



Regeringens proposition

1989/90:47

om vissa internationella skattefrågor

Prop.

1989/90:47

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 26 oktober 1989.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Odd Engström

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås införandet av en definition i skattelagstiftningen av begreppet utländskt bolag. Dessutom föreslås att en här hemmahörande delägare i en utländsk juridisk person – som inte utgör utländskt bolag – i vissa fall skall beskattas för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren.

I propositionen läggs vidare fram förslag om nya regler om beskattningen av ersättning på grund av enskild tjänst m. m. som uppbärs av en i Sverige ej bosatt person.

Slutligen föreslås en ändring av reglerna om omkostnadsavdrag för utländsk skatt. Ändringen innebär att omkostnadsavdrag skall kunna komma i fråga även i de fall när den skattskyldige enligt dubbelbeskattningsavtal är berättigad till avräkning av utländsk skatt.

Förslagen avses träda i kraft den 1 januari 1990.

Lagförslagen i denna proposition har granskats av lagrådet. Propositionen innehåller därför tre huvuddelar: lagrådsremissen (s. 14), lagrådets yttrande (s. 62) och föredragande statsrådets ställningstagande till lagrådets synpunkter (s. 68).

Den som vill ta del av samtliga skäl för lagförslagen måste läsa alla tre delarna.

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att 53 § 1 och 2 mom., punkt 4 av anvisningarna till 20 §, punkt 5 av anvisningarna till 38 § samt punkterna 2 och 10 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

53 §

*1 mom.*¹ Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som förvärvats inom eller utom riket; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits från fast driftställe;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten *uppbärts härifrån* och förvärvats genom verksamhet här i riket;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag *än hos svenska staten eller svensk kommun*, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket;

för arvode och annan liknande ersättning som uppbärts i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats;

för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger 10 000 kronor och för annan ersättning enligt nämnda lag;

för pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militär-

¹ Senaste lydelse 1989:232.

tjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973:349);

för annan härifrån uppbyren, genom verksamhet här i riket förvärvat inkomst av tjänst;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna;

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet här i riket eller rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse och av egendom som avses i 35 § 3 a mom. och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket; samt

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring dels av aktier och andelar i sådana svenska företag som avses i punkt 4 a av anvisningarna till 41 §, dels av konvertibla skuldebrev som utgivits av svenska aktiebolag och dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avses i 35 § 3 mom. första stycket, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

b) dödsbo:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket.

(Se vidare anvisningarna.)

2 mom.² Inkomst hos vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Delägare i s.k. gruvbolag taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.

2 mom. Inkomst hos vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. *Mot-svarande gäller inkomst hos utländsk juridisk person i fall som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna. I fråga om vad som avses med utländsk juridisk person i denna lag gäller vad som sägs i 16 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.* Delägare i s. k. gruvbolag taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.

² Senaste lydelse 1986:1113.

Anvisningar
till 20 §

4.³ För erlagd utländsk skatt medges avdrag, oavsett om skatten är att anse såsom preliminär eller slutlig, under förutsättning att skatten enligt vad nedan sägs utgör omkostnad i förvärvskälla, varom i 18 § förmåles.

Utländsk speciell skatt, hänförlig till förvärvskälla som nyss sagts, utgör omkostnad i densamma.

Allmän skatt till utländsk stat betraktas såsom omkostnad, om och i den mån skatten hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktigt i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla från vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad, samt intäkten åtnjutes av fysisk person under tid då han är bosatt i Sverige eller av inländsk juridisk person. Med skatt till utländsk stat likställs skatt till utländsk delstat, provins eller kommun; med inkomstskatt likställs skatt å förmögenhet, vartill intäkt som ovan sagts hänför sig, dock ej sådan skatt å förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Om på grund av överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller lindras, får avdrag icke åtnjutas för skatt, som omfattas av överenskommelsen och belöper på intäkten. Avser överenskommelsen t. ex. endast statliga inkomstskatter medges således icke avdrag för den utländska statliga skatten i vad den belöper på intäkten. Däremot medges i detta fall avdrag för utländsk kommunal skatt på intäkten.

Rätt till avdrag föreligger inte för utländsk skatt, om den hänför sig till intäkt som beskattas i den utländska staten och inte medtas vid taxeringen här i riket. Om enligt dubbelbeskattningsavtal inkomst skall undantas från beskattning men medtas vid taxeringen (alternativ exempt) föreligger inte heller rätt till avdrag för utländsk skatt som hänför sig till inkomsten.

till 38 §

5.⁴ Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall även tillämpas på utdelning från annan här i riket icke hemmahörande juridisk person. Dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, anses såsom en här i riket icke hemmahörande juridisk person. Utdelning från sådant dödsbo till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo — men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar — skall således här i riket bli föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 54 § första stycket c.

5. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall även tillämpas på utdelning från annan utländsk juridisk person. Sådan utdelning skall dock inte beskattas i den mån delägare i utländsk juridisk person enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § har beskattats för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren. Utdelning från dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo — men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar — skall här i riket bli före-

³ Senaste lydelse 1966:729.

⁴ Senaste lydelse 1984:1060.

mål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 54 § första stycket e.

till 53 §

2.⁵ Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket även om tjänsteinchavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid upphålla sig därstädes under kringresande (t. ex. handelsresande).

Person, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, beskattas här för pension, som utgår enligt lagen om allmän försäkring eller på grund av förutvarande anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun, eller på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i landet bedriven försäkringsrörelse. Pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt annan pension eller förmån beskattas i Sverige, om förmånen utgår härifrån till sådan person på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här. För sådan person föreligger däremot ej skattskyldighet för annan pension än nu sagts eller för livränta eller andra enligt 31 § med inkomst av tjänst likställda förmåner, som icke åtnjutas på grund av något tjänsteförhållande.

Bestämmelsen i 53 § 1 mom. första stycket a) om skattskyldighet för den som ej varit bosatt här i riket för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, gäller beträffande den som anställts av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokanställd) blott om han icke är medborgare i anställningslandet. Regeringen äger medgiva befrielse från skattskyldighet, som här nämnts, för sådan lokalanställd i utomeuropeiskt land som icke är svensk medborgare.

Bestämmelsen i 53 § 1 mom. första stycket a, om skattskyldighet för den som ej varit bosatt här i riket för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, gäller inte om

a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket.

⁵ Senaste lydelse 1976: 1099.

10.⁶ Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som å honom belöper, huru denna än må hava av bolaget eller rederiet använts, och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller också beträffande här i riket bosatt eller hemmahörande delägare i fråga om den på delägaren belöande delen av vinsten i annan utländsk juridisk person än sådan som enligt 3 § tredje stycket eller 16 § 2 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall betraktas som svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag

a) om delägaren beskattas i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren, eller

b) om vid utgången av året närmast före taxeringsåret dels minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas antingen av delägaren själv eller av en krets av personer i vilken delägaren ingår och vilken består av en fysisk eller juridisk person (moderföretaget), av — om moderföretaget är en fysisk person — sådana närstående som avses i 35 § 1 a mom. nionde stycket samt av juridiska personer som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehas av denna person och de närstående, dels minst hälften av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatta eller hemmahörande personer.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1990 och tillämpas första gången vid 1991 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock fortfarande tillämpas vid nämnda taxering i fråga om beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1990.

⁶ Senaste lydelse 1977:572.

Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 6 § 1 och 2 mom., 7 § 8 och 11 mom. samt 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

6 §

*1 mom.*² Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysisk person:

för inkomst som avses i denna lag enligt de grunder som anges i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370) samt, såvitt avser tid under vilken han ej varit bosatt här i riket, för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits från fast driftställe;

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse och av egendom som avses i 35 § 3 a mom. kommunalskattelagen och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

för inkomst som anges under c med avdrag för delägares inkomst som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om vad som avses med fast driftställe gäller vad som sägs i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

2 mom.³ Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed

2 mom. Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 770.

² Senaste lydelse 1986: 1114.

³ Senaste lydelse 1984: 1061.

jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, taxeras inte, utan deras inkomst hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Inte heller skall s. k. gruvbolag taxeras, utan i stället skall en var av dess delägare taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.

jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, taxeras inte, utan deras inkomst hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. *Motsvarande gäller utländsk juridisk person i fråga om inkomst som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370).* Inte heller skall s. k. gruvbolag taxeras, utan i stället skall en var av dess delägare taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.

7 §

8 mom.⁴ Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar frikallas från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och utländska *företag* i den omfattning som anges nedan.

8 mom. Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar frikallas från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och utländska *bolag* i den omfattning som anges nedan.

I det följande förstås med företag svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening. Med utdelning förstås sådan utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk ekonomisk förening som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket. Bestämmelserna i fjärde – sjätte styckena nedan gäller inte sådan utdelning för förlagsinsatser, som är avdragsgill för det utdelande företaget.

Företag, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av den utdelning som företaget har uppburit under beskattningsåret motsvaras av utdelning som företaget har beslutat för samma beskattningsår eller, i fråga om investmentföretag, av beslutad utdelning ökad med en fjärdedel. Med investmentföretag förstås förvaltningsföretag, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägs av ett stort antal fysiska personer.

Företag, som bedriver bank- eller annan penningrörelse eller sådan rörelse vid sidan av annan verksamhet, är frikallat från skattskyldighet för utdelning på sådan aktie eller andel som innehas som ett led i organisationen av företagets verksamhet till den del denna avser annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller därmed likartad lös egendom.

⁴ Senaste lydelse 1984: 1061.

Företag som bedriver försäkringsrörelse är frikallat från skattskyldighet för utdelning under förutsättning att företaget är skadeförsäkringsanstalt och utdelningen belöper på sådan aktie eller andel som innehas som ett led i organisationen av företagets försäkringsrörelse.

Företag som inte avses i tredje – femte styckena är frikallat från skattskyldighet för utdelning på sådan aktie eller andel som inte utgör omsättnings-tillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

a) det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget, eller

b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Skattefrihet enligt sjätte stycket föreligger dock inte för utdelning på aktie eller andel i förvaltningsföretag, om förvaltningsföretaget äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget.

Om särskilda skäl föreligger, kan riksskatteverket medge dels att företag, som inte är förvaltningsföretag enligt tredje stycket men vars verksamhet till inte oväsentlig del består i förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom, skall i beskattningsavseende behandlas som sådant förvaltningsföretag, dels att förvaltningsföretag, som är moderföretag i en koncern och som ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning, inte skall i beskattningshänseende behandlas som förvaltningsföretag. Riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får inte överklagas.

Förvärvat företag aktie eller andel i annat företag och är det inte uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets rörelse eller kapitalförvaltning, föreligger inte skattefrihet enligt detta moment för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Riksskatteverket kan på ansökan förklara att svenskt företag skall vara frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländskt företag. *Med utländskt företag förstås utländskt aktiebolag och annat utländskt bolag som i den stat där det är hemmahörande behandlas som skattskyldigt vid inkomstbeskattningen.*

Som förutsättning för att en sådan förklaring skall lämnas gäller

a) att utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan i detta moment sagts för det fall det utdelande företaget hade varit svenskt och

Riksskatteverket kan på ansökan förklara att svenskt företag skall vara frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländskt bolag.

Som förutsättning för att en sådan förklaring skall lämnas gäller

a) att utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan i detta moment sagts för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och

b) att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat i den stat där det är hemmahörande är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomts-

b) att den inkomstbeskattning som det utländska *företaget* är underkastat i den stat där det är hemmahörande är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats i Sverige av svenskt företag.

ten hade förvärvats i Sverige av svenskt företag.

Förklaring som nyss sagts får inte lämnas i de fall då skattebefricelse eller nedsättning av skatt kan följa av bestämmelse i överenskommelse enligt 20 §.

Riksskatteverkets beslut i fråga som här avses får överklagas hos regeringen genom besvär.

11 mom.⁵ Här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjuter avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning där än anställning ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg, frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket f kommunalskattelagen (1928:370).

I utlandet bosatt fysisk person och *utländskt bolag* frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket b kommunalskattelagen.

I utlandet bosatt fysisk person och *utländsk juridisk person* frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket b kommunalskattelagen.

16 §

2 mom.⁶ Med *utländskt bolag skall*, där ej annat uttryckligen stadgas, i denna lag likställas främmande stat samt utländsk menighet, försäkringsanstalt och förening ävensom annan här i riket icke hemmahörande juridisk person.

2 mom. *Med utländsk juridisk person avses i denna lag association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.*

Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som

a) enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Sverige ingått är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och som enligt avtalet har hemvist i annan avtalslutande stat, eller

b) i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade.

Med *utländskt bolag likställs*, där ej annat uttryckligen stadgas, främ-

⁵ Senaste lydelse 1985:363.

⁶ Senaste lydelse 1974:770.

mande stat samt utländsk menighet
*liksom dödsbo efter person, som vid
sitt frånfälle inte var bosatt eller sta-
digvarande vistades här i riket.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1990 och tillämpas första gången vid 1991 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock fortfarande tillämpas vid nämnda taxering i fråga om beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1990.

Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 4 § kupongskattelagen (1970:624)¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*4 §²

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är fysisk person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, dödsbo efter sådan person, *utländskt bolag* eller juridisk person, *som enligt 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall likställas med utländskt bolag*, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket.

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är fysisk person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, dödsbo efter sådan person eller *utländsk* juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket. *Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för den del av utdelningen som enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) har beskattats hos delägaren.*

För handelsbolag, kommanditbolag, rederi och dödsbo, på vilket enligt 53 § 3 mom. tredje stycket kommunalskattelagen (1928:370) skall tillämpas bestämmelserna om handelsbolag, föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här.

För handelsbolag, kommanditbolag, rederi och dödsbo, på vilket enligt 53 § 3 mom. tredje stycket kommunalskattelagen skall tillämpas bestämmelserna om handelsbolag, föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Skattskyldighet föreligger vidare för utdelningsberättigad, om denne genom annat fång än arv eller testamente innehar rätt till utdelningen utan att ha förvärvat även aktien. Detta gäller dock ej om den utdelningsberättigade enligt 7 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt skall likställas med ägare i fråga om skyldighet att erlagga skatt för förmögenhet för den aktie, på vilken utdelningen belöper, eller, i fall han ej är underårig, genom gåva erhållit rätten till utdelningen för en tid icke understigande tio år eller för sin återstående livstid.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

² Senaste lydelse 1986:1118.

Skattskyldighet föreligger icke för person, som avses i 17 § eller 18 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1990 och tillämpas på utdelning som har beslutats efter ikraftträdandet.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 oktober 1989

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Feldt, Hjelm-Wallén, S. Andersson, Göransson, Dahl, R. Carlsson, Hellström, Johansson, Hulterström, Lindqvist, G. Andersson, Lönnqvist, Thalén, Nordberg, Engström, Wallström. Lööw

Föredragande: statsrådet Feldt

Lagrådsremiss om vissa internationella skattefrågor

1 Inledning

Hösten 1981 tillkallades en särskild utredare (B 1981:06, f. d. statssekreteraren Ivan Eckersten) för att göra en översyn av de interna reglerna om avräkning av utländsk skatt och därmed sammanhängande frågor. Utredningsmannen har arbetat under namnet skatteavräkningssakkunniga. Genom tilläggsdirektiv (Dir. 1982:16) fick utredaren i uppdrag att överväga också de frågor som behandlats i promemorian (Ds B 1981:10) Beskattningen av verksamhet i utlandet. Utredningen lämnade i oktober 1988 sitt slutbetänkande (SOU 1988:45) Vissa internationella skattefrågor. Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 1* fogas utredningens sammanfattning av betänkandet och som *bilaga 2* de lagförslag som läggs fram i betänkandet. Som *bilaga 3* till protokollet bör fogas en sammanställning av remissyttrandena och betänkandet samt som *bilaga 4* en sammanställning av beskattningen av utländska bolag i vissa andra länder.

Regeringen beslutade den 12 oktober 1989 att inhämta lagrådets yttrande över de lagförslag som upprättats inom finansdepartementet på grundval av betänkandet och remissyttrandena. Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 5*. Lagrådets yttrande bör fogas till protokollet som *bilaga 6*.

Mitt förslag: I inkomstskattelagstiftningen införs en definition av begreppet utländskt bolag. Som utländska bolag skall anses sådana utländska juridiska personer som omfattas av ingångna dubbelbeskattningsavtal. En annan utländsk juridisk person skall också anses som utländskt bolag om den juridiska personen i hemstaten är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade.

Vidare införs regler om i vilka fall en här hemmahörande person skall beskattas löpande för inkomsterna hos en sådan utländsk juridisk person som inte är utländskt bolag.

Utredningens förslag: I huvudsak lika med mitt. Dock skall den skattemässiga behandlingen inte i hemstaten utan i den stat där den juridiska personen är bildad vara bestämmande för om ett utländskt bolag föreligger. Utredningen har i sitt förslag till definition inte låtit denna uttryckligen omfatta det fall då ett dubbelbeskattningsavtals regler är tillämpliga på personen i fråga. Vidare skall här hemmahörande delägare i utländska juridiska personer som inte är utländska bolag alltid beskattas löpande för den del av den juridiska personens inkomst som belöper på delägaren.

