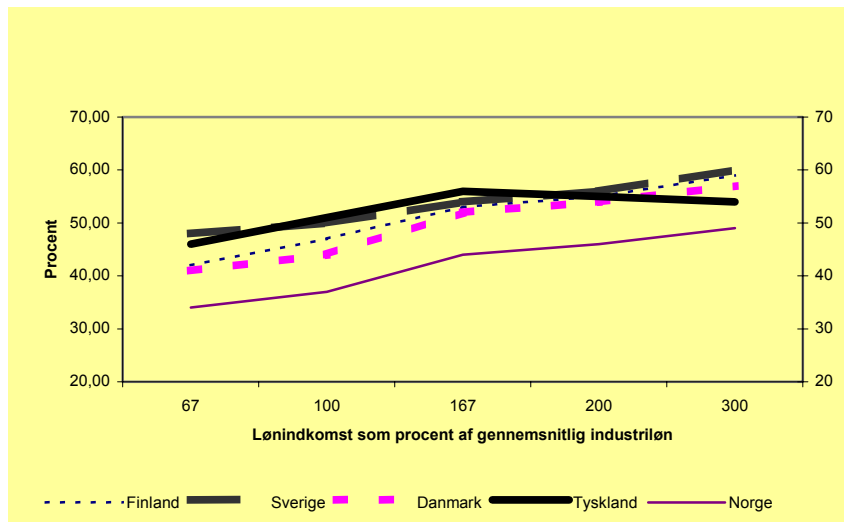
Skattebyrden fremkommer som forholdet mellem de samlede indkomstskatter samt obligatoriske lønmodtager- og arbejdsgiverbidrag, og på den anden side de samlede lønomkostninger for arbejdsgiveren.

Skattebyrden er vist for forskellige lønindkomstniveauer, angivet som procent af den gennemsnitlige lønindkomst i industrien i det pågældende land.

Sammenlignet med de øvrige nordeuropæiske lande ligger den danske beskatning af lønomkostninger nogenlunde i midten. Således ligger både den svenske og den finske skattebyrde over den danske for alle de viste indkomstniveauer. Undtagen for lønninger, der ligger ca. dobbelt så højt som gennemsnitslønnen i industrien, er den tyske skattebyrde højere end den danske. Dette vil dog ændres med gennemførelsen af den tyske skattereform, der indebærer rela-

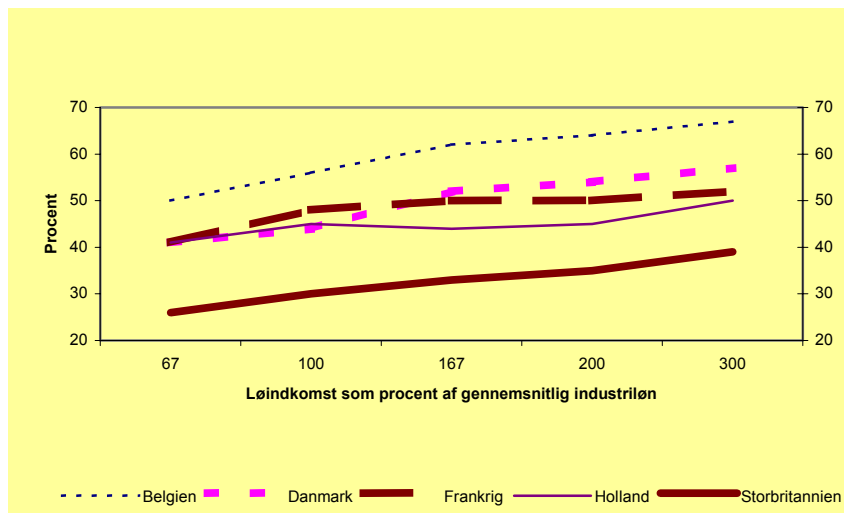
tivt store reduktioner af marginalsatserne, jf. Skatteministeriet (2001a). Den norske skattebyrde på arbejdskraft ligger konsekvent under den danske.

Figur 6. Gennemsnitlig skat på lønomkostning for enlige uden børn i visse nordeuropæiske lande, 2000.



Kilde: OECD og egne beregninger.

Figur 7. Gennemsnitlig skat på lønomkostning for enlige uden børn i Danmark og visse andre europæiske lande, 2000.



Kilde: OECD og egne beregninger.

Sammenlignes med de øvrige europæiske lande omfattet af beregningerne, ses det, at progressionen i den danske beskatning af lønomkostningerne medfører, at den danske beskatning overstiger den

i Holland og Frankrig på et lavere lønindkomstniveau end det er tilfældet i forhold til Tyskland. For en lønindkomst dobbelt så stor som den gennemsnitlige industriløn er den danske skattebelastning således knap 10 procentpoint højere end den hollandske, og knap 5 procentpoint højere end den franske. Den belgiske skattebelastning er noget højere og den britiske væsentlig lavere.

Skattereformer i udlandet

I Skatteministeriet (2001a) er igangværende skattereformer i en række europæiske lande og USA beskrevet. Hovedtrækkene i disse skattereformer er at beskatningen af lønindkomst sættes ned samt at selskabsskattesatserne nedsættes samtidig med at selskabsskattegrundlaget bredes ud. Reduktionerne af beskatningen af lønindkomst sigter på at opnå strukturforbedringer, herunder forøgelse af arbejdsudbuddet. Der er i de fleste tilfælde generelle skattelettelser til hovedparten af lønmodtagerne. I Tyskland, USA, Holland og Luxembourg er det dog fortrinsvis de højeste effektive marginalskatter, som nedsættes. Hvorimod Frankrig og Belgien særligt lemper for de laveste indkomstgrupper.

Der er således tendenser til, at beskatningen af lønindkomst fortsat vil blive reduceret i vores nabolande i de kommende år, således som det er sket gennem de seneste år i hele OECD-området inklusive Danmark.

3.3 Sammenfatning

Ovenstående beskrivelse af den direkte beskatning af arbejdskraften viser, at det danske skatteniveau ikke afviger væsentligt fra niveauet i udlandet, når der sammenlignes med udgangspunkt i de samlede lønomkostninger for arbejdsgiverne. Først, når der er tale om højtlønnede ligger Danmark blandt de lande, der beskatter mest. Dette skyldes det progressive danske indkomstskattesystem og at kombinationen af sociale bidrag og indkomstskatter i udlandet ofte giver sig udtryk i en samlet set degressiv beskatning af løn.