Remissinstanserna: Enligt så gott som samtliga remissinstanser finns det behov av klargörande regler beträffande begreppet utländskt bolag. Flera remissinstanser anser dock att förslaget bör genomarbetas mera och ytterligare preciseras. *RSV* anser att en utländsk juridisk person som omfattas av dubbelbeskattningsavtal alltid skall anses som utländskt bolag och att – där utländskt bolag inte föreligger – en löpande beskattning av en svensk delägare i en utländsk juridisk person bör komma i fråga endast då den svenske delägaren har ett bestämmande inflytande över den utländska juridiska personen. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Uppsala universitet* framhåller att man vid definitionen av utländskt bolag bör ta hänsyn till att det förekommer företagsformer som är särskilda skattesubjekt utan att vara juridisk person. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* avstyrker förslaget i den del det avser kravet på likartad beskattning. Bl. a. *Bohlins Revisionsbyrå* anser att kraven på likartad beskattning bör preciseras.

Skälen för mitt förslag: I 6 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, finns regler om skattskyldighet för utländska bolag. Ett utländskt bolag är skattskyldigt för bl. a. inkomst av här belägen fastighet och för inkomst av rörelse som bedrivits här från fast driftställe. Någon definition av begreppet "utländskt bolag" finns inte i SIL eller andra skattelagar. Enligt 16 § 2 mom. SIL gäller vidare att vissa angivna subjekt och annan här i riket icke hemmahörande juridisk person skall *likställas* med utländskt bolag. Inte heller begreppet "juridisk person" definieras.

Motsvarande regler finns i 6 § 1 mom. och 16 § 2 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SFL.

Enligt 38 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, räknas utdelning från utländska bolag till intäkt av kapital (såvida inte intäkten hän-

förs till jordbruksfastighet, konventionellt beskattad fastighet eller rörelse). I punkt 5 av anvisningarna till 38 § KL sägs att vad som gäller om utdelning från utländskt bolag tillämpas även på utdelning från annan här i riket icke hemmahörande juridisk person.

Frånvaron av en definition av begreppen utländskt bolag och utländsk juridisk person medför svårigheter att fastställa vem eller vilka som är skattskyldiga när en utländsk association uppbär inkomst för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige. Vidare medför nuvarande regler att det är tveksamt vid vilken tidpunkt en i Sverige hemmahörande delägare skall beskattas för sin andel av vinsten i en utländsk association. Är associationen att anse som utländskt bolag eller annan utländsk juridisk person synes regeln i 38 § KL innebära att delägaren skall beskattas när vinstmedlen utdelas till honom. Det är dock tveksamt om denna bestämmelse är tillämplig beträffande vinstmedel som uppbärs från utländska associationer som inte är skattesubjekt. Dessa oklarheter kan leda till en inte avsedd dubbelbeskattning och svårigheter i affärsförbindelser med andra stater.

Ett exempel kan belysa vad som nu sagts. I Förenta Staterna utgör, liksom i många andra stater, handelsbolag en ofta förekommande samverkansform mellan aktiebolag. Handelsbolag utgör enligt lagstiftningen i Förenta Staterna juridiska personer och beskattningen sker som i Sverige genom att delägarna beskattas löpande för sin andel av handelsbolagets vinst. Det innebär att en i Sverige hemmahörande delägare i ett amerikanskt handelsbolag beskattas löpande i Förenta Staterna för sin andel av det amerikanska handelsbolagets vinst avseende rörelse som där bedrivits från fast driftställe. Dubbelbeskattningsavtalet med Förenta Staterna (SFS 1965:38) medger också en sådan beskattning.

Enligt avtalets regler används undantagandemetoden för att undvika dubbelbeskattning av rörelseinkomst. Det kan därför inte komma i fråga att också i Sverige beskatta den svenske delägaren för dennes andel i handelsbolagets vinst (vilket möjligen strider även mot intern svensk lagstiftning). När eventuell vinst delas ut till den svenske delägaren kan emellertid ifrågasättas om denne skall beskattas i Sverige för mottagen utdelning enligt bestämmelserna i 38 § KL. En sådan beskattning torde inte stå i strid med bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet som uttryckligen tillåter beskattning av utdelning som erhålls från Förenta Staterna (begreppet utdelning har för övrigt inte särskilt definierats i avtalet). Någon lättnad i dubbelbeskattningen torde enligt avtalets regler inte kunna komma i fråga eftersom det är rörelseinkomsten som beskattas i Förenta Staterna och den mottagna utdelningen som beskattas i Sverige. Reglerna förutsätter i princip att samma subjekt beskattas för samma intäkt resp. tillgång vid samma tillfälle. Samma svårigheter torde uppkomma om dubbelbeskattningen enligt ett avtal skall undanröjas genom tillämpning av avräkningsmetoden. Även i detta fall beskattar den andra staten rörelseinkomsten medan vi kan anses beskatta utdelningen. Resultatet blir också detsamma om avtal saknas.

Det är mot denna bakgrund angeläget att slå fast i vilka fall en här i riket bosatt delägare i en utländsk association kan beskattas löpande för sin del av associationens vinst och i vilka fall en beskattning aktualiseras först vid

utdelningstillfället. Den beskattningsrätt som vår interna lagstiftning ger kan sedan på vanligt sätt inskränkas genom dubbelbeskattningsavtal.

En första förutsättning för att avstå från att beskatta vinsten löpande hos delägaren i Sverige är att det är fråga om en juridisk person. Den utländska associationen skall enligt hemstatens lagstiftning ha egen rättskapacitet och en egen förmögenhetsmassa som de enskilda delägarna inte fritt kan disponera över och själv kunna företa rättshandlingar. Om associationen betecknas som juridisk person eller inte saknar däremot betydelse.

Det kan i nästa steg vara ändamålsenligt att dela upp de utländska juridiska personerna i gruppen "utländska bolag" och gruppen "andra juridiska personer". Beteckningen utländskt bolag — som är väl inarbetad i internationella beskattningssammanhang — bör förbehållas sådana utländska juridiska personer där någon löpande beskattning av delägarna inte skall komma i fråga. Vad gäller andra utländska juridiska personer bör en prövning av delägarnas eventuella skattskyldighet göras för varje delägare för sig. Jag återkommer strax till hur den prövningen skall gå till.

För att en utländsk juridisk person skall räknas som utländskt bolag skall den vara skattesubjekt i hemstaten. Om — som i fallet med det amerikanska handelsbolaget — delägarna är skattskyldiga i hemstaten för de löpande inkomsterna föreligger alltså inte något utländskt bolag. För att acceptera den utländska juridiska personen som utländskt bolag räcker det emellertid inte att kravet på skattskyldighet är uppfyllt rent formellt. Skatteuttaget i hemstaten måste ligga på en sådan nivå att det från svenska utgångspunkter framstår som rimligt.

När Sverige har ingått ett dubbelbeskattningsavtal med annan stat har en prövning gjorts av den skattemässiga behandlingen av juridiska personer som enligt avtalets definition har hemvist där. Om det då befunnits att den skattemässiga behandlingen av en viss juridisk person är sådan att Sverige inte är berett att tillämpa avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten beträffande detta slags person, har detta särskilt angetts i avtalet (jfr t. ex. art. 28 i avtalet med Luxemburg, SFS 1984: 174). Omfattas däremot en utländsk juridisk person av ett dubbelbeskattningsavtals regler om begränsning av beskattningsrätten innebär detta att en sådan prövning redan gjorts och att den utländska juridiska personen utan vidare bör accepteras som ett utländskt bolag.

Det återstår att ta ställning till vad som skall gälla i de fall då det inte föreligger ett dubbelbeskattningsavtal. I ett sådant fall bör en prövning göras av den beskattning som den utländska juridiska personen är föremål för i hemstaten. Endast i den mån denna beskattning är likvärdig den som träffar ett svenskt aktiebolag bör den juridiska personen anses som ett utländskt bolag. En annan ordning skulle göra det möjligt för en här oinskränkt skattskyldig att otillbörligt undgå sin skattskyldighet genom att låta en utländsk juridisk person som inte beskattas eller som beskattas med en helt obetydlig skatt uppbära intäkter som annars skulle ha uppburits av den oinskränkt skattskyldige själv.

Kravet på en beskattning likartad den som svenska aktiebolag är underkastade innebär att det, som utredningen också uttalat (SOU 1988: 45 s. 108), måste vara fråga om en direkt skatt på inkomst. Det räcker således

inte med att den juridiska personen är skattskyldig till omsättningsskatt eller skatt på transaktioner eller att skattskyldigheten inskränker sig till en fast årlig avgift. Om en utländsk juridisk person ett visst år inte erlagt inkomstskatt på grund av t. ex. regler om förlustutjämning innebär detta inte att kravet på en likartad beskattning inte är uppfyllt. Är vissa juridiska personer under en tid omfattande flera år befriade från skatt i investeringsfrämjande syfte – eller generellt undantagna från skatt – kan kravet inte anses uppfyllt. Kravet innebär också att skatten i den stat där den juridiska personen är hemmahörande måste medföra åtminstone en belastning liknande den som skatten på aktiebolag i Sverige utgör.

Det är väl känt att den faktiska skattebelastningen på svenska aktiebolag inte svarar mot den nominella skattesatsen. Den nominella skattesatsen bör inte heller vara avgörande för prövningen om en utländsk beskattning är likartad svensk beskattning. Inte heller kan kravet på en likartad beskattning anses innebära att den faktiska belastningen i alla lägen måste vara lika stor som motsvarande svenska. Beskattningen bör dock vid en jämförelse med svenska regler inte vara generellt mycket förmånligare.

De fall då svenska myndigheter kommer att behöva pröva frågan om en beskattning är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade bör i praktiken bli ganska få eftersom Sverige har dubbelbeskattningsavtal med de stater med vilka våra ekonomiska förbindelser är mest utvecklade. En sådan prövning underlättas också av att de flesta utvecklade stater har bolagsskatt liknande vår egen. I ett fåtal stater, främst i s. k. skatteparadis, förekommer särskilda lättnader för vissa bolag eller för bolag som bedriver viss verksamhet. Dessa lättnader brukar vara så markanta att det i sådana fall mycket lätt torde kunna konstateras att beskattningen är avsevärt mycket förmånligare än svensk beskattning.

Som framgått är det ett villkor för att det skall föreligga ett utländskt bolag att beskattningen i det land där den juridiska personen är hemmahörande sker hos denne och inte hos delägarna. Beskattas delägarna löpande bör en i Sverige hemmahörande delägare beskattas också här. Därigenom skapar man de tekniska förutsättningarna för att med tillämpning av dubbelbeskattningsavtalen eller våra interna regler undanröja dubbelbeskattning.

En löpande delägarbeskattning i Sverige bör ske även i ett annat fall. Även om den utländska juridiska personen är skattesubjekt i hemstaten bör en i Sverige hemmahörande delägare ändå kunna beskattas löpande här. För en sådan beskattning bör uppställas visst krav på delägarrens inflytande och på svenskt inflytande. En beskattning hos delägaren kan givetvis inte komma i fråga om den utländska juridiska personen enligt 3 § tredje stycket SIL skall betraktas som svensk ekonomisk förening (s. k. Luxemburgbolag).

Om delägaren själv eller tillsammans med närstående personer, direkt eller genom förmedling av juridisk person, innehar eller kontrollerar minst 10 procent av den utländska personens kapital får kravet på delägarrens inflytande anses uppfyllt. I det fall minst hälften av den utländska personens kapital innehas eller kontrolleras av här hemmahörande personer anser jag att kravet på svenskt inflytande är uppfyllt. De angivna måtten på inflytande

överensstämmer väl med de som föreskrivits i motsvarande lagstiftning i Förenta Staterna, Storbritannien och Japan.

En utländsk juridisk person är skattskyldig här i riket för vissa inkomster som härrör från Sverige. Skattskyldighet bör här föreligga endast till den del inte delägare skall beskattas för den utländska personens vinst. Detsamma bör gälla beträffande skattskyldighet enligt kupongskattelagen (1970:624). Dock bör, eftersom kupongskatt utgår vid utdelningstillfället, kupongskatt innehållas fram till dess delägare taxerats för utdelning. En delägare i en utländsk juridisk person bör givetvis inte heller beskattas för utdelning av vinstmedel i den mån han tidigare har beskattats för de löpande inkomsterna.

Den föreslagna ordningen kan sammanfattas så här. Först skall ställning tas till om det föreligger en utländsk juridisk person och om den i så fall uppfyller kraven för att anses som utländskt bolag. Är dessa krav uppfyllda skall en här hemmahörande delägare inte beskattas löpande för sin andel i den utländska personens vinst. Har Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med den stat i vilken personen är hemmahörande görs prövningen med ledning av avtalet. Finns inte något dubbelbeskattningsavtal får prövningen göras med ledning av skattelagstiftningen i den juridiska personens hemland. Om en utländsk juridisk person inte är att anse som ett utländskt bolag måste i det fall en här hemmahörande person är delägare i den utländska juridiska personen prövas om delägaren skall beskattas löpande för sin andel av den utländska juridiska personens vinst. Denna prövning görs med utgångspunkt i delägarens förhållanden. Finner man vid denna prövning att delägaren skall beskattas löpande, skall motsvarande del av den ifrågakvarande utländska personens inkomst — om skattskyldighet för inkomsten föreligger i Sverige — undantas från beskattning här.

Den angivna ordningen innebär en anpassning till den skattemässiga behandlingen i den utländska juridiska personens hemstat vilket innebär att dubbelbeskattning kan undvikas med stöd av avtal eller med tillämpning av intern lagstiftning. Samtidigt hindrar de nya reglerna i viss utsträckning att skatt undandras med hjälp av lågskatteländer eller lågbeskattade juridiska personer i andra länder.

Reglerna i SFL är på grund av den planerade skattereformen för närvarande föremål för överväganden inom finansdepartementet. Med anledning härav och då de regler i denna lag som berör utländskt bolag inte medför något hinder i affärsförbindelserna med utlandet föreslår jag till skillnad från utredningen inte någon ändring av dessa regler.

3 Beskattning av i Sverige ej bosatt fysisk person för avlöning m. m.

Prop. 1989/90:47

Mitt förslag: Fysisk person som inte är bosatt i Sverige skall beskattas för lön, arvode m. m. från annan arbetsgivare eller uppdragsgivare än svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats på grund av verksamhet här i riket. Undantagna från skattskyldighet är de som utsänts av arbetsgivare, som inte har hemvist i Sverige, för arbete som utförts här under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod. Undantaget skall dock inte gälla då ersättningen belastar fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med mitt. Beskattning i Sverige skall – i överensstämmelse med motsvarande bestämmelse i det nordiska inkomstskatteavtalet – ske även om vistelsen inte överstiger 183 dagar i fall då ersättningen är undantagen från beskattning i hemviststaten eller om fråga är om uthyrning av arbetskraft.

Remissinstanserna: Så gott som samtliga remissinstanser är positiva till den föreslagna regeln i den del den överensstämmer med OECDs modellavtal. Däremot är flera remissinstanser kritiska till en s.k. "subject to tax"-regel, dvs. en regel som innebär en beskattning i Sverige i de fall hemviststaten inte kan beskatta. Flera av remissinstanserna är vidare kritiska till att införa regler som ger Sverige beskattningsrätten vid uthyrning av arbetskraft.

Skälen för mitt förslag: Reglerna om skattskyldighet för såväl här i riket bosatta (oinskränkt skattskyldiga) som utomlands bosatta (inskränkt skattskyldiga) fysiska personer finns i 53 § 1 mom. a KL. Motsvarande bestämmelse i fråga om statlig inkomstskatt finns i 6 § 1 mom. a SIL. Den som är bosatt i utlandet är endast skattskyldig för inkomster med särskild anknytning hit. Skattskyldighet föreligger för bl. a. avlöning eller annan därmed jämförlig förmån som utgår av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket.

Dessa regler infördes i sak redan år 1928. Viss redaktionell ändring gjordes år 1966. I förarbetena (prop. 1927:102 s. 255, 258 f och bilaga 3 s. 53 f.) framhölls att det skulle föra för långt att göra utomlands bosatta personer skattskyldiga för all inkomst av tjänst som förvärvats genom verksamhet i Sverige. För att undanta från utlandet utsänd personal från beskattning här uppställdes kravet på att inkomsten inte bara skulle ha förvärvats genom verksamhet här utan även skulle vara uppburen härifrån.

I promemorian (Ds B 1981:10) Beskattning av verksamhet i utlandet m. m. konstaterades att Sverige inte alltid kan utnyttja sin beskattningsrätt enligt dubbelbeskattningsavtalen på grund av att de interna bestämmelserna om skattskyldighet för i utlandet bosatta fysiska personer som är

verksamma här är mindre långtgående än motsvarande bestämmelser i avtalen. Därför föreslogs en definition av uttrycket "uppburits härifrån" som syftade till att bättre anpassa KL:s bestämmelser till dubbelbeskattningsavtalens bestämmelser om fördelning av beskattningsrätten. Förslaget innebar dock en utvidgning i förhållande till avtalens bestämmelser. Denna utvidgning kritiserades av ett par remissinstanser. Utredningen fick därför i tilläggsdirektiv (Dir. 1982: 16) i uppdrag att överväga om vissa justeringar i de föreslagna bestämmelserna kunde vara motiverade.