En anden interessant pointe, som det er værd at fremhæve er, at der er stor forskel på om der kigges på lønniveauer eller lønomkostninger netop fordi der er forskel på skattestrukturene. I Danmark er der således kun meget begrænset forskel mellem bruttoløn og lønomkostninger. Derimod kan der være betydelige forskelle mellem bruttoløn og lønomkostninger i lande, hvor der lægges stor vægt særligt på arbejdsgiverbetalte sociale bidrag, der ikke umiddelbart indgår i bruttolønnen.

Betyder de relativt høje danske marginalsatser for de høje indkomster så, at det danske skattesystem er under pres? Svaret på dette spørgsmål er nok, at problemerne er af meget begrænset omfang. Tages f.eks. udgangspunkt i Det Økonomiske Råd (2001a) ses det, at nettoudvandringen er af beskeden størrelse, og at hovedparten af de udvandrede danskere vender tilbage efter få år. Den beskudne nettoudvandring udgør således næppe nogen trussel mod det danske skattesystem i de kommende år. Dertil er arbejdskraften stadig alt for immobil.

Endelig bør det nævnes, at der netop på højt lønsområdet i praksis er konstateret skattekonkurrence i form af den såkaldte forskerordning⁵, hvor udlændinge og andre der har været bosiddende uden for Danmark, i en periode kan arbejde i Danmark til en lav bruttobeskatning. Siden den danske ordning blev indført, har en række andre lande indført lignende ordninger.

4. Beskatning af kapitalindkomst

4.1. Indledning

Traditionelt antages kapital at være det mest mobile skatteobjekt. Hvor omgåelse af beskatning af forbrug igennem grænsehandel generelt begrænses af transportomkostninger og lignende, og hvor arbejdskraftens mobilitet begrænses af tilknytning til familie, sprog, kultur mv., forekommer der ikke at være de samme begrænsninger for placering af kapital over landegrænser. Derfor har kapital tiltrukket sig megen opmærksomhed i debatten og litteraturen omkring internationaliseringens udfordringer for finansieringen af velfærdsstaten.

I Danmark foregår beskatningen af kapitalindkomst hovedsageligt igennem beskatning af den personlige kapitalindkomst, pensions-selskaber og igennem selskabsbeskatning, som i 1999, jf. afsnit 2, bidrog med 5,9 pct. af de samlede skatter. For 2002 skønnes det samlede provenu at ville udgøre knap 39 mia. kr. svarende til ca. 5,6 pct. af de samlede skatter eller ca. 2,7 pct. af BNP, jf. Økonomiministeriet (2001).

4.2. Teoretiske overvejelser

Liberaliseringerne af de internationale kapitalbevægelser skal ses i lyset af det i internationalt henseende hensigtsmæssige for den økonomiske vækst, hvis kapitalen får lov til at flyde derhen hvor der er det største afkast af de foretagne investeringer. Kapitalni-

⁵ Jf. kildeskattelovens § 48E.

veauet i de enkelte lande vil i princippet tilpasse sig på et niveau, så afkastet af en marginal investering i alle lande er ens ved samme risiko.

Kildelandsbeskatning

I det omfang kapitalindkomst beskattes i kildelandet, vil en afkastbeskatning i et land, der ligger over afkastbeskatningen i den omkringliggende verden medføre, at kapitalen flytter ud af landet. Denne bevægelse vil først stoppe, når det lavere udbud af kapital i det pågældende land har presset forrentningen før skat af den marginale investering op på et niveau, så efter skat forrentningen svarer til den i den omkringliggende verden. I denne situation vil ejere af kapital være lige godt stillede ved investeringer i de forskellige lande.

Resultatet bliver hermed en afvigelse fra det samfundsøkonomisk optimale. Ganske vist er det privatøkonomiske afkast (afkastet efter skat) ens i de forskellige lande, men det samfundsøkonomiske afkast er ikke.

Da et land typisk ikke vil være interesseret i kapitalflugt og uudnyttede muligheder for rentable investeringer, vil man i princippet opleve, at ingen lande ønsker at kildebeskatte kapitalindkomst kraftigere end de øvrige. Tværtimod vil lande kunne være interesseret i en lavere beskatning end de øvrige lande.

Dette kan føre til en international skattekonkurrence – et ”race to the bottom”. Eller (såfremt visse lande accepterer andre landes lavere beskatning) til en inoptimal allokering af kapitalen.

Beskatning i hjemland

Alternativt til en kildebeskatning kan skatten opkræves i kapital ejerens hjemland. Forskelle i niveauet af denne beskatning vil, i tilfælde af frie kapitalbevægelser, ikke medføre forvridninger i kapitalens allokering. Dog vil det påvirke opsparingsbeslutningen i bopælsstaten.

En generelt højere bopælsbeskatning end i udlandet vil alt andet lige medføre en lavere opsparing.

Ydermere kan der ligge praktiske hindringer i vejen for bopælsbeskatning. Hindringerne fremkommer ved, at for at denne beskatning ikke skal være for sårbar over for kapitalejere med finansielle aktiver i udlandet, skal hjemlandet have fuld information fra udlan-

det om afkast. Idet aftaler om informationsudveksling langt fra eksisterer mellem alle lande, kan bopælsbeskatningen medføre skatteunddragelse i forbindelse med placering af finansielle aktiver i udlandet.

På baggrund af disse overordnede overvejelser kan det således ikke entydigt siges, at den ene form for beskatning er mere hensigtsmæssig end den anden.

Kapitalens mobilitet

Ræsonnementet ovenfor vedrørende kildelandsbeskatningsbetingede kapitalbevægelser tager udgangspunkt i en situation med stor international kapitalmobilitet. I den faktiske verden er der dog visse hindringer i vejen for en perfekt mobilitet. Disse hindringer beskrives i afsnittene nedenunder. Her er det dog passende at bemærke forskellen mellem finansiell kapital og realkapital, idet førstnævnte er ganske mobil og reagerer ganske dramatisk i forhold til ændringer i beskatningen, hvorimod bygninger, maskiner og produktionsanlæg ikke umiddelbart kan flyttes.

I boks 1 er gengivet nogle tal fra EU (2001d), som illustrerer den øgede internationalisering.

Boks 1. Internationalisering af selskaber

Antallet af multinationale selskaber er steget fra ca. 7.000 moderselskaber i slutningen af 1960'erne til ca. 40.000 i slutningen af 1990'erne i en gruppe bestående af 15 industrilande. På verdensplan opererer ca. 63.000 moderselskaber og 690.000 udenlandske filialer mv.

Multinationale selskabers omsætning udgør nu ca. 1/10 af verdens BNP mod 1/20 i 1982.

Andelen af direkte udenlandske investeringer i forhold til BNP er steget fra 5 pct. til 16 pct. over de sidste 20 år.

Kilde: EU (2001d), side 21.

4.3. Beskatning af selskaber

I Hagen et al. (1998) argumenteres for, at beskatning af selskaber de facto primært foregår ved kildebeskatning, selv om flere landes selskabsskattesystemer har elementer af bopælsbeskatning.

Inden beskatningens satser sammenlignes, er det derfor på sin plads at beskrive nogle faktorer, der gør, at kapitalen ikke er fuldstændig mobil.

For det første er det forbundet med omkostninger at skifte landet, hvori man driver virksomhed, ud med et andet. For det andet kan begrænsede ressourcer i visse lande betyde, at man kan tjene en overnormal profit, der stadig vil være fordelagtig at indhente ved en høj beskatning. Der vil heller ikke være tale om at virksomheder helt forsvinder fra et land. Derimod vil virksomhedernes struktur ændres fra at være mere kapitalintensive til at være mere arbejdskraftintensive.

Disse begrænsninger på mobiliteten kan gøre det nemmere at undgå en international skattekonkurrence. I stedet kan en vis kildebase-ret selskabsbeskatning opretholdes, hvilket kan have visse fordele.

Som omtalt før er alternativet til kildebeskatningen – beskatning i kapitalejerens hjemland – problematisk at gennemføre, da den kan kræve udveksling af informationer om kapitalafkast på tværs af landegrænser, hvis den skal være helt effektiv.

Beskatning ved kilden medfører, at man i et vist omfang får beskattet andre landes statsborgere, hvilket isoleret set ud fra en national synsvinkel er hensigtsmæssigt.

En ganske lav selskabsbeskatning kan ødelægge balancen internt i skattesystemet, idet privatpersoner vil have incitament til at flytte egen indtægt over i selskabsform, således at beskatningen udskydes, indtil selskabet udbetaler overskud til ejeren.

Desuden har lande en interesse i at undgå at starte en skattekonkurrence, da man er klar over risikoen for at andre lande følger efter, med en forværret situation for alle parter som følge heraf⁶.

Effektive selskabsskattesatser

I forbindelse med et selskabs beslutning om i hvilket land det skal foretage en investering, er den faktiske selskabsskattesats forholds-

⁶ Baldwin og Krugman (2000) introducerer begrebet ”agglomeration forces”. Med begrebet forstås de fordele der er ved at placere avancerede virksomheder i et område med andre avancerede virksomheder. Fordelene herved er adgang til uovertruffen infrastruktur og arbejdskraft, samt tæthed på viden og andre virksomheder man kan høste udbytte af at samarbejde med. Et område med en sådan karakter, har en selvforstærkende effekt, idet flere virksomheder vil øge disse egenskaber ved området, hvilket igen vil tiltrække virksomheder. Forfatterne argumenterer for, at de mindre udviklede lande ikke er interesserede i at starte en international skattekonkurrence, idet dette vil føre til gengældelse fra de udviklede lande, og dermed i sidste ende skade alle parter.

vis irrelevant. Dette skyldes, at det grundlag hvorpå skatten opkræves er forskelligt fra land til land. Eksempelvis kan der være forskel på afskrivningsreglerne, på forskellen i mulighederne for at fremføre og tilbageføre underskud i henholdsvis fremtidige og tidligere overskud, samt forskelle i afregningsfrister.

Står et selskab over for at skulle beslutte sig til, hvor overskuddet af dets samlede virksomhed skal placeres, er det den formelle selskabsskattesats, som er afgørende, jf. artiklen om transferpriser andet steds i denne udgave af Skat.

En sammenligning bør derfor tage udgangspunkt i beregninger, hvor der er taget højde for disse forhold.

I nedenstående tabel 7 er foretaget en sammenligning af selskabsskattesatserne i EU på baggrund af de seneste opgørelser foretaget af Kommissionen i 2001. Kommissionen har hovedsageligt benyttet sig af en udvidet og revideret analysemetode baseret på den såkaldte King-Fullerton-metode. Metoden er i hovedtræk, hvad der betegnes som en fremadrettet mikrobaseret metode, hvor der tages udgangspunkt i den skattebyrde for en hypotetisk fremtidig investering i fremstillingssektoren. De forskellige metoder til at bestemme den effektive skattesats, og problemerne omkring dem, er refereret i Skatteministeriet (2000b) og i EU (2001d).

Tabel 7. Sammenligning af selskabsskattesatser, 2001.

	Formel sats	Effektiv marginal sats	Effektiv gennemsnitlig sats
Finland	29	21,3	26,6
Sverige	28	14,3	22,9
Danmark	30	21,6	27,3
Tyskland	39,35	26,1	34,9
Frankrig	36,43	31,8	34,7
Holland	35	22,7	31,0
England	30	24,8	28,3
Irland	10	11,7	10,5
Luxembourg	37,45	20,7	32,2
Belgien	40,17	22,4	34,5
EU-15	33,16	18,3	29,0

Kilde: EU (2001c).

De formelle satser har som nævnt betydning for multinationale koncerners incitament til at skifte skattemæssige overskud mellem landene ved f.eks. transferpriser eller tynd kapitalisering. Det fremgår her, at den danske selskabsskattesats ikke er specielt høj internationalt set, men derimod ligger under EU-gennemsnittet. De formelle satser for de viste lande varierer fra næsten 40 pct. i Tyskland til 10 pct. i Irland. Den danske sats er 30 pct. og foruden Irland ligger kun Finland og Sverige under det danske niveau.

Den effektive marginale selskabsskattesats⁷ viser omfanget af selskabsskat, der betales af afkastet af en marginal investering i et selskab. Denne sats er således aktuel, når et selskab står overfor at skulle beslutte sig for om en marginal investering skal gennemføres i et givet land, hvor selskabet allerede er til stede.

Igen er den danske sats ikke blandt de højeste – 21,6 pct. – men billedet er mindre fordelagtigt end for den formelle sats og Danmark ligger nu over EU-gennemsnittet på 18,3 pct. Variationen i satserne er fra Irland på 11,7 pct. til Frankrig på 31,8 pct. Spredningen i satserne bliver væsentlig mindre, når den effektive sats betragtes.

Endelig er den effektive gennemsnitlige selskabsskattesats bestemmende for lokaliseringen af nye investeringer i udlandet i form af oprettelsen af filialer eller datterselskaber, da denne sats angiver den gennemsnitlige beskatning af afkastet af en samlet investering. Den effektive gennemsnitlige selskabsskattesats vil nærme sig den formelle selskabsskattesats for stigende grader af investeringernes profitabilitet.