Artikel 15 punkt 1 i OECDs modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet reglerar beskattningsrätten till lön och annan liknande ersättning på grund av anställning i enskild tjänst. Enligt denna artikel får den stat i vilken verksamheten utövas beskatta inkomsten. Undantag från denna regel har dock gjorts i punkt 2 av samma artikel för kortvarig anställning utomlands för att underlätta den internationella rörligheten av personal. För att ersättningen skall undantas från beskattning i verksamhetsstaten krävs att tre villkor skall vara uppfyllda. Den skattskyldige får vistas i verksamhetslandet under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under beskattningsåret. Vidare får arbetsgivare som betalar ersättningen inte ha hemvist i verksamhetslandet. Ersättningen får inte heller belasta ett fast driftställe eller en fast anordning som arbetsgivaren har i verksamhetslandet. Denna artikel finns i någon form med i så gott som samtliga dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått.

Gällande bestämmelse om beskattning av i utlandet bosatt person för lön eller liknande ersättning på grund av anställning i enskild tjänst i Sverige har upplevts som svårtillämpad med hänsyn till villkoret att inkomsten skall ha "uppburits härifrån". Uttrycket "uppburits härifrån" har inte definierats i förarbetena. Några vägledande avgöranden finns inte heller. Innebörden av uttrycket är därför oklar. En fråga har varit om det förhållandet att ersättningen erhålls från utlandet skulle hindra svensk beskattning även i det fall att kostnaden belastar ett fast driftställe beläget i Sverige. Besvaras denna fråga jakande leder bestämmelsen i det angivna fallet till total skattefrihet i fråga om ersättning till person som utsänts från ett land med vilket Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal och vilket land tillämpar undantagandemetoden för att undanröja dubbelbeskattning. Även i andra fall kan bestämmelsen leda till total skattefrihet i fråga om ersättning till sådan person. Splittras vistelsen i Sverige upp på flera perioder som tillsammans överstiger sex månader skall ersättningen enligt dubbelbeskattningsavtalet beskattas endast i Sverige eftersom vistelsen i Sverige överstiger 183 dagar. Om vistelsen därvid inte omfattar en sammanhängande period om minst sex månader är personen i fråga inskränkt skattskyldig. Beskattning kan således inte heller i detta fall ske i Sverige.

Den av utredningen gjorda genomgången av utländsk lagstiftning visar att inkomst av enskild tjänst allmänt beskattas i den stat där arbetet utförts. Denna princip har också som nämnts ovan kommit till uttryck i artikel 15 i OECDs modellavtal som avser enskild tjänst.

Jag anser att nödvändig internationell anpassning skulle uppnås om svensk intern lagstiftning utgick från denna regel. Därmed bringas de in-

terna reglerna i överensstämmelse med dubbelbeskattningsavtalens regler vilket innebär att den beskattningsrätt som tillagts Sverige i dubbelbeskattningsavtalen kan utnyttjas. Mitt förslag är således att regeln ändras så att i utlandet bosatt fysisk person beskattas här för lön eller ersättning för arbete utfört i Sverige oavsett varifrån lönen eller ersättningen uppburits.

Det är dock även i dag motiverat att undanta utsänd personal från tillämpningen av denna regel. Jag avser därmed personer som sänts hit av sin utländske arbetsgivare för ett korttidsuppdrag t. ex. i samband med leverans av en maskin. Jag föreslår därför att det allmänna undantaget från beskattning i verksamhetslandet som föreskrivs i artikel 15 punkt 2 i OECDs modellavtal införs i KL och SIL. Vistelsen i Sverige får avse högst 183 dagar under en tolv månadersperiod. Med hänsyn till att den som stadigvarande vistas i Sverige likställs med i Sverige bosatt person enligt punkt 1 anvisningarna till 53 § KL skulle, om OECD-modellens lydelse "183 dagar under beskattningsåret" i stället valdes, bestämmelsen kunna komma i konflikt med de svenska interna bosättningsreglerna och reglerna om oinskränkt skattskyldighet.

Vid bedömningen av om vistelsen varat "under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar" blir det antal dagar som den skattskyldige faktiskt vistas i Sverige avgörande. Även del av dag beaktas därvid. Således inräknas i vistelsen såväl ankomst- som avresedagen.

Jag avstår med hänsyn till den begränsade räckvidd en sådan regel skulle få från att föreslå en s. k. "subject to tax"-regel. Jag föreslår inte heller någon särskild bestämmelse i fråga om uthyrning av arbetskraft. Kan det konstateras att det är uppdragsgivaren som är den egentlige arbetsgivaren får de föreslagna reglerna tillämpas utifrån dessa förutsättningar.

4 Styrelsearvoden som betalas av svenskt företag till person bosatt i utlandet

Mitt förslag: Styrelsearvoden och annan liknande ersättning som person bosatt i utlandet uppbär i egenskap av medlem i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person skall beskattas här.

Utredningens förslag: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Utredningens förslag till beskattning av styrelsearvoden har fått ett positivt mottagande av samtliga remissinstanser.

Skälen för mitt förslag: Beskattningsregler för styrelsearvoden och liknande ersättning som utbetalas från svenska företag till person bosatt i utlandet är inte särskilt reglerat i KL utan den bestämmelse som gäller för övriga ersättningar på grund av uppdrag i enskild tjänst tillämpas. I dessa fall råder det ingen tvekan om att ersättningen uppburits härifrån. Däremot har det varit svårare att avgöra om verksamheten utövats här. Detta villkor har i praxis tolkats så att beskattning skett endast då ledamoten

faktiskt bevisat sammanträde i Sverige. Har endast hälften av sammanträdena bevisats har endast hälften av arvudet beskattats här.

Artikel 16 i OECDs modellavtal ger beskattningsrätten till källstaten, dvs. det utbetalande bolagets hemviststat. Detta motiveras i kommentaren till nämnda artikel med att "eftersom det ibland kan vara svårt att fastställa var arbetet har utförts anses arbetet enligt bestämmelsen ha utförts i bolagets hemviststat".

Jag föreslår att en regel motsvarande OECD-modellens artikel 16 tas in i 53 § 1 mom. a KL. Detta innebär att styrelsearvoden från svenska bolag alltid blir skattepliktiga i Sverige oavsett om ledamoten kommer hit till sammanträdet. En sådan bestämmelse innebär att Sverige fullt ut kan utnyttja den beskattningsrätt som erhålls genom dubbelbeskattningsavtalen samtidigt som hanteringen hos skattemyndigheterna förenklas genom att man slipper utreda om ledamoten närvarit vid sammanträdena eller ej. Den föreslagna bestämmelsen omfattar dock inte ersättningar som utgår på grund av ledamotens eventuella övriga funktioner i bolaget. För att beskattning skall kunna ske av sådana ersättningar krävs att verksamheten faktiskt utövats i Sverige.

5 Omkostnadsavdrag för utländsk skatt

Mitt förslag: Rätten till omkostnadsavdrag utsträcks till samtliga de fall då den skattskyldige är berättigad till avräkning av utländsk skatt enligt intern rätt eller dubbelbeskattningsavtal.

Utredningens förslag: Överensstämmer i stort sett med mitt förslag.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker. Vissa remissinstanser har dock haft synpunkter på förslagets utformning.

Skälen för mitt förslag: Bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt finns i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL. Avdrag medges för utländsk såväl preliminär som slutlig skatt under förutsättning att skatten utgör omkostnad i förvärvskälla.

Avdragsrätten är begränsad till i Sverige oinskränkt skattskyldig fysisk person och inländsk juridisk person. Avdrag medges inte för skatt som omfattas av dubbelbeskattningsavtal vare sig dubbelbeskattningen undanröjs med tillämpning av undantagande- eller avräkningsmetoden. Såsom bestämmelserna har utformats fordras inte att dubbelbeskattningen helt undanröjs för att avdrag skall vägras.

Bestämmelsen infördes år 1951 och har sedan ändrats år 1966 för att tydligare än dittills markera att dubbelbeskattningsavtalen och rätten till avdrag för utländsk skatt utgjorde två olika metoder att motverka dubbelbeskattning.

I svensk intern rätt finns numera avräkningsregler som nästan helt har samordnats med avräkningsreglerna i dubbelbeskattningsavtalen. När fråga är om utländsk skatt som erlagts i icke-avtalsland är således såväl

bestämmelserna om avdrag såsom omkostnad som de interna avräkningsreglerna tillämpliga. Dock skall den lättnad i beskattningen som erhållits genom omkostnadsavdraget beaktas vid avräkningen. Ett sådant tillvägagångssätt är emellertid uteslutet i det fall dubbelbeskattningsavtal föreligger.

Eftersom det inte bör föreligga någon skillnad i fall då dubbelbeskattning undanröjs med stöd av avtal eller med stöd av interna regler föreslår jag att samma regler i fråga om möjligheten till omkostnadsavdrag för utländsk skatt skall gälla vare sig avräkning medges med tillämpning av interna regler eller dubbelbeskattningsavtal.

6 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag nu anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).

7 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).

8 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

Utredningens sammanfattning av betänkandet

Skatteavräkningssakkunnigas ursprungliga uppdrag omfattar en översyn av de interna reglerna om avräkning av utländsk skatt och därmed sammanhängande skattefrågor med internationell anknytning. Genom tilläggsdirektiv vidgades uppdraget till att omfatta en översyn även av vissa andra bestämmelser på den internationella skatterättens område. Olika delar av uppdraget har tidigare redovisats i särskilda delbetänkanden. I betänkandet (Ds B 1982:5) Avräkning av utländsk skatt behandlades de interna avräkningsreglerna på området. I ett andra delbetänkande (Ds Fi 1984:25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m. m. behandlades främst beskattningsreglerna för direktägda rörelser i utlandet. Vidare behandlades ett par speciella problem, som rörde beskattningen av löntagare, som bor i Sverige och arbetar i ett annat nordiskt land. Utredningen föreslog också vissa förtydliganden och kompletteringar av de interna avräkningsreglerna.

I detta slutbetänkande redovisas de återstående delarna av utredningsuppdraget. De frågor som behandlas är främst de olika metoder, som finns för undvikande av dubbelbeskattning, samt beskattningen av i Sverige ej bosatt fysisk person som varit verksam här på grund av anställning eller uppdrag i enskild tjänst. Dessutom lämnar skatteavräkningssakkunniga förslag till en definition av begreppet "utländskt bolag".

Betänkandet är disponerat på följande sätt. I *kapitel 1* redogörs för utredningens tidigare förslag och vad som blev resultatet av dessa förslag. I ett särskilt avsnitt redovisas andra lagändringar som skett på området och som i vissa fall berört utredningsuppdraget.

I *kapitel 2* lämnas en redogörelse för olika metoder för undvikande av dubbelbeskattning. Det viktigaste instrumentet för att undvika dubbelbeskattning är avtal med andra stater. Kapitlet inleds därför med en beskrivning av hur arbetet med att ingå dubbelbeskattningsavtal utvecklats såväl internationellt (2.1.1) som i Sverige (2.1.2). Detta avsnitt avslutas med en redogörelse för hur det framtida arbetet på området i dag ter sig. Därefter följer i avsnitt 2.2 en jämförelse med sifferexempel av de båda huvudmetoderna (exempt med progressionsuppräknings; vanlig avräkning), som huvudsakligen används i moderna avtal. Av jämförelsen framgår att båda huvudmetoderna har såväl nackdelar som fördelar. En viktig slutsats är att om likställighet skall uppnås i verksamhetslandet bör exemptmetoden användas. I det följande avsnittet (2.3) behandlas beräkningen av det s. k. spärrbeloppet. Utredningen konstaterar att eftersom den s. k. overall-principen införts vid avräkningen av utländsk skatt tillämpningen av spärrbeloppet minskat i betydelse. Med hänsyn till detta och till att en annan beräkning av spärrbeloppet skulle medföra ett administrativt merarbete föreslår utredningen inte någon ändring. Vad beträffar förhållandet mellan avräkningsreglerna i intern rätt och dubbelbeskattningsavtalen konstaterar utredningen (2.4) att det numera finns stor överensstämmelse mellan reglerna i avräkningslagen och dubbelbeskattningsavtalen.

Avdrag för utländsk skatt såsom omkostnad är ännu en annan metod att motverka dubbelbeskattning. Reglerna om omkostnadsavdrag för ut-

ländsk skatt behandlas i avsnitt 2.5. Enligt nu gällande bestämmelser medges avdrag för erlagd utländsk skatt — preliminär eller slutlig — under förutsättning att skatten kan betraktas som omkostnad i förvärvskälla. I en särskild bestämmelse i nu gällande regelsystem stadgas att om dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller lindras på grund av överenskommelse med utländsk stat får avdrag inte åtnjutas för skatt som omfattas av överenskommelsen och belöper på intäkten. Detta innebär att även om dubbelbeskattning endast kan lindras genom ett avtal så är detta tillräckligt för att inte medge avdrag vid taxeringen i Sverige för den utländska skatten. I vissa fall kan det därför för den skattskyldige vara mera fördelaktigt med ett avtalslöst tillstånd.

Skatteavräkningsakkunniga föreslår att reglerna om omkostnadsavdrag ändras på så sätt att avdrag för utländsk skatt som omkostnad skall även medges i de fall där den skattskyldige enligt avtal är berättigad till avräkning av utländsk skatt. Vidare föreslås att en regel införs som föreskriver skyldighet för den som är bokföringsskyldig att vid yrkande om avräkning av utländsk skatt visa att omkostnadsavdrag inte erhållits tidigare.

Kapitel 3 behandlar frågan om beskattningen av i Sverige ej bosatt fysisk person som varit verksam här på grund av anställning eller uppdrag i enskild tjänst. Enligt nuvarande interna regler fordras för beskattningen i Sverige *dels* att inkomsten uppburits härifrån *dels* att den förvärvats genom verksamhet här i riket. Kriteriet "uppburits härifrån" har vållat bekymmer. Det har hävdats att bestämmelsen förhindrar beskattning i vissa fall, där beskattningsrätt föreligger enligt motsvarande bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal. Utredningen föreslår en ändring av bestämmelsen, som innebär en anpassning till reglerna om beskattning av enskild tjänst i artikel 15 i OECD:s modellavtal. Fysisk person, som ej varit bosatt i Sverige, föreslås i fortsättningen inte bli skattskyldig här för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag i enskild tjänst, om samtliga följande tre förutsättningar är uppfyllda: a) mottagaren av inkomsten får inte ha vistats här under tid som överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod och b) ersättningen betalats av arbetsgivare, som inte har hemvist här, eller på dennes vägnar samt c) ersättningen inte belastat fast driftställe, som arbetsgivaren har här.

Två undantag från regeln föreslås nämligen *dels* då fråga är om uthyrning av arbetskraft och *dels* då arbetsersättningen är undantagen från beskattning i hemviststaten. Dessa undantag har också gjorts i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

Fråga om beskattning av styrelsearvoden, som upp bärs av person som är bosatt utomlands, behandlas i avsnitt 3.9. Här föreslås också en anpassning till OECD:s modellavtal, så att Sverige kan utnyttja sin rätt enligt dubbelbeskattningsavtalen att beskatta sådana arvoden. Det föreslagna stadgandet ger Sverige som källstat en generell beskattningsrätt till styrelsearvoden som betalas ut härifrån.

En definition av begreppet "utländskt bolag" föreslås i *kapitel 4*. Det har från olika håll gjorts gällande att frånvaron av en sådan definition utgör ett betydande hinder i affärsförbindelserna med utlandet eftersom de skatte-

mässiga konsekvenserna av verksamhet i form av bolag i utlandet inte alltid klart kan överblickas som läget är i dag.

Skatteavräkningssakkunniga tar i kapitel 4 också upp frågan om de speciella problem, som kan uppkomma för banker, som erhåller ränta från utlandet. Även beskattningen i Sverige av fastigheter i utlandet berörs i ett särskilt avsnitt. I dessa båda frågor lägger utredningen emellertid inte fram några förslag, då de förhållanden som föranlett frågeställningarna ändrats.

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) att 53 § 1 och 2 mom., punkt 4 av anvisningarna till 20 §, punkt 5 av anvisningarna till 38 § samt punkterna 2 och 10 av anvisningarna till 53 § skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

53 §

I mom.¹ Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som förvärvats inom eller utom riket; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits från fast driftställe;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten *uppbu-
rits härifrån och* förvärvats genom verksamhet här i riket;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket;

för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger 10000 kronor och för annan ersättning enligt nämnda lag;

för pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973:349);

för styrelsearvode och annan liknande ersättning som uppbärs i egenskap av medlem i styrelse eller annat liknande organ i svenskt ak-

¹ Senaste lydelse 1986:1113.

tiebolag eller annan svensk juridisk person:

för annan härifrån uppbyren, genom verksamhet här i riket förvärvat inkomst av tjänst;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket, om överlåtarens vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet här i riket eller rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse och av egendom som avses i 35 § 3 a mom. och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket; samt

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring dels av aktier och andelar i sådana svenska företag som avses i punkt 4 a av anvisningarna till 41 §, dels av konvertibla skuldebrev som utgivits av svenska aktiebolag och dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avses i 35 § 3 mom. första stycket, om överlåtarens vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

b) dödsbo:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket.

2 mom.² Inkomst hos vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Delägare i s.k. gruvbolag taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.

2 mom. Inkomst hos vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. *Motsvarande gäller inkomst hos utländsk juridisk person som inte är utländskt bolag och inte heller skall likställas med sådant bolag.* Delägare i s.k. gruvbolag taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.

² Senaste lydelse 1986:1113.