Her er Danmark igen med en sats på 27,3 pct. placeret under EU-gennemsnittet på 29 pct., og dermed på niveau med de lande, vi normalt sammenligner os med. Variationen i effektiv gennemsnitlig selskabsbeskatning ligger mellem 10,5 pct. i Irland og 34,9 pct. i Tyskland.

⁷ Den effektive marginale selskabsskattesats er forskellen mellem kapitalomkostningerne og det efter skat afkast, der kræves for netop at gennemføre en marginal investering. Kapitalomkostningen er det før skat afkast af en hypotetisk investering, der kræves for at opnå et minimalt efter skat afkast af investeringen i forhold til alternative investeringer. Hvis det minimale afkast er 5 pct. efter skat og selskabet må tjene 6,67 pct. før skat (=kapitalomkostningen) for at betale disse 5 pct. til investorerne, er den effektive marginale selskabsskat = $(6,67 - 5) / 6,67 = 25,0$ pct.

4.4 Sammenfatning

Sammenfattende tyder ovenstående ikke på, at den danske beskatning af kapital og selskaber er særligt udsat for pres som følge af internationaliseringen. Hverken den formelle selskabsskattesats eller de effektive skattesatser er specielt høje internationalt set. Dermed er der ikke væsentlige skattemæssige årsager til, at virksomheder skulle vælge at flytte overskud ud af Danmark, fravælge Danmark når nye investeringer overvejes eller gennemføre for små investeringer i Danmark.

5. Beskatning af forbrug

5.1. Indledning

Det danske medlemskab af EU har løbende ført til en øget integration af markederne for varer og tjenester. Fra 1993 er der således i forbindelse med gennemførelsen af det indre marked fjernet en række barrierer for handlen mellem EU-landene. For Danmarks vedkommende drejer det sig eksempelvis om gradvise reduktioner af restriktionerne på rejsegods, dvs. de mængder af varer private kan medtage til eget forbrug, og rejsens varighed. Ved udgangen af 2003 forsvinder de sidste rester af rejsegodsrestriktioner for private rejsende i EU, hvorefter den enkelte rejsende frit kan indføre varer til eget forbrug fra andre EU-lande uden betaling af afgifter i forbrugslandet.

Hertil kommer, at EU-landene har indført harmoniserede minimumsafgifter for mineralolieprodukter, øl, vin, spiritus og tobak som et led i etableringen af det indre marked. Landene har ligeledes fælles harmoniserede regler for momsen.

Endelig har den øgede integration ført til en tilpasning af den danske punktafgiftsstruktur allerede op til det indre markeds gennemførelse. I slutningen af 1980'erne og begyndelsen af 1990'erne blev en række danske punktafgifter på grænsehandelsfølsomme varer således enten ophævet eller nedsat.

Grænsehandel kan defineres snævert som indkøb foretaget i en grænseregion af private personer bosiddende i et naboland, når disse indkøb er til privat hjemlig forbrug i modsætning til umiddelbart forbrug i den udenlandske grænseregion. Der er således her først og fremmest tale om handel med fysiske varer, hvor der ikke gennemføres en udgligning af afgifterne ved grænsepassagen.

Grænsehandel i bredere forstand kan udvides til også at omfatte alle former for fjernsalg og fjernkøb foretaget af private til privat

forbrug. Disse grænsehandelsformer har hidtil haft karakter af gammeldags postordrehandel, hvor der har skulle pålignes afgifter. Men med udbredelsen af Internettet bliver adgangen til at deltage i den elektroniske form for postordre – den såkaldte e-handel – væsentligt udvidet samtidig med, at omkostningerne ved at deltage i denne handel reduceres, og mulighederne for at påligne afgifter ligeledes reduceres.

Den teknologiske udvikling har gjort det lettere at købe varer og tjenester via f.eks. Internettet og visse varer og tjenester kan endda nu digitaliseres og sendes via internetforbindelser uden nogen fysisk passage af grænsen. Det må forventes at potentialet for denne type handel vil vokse i de kommende år i takt med den teknologiske udvikling og udbredelse.

Udgangspunktet for beskatningen af varer og tjenester er, at de beskattes i det land, hvor de forbruges. Dette princip fraviges imidlertid som nævnt ved beskatningen af varer, der medbringes af private forbrugere til eget forbrug. Derved bliver størrelsen af forskellene mellem afgifterne i forskellige lande vigtigere. Denne effekt forstærkes yderligere af, at det er blevet lettere at købe varer i udlandet, og at der kan medbringes flere varer.

I et indre marked, hvor varer og tjenester har fri bevægelighed, vil der alt andet lige være en tendens til, at priserne vil konvergere. Helt overordnet kan det imidlertid siges, at de enkelte lande som udgangspunkt kan have forskelle i deres niveauer for beskatningen af forbrug og dermed også i priserne, da der er omkostninger forbundet med at engagere sig i grænsehandel. Når grænsehandlen liberaliseres reduceres omkostningerne, hvilket tenderer mod at øge den hjemlige efterspørgselspriselasticitet, hvilket igen reducerer provenuet fra forbrugsbeskatningen i højafgiftslande ved et konstant satsniveau som følge af tabet af skattegrundlag til udlandet. Dermed kan der opstå et pres for lavere afgifter. Modsat giver liberaliseringen også mulighed for via lavere afgifter at tiltrække grænsehandel og dermed skatteprovenu fra udlændinge.

Der kan peges på tre-fire hovedbegivenheder, der har øget eller vil øge presset på de grænsehandelsfølsomme varer og tjenester i disse år: e-handlen, Schengen-samarbejdet, bortfald af 24-timers reglen for spiritus og tobak og måske også EUs udvidelse. Det er dog ikke givet, at alle disse begivenheder vil føre til et tab af danske afgiftsprovenu.

Nedenfor vil spørgsmålene om hvad, der driver grænsehandlen kort blive gennemgået, hvorefter det danske afgiftssystem vil blive sammenlignet med systemerne i vores nabolande med henblik på at give et fingerpeg om presset mod det danske system. Endelig vil der blive suppleret med beregninger over omfanget af grænsehandlen baseret på tidligere udredningsarbejder i Skatteministeriet (2000a).

5.2. Hvad driver grænsehandel?

Incitamenterne til at foretage grænsehandel afhænger af udbyttet af grænsehandlen sammenholdt med omkostningerne ved at engagere sig i grænsehandel.

Motiverne til grænsehandel mellem blandt andet Tyskland og Danmark er blevet undersøgt empirisk i Bode et al. (1994). I den dansk-tyske grænseregion blev det fundet, at store prisforskelle var den langt vigtigste begrundelse for danskeres indkøb i Nordtyskland. Modsat var begrundelsen for tyskernes indkøb i Danmark, at der kunne købes danske specialiteter og andre (bedre) kvaliteter af varer. De samme begrundelser, dvs. forskelle i priser og udbud af særlige varer, kan antages ligeledes at gælde for grænsehandel i bred forstand og således også i forbindelse med e-handel.

Forskelle i priser kan skyldes forskelle i skatter – men kan også have andre årsager så som forskelle i avancer. Særligt forskelle i de indirekte skatter kan have betydning for prisforskellene, da disse skatter typisk lægges over i forbrugerpriserne som følge af, at den samme indirekte skat påhviler hele det indenlandske forbrug af den beskattede vare uanset, om den er importeret eller produceret i hjemlandet. Det præcise omfang af overvæltningen afhænger selvsagt af priselasticiteterne⁸. I modsætning til den erhvervsmæssige handel, hvor forbrugslandsprincippet gør afgifterne konkurrenceneutrale, er de indirekte skatter ikke neutrale i grænsehandels-situationen, hvor det er indkøbslandets skatter der pålægges.

De empiriske undersøgelser finder, at forskelle i de indirekte skatter mellem Tyskland og Danmark har stor betydning for danskeres grænsehandel i Tyskland. Dette understøttes dels af de angivne begrundelser for grænsehandlen, dels af detailhandlens struktur i

⁸ Priselasticiteterne for udbud og efterspørgsel af de afgiftsbelagte varer angiver, hvor følsomme udbud og efterspørgsel er overfor ændringer i priserne og dermed også, hvor stor en andel af en afgift, der vil blive overvæltet på forbrugerne henholdsvis båret af leverandørerne.

grænseregionen i retning af en meget stor vægt på varer pålagt høje danske punktafgifter.

Lavere priser og præferencer for varer med særlige kvaliteter eller egenskaber medfører imidlertid kun grænsehandel, hvis omkostningerne ved grænsehandlen ikke overstiger værdien af fordelene. Omkostningerne ved grænsehandlen kan være transportomkostninger herunder tidsforbrug, vekselgebyrer, usikkerhed om kvaliteter og niveau for forbrugerbeskyttelse.

Andre forhindringer for grænsehandlen er de administrative eller institutionelle begrænsninger. Der kan her særligt være tale om rejsegodsrestriktionerne, der begrænser de mængder, der lovligt kan indføres til Danmark fra udlandet uden betaling af afgifter til Danmark, samt risikoen for at blive opdaget ved indførsel af mængder ud over de lovlige.

Grænsehandlen har virkninger for dansk økonomi og velfærd. For det første mister den danske stat et provenu i det omfang, varer og tjenester pålagt dansk moms og danske punktafgifter bliver grænsehandlet frem for handlet i Danmark. Modsat vinder den danske stat provenu som følge af udlændinges grænsehandel i Danmark.

For det andet påvirker grænsehandlen værditilvæksten og beskæftigelsen i grænseregionerne. Her er det vigtigt at være opmærksom på, at danskernes grænsehandel i udlandet ikke er lig tabet i detailhandlen i de danske grænseregioner. I en situation uden grænsehandel vil det hjemvendte danske forbrug blive fordelt ud over et bredere område end grænseregionerne, svarende til hele det geografiske område, hvor de grænsehandlende har bopæl. Grænseregionerne er således ikke specielt hårdt ramt af grænsehandlen, da tabet for detailhandlen er spredt over et større område, og de samtidig har glæde af udenlandske grænsehandlendes indkøb i Danmark. For enkelte af de særligt grænsehandelsfølsomme varer vil detailhandlen i grænseregionerne dog kunne være forholdsvis hårdt ramt – eksempelvis benzin.

For det tredje har grænsehandlen samfundsøkonomiske omkostninger som følge af, at varer der købes i udlandet er pålagt afgifter, som danskere således betaler til f.eks. den tyske statskasse i stedet for den danske, og som følge af at der er ekstra omkostninger ved grænsehandlen i forhold til handel i Danmark. Modsat kan der også være velfærdsgevinster ved grænsehandlen – som ved udenrigshandlen i øvrigt – i det omfang, der er mulighed for at købe varer

og tjenester med andre egenskaber end de, der produceres og handles i hjemlandet, eller hvis varerne produceres mest effektivt i udlandet.

Endelig må der ved overvejelserne om fastsættelsen af afgiftssatser for grænsehandelsfølsomme varer og tjenester også tages hensyn til eksternaliteter forbundet med forbruget. De grænsehandelsfølsomme varer – som spiritus, øl, vin, tobak, benzin og diesel, er således typisk varer der medfører omkostninger for samfundet i form af sundhedsudgifter eller miljøbelastning. Disse hensyn skal inddrages og afvejes overfor hensynet til statens provenu.

5.3. Afgiftsstrukturen i Danmark og udvalgte OECD-lande

En gennemgang af afgiftsstrukturen i Danmarks nabolande kan give et overblik over, hvor udsatte de danske forbrugsskatter er. En oversigt over strukturen i en række udvalgte OECD-lande er givet i tabel 7 ovenfor, der viser de enkelte afgiftsgrundlags andel af BNP samt afgifternes andel af de samlede skatter.

Tabel 8. Afgiftsstrukturen i udvalgte OECD-lande i 1999, pct. af BNP.

	Sverige	Danmark	Finland	Frankrig	Norge	EU-gennemsnit	Holland	Belgien	England	Tyskland	USA
Moms ¹	7,2	9,7	8,4	7,8	8,9	7,4	7,1	7,2	6,8	6,9	2,2
Told	-	-	-	-	0,2	-	-	-	-	-	0,2
Alkohol	0,5	0,3	1,0	0,2	0,7	0,4	0,2	0,2	0,7	0,2	0,1
Tobak	0,4	0,6	0,5	0,5	0,6	0,8	0,4	0,5	0,4	0,6	0,2
Energi, biler og brændstof	3,0	4,7	3,4	2,2	3,6	3,0	3,5	2,0	3,1	2,2	0,5
Andet	0,2	1,0	1,1	3,3	1,6	1,4	0,7	1,6	0,7	0,7	1,5
Afgifters andel af samlede skatter	21,9	32,9	31,2	30,8	37,2	31,9	29,7	26,4	32,8	28,4	16,4
Afgifters andel af BNP	11,2	16,3	14,3	14,1	15,5	12,5	12,0	11,6	11,7	10,6	4,7

Kilde: OECD (2001c). Detaljerede landetabeller.