Anvisningar

till 20 §

4.³ För erlagd utländsk skatt medges avdrag, oavsett om skatten är att anse såsom preliminär eller slutlig, under förutsättning att skatten enligt vad nedan sägs utgör omkostnad i förvärvskälla, varom i 18 § förmåles.

Utländsk speciell skatt, hänförlig till förvärvskälla som nyss sagts, utgör omkostnad i densamma.

Allmän skatt till utländsk stat betraktas såsom omkostnad, om och i den mån skatten hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktigt i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla från vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad, samt intäkten åtnjutes av fysisk person under tid då han är bosatt i Sverige eller av inländsk juridisk person. Med skatt till utländsk stat likställs skatt till utländsk delstat, provins eller kommun; med inkomstskatt likställs skatt å förmögenhet, vartill intäkt som ovan sagts hänför sig, dock ej sådan skatt å förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Om på grund av överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller lindras, får avdrag icke åtnjutas för skatt, som omfattas av överenskommelsen och belöper på intäkten. Avser överenskommelsen t. ex. endast statliga inkomstskatter medges således icke avdrag för den utländska statliga skatten i vad den belöper på intäkten. Däremot medges i detta fall avdrag för utländsk kommunal skatt på intäkten.

Rätt till avdrag för utländsk skatt föreligger dock inte om den intäkt som beskattats i den utländska staten inte medtagits vid taxeringen här i riket. Om enligt dubbelbeskattningsavtal inkomst skall undantas från beskattning men medtas vid taxeringen (alternativ exempt) föreligger inte heller rätt till avdrag för utländsk skatt som utgått på inkomsten.

till 38 §

5.⁴

5. Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som enligt skattelagstiftningen i den stat där subjektet är bildat är föremål för beskattning, som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Med utländskt bolag skall i denna lag likställas utländsk stat samt utländsk menighet och försäkringsanstalt.

Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall även tillämpas på utdelning från annan här i riket icke hemmahörande juridisk person. Dödsbo efter person, som vid sitt frånfalle inte varit bosatt eller

Dödsbo efter person, som vid sitt frånfalle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, likställs också med ett utländskt bolag. Utdelning från sådant dödsbo till en i Sverige bosatt delägare av in-

³ Senaste lydelse 1966:729.

⁴ Senaste lydelse 1984:1060.

stadigvarande vistats här i riket, *anses såsom en här i riket icke hemmahörande juridisk person*. Utdelning från sådant dödsbo till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo — men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar — skall således här i riket bli föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 54 § första stycket e.

komst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo — men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar skall således här i riket bli föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 54 § första stycket e.

till 53 §

2.⁵ Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig därstädes under kringresande (t. ex. handelsresande).

Person, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, beskattas här för pension, som utgår enligt lagen om allmän försäkring eller på grund av förutvarande anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun, eller på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i landet bedrivna försäkringsrörelse. Pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt annan pension eller förmån beskattas i Sverige, om förmånen utgår härifrån till sådan person på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här. För sådan person föreligger däremot ej skattskyldighet för annan pension än nu sagts eller för livränta eller andra enligt 31 § med inkomst av tjänst likställda förmåner, som icke åtnjutas på grund av något tjänsteförhållande.

Bestämmelsen i 53 § 1 mom. första stycket a) om skattskyldighet för den som ej varit bosatt här i riket för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, gäller beträffande den som anställts av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokanställd) blott om han icke är medborgare i anställningslandet. Regeringen äger medgiva befrielse från skattskyldighet, som här nämnts, för sådan lokalanställd i utomeuropeiskt land som icke är svensk medborgare.

Bestämmelsen i 53 § 1 mom. första stycket a) om skattskyldighet för den som ej varit bosatt här i riket för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, gäller inte om

a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv-

⁵ Senaste lydelse 1976:1099.

10.⁶ Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som å honom belöper, huru denna än må hava av bolaget eller rederiet använts, och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

månadersperiod, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket.

Bestämmelsen gäller dock alltid då fråga är om uthyrning av arbetskraft eller om ersättningen är undantagen från beskattning i mottagarens hemviststat.

10. Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag, rederi eller utländsk juridisk person som inte är utländskt bolag och inte heller skall likställas med sådant bolag beskattas för den del av bolagets, rederiets eller den utländska juridiska personens vinst, som belöper på delägaren oavsett hur denna har använts av bolaget, rederiet eller den utländska juridiska personen, och oberoende av vad han kan ha lyft av bolagets, rederiets eller den utländska juridiska personens under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

Denna lag träder i kraft den

⁶ Senaste lydelse 1977:572.

Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt att 10 a § och 16 § 2 mom. skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*10 a §¹

För svenska aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, andra ekonomiska föreningar än sambruksföreningar, familjestiftelser, svenska aktiefonder, svenska försäkringsanstalter som inte är aktiebolag, *utländska juridiska personer*, Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stads- hypotekskassa, hypoteksföreningar samt sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlägga skatt för inkomst utgör grundbeloppet, om inte annat föreskrivs i andra stycket, 52 procent av den beskattningsbara inkomsten.

För svenska aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, andra ekonomiska föreningar än sambruksföreningar, familjestiftelser, svenska aktiefonder, svenska försäkringsanstalter som inte är aktiebolag, *utländskt bolag eller annan som enligt 16 § 2 mom. denna lag skall likställas med utländskt bolag*, Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stads- hypotekskassa, hypoteksföreningar samt sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlägga skatt för inkomst utgör grundbeloppet, om inte annat föreskrivs i andra stycket, 52 procent av den beskattningsbara inkomsten.

För skattskyldiga som avses i 7 § 4 mom. och andra skattskyldiga än dem som avses i 10 § 1 mom. eller i första stycket här ovan utgör grundbeloppet 40 procent av den beskattningsbara inkomsten. För livförsäkringsanstalter såvitt angår försäkringsrörelsen utgör dock grundbeloppet 50 procent av den beskattningsbara inkomsten.

Med familjestiftelse avses i denna lag stiftelse, som enligt de för densamma gällande stadgar har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen.

16 §

2 mom.²

Med utländskt bolag skall, där ej annat uttryckligen stadgas, i denna lag likställas *främmande* stat samt

2 mom. *Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som enligt skattelagstiftningen i den stat där subjektet är bildat är föremål för beskattning, som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade enligt denna lag.*

Med utländskt bolag skall, där ej annat uttryckligen stadgas, i denna lag likställas *utländsk* stat samt ut-

¹ Senaste lydelse 1986:1226.

² Senaste lydelse 1974:770.

Nuvarande lydelse

utländsk menighet, försäkringsanstalt och förening ävensom annan här i riket icke hemmahörande juridisk person.

Föreslagen lydelse

ländsk menighet och försäkringsanstalt liksom dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket.

Prop. 1989/90: 47
Bilaga 2

Denna lag träder i kraft

Lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig
förmögenhetsskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt att 16 § 2 mom. skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*2 mom.¹

Med utländskt bolag skall, där ej annat uttryckligen stadgas, i denna lag likställas *främmande* stat samt utländsk menighet, försäkringsanstalt och förening ävensom annan här i riket icke hemmahörande juridisk person.

Föreslagen lydelse

16 §

2 mom. *Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som enligt skattelagstiftningen i den stat där subjektet är bildat är föremål för beskattning, som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

Med utländskt bolag skall, där ej annat uttryckligen stadgas, i denna lag likställas *utländsk* stat samt utländsk menighet och försäkringsanstalt.

Denna lag träder i kraft den

¹ Senaste lydelse 1974:859.

Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt att 18 § skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 §

Det åligger den skattskyldige att förebringa den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt.

Har den skattskyldige visat att förutsättningar för avräkning föreligger men förmår han inte lämna samtliga de uppgifter som erfordras för tillämpning av ovan angivna bestämmelser, får avräkning medges med skäligt belopp.

Vid tillämpning av 9, 12 och 15 §§ skall skattskyldig som är bokföringsskyldig dock alltid anses ha erhållit omkostnadsavdrag om ej annat visas.

Denna lag träder i kraft

Sammanställning av remissyttranden över betänkandet Vissa internationella skattefrågor (SOU 1988:45)

I det följande lämnas en redogörelse för remissinstansernas yttranden över betänkandet.

1 Remissinstanserna

Efter remiss har yttranden avgetts av kammarrätten i Stockholm, länsrätterna i Göteborgs och Bohus, Malmöhus samt Stockholms län, riksskatteverket (RSV), Byggtreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), juridiska fakultetsnämnden vid universitetet i Stockholm, juridiska fakultetsstyrelserna vid universitetet i Lund och Uppsala, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Sveriges Advokatsamfund, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF) och Sveriges Industriförbund, Institutet för utländsk rätt AB och Bohlins Revisionsbyrå AB.

2 Definitionen av utländskt bolag

I stort sett samtliga remissinstanser synes dela den i betänkandet framförda uppfattningen att behov av ändrade regler föreligger.

Beträffande det framlagda förslaget är dock remissinstanserna negativa och önskar att frågan måste utredas ytterligare.

Kammarrätten i Stockholm anser det önskvärt att en definition av begreppet "utländskt bolag" kommer till stånd och anför:

Lika med skattejuristen Sture Hagergård och direktören Stephan Tolstoy (bet. s. 121 f.) anser emellertid kammarrätten att frågan behöver ytterligare genomarbetas innan definitiv ställning tas. Vidare bör innebörden i begreppet "beskattning, som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt" närmare utvecklas och preciseras.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län delar uppfattningen att det i skattelagstiftningen behövs en enhetlig definition av begreppet "utländskt bolag" och anför:

Utredningens förslag har i betydande omfattning gjorts beroende av utländsk lagstiftning. Sålunda måste följande tre förhållanden klarläggas: 1. till vilken stat det utländska bolaget är hänförligt, 2. att det enligt denna stats civilrättsliga regler är en juridisk person, samt 3. att skattelagarna i denna utländska stat är sådana att den juridiska personen "är föremål för beskattning, som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastad enligt denna lag" (KL).

I många fall torde det för en svensk myndighet vara svårt att få fram en utredning, som klart visar såväl de civilrättsliga som de skatterättsliga

reglerna i den utländska staten och som kan läggas till grund för en bedömning, huruvida det rör sig om ett "utländskt bolag" i svensk skatterättslig mening eller ej. Som definitionen har utformats torde det ankomma på svensk skattemyndighet eller svensk domstol att vid prövning av frågan om ett visst bolag är att bedöma som "utländskt bolag" eller ej inte bara få fram tillämplig utländsk lagstiftning utan även att försäkra sig om en korrekt översättning av denna utländska lag och den övriga text som kan erfordras för att tolka lagen i fråga. Det kan inte heller uteslutas att fråga blir om tolkning av gällande praxis i den främmande staten. Sedan en bedömning av den aktuella utländska lagstiftningen är gjord, kvarstår problemet att bedöma om det enligt tillämplig utländsk lag rör sig om en juridisk person som är föremål för beskattning i sitt hemland på ett sätt som "är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade" enligt kommunalskattelagen, lagen om statlig inkomstskatt och lagen om statlig förmögenhetsskatt.

Begreppet "likartad" innebär slutligen i sig en hög grad av osäkerhet. Detta torde, med beaktande av den snabbhet med vilken förändringen av skattelagstiftningen sker, gälla även efter det att viss praxis hunnit att utveckla sig. Avtalsslutande enskilda parter torde ha ett behov av en enkel och klar definition som kan tillämpas med ett rimligt krav på snabbhet och säkerhet. Definitionen bör enligt länsrättens mening ges en sådan utformning att den i allt väsentligt hänvisar till svensk lag eller till dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och annan stat.

Länsrätten i Malmöhus län menar att en bättre definition av vad som åsyftas med "utländskt bolag" är önskvärd och anför:

Enligt förslaget är utgångspunkten för definitionen av utländskt bolag att beskattningen är likartad med den beskattning som svenska aktiebolag enligt SIL är underkastade. En första förutsättning för att denna utgångspunkt skall kunna användas är att svenska aktiebolag utgör en homogen grupp som beskattas likartat. Enligt SIL är detta visserligen fallet men eftersom nettovinstbeskattningen i Sverige ger möjlighet att i större eller mindre utsträckning åtnjuta incentives och vidta skattemässiga bokslutsdispositioner kan bolagsbeskattningen inte betraktas som likformig i den mening att skatteförmågan avgör skattebetalningarna. Om sålunda den svenska bolagsbeskattningen är likartad i den mening att nettovinstbeskattning tillämpas och att bolagsskattesatsen är 52% sker beskattningen inte med utgångspunkt från den verkliga företagsvinsten enligt företagets årsredovisning utan på grundval av den till beskattning framtagna vinsten. Vid bestämmandet av denna vinst har därför hänsyn tagits till av- och nedskrivningar, avdragsgilla fondavsättningar, förlustavdrag, skattefria utdelningar, koncernbidrag m. fl. åtgärder. Den nettovinst som företag redovisar vid beskattning påverkas därför i mycket hög grad av det enskilda bolagets möjligheter till skattemässiga dispositioner. Den faktiskt betalda skatten i förhållande till den verkliga företagsvinsten varierar därför mycket kraftigt bl. a. mellan bolag inom olika branscher, äldre och yngre företag, familjeföretag och börsföretag samt mellan tjänste- och varuproducerande företag.

Länsrätten i Stockholms län avstyrker utredningens förslag till lagändring avseende en definition av begreppet "utländskt bolag" och anför:

Genom den föreslagna definitionen fastslås att med bolag avses juridisk person. Samtidigt införs emellertid ett nytt kriterium, nämligen att subjektet enligt lagstiftningen i den stat där det är *bildat* skall vara föremål för beskattning som är *likartad* den som svenska aktiebolag är underkastade enligt lagen om statlig inkomstskatt. Detta nya kriterium medför, enligt länsrättens mening, tolkningssvårigheter i två avseenden. För frågan om ett subjekt är utländskt eller inländskt är utgångspunkten i dag enligt praxis och doktrin att ett bolag i första hand anses hemmahörande i den stat där det registrerats och i andra hand, i de fall registrering inte förekommer, i den stat där det bildats. Länsrätten ifrågasätter om den föreslagna definitionen innebär någon ändring hävidlag eller om ett bolag som bildats i en stat och registrerats i en annan stat fortfarande skall anses hemmahörande i sistnämnda stat samtidigt som man vid tolkningen av begreppet likartad beskattning skall se till lagstiftningen i den förstnämnda staten. Vidare anser länsrätten att uttryck som "likartad beskattning" och "reell beskattning" är mycket svåra att definiera och tillämpa och att den föreslagna definitionen därför bäddar för ännu större tolkningssvårigheter än vad som är fallet med nuvarande regler. Intresset av och fördelarna med att en definition av begreppet utländskt bolag införs i svensk lagstiftning måste, i vart fall med den utformning definitionen getts i förslaget, anses långt ifrån uppväga nackdelarna i form av de nya tolknings- och definitionssvårigheter som med säkerhet kommer att uppstå. Konsekvenserna av förslaget borde därför utredas ytterligare.

RSV delar utredarnas bedömning att en definition av begreppet "utländskt bolag" är nödvändig och anför:

RSV delar utredarnas bedömning såtillvida att en definition av begreppet utländskt bolag får anses nödvändig. Utredarnas förslag går emellertid nu betydligt längre i och med att man tillskapar en skattskyldighet i Sverige för svensk delägare för inkomster som uppbärs av utländska juridiska personer som uppenbarligen i den andra staten utgör självständiga rättssubjekt både skatterättsligt och civilrättsligt. En sådan bestämmelse torde lättast kunna motiveras ur skatteflyktsperspektiv. För det första bör därför vid bestämmelsens tillämpning undantag göras för innehav av aktier och andelar i bolag som är belägna i länder med vilka Sverige ingått skatteavtal, åtminstone beträffande sådana bolag som omfattas av bestämmelserna i avtalet. Det får nämligen anses lämpligast att man vid ingående av skatteavtal tar ställning till vilka rättssubjekt som ska innefattas i begreppet "person med hemvist i" den ena eller andra avtalsslutande staten. Det måste dessutom starkt ifrågasättas om inte en regel som den nu föreslagna skulle av den andra staten uppfattas som avvikande från den grund och det konsensus om undvikande av dubbelbeskattning som ligger i avtalens natur. Därför bör i lagstiftningen undantag göras för bolag som omfattas av skatteavtal.

Det bör även kunna övervägas om inte regeln bör utformas på sådant sätt att även indirekt ägande genom förmedling av "godkända" utländska bolag omfattas. Den nu föreslagna definitionen lämnar möjlighet till arrangemang av olika upplägg för att kunna ta hem skattefri utdelning från utländskt subjekt som underkänts som bolag enligt definitionen. Definitionen kan kringgå exempelvis genom att ett "riktigt" bolag i annat land skjuts in som ett mellanled.

De föreslagna bestämmelserna i punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL leder även till att delägare med smärre innehav av andelar i utländsk juridisk person som inte omfattas av begreppet utländskt bolag blir skatt-

skyldiga i Sverige för del av den juridiska personens vinst trots att dessa på grund av bristande insyn och inflytande kan sakna såväl möjlighet att fullgöra sin deklarationsskyldighet på ett korrekt sätt som befogenhet till disposition av medel hos den juridiska personen. Även skattemyndigheterna torde därigenom komma i en närmast hopplös situation vid försök att åsätta en riktig taxering. Framtagande av korrekt underlag, då detta över huvud taget är möjligt, torde dessutom kunna medföra oproportionerligt höga kostnader för såväl den skattskyldige som för skatteförvaltningen ställda i relation till de belopp som rätteligen ska upptas till beskattning. Det torde heller inte i dessa fall av mindre ägarandelar ur skatteflyktsaspekt framstå som angeläget med en reglering som den föreslagna. Med hänsyn till ovanstående torde regeln om genomsyn vid beskattningen kunna begränsas till att gälla utländska bolag där den svenska delägaren direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.