Anm.: EU-gennemsnit er beregnet uden Spanien, der ikke har foretaget en fordeling af afgiftsprovener på enkelte kilder.

¹: For USA er der ikke tale om en egentlig moms men en "sales tax".

Det fremgår af tabel 8, at afgifternes andel af de samlede skatter og afgifter og af BNP internationalt set er meget høj i Danmark. Dette antyder, at en øget liberalisering af grænsehandlen og en fortsat reduktion af transaktionsomkostningerne vil kunne sætte dele af det danske afgiftssystem under et vist pres. Betragtes sammensætningen af afgiftsprovener i de udvalgte lande, afviger Danmark dog ikke i særlig grad fra strukturen i de andre udvalgte lande. Momsen

er såvel i Danmark som i de øvrige lande den vigtigste provenukilde på afgiftsområdet. Den danske andel af momsindtægter i forhold til de samlede afgifter er ikke væsentligt anderledes end i de andre lande, men niveauet er højere målt i forhold til BNP. Afgifterne på alkohol og tobak udgør ikke en væsentlig anderledes andel af afgiftsprovenuet eller BNP end i andre lande. For så vidt angår afgifterne på biler, brændstof og energi kan Danmark derimod siges at have en meget stor andel i forhold til de fleste andre lande. Her skal det dog bemærkes, at der siden 1998 er været en stigende anvendelse af energiafgifter i lande som Tyskland, Italien, Frankrig og England. Anvendelsen af såkaldt grønne afgifter er dog stadig større i Danmark end i de fleste andre lande – ligesom antallet af forskellige miljøafgiftsgrundlag.

Det kan således konkluderes, at det danske afgiftssystemets struktur ikke adskiller sig væsentligt fra andre lande. Derimod er niveauet for afgifterne højere end i de fleste andre lande. I de følgende afsnit betragtes de enkelte dele af afgiftssystemerne nærmere med henblik på at finde de områder, hvor det danske afgiftssystem eventuelt måtte være under pres.

Momsen

I nedenstående tabel 9 er en oversigt over momssatserne i en række udvalgte OECD-lande. Det fremgår af tabellen, at Danmark og Sverige er de lande, der har den højeste momssats. De nordiske lande ligger generelt set noget over de øvrige lande i sammenligningen.

Tabel 9. Momssatser i udvalgte OECD-lande i 2001.

	Standardsats	Reduceret sats	Superreduceret sats
Sverige	25	6/12	0
Danmark	25	-	0
Finland	22	8/17	0
Frankrig	19,6	5,5	2,1
Norge	24	12	-
EU-minimum	15	5	-
Holland	19	6	-
Belgien	21	6/12	0
England	17,5	5	0
Tyskland	16	7	-
USA	-	-	-

Kilde: EU (2001b), Det norske finansdepartement.

Anm.: Søjlen ”Super reduceret sats” inkluderer fritagelser med godtgørelse af moms betalt i forudgående omsætningsled (såkaldt 0-sats).

Udover den meget høje danske momssats fremgår det videre af tabellen, at det danske momssystem adskiller sig ved at have en uniform sats på 25 pct., hvor alle andre lande benytter sig af redu-

cerede satser på visse grupper af varer og tjenester. Dette forhold kombineret med relativt få fritagelser og en begrænset anvendelse af 0-sats er med til at give Danmark en meget høj effektiv moms-sats. Danmark har således en internationalt set meget høj moms, hvilket dog også har fordele i forhold til grænsehandel, da Danmark derved får et højt momsprovenu af udenlandske turister.

I nedenstående tabel 10 er der foretaget en grov beregning af effektive momssatser som momsprovenuets andel af det endelige forbrug opgjort eksklusiv moms i de enkelte lande⁹. Ikke overraskende ligger Danmark i top på grund af den høje uniforme momssats. Sverige, der ligeledes har en sats på 25 pct., ligger derimod væsentligt under dansk niveau som følge af det svenske system med differentierede satser.

<i>Tabel 10. Effektive momssatser i udvalgte OECD-lande i 1999.</i>	
	Effektiv momssats i pct.
Danmark	24,8
Norge	24,0
Finland	21,0
Holland	18,2
Sverige	17,3
Frankrig	16,7
EU-15	16,3
Belgien	15,9
Tyskland	14,1
England	12,1
USA ¹	3,3

OECD (2001b) og OECD (2001c).
¹: For USA er der ikke tale om en egentlig moms, men en "sales tax".

Punktafgifterne

På trods af EU-harmoniseringen af punktafgifterne på de mest grænsehandelsfølsomme varer er der fortsat en stor variation i de anvendte satser i EU-landene. Dette skyldes særligt de – set med danske øjne – meget lave minimumssatser, som kræves på de harmoniserede områder, og som reelt ikke fører til harmonisering af satsniveauerne. Den store variation i punktafgiftssatserne skal ydermere ses i lyset af, at en række lande allerede har foretaget en delvis tilpasning af satsniveauerne enten i forbindelse med tiltrædelsen til EU, i forbindelse med det indre marked eller som et første led i tilpasningen til bortfaldet af rejsegodsrestriktionerne. En række afgiftssatser er vist i tabel 11.

⁹ Der tages således ikke hensyn til den offentlige sektors forbrug af momspligtige varer og tjenester, som også indgår i momsgrundlaget. Dermed overvurderes den effektive momssats.

De danske ølafgifter ligger væsentligt over niveauet i Tyskland, hvilket umiddelbart sætter provenuet under pres. Modsat er afgiftsniveauet i Norge og Sverige væsentligt højere end i Danmark, hvilket medfører en grænsehandel i dansk favør.

Det samme billede gør sig gældende for afgifterne på vin og spiritus. Derimod er de danske cigaretafgifter højere end i Sverige således, at der kun i forhold til Norge kan skønnes at være en positiv grænsehandel. For benzin- og dieselaftgifterne er billedet mere blandet. Her er afgifterne højere i Tyskland og en række andre lande end i Danmark.

Endelig benytter Danmark sig af en række punktafgifter på andre varer, der ligeledes er højere end i vores nabolande og således medfører et vist pres på de enkelte afgiftsgrundlag. Der er her tale om f.eks. høje danske afgifter på chokolade – 14,20 kr. pr. kg – og sodavand – 1,65 kr. pr. l.

Tabel 11. Udvalgte afgiftssatser i udvalgte OECD-lande i 2001.