För att trygga kontrollen av de uppgifter som lämnas av den skattskyldige bör de personer som kommer att omfattas av bestämmelserna åläggas bokföringsskyldighet i Sverige för det utländska bolagets verksamhet motsvarande vad som gäller för filial i utlandet.

Uttrycket "likartad beskattning" kan komma att innebära omfattande tolkningssvårigheter och gränsdragningsproblem som vid tillämpningen kan ge upphov till stor oklarhet. Mot bakgrund bl. a. av den bokföringsskyldighet som får anses nödvändig och behovet av att kunna förutse de skattemässiga konsekvenserna av ett innehav av utländskt bolag måste uttryckets innebörd preciseras ingående. Helst bör de kriterier som regelns tillämpning görs beroende av typiskt sett vara av lättkontrollerbar och otvistig natur, som exempelvis angivande av viss lägsta skattesats.

FAR avstyrker förslaget till definition av "utländskt bolag". Som reservanterna Hagergård och Tolstoy anfört kräver definitionen ytterligare utredning. Särskilt bör utredas hur definitionen förhåller sig till de i öststaterna allt vanligare joint ventures.

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet anser att utredningen när det gäller behandlingen av utländska juridiska personer i svensk skattelagstiftning är så knapp att förslaget på denna punkt inte kan läggas till grund för lagstiftning och anför:

Fakultetsnämnden delar uppfattningen att de nuvarande bestämmelserna är både föråldrade och oklara. Utredningen och motiveringen för förslaget är emellertid just på denna punkt -- i motsats till de tidigare -- synnerligen knapphändig och ofullständig, vilket med rätta påpekas i ett särskilt yttrande av sakkunniga Sture Hagergård och Stephan Tolstoy. Enligt fakultetsnämndens uppfattning är det här fråga om problem, som mycket väl hade förtjänat att belysas i ett särskilt betänkande. Hur skall beskattningen ske i Sverige om beskattningen i den andra staten inte anses motsvara den svenska aktiebolagsbeskattningen? De föreslagna ändringarna i 53 § anv. p. 10 KL kan inte anses ha skapat klarhet om hur det i praktiken skall gå till. Och skall verkligen alla utländska juridiska personer enligt lagstiftningen i den främmande staten vara utländska bolag i svensk skattelagstiftning. Hur skall exempelvis en utländsk stiftelse eller trust betraktas?

Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet avstyrker att utredningens förslag till definition av "utländskt bolag" genomförs utan ytterligare, mera djupgående utredning och anför:

Styrelsen håller med dissidenterna att förslaget i denna del kanske kan genomarbetas ytterligare. För det första är det inte möjligt att utan noggrann genomgång av särbehandlingsregler avseende utländska bolag och eventuella diskrimineringsituationer uttala sig om huruvida subjektskategorin "utländskt bolag" rimligen bör bibehållas, vilka företeelser som skall hänföras till den och på grundval av vilka kriterier det skall ske (eller med andra ord: hur definitionen i så fall bör utformas). För det andra är det tveksamt om det svenska aktiebolaget i alla situationer är det givna jämförelseobjektet; med "utländskt bolag" skall ju enligt förslaget också likställas företeelser som utländsk stat samt utländsk menighet och försäkringsanstalt och dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket. Och för det tredje är det synnerligen oklart vad som skall utgöra relevanta kriterier för "likartad beskattning". Vad skall den i betänkandet offererade förklaringen "reell skatt" betyda? Utredningsmannen ger ingen vägledning, vilken beskattning som på svensk sida skall vara vägledande för likhetsbedömningen. Den i 10 a § lagen om statlig inkomstskatt bestämda skattesatsen skall enligt utredningsmannen inte vara vägledande, men uttag av inkomstskatt skall tydligen äga rum. Men är ett svenskt aktiebolag verkligen föremål för "reell" beskattning, när dess ende aktieägare som tillika är verkställande direktör kan ta ut hela bolagets vinst som (för bolaget avdragsgill) lön och tantiem med påföljd att själva bolaget inte kan taxeras för någon beskattningsbar inkomst?

Juridiska fakultetsstyrelsen vid Uppsala universitet uppger:

Finns det över huvud anledning att ändra på bestämmelserna för utländskt bolag? Fakultetsstyrelsen anser sig böra besvara frågan jakande. De nuvarande bestämmelserna är till sin uppbyggnad vaga och kan medföra osäkerhet. För att det skall finnas anledning att ändra reglerna krävs dock, att de nya blir klarare och enklare än de nu gällande.

En utgångspunkt när det gäller att finna lämpliga regler i intern rätt bör därför enligt fakultetsstyrelsens mening vara att få sådana som på ett enkelt sätt medför att dubbelbeskattning inte uppkommer. I så måtto anser fakultetsstyrelsen att de sakkunniga valt en riktig metod, nämligen att utgå från skatterättsliga regler i den andra staten. Till sist är det ju dessa bestämmelser som avgör konsekvenserna av den rättsliga konstruktionen för ifrågavarande association.

Om nu de skatterättsliga reglerna skall vara avgörande finns det dock anledning fråga sig vilket skäl som finns att ange att det skall vara fråga om en utländsk juridisk person. Ofta finns visserligen särskilda regler för juridiska personer, på så sätt att de anses vara ett särskilt skattesubjekt. Men det finns avvikelser från denna allmänna huvudregel. Enligt fakultetsstyrelsens mening finns det inte skäl att bibehålla ett krav på att associationen skall vara en juridisk person, detta så mycket mer som det då är tveksamt om svensk eller utländsk rätt skall avgöra frågan. Bestämmande bör i stället vara huruvida associationen är ett skattesubjekt utomlands.

Uttrycken "likartad" och "reell skatt" leder till tolkningssvårigheter. Detta är inte i linje med påståendet att en legal definition skulle främja en enhetlig rättstillämpning. Skattedelegationen anser även att den utformning som förslaget fått, i motsats till vad som sagts, kan bli ett hinder i affärsförbindelserna med utlandet. Vidare torde det innebära stora svårigheter för beskattningsmyndigheten att fastställa de underlag på vilka delägarnas beskattning skall grundas.

Skattedelegationen anser således att huvudsatsen i förslaget är acceptabel och att syftet med att definiera begreppet utländskt bolag därmed är uppnått. Däremot anser delegationen att likställighetsregeln i bisatsen, om den över huvud taget är nödvändig måste bli föremål för en förnyad och grundligare utredning.

Sveriges Advokatsamfund anför:

En svensk delägare i utländsk verksamhet beskattas principiellt för det löpande resultatet i den utländska verksamheten. Så länge regleringen kvarstår om att utomlands självständigt bedriven rörelse skall beskattas i inkomstslaget kapital kommer detta att innebära att den svenska delägaren beskattas enligt kontantprincipen för den del av vinsten som är tillgänglig för lyftning för den svenska delägaren. Ett nyckelbegrepp blir således åtkomligheten i betydelsen "lagligen åtkomliga inkomster". Om t.ex. vinstmedlen enligt den främmande rättsordningen tills vidare inte är utdelningsbara eller "praktiskt åtkomliga" på grund av att den svenska delägaren ej förfogar över tillräcklig majoritet för att genomdriva överföring av vinstmedel, så sker ingen beskattning.

SAF och Sveriges Industriförbund anför:

För att uppnå det angivna syftet bör definitionen av utländskt bolag kort och gott inskränkas till den huvudsats som utredningen angivit i sitt lagförslag dvs: "Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som enligt skattelagstiftningen i den stat där subjektet är bildat är föremål för beskattning."

Definitionen följer s. a. s. både civil- och skattelagstiftningen i bolagets "hemland". Bolaget skall vara både rättssubjekt och skattesubjekt. Sverige får alltså anpassa sig till denna stats rättsordning. Om således en i annat avtalsland bildad juridisk person *inte* är skattesubjekt, vilket så gott som undantagslöst torde vara fallet när det gäller handelsbolag och därmed liknande, skall inkomsten eller underskottet hos denna utländska juridiska person taxeras på delägarnivå. Det är teoretiskt tilltalande att utländska handelsbolag på detta sätt skatter:ässigt likställs med svenska. Eventuell dubbelbeskattning löses s. a. s. automatiskt av den svenska interna rättens och/eller avtalens regler härom. Om den utländska juridiska personen däremot är ett skattesubjekt enligt *denna stats interna skattelagstiftning* har Sverige att också rätta sig därefter och beskatta delägaren endast på utdelningsbasis.

Den nya definitionen av utländskt bolag är i själva verket en regel som på ett dramatiskt sätt utvidgar Sveriges skatteanspråk på utländsk inkomst också på inkomster i utländska aktiebolag. Förslaget gör varje utländsk verksamhet där svensk skattskyldig är delägare skattepliktig i Sverige oavsett associationsform, om Sverige anser den utländska beskattningen vara otillräcklig. Ett skatteanspråk av sådan räckvidd torde sakna motsvarighet i andra länder.

Utredningen diskuterar på ca en halv sida frågan om vad som avses med "likartad" beskattning. Detta är helt otillräckligt med hänsyn till de synnerligen vittgående konsckvenser som förslaget skulle medföra både vad gäller teoretiska tolkningssvårigheter och praktiska tillämpningsproblem.

Vi vill med det ovan sagda bestämt avstyrka utredningens förslag till definition av utländskt bolag i den del den avser kravet att bolagets beskattning i sitt hemland skall vara likartad svensk bolagsbeskattning. Syftet att förhindra skatteflykt genom vinstackumulering i utlandet bör lösas med andra metoder.

Institutet för utländsk rätt AB anför:

För att uppnå en tillfredsställande lösning av beskattningsproblemen gällande utländska handelsbolag borde lagtexten, i överensstämmelse med huvudsatsen i utredningens förslag, få följande lydelse:

Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som enligt skattelagstiftningen i den stat där subjektet är bildat är föremål för beskattning.

Härigenom krävs alltså att den utländska juridiska personen är både rättssubjekt och skattesubjekt *enligt lagstiftningen i det land där det bildats*. Om det bara är ett rättssubjekt men ej ett skattesubjekt uppstår den skattemässiga genomsyn som talas om i punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL. Den utländska juridiska personens inkomst beskattas alltså på delägarnivå. Härmed uppkommer en tilltalande kongruens med beskattning av svenska handelsbolag. En sådan lösning länkas också väl ihop med både våra interna och skatteavtalens regler för undvikande av dubbelbeskattning. Om den utländska juridiska personen även är ett skattesubjekt enligt den utländska statens skattelagstiftning har Sverige att rätta sig därefter och beskatta delägaren endast på utdelningsbasis. Detta är ju ingenting annat än vad som för närvarande gäller.

Bohlins Revisionsbyrå AB anför:

Ett utländskt subjekt som är underkastat en bolagsbeskattning i sitt hemland vilken där anses normal men som i Sverige inte anses "reell" skulle således inte anses som ett utländskt bolag. Vi anser det principiellt oriktigt att genom en sådan gränsdragning åstadkomma väsentliga olikheter i den skattemässiga behandlingen i Sverige i fråga om olika utländska subjekt som till sin juridiska natur och principerna för beskattningen är sinsemellan identiska. Enligt vår uppfattning bör endast följande två villkor gälla för att ett utländskt subjekt skall anses utgöra ett "utländskt bolag", nämligen att det skall vara fråga om en utländsk juridisk person samt att denna person skall *såsom sådan* var underkastad en (bolags)-skatt på inkomst vilken till sin principiella uppbyggnad i huvudsak överensstämmer med den skatt som tas ut enligt lagen om statlig inkomstskatt.

I den föreslagna lagtexten används uttrycket "likartad", vilket i och för sig kan accepteras om det görs klart att detta endast innebär krav på en inkomstkattestruktur som är likartad den svenska. Däremot bör det vara likgiltigt om skattesatsen är 8, 34 eller 52 procent.

Uteslutna från begreppet "utländskt bolag" bör således enligt vår uppfattning vara utländska subjekt som bildats i stater som över huvud taget inte har någon inkomstskatt (bolagsskatt).

Vidare bör uteslutas subjekt i sådana stater som visserligen har en inkomstskatt men vars lagstiftning generellt undantar dessa subjekt från

inkomstbeskattning. Däremot bör enligt vår mening definitionen omfatta sådana utländska skattesubjekt som enligt hemlandets skattelagstiftning är undantagna från beskattning i fråga om vissa inkomstslag, t. ex. rea-vinst eller utdelning eller inkomst av fastighet eller rörelse i utlandet. Givetvis bör detsamma gälla i de fall då den utländska staten tillämpar exempt-metoden i sina dubbelbeskattningsavtal.

3 Beskattning av i Sverige ej bosatt fysisk person

Så gott som samtliga remissinstanser är positiva till den föreslagna regeln i den del den överensstämmer med OECD:s modellavtal. Däremot är flera remissinstanser kritiska till en s. k. "subject to tax"-regel dvs. en regel som innebär en beskattning i Sverige i de fall hemviststaten inte kan beskatta inkomsten i fråga. Flera remissinstanser är vidare kritiska till att i KL införa en regel som ger Sverige beskattningsrätten då fråga är om uthyrning av arbetskraft.

Länsrätten i Malmöhus län, FAR och LRF tillstyrker utredningens förslag.

RSV tillstyrker utredningens förslag med vissa reservationer och anför:

RSV tillstyrker skatteavräkningsakkunnigas förslag såtillvida att ordalydelsen "*uppburits härifrån*" tas bort ur lagtexten och att en s. k. *183-dagarsregel* med utgångspunkt från OECD:s modellavtal införs. Beträffande de två undantag från 183-dagarsregeln som föreslås enligt förebild från det nordiska skatteavtalet har *RSV* följande erinringar.

De sakkunniga föreslår att beskattning i Sverige alltid ska kunna ske om ersättningen är *undantagen från beskattning i mottagarens hemviststat*. En regel som gör svenska skatteanspråk beroende av annat lands interna rätt är motiverad i ett skatteavtal där syftet är att fördela beskattningsrätten mellan två stater, men får anses mycket svårtillämpad i ett lands interna lagstiftning. En sådan regel torde i många fall innebära både oöverstigligen kontrollsvårigheter och informationsproblem, samtidigt som den kan medföra oönskade effekter. Exempel: En person med hemvist i land A arbetar i land B där inkomsten legitimt beskattas. Personen utsänds till Sverige på tjänsteuppdrag för arbete här under en vecka. Eftersom inkomsten inte beskattas i hemviststaten uppkommer skattskyldighet i såväl Sverige som land B. Denna dubbelbeskattning torde inte kunna lindras ens med skatteavtal.

RSV avstyrker förslaget i denna del.

Om nämnda förslag ändå skulle komma att införas bör möjlighet till besvär i särskild ordning tillskapas för LSKM för de fall inkomst i efterhand undantas från beskattning i hemviststaten. Möjlighet till eftertaxering existerar inte i denna situation. Anmälningsplikt om taxeringsnedsättning i hemviststaten bör även införas.

Begreppet "*uthyrning av arbetskraft*" bör definieras. En definition motsvarande det nordiska skatteavtalets kan lämpligen införas som sjätte stycke i punkt två av anvisningarna till 53 § KL.

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet tillstyrker den av utredningen föreslagna ändringen innebärande att kravet på att inkomsten skall vara "uppburen härifrån" slopas. Däremot avstyrker fakultetsnämnden att undantagsregler införs genom att OECD:s modellavtals s. k. montörregel införlivas med svensk rätt.

Fakultetsnämnden anför:

Fakultetsnämnden anser det i och för sig eftersträvansvärt att anpassa den interna svenska skatterätten till dubbelbeskattningsavtalsrätten. I det avscendet är förslaget förtjänstfullt, även om en fullständig anpassning inte uppnås. Det anförda citatet av den föreslagna lagtexten visar emellertid att förslaget leder till en orimligt komplicerad lagtext. Den s. k. montörregeln i OECD:s modellavtal är redan som artikel i ett dubbelbeskattningsavtal svåräst och svårtillämpad i en utsträckning som medför att man har anledning att fråga sig om den är motiverad. Den bör därför inte införas i den svenska skattelagstiftningen. Det är inte heller behövligt. Eftersom ett dubbelbeskattningsavtal inskränker det svenska interna beskattningsanspråket uppnås den eftersträvade effekten lika bra utan det föreslagna tillägget till 53 § anv. KL. Om kravet att inkomsten skall vara "uppburen härifrån" slopas vidgas det svenska skatteanspråket i den interna rätten. Det får dock inte någon effekt i förhållande till avtalsländer. De länder med vilka Sverige saknar avtal kan knappast anse denna utvidgning av det svenska beskattningsanspråket stötande, då det normalt torde överensstämma med deras egen interna rätt. Effekten av fakultetsnämndens ståndpunkt blir således att inkomst av enskild tjänst i Sverige beskattas här om den förvärvats genom verksamhet här i riket och undantag inte gjorts i dubbelbeskattningsavtal.

Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet anför att utredningens förslag ansluter sig mycket nära till artikel 15 i 1977 års OECD-modell och att förslaget är rimligt. Fakultetsstyrelsen vill dock beträffande utredningens förslag i denna del liksom beträffande förslaget avseende beskattning av styrelsearvoden varna för tolkningsproblem som kan uppstå om man som utredningen föreslagit söker ledning i kommentaren till OECD-modellen vid tolkningen av interna svenska bestämmelser som utgår från OECD:s modellavtal.

Juridiska fakultetsstyrelsen vid Uppsala universitet finner de överväganden, som ligger bakom förslaget, beaktansvärda och anför:

Det är av värde att de regler som gäller för den internationella skatterätten i olika länder blir mer likformiga än de är i dag. Ett steg i rätt riktning är då att i största möjliga utsträckning använda bestämmelserna i OECD:s modellavtal som utgångspunkt för samordning. Nu har emellertid de sakkunniga inte helt följt modellavtalet utan som nyss nämndes infört några regler, som återfinns i det multilaterala nordiska dubbelbeskattningsavtalet. I och med att de sakkunniga sålunda avvikit från modellavtalet är dock enligt fakultetsstyrelsens mening syftet i viss mån förfelat. Kommer förslaget att oförändrat antas, innebär detta t. ex. att de interna reglerna i 53 § KL om skattskyldighet blir beroende av huruvida skattskyldighet föreligger i hemviststaten. Den svenska interna rätten kommer alltså att bygga på utländsk intern rätt. Detta kommer enligt fakultetsstyrelsens mening att

vålla svårigheter vid en bedömning. Ett fall kan inte avskrivas av de svenska skattemyndigheterna innan det står klart att inkomsttagaren är skattskyldig i sitt hemland för inkomsten. Det må vara att svensk rätt görs beroende av utländsk rätt, när det är fråga om rättsregler i andra nordiska länder. Det är dock mer betänkligt när denna svenska interna rättsregel görs generell.

I första hand förordar därför fakultetsstyrelsen att bestämmelsen om beroendet av utländsk rätt stryks. I övrigt kan bestämmelsen kvarstå, så som den föreslagits. Om detta inte anses vara möjligt, finner fakultetsstyrelsen trots allt att det förslag som lades fram i departementspromemorian Ds B 1981:10 vore att föredra.

Sveriges Advokatsamfund anför:

Samfundet tillstyrker föreslagna ändringar av 53 § 1 mom. KL så att den hittillsvarande otydligheten "uppburits härifrån" ersätts med en skrivning som ansluter till den regel som finns i OECD-modellen. Däremot vill samfundet uttrycka en principiell invändning mot de – som det synes – alltför lättvindiga hänvisningarna till OECD-avtalets kommentardel och till rättspraxis från andra länder. Skall material av detta slag användas som uttryck för "den svenska lagstiftarens intentioner" e. d. torde krävas att det tydligt redovisas för den lagstiftande församlingen.

De två tillägg till OECD-regeln som föreslås vill emellertid samfundet bestämt avråda från. Det finns ingen anledning att låta det nordiska multilaterala avtalets regler utan vidare – särskilt utan varje som helst redogörelse för bakgrund och tillämpning – flyta in i svensk intern rätt. "Fråga om uthyrning av arbetskraft" är en mycket besvärlig fråga, som förmodligen kom in i det nordiska avtalet på grund av de alldeles speciella förhållandena i norsk offshoreindustri och det alldeles speciella sätt på vilket norsk skatteförvaltning valde att angripa dessa förhållanden. Vad är enligt avräkningssakkunniga "uthyrning av arbetskraft"? Avser det mängden anställda, tidsrymden eller graden av osjälvständighet vid uppdrags utförande? Den obetydliga ledning som kan hämtas från frågor om arbetstagarbegreppet och skyldighet att innehålla preliminärskatt har ju intet att göra med frågor om svenska skatteanspråk och dessas tydlighet och förutsebarhet. Betänkandets upplysning (s. 97 m.) om påstådda tendenser 1985 i internationell taxering kan ej ersätta den fullständiga avsaknaden av analys.

Vidare lämnas det nya kravet om beskattning i hemviststaten helt utan förklaring och är väl också ganska intetsägande. Antag att en utländsk datortekniker flyger in till Sverige för att under en vecka utföra en garanti-reparation. Varför skulle det påverka svensk intern skatterätts inställning till eventuell beskattning om teknikern tjänar x, y eller z kronor hos sin arbetsgivare i ett främmande land och om teknikern på sin inkomst av en eller annan anledning betalar 100 eller 50 eller 0 procent av denna inkomst i sitt hemvistland, som ju inte behöver vara identiskt med hans arbetsgivar-ens hemvistland.

Samfundet vill alltså bestämt avstyrka de två föreslagna tillämpningarna avseende uthyrning av arbetskraft och s. k. effektiv beskattning.

SAF och *Sveriges Industrieförbund* tillstyrker utredningens förslag med vissa förbehåll och anför:

Vi finner det värdefullt att lagtexten utformats i överensstämmelse med vad som gäller enligt OECDs modelavtal. Detta skapar större möjligheter

för berörda skattskyldiga att tillgodogöra sig innehållet i den svenska lagstiftningen. Det skapar också möjligheter att utnyttja modellavtalets principer och kommentarer för en enhetlig tolkning av innehållet i svensk skatterätt på denna punkt.

Ett förtydligande bör göras i förarbeten eller kommentarer till lagstiftningen om hur "tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar" skall beräknas. Till sådan tidrymd bör enligt vår mening räknas endast tid som "äger sammanhang" med eller har "anslutning till" den faktiska arbetstiden. Bestämmelsen avser ju att reglera skattskyldighet för arbetsinkomst. Tid som den skattskyldige vistats i Sverige för andra ändamål t. ex. semester före eller efter den tidrymd som arbetet varat bör inte tas med vid bedömningen av 183-dagarsregeln.

Uttrycket uthyrd arbetskraft bör definieras. Detta bör lämpligen ske i överensstämmelse med vad som angivits i det nordiska skatteavtalet.

Bestämmelsen att Sverige alltid skall kunna beskatta inkomst av arbete utfört här i riket om inkomsten är undantagen från beskattning i hemviststaten har inte alls kommenterats i utredningen. Syftet med en sådan regel är uppenbarligen att förhindra total skattefrihet för inkomsten i fråga. Regeln är således en antiskatteflyktsbestämmelse. Det är tveksamt om Sverige som källstat bör göra gällande ett sådant skatteanspråk. De flesta länder, i synnerhet de vilka Sverige har skatteavtal med, brukar som hemviststater beskatta fysiska personer för alla deras arbetsinkomster inom och utom riket. Gentemot dessa stater kan regeln inte göras gällande med mindre än att avtalet tillåter detta. Så är fallet endast i det nordiska avtalet. Regeln kan alltså därutöver göras gällande endast gentemot stater med vilka avtal saknas. Möjligheterna att beträffande dessa stater få uppgifter om deras skattesystem är begränsade och osäkra. Dessutom är det svårt att i dessa fall kontrollera att någon beskattning verkställs. Denna typ av bestämmelse lämpar sig bäst för skatteavtal. Vi avstyrker därför förslaget i denna del.

I 53 § 1 mom a) av KLs bestämmelser om begränsad skattskyldighet för fysisk person (bosatt utomlands) finns alltså kvar bestämmelsen om skattskyldighet "för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst". De sakkunniga har inte angivit några skäl för varför uttrycket "härifrån uppburen" skall bibehållas i detta sammanhang.

Bohlins Revisionsbyrå AB anför att definitioner av begreppen "uthyrning av arbetskraft" och "undantagen från beskattning" bör införas i lagtexten eller alternativt att det i förarbetena klart anges vad som åsyftas.

4 Styrelsearvoden som betalas av svenskt företag till person bosatt i utlandet

Utredningens förslag till beskattning av styrelsearvoden har genomgående tillstyrkts av remissinstanserna. *Kammarrätten i Stockholm* uttalar att "de nuvarande reglerna är oklara och har föranlett en hel del processer. Kammarrätten ställer sig därför positiv till att problemet får en lösning genom att Sverige föreslås få en generell beskattningsrätt i fråga om sådana ersättningar".

5 Omkostnadsavdrag för utländsk skatt

Prop. 1989/90: 47
Bilaga 3

Samtliga remissinstanser tillstyrker förslaget till utvidgning av rätten till omkostnadsavdrag för utländsk skatt. Vissa har emellertid haft synpunkter på förslagets utformning.

Länsrätten i Malmöhus län delar utredningens uppfattning att tillämpningen av de interna avräkningsreglerna i fall, då omkostnadsavdrag för utländsk skatt åtnjuts, inte inneburit större svårigheter för berörda myndigheter. Länsrätten anför vidare:

Med hänsyn härtill och då så stor samordning som möjligt mellan intern skatteavräkning och skatteavräkning enligt avtalen bör eftersträvas, tillstyrkes förslaget i denna del. Vi tillstyrker också förslaget att bokförings-skyldig vid yrkande om avräkning skall visa att omkostnadsavdrag inte erhållits tidigare.

Trots att utredningens förslag torde innebära visst administrativt merarbete tillstyrker *RSV* förslaget och anför som grund härför:

RSV anser att starka rättvisekrav talar för att rätten till omkostnadsavdrag för utländsk skatt bör utökas till att omfatta även fall där den skattskyldige är berättigad till avräkning av utländsk skatt enligt skatteavtal. Nu gällande regler, som innebär att erlagd utländsk skatt, vilken kan anses utgöra en obligatorisk omkostnad, ska ligga till grund för svensk beskattning, kan uppfattas som stötande. Eftersom en utländsk källskatt kan ses som en ovillkorlig utgift framstår det dessutom för den skattskyldige i många fall som mera naturligt att i Sverige deklarerat nettointäkten. Då fråga är om underskott i svensk förvärvskälla, och den skattskyldige därmed inte kan utnyttja sin rätt till avräkning av utländsk skatt, kan nuvarande regler sägas strida mot principen att skatteavtal inte ska skärpa intern lagstiftning. Beträffande föreslagen ny lydelse av fjärde stycket i anvisningspunkt 4 till 20 § KL kan ifrågasättas om inte den avsedda inskränkningen redan regleras av bestämmelserna i 74 § KL.

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet tillstyrker förslaget men anför bl. a. att nackdelen med förslaget är att det innebär en dubbel omgång:

Först avdrag för den utländska skatten, därefter avräkning. Vid avräkningen måste dessutom avräkningsbeloppet minskas med den fördel den skattskyldige erhållit genom att tidigare yrka avdrag. Fördelen måste särskilt beräknas.

Vid lagstiftning på den internationella skatterättens område bör beaktas att internationaliseringen av svensk ekonomi medfört att regler, som bara för några år sedan angick en relativt begränsad krets numera kommer att gälla ett avsevärt större antal skattskyldiga. En ytterligare komplexitet i regelsystemet bör därför undvikas. När det gäller förslaget om vidgade möjligheter till omkostnadsavdrag anser emellertid fakultetsnämnden att de fördelar, som förslaget medför för de skattskyldiga, uppväger det administrativa merarbete, som det innebär.

Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet tillstyrker förslaget men anför att den föreslagna lagtexten ger anledning till invändningar och detta i två avseenden:

Hur skall man för det första uppfatta den föreslagna nya lydelsen av första meningen i fjärde stycket i punkten 4 av anvisningarna till 20 § KL? Avdragsrätt skall enligt förslaget inte föreligga, om den intäkt som beskattats i den utländska staten "inte medtagits" vid taxeringen här i riket. Vad skall "medtaga" här betyda? Skall det vara till fyllest att den skattskyldige har tagit med intäkten jämte andra i en sammansatt post i sin deklaration? Är det nödvändigt att intäkten har omnämnts och specificerats i deklarationen? Är det nödvändigt att ett särskilt taxeringsbeslut fattats avseende den utländska intäkten? Skall det kanske t. o. m. krävas att särskild längdföring av beslutet har skett (vilket förmodligen skulle nödvändiggöra en ändring i 68 § TL)?

Något oklar är, för det andra, även den föreslagna lydelsen av 18 § 2 st. i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Enligt förslaget skall skattskyldig som är bokföringsskyldig alltid anses ha erhållit omkostnadsavdrag om ej annat visas. Det föreslagna stadgandet förklaras närmare i betänkandet där det sägs (på s. 75) föreskriva skyldighet för den som är bokföringsskyldig att *vid yrkande* om avräkning av utländsk skatt visa att omkostnadsavdrag inte gjorts tidigare. Men hur skall den bokföringsskyldige egentligen visa det negativum, som avses i texten? Skall han med den deklaration, i vilken yrkandet framställs, inge hela sin bokföring för den aktuella tiden i syfte att ge vederbörande deklaraionsgranskare tillfälle att inför taxeringsbeslutet förvissa sig om att den utländska intäkten inte — som en särskild post eller tillsammans med andra poster — kostnadsförts tidigare? En gammal och välkänd bevisrättslig grundsats säger att "negativa non sunt probanda"; att någonting icke har ägt rum eller inte finns, behöver inte bevisas — eftersom det helt enkelt inte går att åstadkomma visshet om något sådant. Syftet med 18 § 2 st. förefaller dock inte vara att införa grundläggande nyheter på bevisrättens område. De sakkunniga tycks helt enkelt vilja understryka att den skattskyldige i *första* hand skall göra kostnadsavdrag i bokföringen och endast i *andra* hand, s. a. s. i nödfall, får lov att göra ett omkostnadsavdrag i särskild ordning. Om detta är det verkliga syftet med 18 § 2 st. bör lagtexten formuleras om så att syftet bättre kommer till uttryck än i den lydelse som presenterats i betänkandet.

Juridiska fakultetsstyrelsen vid Uppsala universitet finner att omkostnadsavdrag bör medges på det sätt de sakkunniga föreslagit men anför därutöver:

De sakkunniga föreslår vidare att det uttryckligen i 4:e punkten 4:e stycket anv. till 20 § kommunalskattelagen (1928:370) (KL) anges, att rätt till avdrag för utländsk skatt inte föreligger, när exemptmetoden kommer till användning. Detta är självklart en riktig bedömning, men fakultetsstyrelsen vill samtidigt hänvisa till de nuvarande bestämmelserna i 74 § KL och 22 § lagen (1974:576) om statlig inkomstskatt (SIL) och vill ifrågasätta om inte dessa regler redan täcker vad som nu föreslås i 4:e punkten 4:e stycket anv. till 20 § KL.

Sveriges Advokatsamfund anser att utredningens förslag är principiellt riktigt. Samfundet vill dock påpeka att två frågor med fördel kunde ha belysts och redovisats i detta sammanhang.

Den första är om det inte hade varit enklare och rätlinjigare att eliminera "tvåstegsraketen" avdrag för utländsk inkomstskatt med efterföljande avräkning för samma skatt, varvid justering måste göras för effekten av det

tidigare avdraget för att i stället låta avräkning medges även för preliminär skatt. Härigenom skulle området för omkostnadsavdrag begränsas till de mer speciella skatter som aldrig skall tillåtas avräknade mot svensk inkomstskatt. *Den andra* är om det verkligen analyserats hur en efterföljande korrigering av tidigare avdrag skall äga rum och vilka effekter detta kan ge. Om vi förutsätter att avdraget ligger i tiden före det år då avräkning skall ske, har avdraget lett till en faktisk skatteminskning utan begränsningsbegränsning e. d. eller till ett förlustavdrag. Vid det senare tillfälle, då avräkning skall ske, skall effekterna av det tidigare avdraget elimineras. Fråga uppkommer då — på ett sätt som i övrigt ej aktualiseras när det gäller avräkning — huruvida det skattebelopp för vilket avräkning begärs är identiskt med eller avser samma inkomst som den skatt för vilken tidigare avdrag begärts. Utredningen tror sig eliminera detta problem genom att tills vidare anta att varje avräkningsbart belopp tidigare använts som avdrag — föreslagen ny lydelse av 18 § lagen (1986:468) om avräkning. Med tanke på att — definitionsmässigt — den övervägande delen av avräkningsbara skatter är källskatter på vissa typer av betalningar är inte endast den föreslagna bevisbörderegeln uppenbart i strid med verkligheten, den lägger också ett betydande ansvar för regeltolkning och utredning på berörda skattskyldiga.

Samfundet vill därför uttala att en i alla avseenden enklare lösning skulle vara att helt enkelt medge avräkning även för t. ex. preliminär skatt på samma sätt som t. ex. gäller i vissa utländska credit of tax-system.

Bohlins Revisionsbyrå AB delar uppfattningen att kostnadsavdrag alltid skall kunna erhållas även om avräkning i och för sig är möjlig. Vidare anför:

Utredningen begränsar dock möjligheterna till kostnadsavdrag till fall där intäkten (förmögenhetstillgången) medtagits vid taxeringen i Sverige. Denna begränsning gäller inte i dag. För t. ex. svenska aktiebolag som påförts förmögenhetsskatt på tillgångar nedlagda i fast driftställe i utlandet innebär förslaget härigenom en försämring. I dessa fall föreligger, såvitt vi förstår, i dag rätt till kostnadsavdrag. Varken nu gällande begränsning i sista stycket i anvisningspunkt 4 till 20 § KL eller bestämmelserna i 74 § KL kan förhindra kostnadsavdrag. Lindring eller undanröjande av dubbelbeskattning i förmögenhetsskattesituationen beror ju inte på bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal utan på interna svenska regler. Således föreligger i dag alltid rätt till kostnadsavdrag för utländsk förmögenhetsskatt, som t. ex. ett svenskt aktiebolag påförts.