	Øl ¹ Euro pr. hl	Bordvin Euro pr. hl	Spiritus Euro pr. hl 40 pct. alkohol	Cigaretter Euro pr. 1.000 stk.	Benzin Euro pr. 1.000 l	Diesel Euro pr. 1.000 l
Sverige	79,30	318,99	2.352,10	105,05	527,74	356,40
Danmark	36,02	94,57	1.475,52	124,09	524,08	367,00
Finland	131,51	235,46	2.018,26	109,74	552,16	300,22
Frankrig	11,91	3,35	579,92	86,38	570,95	373,52
Norge	205	617	3.524	209	556	399
EU-minimum	7,85	0	400	57 pct. ²	287	245
Holland	15,97	48,78	601,71	78,11	590,37	326,13
Belgien	17,96	47,10	664,36	80,25	493,56	290,04
England	135,89	237,67	1.305,96	233,48	764,81	764,81
Tyskland	8,30	0	521,52	81,51	593,10	409,03

Kilde: EU (2001), Det norske finansdepartement (2001).

Anm.: Satserne er angivet ekskl. moms.

¹: Afgiftssatserne er beregnede ud fra en indbrygningsgrad på 10,5° Plato og alkoholindholdet på 4,6 pct. svarende til en typisk dansk pilsnerøl.

²: Minimumssatsen er beregnet som summen af specifik sats og værdisats ekskl. moms i forhold til detailsalgsprisen.

Det er imidlertid ikke kun forskellene i afgiftsniveauet i de enkelte lande, der er afgørende for omfanget af grænsehandlen. Det er forskellene i de samlede detailpriser, der fører til grænsehandel, og forskellene i punktafgiftssatser og momssatser er kun én af forklaringerne på sådanne prisforskelle. Et andet eksempel på sådanne forskelle er det danske pantsystem og afgiften på emballage, der kan udnyttes til at reducere avancerne på øl syd for den dansk-tyske

grænse. I modsat retning trækker de tyske overvejelser om indførelse af pant på flasker og dåser samt det tyske ”grüner punkt”¹⁰.

5.3. Omfanget af grænsehandel mv.

Den fysiske grænsehandel

I Skatteministeriet (2000a) er gjort et omfattende forsøg på at beskrive grænsehandlen med fysiske varer og dens virkninger på samfundsøkonomien. Dette afsnit giver en sammenfatning af rapportens hovedkonklusioner.

Tabel 12. Omfang af grænsehandel og virkninger for dansk økonomi.

	Dansk Grænsehandel i udlandet	Udenlandsk grænsehandel i Danmark	Nettogrænsehandel i dansk favør
Tyskland, mia. kr.	5,4	3,0	-2,4
Sverige, mia. kr.	1,4	2,7	1,3
Norge, mia. kr.	0,3	1,3	1,0
Flyrejsende, mia. kr.	1,9	0,7	-1,2
I alt, mia. kr.	9,0	7,7	-1,3
I pct. af BNP	0,7	0,6	-0,1
I pct. af privatforbrug	1,4	1,2	-0,2
Provenu, mia. kr.	-4,0	2,0	-2,0
Danske rejsende sparer, mia. kr.	3,8	-	-
Samfundsøkonomisk gevinst, mia. kr.	-3,0	2,0	-1,0
Beskæftigelse ved ophør af handel, men uændrede offentlige finanser.	+10.750	-10.500	+250
Antal ansatte			

Kilde: Skatteministeriet (2000a) p. 13.

Det fremgår af tabel 12, at danskernes samlede grænsehandel er på ca. 1,4 pct. af privatforbruget. Dette gennemsnitstal dækker dog over en betydelig variation mellem de enkelte komponenter i privatforbruget. Således er andelen af grænsehandlen for de mest grænsehandelsfølsomme varer betydeligt større:

- Grænsehandlen med øl skønnes at udgøre ca. 18 pct. af danskernes forbrug.
- Grænsehandlen med vin skønnes at udgøre ca. 14 pct.
- Grænsehandlen med spiritus skønnes at udgøre ca. 25 pct.
- Grænsehandlen med cigaretter skønnes at udgøre ca. 10 pct.
- Grænsehandlen med sodavand og chokolade skønnes at udgøre ca. 5 pct.

Når 24-timersreglen falder bort fra 2004 skønnes det i rapporten, at ca. 50 pct. af spiritusforbruget og ca. 25 pct. af cigaretforbruget vil

¹⁰ Den tyske indsamlings- og genbrugsordning for emballager.

stamme fra grænsehandlen. Danmarks indtræden i Schengensamarbejdet ser desuden ud til at have medført en første stigning særligt i grænsehandlen med spiritus.

I rapporten gives i hovedtræk følgende anbefalinger til den fremtidige indretning af punktafgifterne og mulighederne for begrænsningen af grænsehandlen:

For det første bør det reale afgiftstryk for de grænsehandelsfølsomme varer reduceres ved fortsat at undlade at forhøje de danske satser i takt med inflationen.

For det andet bør afgifterne for spiritus og tobak senest i år 2004 reduceres, således at 24-timersreglen kan afskaffes uden uacceptabel vækst i grænsehandlen. Uden 24-timersregel bør prisforskellen for cigaretter ikke være større end 4-5 kr. pr. pakke.

For det tredje bør prisforskellen for benzin i forhold til Tyskland elimineres. Danmark bør ikke følge de tyske forhøjelser den 1. januar 2001 og 2002 på 2 gange 27 øre/l, men alene forhøje afgifterne som vedtaget i pinsepakken med 15+13 øre/l. Herved vil den danske afgift i 2002 blive 10-15 øre/l under den tyske, når man også tager hensyn til moms.

Endelig for det bør grænsehandelseffekten neutraliseres ved større tilbageholdenhed på andre områder, hvis det af andre grunde ønskes at forhøje eller indføre afgifter for grænsehandelsfølsomme varer.

Alt i alt er der således et vist pres på de danske punktafgifter som følge af den øgede internationalisering og særligt den øgede integration i EU. Der er også på punktafgiftsområdet visse tendenser til skattekonkurrence, som giver sig udslag i en tilpasning af en række punktafgifter med henblik på at hjemtage eller undgå tab af afgiftsgrundlag.

E-handel

I Skatteministeriet (1998) er ligeledes overvejelser om omfanget og udviklingen i e-handlen og betydningen for det danske afgiftsprovenu. I betænkningen fra IT-Udvalget indgår således både et estimat over udviklingen i den samlede internethandel og et maksimalskøn for det provenutab, der kan opstå som følge af, at handlen med digitaliserede varer overgår til lande med lav eller ingen moms.