Vi föreslår därför att rätt till kostnadsavdrag för utländsk förmögenhetsskatt, som påförts skattskyldig som är frikallad från svensk förmögenhetsskatt, alljämt skall föreligga.

Förenta Staterna

Om i Förenta Staterna oinskränkt skattskyldiga aktieägare, som var och en direkt eller indirekt äger minst 10% av aktierna, tillsammans äger mer än 50% av aktiekapitalet eller röstetalet i ett utländskt bolag (controlled foreign corporation) gäller följande. Den skattskyldige beskattas löpande i Förenta Staterna för den del av det utländska bolagets icke utdelade inkomster som belöper på honom om inkomsterna härrör från någon av följande aktiviteter:

- 1) viss i utlandet bedriven försäkrings- eller återförsäkringsverksamhet,
- 2) verksamhet i utländskt bolag som till mer än 50% (av kapitalet eller röstetalet) direkt eller indirekt ägs av högst fem fysiska personer med hemvist eller medborgarskap i Förenta Staterna samt minst 50% (60% vid det första kvalifikationsåret) av bolagets bruttointäkter utgörs av "passiva" intäkter, dvs. utdelning, räntor, hyresintäkter, royalties och realisationsvinster,
- 3) verksamhet som består i försäljning av varor och tjänster samt sjö- och luftfartsverksamhet, som bedrivs utanför den stat där bolaget är bildat eller organiserat samt i utlandet bedriven oljeprospektering o. d.,
- 4) i vissa fall om den verksamhet som det utländska bolaget bedriver innefattar tillgångar som är belägna i Förenta Staterna,
- 5) verksamhet som inbringar inkomster genom att bolaget deltar i internationella bojkottaktioner (lista på berörda stater publiceras regelbundet),
- 6) i fall då det utländska bolaget betalat mutor o. d. samt
- 7) verksamhet i en stat som stödjer terrorism eller verksamhet i Sydafrika.

I fall då i Förenta Staterna oinskränkt skattskyldigas innehav inte uppgår till 10% resp. 50% av det utländska bolagets kapital eller röstetal, eller då förutsättningarna i punkt 2) ovan inte är uppfyllda, finns ytterligare regler som syftar till att skärpa beskattningen då utländska investmentbolag, aktiefonder etc. inte löpande utdelar vinstmedel utan dessa ackumuleras i bolaget. Vid ett senare utdelningstillfälle eller då aktierna eller andelarna säljs uttas, utöver skatt på utdelning alternativt realisationsvinst, även en ränteavgift ("interest charge") på grund av den uppskjutna beskattningen.

Japan

Då en japansk skattskyldig direkt eller indirekt äger minst 10% i ett utländskt bolag med hemvist i ett s. k. "skatteparadis" och detta bolag till minst 50% direkt eller indirekt ägs av japanska skattskyldiga, är den skattskyldige i Japan skyldig att till beskattning ta upp den del av det utländska bolagets inkomst som belöper på honom. Det japanska finansministeriet bestämmer vilka länder som skall finnas på denna "svarta lista", f. n. upptas nio länder (1989).

Då ett bolag med hemvist i Storbritannien äger minst 10% av aktiekapitalet i ett utländskt bolag (controlled foreign company) som är föremål för en "låg" beskattning ("a lower level of taxation") i sin hemviststat och det utländska bolaget "kontrolleras" av personer (både fysiska och juridiska) med hemvist i Storbritannien, kan det utländska bolagets inkomster bli direkt skattepliktiga hos det brittiska moderbolaget. Med "låg" beskattning förstås att den utländska bolagsskatten understiger 50% av vad som skulle ha uttagits om inkomsten hade uppburits direkt av det brittiska moderbolaget. The Inland Revenue publicerar regelbundet en lista över länder som är "gröna".

Västtyskland

En oinskränkt skattskyldig i Västtyskland som äger andel i ett utländskt "bolag" är skattskyldig i Västtyskland för den del av "bolagets" löpande "passiva" inkomster som belöper på honom under förutsättning att

- 1) den skattskyldige direkt eller indirekt äger en majoritet av andelarna eller av rösterna i "bolaget",
- 2) "bolaget" i sin hemviststat är föremål för en bolagsbeskattning som understiger 30%, samt
- 3) den skattskyldiges inkomst från "bolaget" överstiger 120 000 DM eller 10% av hans totala inkomster.

En sålunda skattepliktig inkomst upptages såsom utdelning för det år som följer närmast efter det år som det utländska "bolaget" förvärvade inkomsten (inkomsten anses således ha blivit "deemed repatriated in the year following that in which it was earned").

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att 53 § 1 och 2 mom., punkt 4 av anvisningarna till 20 §, punkt 5 av anvisningarna till 38 § samt punkterna 2 och 10 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

53 §

*1 mom.*¹ Skyldighet att erlægga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som förvärvats inom eller utom riket; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits från fast driftställe;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten *uppbärs härifrån och* förvärvats genom verksamhet här i riket;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag *än hos svenska staten eller svensk kommun*, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket;

för arvode och annan liknande ersättning som uppbärs i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svensk aktiebolag eller annan svensk juridisk person, även om verksamheten inte utövats här i riket;

för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger 10 000 kronor och för annan ersättning enligt nämnda lag;

för pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedrivna försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militär-

¹ Senaste lydelse 1989:232.

tjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personska-
deskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370)
om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen
(1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973:349);

för annan härifrån uppburan, genom verksamhet här i riket förvärvat
inkomst av tjänst;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialav-
gifter, för restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter i den mån
avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2
mom. första stycket 3 och som satts ned genom ändrad debitering i den
mån avdrag har medgetts för avgifterna;

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet här i riket eller
rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket eller tillbehör till sådan
fastighet eller rörelse och av egendom som avses i 35 § 3 a mom. och som
innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket; samt

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring dels av aktier och andelar i
sådana svenska företag som avses i punkt 4 a av anvisningarna till 41 § ,
dels av konvertibla skuldebrev som utgivits av svenska aktiebolag och dels
av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avses i 35 § 3
mom. första stycket, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalen-
derår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga
bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

b) dödsbo:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket.

(Se vidare anvisningarna.)

2 mom.² Inkomst hos vanliga
handelsbolag, kommanditbolag,
enkla bolag, rederier och juridiska
personer, som enligt författning el-
ler på därmed jämförligt sätt bil-
dats för att förvalta annan samfäl-
lighet än sådan som har taxerats
såsom särskild taxeringsenhet och
avser marksamfällighet eller regle-
ringssamfällighet, hänförs till de
särskilda delägarnas inkomst med
belopp, som för en var motsvarar
hans andel av bolagets, rederiets el-
ler samfällighetens inkomst. Del-
ägare i s. k. gruvbolag taxeras för
den inkomst han åtnjutit av bola-
gets verksamhet.

2 mom. Inkomst hos vanliga
handelsbolag, kommanditbolag,
enkla bolag, rederier och juridiska
personer, som enligt författning el-
ler på därmed jämförligt sätt bil-
dats för att förvalta annan samfäl-
lighet än sådan som har taxerats
såsom särskild taxeringsenhet och
avser marksamfällighet eller regle-
ringssamfällighet, hänförs till de
särskilda delägarnas inkomst med
belopp, som för en var motsvarar
hans andel av bolagets, rederiets el-
ler samfällighetens inkomst. *Mot-
svarande gäller inkomst hos ut-
ländsk juridisk person i fall som av-
ses i punkt 10 av anvisningarna.*
Delägare i s. k. gruvbolag taxeras för
den inkomst han åtnjutit av bolagets
verksamhet.

² Senaste lydelse 1986:1113.

Anvisningar
till 20 §

4.³ För erlagd utländsk skatt medges avdrag, oavsett om skatten är att anse såsom preliminär eller slutlig, under förutsättning att skatten enligt vad nedan sägs utgör omkostnad i förvärvskälla, varom i 18 § förmåles.

Utländsk speciell skatt, hänförlig till förvärvskälla som nyss sagts, utgör omkostnad i densamma.

Allmän skatt till utländsk stat betraktas såsom omkostnad, om och i den mån skatten hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktigt i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla från vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad, samt intäkten åtnjutes av fysisk person under tid då han är bosatt i Sverige eller av inländsk juridisk person. Med skatt till utländsk stat likställes skatt till utländsk delstat, provins eller kommun; med inkomstskatt likställes skatt å förmögenhet, vartill intäkt som ovan sagts hänför sig, dock ej sådan skatt å förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Om på grund av överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller lindras, får avdrag icke åtnjutas för skatt, som omfattas av överenskommelsen och belöper på intäkten. Avser överenskommelsen t. ex. endast statliga inkomstskatter medges således icke avdrag för den utländska statliga skatten i vad den belöper på intäkten. Däremot medges i detta fall avdrag för utländsk kommunal skatt på intäkten.

Rätt till avdrag för utländsk skatt föreligger dock inte om den intäkt som beskattats i den utländska staten inte medtagits vid taxeringen här i riket. Om enligt dubbelbeskattningsavtal inkomst skall undantas från beskattning men medtas vid taxeringen (alternativ exempt) föreligger inte heller rätt till avdrag för utländsk skatt som utgått på inkomsten.

till 38 §

5.⁴ Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall även tillämpas på utdelning från annan här i riket icke hemmahörande juridisk person. Dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, anses såsom en här i riket icke hemmahörande juridisk person. Utdelning från sådant dödsbo till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo — men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar — skall således här i riket bli va föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 54 § första stycket e.

5. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall även tillämpas på utdelning från annan här i riket icke hemmahörande juridisk person. Sådan utdelning skall dock inte beskattas i den mån delägare i utländsk juridisk person enligt punkt 10 av anvisningarna till 53 § har beskattats för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren. Utdelning från dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo — men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar — skall här i

³ Senaste lydelse 1966: 729.

⁴ Senaste lydelse 1984: 1060.

riket bli föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i 54 § första stycket e.

till 53 §

2.⁵ Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig därstädes under kringresande (t. ex. handelsresande).

Person, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, beskattas här för pension, som utgår enligt lagen om allmän försäkring eller på grund av förutvarande anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun, eller på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i landet bedriven försäkringsrörelse. Pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt annan pension eller förmån beskattas i Sverige, om förmånen utgår härifrån till sådan person på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här. För sådan person föreligger däremot ej skattskyldighet för annan pension än nu sagts eller för livränta eller andra enligt 31 § med inkomst av tjänst likställda förmåner, som icke åtnjutas på grund av något tjänsteförhållande.

Bestämmelsen i 53 § 1 mom. första stycket a) om skattskyldighet för den som ej varit bosatt här i riket för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, gäller beträffande den som anställts av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokanställd) blott om han icke är medborgare i anställningslandet. Regeringen äger medgiva befrielse från skattskyldighet, som här nämnts, för sådan lokalanställd i utomeuropiskt land som icke är svensk medborgare.

Bestämmelsen i 53 § 1 mom. första stycket a om skattskyldighet för den som ej varit bosatt här i riket för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, gäller inte om

a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket.

⁵ Senaste lydelse 1976:1099.

10.⁶ Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som å honom belöper, huru denna än må hava av bolaget eller rederiet använts, och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

10. Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag, rederi eller utländsk juridisk person beskattas för den del av bolagets, rederiets eller den utländska juridiska personens vinst, som belöper på delägaren oavsett hur denna har använts av bolaget, rederiet eller den utländska juridiska personen, och oberoende av vad han kan ha lyft av bolagets, rederiets eller den utländska juridiska personens under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

Såvitt avser delägare i utländsk juridisk person gäller detta endast här hemmahörande delägare och om den utländska juridiska personen inte enligt 3 § tredje stycket eller 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall betraktas som svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag samt

a) om delägaren i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande beskattas för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren, eller

b) om delägaren själv eller tillsammans med sådana närstående personer som avses i 35 § 1 a mom. nionde stycket, direkt eller genom förmedling av juridisk person, innehar eller kontrollerar minst 10 procent av den utländska juridiska personens kapital eller andelar som medför motsvarande röstetal och om minst hälften av den utländska juridiska personens kapital eller andelar som medför motsvarande röstetal innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här hemmahörande personer.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1990 och tillämpas första gången vid 1991 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock fortfarande tillämpas vid nämnda taxering i fråga om beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1990.

⁶ Senaste lydelse 1977:572.

Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 6 § 1 och 2 mom., 7 § 11 mom. samt 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

6 §

*I mom.*¹ Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysisk person:

för inkomst som avses i denna lag enligt de grunder som anges i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370) samt, såvitt avser tid under vilken han ej varit bosatt här i riket, för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

c) utländska bolag *och andra utländska juridiska personer till den del inte delägare skall beskattas enligt punkt 10 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen:*

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som *här* bedrivits från fast driftställe;

för inkomst av rörelse, som *enligt punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen* bedrivits här från fast driftställe;

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse och av egendom som avses i 35 § 3 a mom. kommunalskattelagen och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån avdrag därför *av bolaget* åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån avdrag därför åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar.

I fråga om vad som avses med fast driftställe gäller vad som sägs i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

¹ Senaste lydelse 1986:1114.

Nuvarande lydelse

2 m o m.² Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, taxeras inte, utan deras inkomst hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Inte heller skall s. k. gruvbolag taxeras, utan i stället skall en var av dess delägare taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.

Föreslagen lydelse

2 m o m. Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, taxeras inte, utan deras inkomst hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. *Motsvarande gäller utländsk juridisk person i fråga om inkomst som avses i punkt 10 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928: 370).* Inte heller skall s. k. gruvbolag taxeras, utan i stället skall en var av dess delägare taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet.

7 §

11 mom.³ Här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjutit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning där än anställning ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg, frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket f kommunalskattelagen (1928: 370).

I utlandet bosatt fysisk person och *utländskt bolag* frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket b kommunalskattelagen.

I utlandet bosatt fysisk person och *utländsk juridisk person* frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket b kommunalskattelagen.

16 §

2 m o m.⁴ Med *utländskt bolag* skall, där ej annat uttryckligen stadgas, i denna lag likställas *främmande stat* samt *utländsk menighet, försäkringsanstalt och förening* även som annan här i riket icke hemmahörande juridisk person.

2 m o m. *Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som*

a) enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Sverige ingått är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och som enligt avtalet har hemvist i annan avtalslutande stat, eller

b) i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning

² Senaste lydelse 1984: 1061.

³ Senaste lydelse 1985: 363.

⁴ Senaste lydelse 1974: 770.

som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade.

Med utländskt bolag likställs, där ej annat uttryckligen stadgas, utländsk stat samt utländsk menighet liksom dödsbo efter person, som vid sitt frånfalle inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i riket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1990 och tillämpas första gången vid 1991 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock fortfarande tillämpas vid nämnda taxering i fråga om beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1990.

3 Förslag till

Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 4 § kupongskattelagen (1970:624) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är fysisk person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, dödsbo efter sådan person, utländskt bolag eller juridisk person, *som enligt 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall likställas med utländskt bolag*, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket.

För handelsbolag, kommanditbolag, rederi och dödsbo, på vilket enligt 53 § 3 mom. tredje stycket kommunalskattelagen (1928:370) skall tillämpas bestämmelserna om handelsbolag, föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Skattskyldighet föreligger vidare för utdelningsberättigad, om denne genom annat fång än arv eller testamente innehar rätt till utdelningen utan att ha förvärvat även aktien. Detta gäller dock ej om den utdelningsberättigade enligt 7 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt skall likställas med ägare i fråga om skyldighet att erlägga skatt för förmögenhet för den aktie, på vilken utdelningen belöper, eller, i fall han ej är underårig, genom gåva erhållit rätten till utdelningen för en tid icke understigande tio år eller för sin återstående livstid.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger icke för person, som avses i 17 § eller 18 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1990 och tillämpas på utdelning som har beslutats efter ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 1986:1118.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1989-10-25

Närvarande: justitierådet Staffan Vängby, regeringsrådet Sigvard Berglöf, justitierådet Lars K Beckman.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 12 oktober 1989 har regeringen på hemställan av statsrådet Kjell-Olof Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).

Förslagen har inför lagrådet föredragits av departementssekreteraren Kerstin Boström.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Punkt 2 av anvisningarna till 53 §

För att den som utsänts av en arbetsgivare, som inte har hemvist i Sverige, enligt den här föreslagna regeln skall undantas från skattskyldighet för inkomst på grund av verksamhet i Sverige (den s. k. montörsregeln) krävs bl. a. att arbetet utförts här under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar *under en tolv månadersperiod*. Enligt OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal hänför sig begränsningen i stället till beskattningsåret. Övergången till tolv månadersregeln måste medföra svårigheter i den praktiska tillämpningen. Hur skall en montör, som under tiden från den 1 september år 1 utfört arbete i Sverige under tre månader kunna, när han i februari år 2 är skyldig att här deklarerat skattepliktiga inkomster, veta om han under tiden fram till augusti månads utgång kommer att arbeta ytterligare tre månader i Sverige? Tolvmånadersregeln har visserligen redan införts i dubbelbeskattningsavtal, såsom det med Storbritannien och det med de nordiska länderna. Därvid har den emellertid inte närmare motiverats och det har ej heller klargjorts hur tillämpningen skall gå till i praktiken. Det hade varit önskvärt att så skett, eftersom här är fråga om en bestämmelse som skall tillämpas av ett inte obetydligt antal löntagare. När regeln nu införs i den centrala skatterättsliga författningen – och särskilt i tider när kraven på en förenklad skattelagstiftning framförs med kraft från alla håll – är det nödvändigt att lagstiftaren tar ställning till de problem som regelns tillämpning kan vålla enskilda skattskyldiga (jfr beträffande motsvarande problem i fråga om beskattning av inkomster från utlandet prop. 1984/85: 175 s. 26).