En stigende e-handel medfører to forskellige problemer for afgiftsprovenuene. For det første vil den lettere adgang til at bestille fysiske varer og betale for disse direkte over Internettet kunne medføre, at omfanget af fysiske varer, der indføres til Danmark til private, stiger væsentligt. Dette medfører især en øget kontrolbyrde.

For det andet vil de nye teknologiske muligheder for at overføre varer, der hidtil har været fysiske, til digitaliseret form medføre, at skattemyndighedernes kontrol med privates indførsel af varer og betaling af afgifter heraf vanskeliggøres. For de digitaliserede varers vedkommende vil der således ikke kunne foretages nogen fysisk kontrol med omfanget af varehandlen, hvorved risikoen for at blive opdaget i skatteunddragelse reduceres væsentligt.

I tabel 13 nedenfor er skønnet over hvilke dele af privatforbruget, der kan digitaliseres og dermed unddrages fysisk varekontrol, vist.

Tabel 13. Potentielt provenutab som følge af handel med digitaliserede varer.

Varer og tjenester	Privatforbrug, mill. kr.	Moms af privatforbruget = Maks. potentielt provenutab
Programmer til pc'er	107	21
Musik	1.297	259
Videofilm	761	152
Aviser	2.875	0
Blade	1.308	262
Tidsskrifter	551	110
Bøger og opslagsværker	2.038	408
I alt	8.937	1.212

Kilde: Skatteministeriet (1998) tabel 3.4 p. 56.

Hvis hele det private forbrug i samtlige varegrupper, hvor varerne kan digitaliseres, overgår til at blive solgt i digitaliseret form, og også samtidig bliver solgt uden dansk moms, kan provenutabet i 1995 skønnes at udgøre ca. 1,2 mia. kr. svarende til godt 1 pct. af årets samlede momsprovenu. Der er således også her umiddelbart tale om en meget begrænset provenueffekt.

IT-Udvalgets anbefaling var, at der ikke i 1998 var udsigt til et provenutab på moms og punktafgifter som følge af e-handlen, der medførte et behov for ændrede regler. Denne konklusion bestyrkes nok af, at en lang række af tjenester på Internettet i en eller anden form er gratis.

For så vidt angår e-handlen med fysiske varer, vil der ikke opstå et moms- og punktafgiftstab, hvis der kan opretholdes en effektiv kontrol med pakkeposten. En sådan kontrol vil dog kunne besværliggøres, hvis e-handlen antager et meget stort omfang. For så vidt angår handlen med digitaliserede varer udgør denne del af privatforbruget kun en relativt beskedent del af det samlede privatforbrug, og størrelsen af provenutabet er således tilsvarende relativt beskedent.

Derimod kan der være tale om problemer på grund af, at selve muligheden for at unddrage dansk moms og evt. danske punktafgifter giver en manglende neutralitet i beskatningen, der forvrider konkurrencen og skader retssikkerheden. I EU- og OECD-regi arbejdes der på at undgå sådanne problemer.

Litteraturliste

- Baldwin, R. og Krugman, P. (2000). *Agglomeration, Integration and Tax Harmonization*. Discussion Paper Series No. 2630. Center for Economic Policy Research. London.
- Bode et al. (1994). *Cross-Border Activities, Taxation and the European Single Market*. Institut für Weltwirtschaft and der Universität Kiel.
- Danmarks Statistik. (2001). *Statistisk Tiårsoversigt 2001*.
- Det Økonomiske Råd (2001a). *Dansk Økonomi forår 2001*.
- Det Økonomiske Råd (2001b). *Dansk Økonomi efterår 2001*.
- EU (2001a). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community 1st Mai 2001*. DG Taxation and Customs Union.
- EU (2001b). *The excise duty rates applicable in the European Union July 2001*. DG Taxation and Customs Union.
- EU (2001c). *Communication from the Commission: Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM (2001) 582*. DG Taxation and Customs Union.
- EU (2001d). *Company Taxation in the Internal Market*. Commission Staff Working Paper. SEC(2001) 1681. DG Taxation and Customs Union.
- EU (2000). *European Economy. Public Finances in EMU – 2000*. Directorate-General for Economic and Financial Affairs.
- Hagen, Kåre Peter et al. (1998). *Financing the Nordic Welfare States in an Integrating Europe*, i Sørensen, Peter Birch (ed). (1998). *Tax Policy in the Nordic Countries*. MacMillan.
- Kirchgässner, G. og Pommerehne, W.W. (1996). *Tax harmonization and tax competition in the European Union: Lessons from Switzerland*. *Journal of Public Economics* 60:351-71.
- OECD (1993). *Employment Outlook*.

OECD. (1999a). *Revenue Statistics 1965-1998*.

OECD (1999b). *Taxing Wages 1998-1999*.

OECD. (2000a). *Revenue Statistics 1965-1999*.

OECD (2000b). *National Accounts of OECD Countries*, Vol. 1, 1988-1998.

OECD (2001a). *Main Economic Indicators March 2001*.

OECD (2001b). *National Accounts of OECD Countries*. Vol II, 1988-1999.

OECD (2001c). *Revenue Statistics 1965-2000*.

OECD (2001d). *Taxing Wages 1999-2000*.

Pedersen, P.J. (1993). *Intra-Nordic and Nordic-EC Labour Mobility*. In Fagerberg, J. og Lundberg, L. (eds.) *European Economic Integration: A Nordic Perspective*, Avebury.

Piekkola, Hannu. (1997). *Taxation under Economic Integration in the Nordic Welfare States*. NSFS 35. 1997.

Sandmo, A. (1991). *Economists and the Welfare State*. *European Economic Review* 35:213-39.

Skatteministeriet (1998). *Rapport fra Skatteministeriets IT-Udvalg – ”Den globale informations-infrastruktur”*. Betænkning nr. 1356.

Skatteministeriet (2000a). *Rapport om grænsehandel 2000*.

Skatteministeriet. (2000b). *Effektiv selskabsbeskatning i international sammenhæng*. Skat juni 2000.

Skatteministeriet (2001a). *Skattereformer i udlandet*. Skat juni 2001.

Skatteministeriet (2001b). *Skattetryk*. Skat juni 2001.

Sørensen, Peter Birch (ed). (1998). *Tax Policy in the Nordic Countries*. MacMillan.

Wilson, John Douglas (1999). *Theories of Tax Competition*. National Tax Journal, LII, No. 2.

Økonomiministeriet (2001). *Økonomisk Oversigt*, august 2001.