I den föreslagna anvisningspunkten regleras i vilka fall en delägare i en utländsk juridisk person skall beskattas löpande för den juridiska personens vinst och hur denna beskattning skall ske. Fråga skall härvid vara om vinst som uppkommit hos annan utländsk juridisk person än sådan som enligt 3 § eller 16 § i lagen om statlig inkomstskatt betraktas som svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag. Huruvida vinsten i verksamheten i en sådan utländsk juridisk person — i det följande benämnd utländskt företag — fortlöpande skall beskattas är beroende i vissa fall av beskattningsreglerna i den stat där det utländska företaget är hemmahörande och i övriga fall av ägarinflytandet i det utländska företaget.

Den löpande beskattningen av delägaren i ett utländskt företag föreslås ske efter samma principer som gäller beträffande handelsbolag, dvs. delägaren skall beskattas för den del av det utländska företagens vinst som belöper på delägaren. Även om det inte direkt framgår av den föreslagna lagtexten eller av något uttalande i remissprotokollet i övrigt anser lagrådet det klart att avsikten är att svenska beskattningsregler skall ligga till grund för beräkning av det utländska företagens vinst. Samtidigt måste beaktas att ett företags resultat och vinst kan beräknas efter olika grunder i olika länder. Lagrådet kan inte överblicka om det överhuvudtaget kommer att vara möjligt att applicera de svenska beskattningsreglerna t. ex. för rörelse eller tillfällig förvärvsverksamhet på utländska företags verksamheter. Till det kommer att skattemyndigheternas kontrollmöjligheter vad avser den på den svenska delägaren belöpande vinsten torde vara ytterligt begränsade. Vill man emellertid åstadkomma ett system med löpande beskattning av delägarens vinst — vilket ur flera synpunkter kan anses motiverat — torde det inte vara möjligt att tillämpa någon annan metod än handelsbolagsprinciperna. Trots de betänkligheter lagrådet i det föregående uttalar med tanke på den praktiska tillämpningen av de föreslagna reglerna anser lagrådet alltså att det inte föreligger något hinder att genomföra principen.

Av det föreslagna lagkomplexet framgår att i de fall handelsbolagsreglerna skall tillämpas en eventuell utdelning från det utländska företaget kommer att undantas från beskattning. Härigenom undviks alltså en dubbelbeskattning av de årliga utdelningar som kan förekomma. Lagrådet vill emellertid peka på att en annan väsentlig dubbelbeskattningseffekt kan uppkomma i det föreslagna systemet, när en delägare löpande beskattas för sin andel av det utländska företagens vinst. Sker inte utdelning i företaget kommer uppsamlade vinstmedel att påverka företagens värde. De genererade vinstmedlen ger alltså ett högre pris vid delägarens avyttring av aktierna eller andelarna i företaget. Den genom den löpande beskattningen avskattade vinsten kommer emellertid inte att minska den skattepliktiga realisationsvinsten, vilken i detta fall torde kunna beräknas med utgångspunkt endast i vad delägaren erhåller för andelarna eller aktierna och vad delägaren faktiskt erlagt vid förvärvet av dem.

Med delägare avses såväl fysisk som juridisk person. Om delägaren skall beskattas löpande för vinsten sammanhänger bl. a. med ägarinflytandet. Beskattning skall enligt förslaget ske om delägaren i förekommande

fall tillsammans med vissa närstående direkt eller genom förmedling av juridisk person äger minst tio procent av kapital eller röstetal i det utländska företaget och minst 50 procent av kapital eller röstetal ägs direkt eller indirekt av svenska delägare. I remissprotokollet belyses inte om tio- respektive femtioprocentströmsgränsen skall vara uppnådd vid början av beskattningsåret, under hela det året eller vid dess utgång. Enligt lagrådets mening bör detta klarläggas.

När det gäller delägare tillsammans med närstående kan fråga endast vara om delägare såsom fysisk person. Närståendekretsen är här hämtad från den s.k. fåmansbolagsbeskattningen och enligt lagrådet kan denna krets godtas. Även begreppet "direkt eller genom förmedling av juridisk person" är hämtat från fåmansbolagsreglerna och är där lättillämpat då fråga genomgående torde vara om helägda bolag. När det gäller den nu ifrågavarande lagstiftningen kommer däremot problemet i ett annat läge. Varken i föreslagen lagtext eller i remissprotokollet i övrigt berörs frågan hur man skall bedöma ett indirekt innehav, om ett svenskt aktiebolag innehar aktier eller andelar i det utländska företaget och aktierna i det svenska aktiebolaget är spridda på ett stort antal personer; fråga kan exempelvis vara om ett börsnoterat bolag. Härvid kan naturligtvis aktieägaren anses indirekt ha så stor del av det svenska aktiebolagets aktier eller andelar i det utländska företaget som svarar mot hans aktieinnehav i det svenska aktiebolaget. Om så skall anses i princip vara fallet uppkommer frågan om situationen förändras om aktieägaren äger mer än hälften av aktierna i det svenska aktiebolaget. Enligt lagrådet bör det göras ett klarläggande uttalande.

Lagrådet vill också peka på att enligt förslaget i remissprotokollet sammanläggning skall ske av delägars innehav och hans innehav indirekt genom en juridisk person av andelar i det utländska företaget under det att någon sammanläggning inte sker i motsatt riktning. Lagrådet vill illustrera detta med ett exempel. Om delägaren själv innehar en smärre andel i det utländska företaget, exempelvis 0,1 %, och vidare äger aktierna i ett aktiebolag, som innehar 9,9 % i det utländska företaget, kommer delägaren/aktieägaren att till följd av sammanläggningsreglerna beskattas för 0,1 % av det utländska företagens vinst under det att hans aktiebolag inte blir föremål för någon löpande beskattning eftersom bolagets innehav inte når upp till tioprocentströmsgränsen. För att motverka en sådan effekt bör enligt lagrådets mening även en juridisk persons innehav ses i förening med dess direkta eller indirekta ägares innehav. Det kan dock övervägas att avgränsa denna sammanläggning till att avse endast fåmansbolag.

Som tidigare angetts kan löpande beskattning av vinst komma i fråga endast om delägaren direkt eller indirekt äger minst tio procent av andelarna eller röstetalet i det utländska företaget och minst 50 procent av företaget ägs av fysiska eller juridiska personer här i landet. Lagrådet vill framhålla att en delägare med ett tioprocentigt innehav i det utländska företaget inte behöver ha kännedom om det finns ytterligare innehav här i landet. Det torde vara en tveksam fråga om en delägare med ett innehav av tio procent i ett utländskt företag kan bli föremål för eftertaxering enligt 114 § taxeringslagen om delägaren underlåtit att löpande redovisa vinst i

företagets verksamhet i tron att han skulle vara den ende delägaren här i landet.

Prop. 1989/90:47

Beskattnings av delägarers andel i ett utländskt företags vinst torde komma att bli mycket sällsynt. Redan av den anledningen anser lagrådet det mindre lämpligt att inordna systemet under de nuvarande s. k. handelsbolagsreglerna i punkt 10 av anvisningarna. Enligt lagrådets mening vinner man åtskilligt i överskådliggheit om bestämmelserna helt tas in i ett andra stycke av anvisningspunkten och första stycket bibehålls oförändrat. Det andra stycket kan då förslagsvis få följande lydelse:

”Vad som föreskrivits i första stycket gäller också beträffande här i riket bosatt eller hemmahörande delägare i fråga om den på delägaren belöpan- de delen av vinsten i annan utländsk juridisk person än sådan som enligt 3 § tredje stycket eller 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomst- skatt skall betraktas som svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag

a) om delägaren beskattas i den stat där den utländska juridiska perso- nen är hemmahörande för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren eller

b) om minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av

– delägaren själv,

– delägaren tillsammans med sådana närstående personer som avses i 35 § 1 a mom. nionde stycket eller

– delägaren tillsammans med den eller dem som direkt eller indirekt äger samtliga aktier eller andelar i delägaren,

och om minst hälften av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatta eller hemmahöran- de personer.”

Godtas detta lagrådets förslag skall hänvisningen i 53 § 2 mom. och punkt 5 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen, 6 § 1 mom. första stycket c) lagen om statlig inkomstskatt och 4 § kupongskattelagen avse punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

6 § 1 mom.

I momentet behandlas skattskyldighet till statlig inkomstskatt. Förslaget i remissprotokollet innebär att det som c) betecknade ledet i första stycket kompletteras med skattskyldighetsregler för andra utländska juridiska per- soner än de som enligt definitionen i 16 § 2 mom. utgör utländska bolag. Enligt lagrådets mening torde dessa juridiska personer vara av mycket begränsat antal och vidare torde det vara än mer sällsynt att det kommer att finnas svenska delägare som löpande beskattas för utländsk juridisk persons vinst som avser fastighets- eller rörelsevinst m. m. här i landet.

Mot bakgrund härav anser lagrådet att bestämmelserna blir mer överskådliga om ledet c) bibehålls i nuvarande utsträckning och de speciella skattskyldighetsreglerna för de utländska juridiska personerna tas in i ett nytt led. Detta led kan ges följande lydelse:

”d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

för inkomst som anges under c med avdrag för delägarers inkomst som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.”

Godtas detta lagrådets förslag kan ledet c) bibehållas oförändrat så när som på att ledet skall avslutas med ett semikolon. Momentets andra stycke skall vid sådant förhållande inte utgå.

16 § 2 mom.

Det föreslagna lagrummet innehåller en definition av begreppet utländskt bolag, varmed skall avses sådan utländsk juridisk person som anges i leden a) eller b) i första stycket. Begreppet utländsk juridisk person definieras inte i den föreslagna lagtexten men i remissprotokollet redogörs för vad som avses med begreppet. Av denna redogörelse framgår att den utländska personens ställning i hemlandet skall vara avgörande vid bedömning om den skall anses som juridisk person eller ej. Lagrådet vill inte direkt ta ställning i frågan men uttalar som sin mening att ett visst behov av definition i lagtexten kan föreligga.

Lagrådet erinrar om att enligt 7 § 8 mom. tionde stycket med utländskt företag skall avses utländskt aktiebolag eller annat utländskt bolag som i den stat där det är hemmahörande behandlas som skattskyldigt vid inkomstbeskattningen. Beskattas en juridisk person efter förmånligare grunder än vad som gäller för ett svenskt aktiebolag är den inte att anse som utländskt bolag enligt den nu föreslagna 16 § 2 mom. Det föreslagna momentet kan därför komma att medföra en begränsning av begreppet utländskt företag i 7 § 8 mom. tionde stycket. En sådan begränsning kan vara motiverad med hänsyn till de förutsättningar som skall föreligga för att riksskatteverket skall lämna sådan förklaring som avses i 7 § 8 mom. tionde stycket. Den bristande överensstämmelsen med det nu föreslagna momentet kan dock inte godtas. Lagrådet förordar att 7 § 8 mom. tionde stycket ges följande lydelse:

”Riksskatteverket kan på ansökan förklara att svenskt företag skall vara frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländskt bolag.”

Därjämte bör i elfte stycket under såväl a) som b) i stället för ordet ”företaget” användas ordet ”bolaget”.

Enligt den föreslagna paragrafen skall i vissa fall en utländsk juridisk person anses som ett utländskt bolag om den i den stat där den är hemmahörande är föremål för en beskattning som är ”likartad” den som svenska aktiebolag är underkastade. I punkt 7 § 8 mom. elfte stycket anges som förutsättning för att riksskatteverket skall kunna förklara att ett svenskt företag skall vara frikallat från skattskyldighet på aktie eller andel i utländskt företag bl.a. att den utländska inkomstbeskattningen skall vara

”jämförlig” med den svenska. Enligt lagrådets mening bör i motivuttalanden närmare anges vad som avses med ”likartad” skatt till skillnad från ”jämförlig” skatt (jfr prop. 1978/79:210 s. 159).

Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

4 §

Lagrådet delar uppfattningen att kupongskatt inte skall erläggas vid utdelning som en utländsk juridisk person uppbär från ett svenskt aktiebolag i fall där delägare i den utländska juridiska personen beskattats löpande för den juridiska personens vinst. Det torde emellertid vara sällsynt att en sådan utländsk juridisk person som avses i förevarande sammanhang innehar svenska aktier. Enligt lagrådets mening bör därför undantaget från kupongskatt för dessa utdelningar tas in som en avslutande mening i paragrafens första stycke. En sådan uppläggning skulle göra paragrafen mer lättillgänglig. Paragrafens första stycke kan härvid ges följande lydelse:

”Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är fysisk person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för den del av utdelningen som enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) beskattas hos delägaren.”

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 26 oktober 1989

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden S. Andersson, Göransson, Gradin, Hellström, Johansson, Hulterström, G. Andersson, Lönnqvist, Thalén, Nordberg, Engström, Freivalds, Wallström, Lööw, Persson

Föredragande: statsrådet Engström

Proposition om vissa internationella skattefrågor

1 Anmälan av lagrådsyttrande

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande (beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 12 oktober 1989) över förslaget till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

2 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Punkt 2 av anvisningarna till 53 §

Lagrådet har inte haft något att invända mot den föreslagna undantagsregeln från skattskyldighet för utomlands bosatt person bortsett från den valda tidsperioden inom vilken sammanläggning av dagar skall ske. Enligt den föreslagna lagen undantas från skattskyldighet i Sverige den som vistas här under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod medan i OECD-modellen begränsningen hänför sig till beskattningsåret.

Denna bestämmelse avser att reglera de fall då en i utlandet bosatt person kommer hit för en kort tillfällig vistelse utsänd av sin utländske arbetsgivare för att t. ex. övervaka en leverans. Oftast är det fråga om en enstaka tjänsteresa hit eller, om företaget har en pågående verksamhet inriktad på Sverige, några resor hit per år. Erfarenhetsmässigt kommer sådana vistelser sällan att omfatta en tidrymd eller tidrymder som tillsammans överstiger det högsta tillåtna antalet dagar.

I så gott som samtliga de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått under senare år har tolv månadersregeln införts. Detta har inte medfört tillämpningsproblem av någon omfattning. Möjligen torde detta bero på

– förutom att det oftast är fråga om kortare vistelser här – att såväl den anställde som arbetsgivaren väl känner till dessa regler och i de fall det behövs anpassar verksamheten efter regelsystemet. Montören i lagrådets exempel bör, om han har anledning att tro att hans arbetsgivare kommer att sända honom till Sverige för arbete här under ytterligare period eller perioder som medför att han vistas här mer än 183 dagar, lämna en självdeklaration i februari år 2 för den första perioden. Om det först vid en senare tidpunkt än deklarationstidpunkten står klart att han kommer att överstrida det tillåtna antalet dagar under löpande tolv månadersperiod finns fortfarande möjlighet att lämna en deklaration senare under taxeringsperioden vilken avslutas först den 31 oktober. Förseningsavgift bör inte tas ut i detta senare fall. 116 h § taxeringslagen (1956:623) ger också stöd för eftergift av särskild avgift i fall som detta. Mot denna bakgrund och med beaktande av det motsägelsefulla regelsystem som – med hänsyn till reglerna om stadigvarande vistelse – skulle uppkomma om kalenderår i stället väljs som period, vidhåller jag därför mitt förslag.

Punkt 10 av anvisningarna till 53 §

Som lagrådet påpekat är avsikten att, i de fall delägare löpande skall beskattas för sin andel i vinsten i den utländska juridiska personen, inkomsten skall beräknas enligt svenska regler på samma sätt som sker beträffande övrig här skattepliktig inkomst. En löpande beskattning blir aktuell endast i två fall. Det ena fallet är då delägaren beskattas på motsvarande sätt i utlandet och det andra är då han har ett visst inflytande över den juridiska personen. Lagrådet anser inte att det föreligger något hinder att genomföra en beskattning av detta slag av delägarna.

Enligt förslaget i lagrådsremissen skall utdelning från den utländska juridiska personen inte träffas av svensk beskattning i den mån delägaren redan beskattats. Lagrådet påpekar att den regeln tar sikte enbart på utdelningar och inte på en reavinst vid avyttring av aktier eller andelar i det utländska företaget. Enligt min mening finns det inte tillräckliga skäl att införa en motsvarande särregel i reavinstsystemet.

Liksom lagrådet anser jag att det bör klarläggas vid vilken tidpunkt ett ägarinflytande om tio resp. femtio procent skall föreligga. Enligt min mening bör prövningen göras med utgångspunkt i förhållandena den 31 december året före taxeringsåret. Lagtexten har kompletterats på denna punkt.

Lagrådet anser att det finns behov av att för tillämpningen av tioprocentregeln klarlägga innebörden av uttrycket ”direkt eller genom förmedling av juridisk person”. Med anledning av detta vill jag framhålla att avsikten är att den juridiska personens innehav av andelar i det utländska företaget antingen skall räknas med i sin helhet eller inte alls. Någon matematisk proportionering där man direkt tar hänsyn till ägarandelen i den juridiska personen skall alltså inte göras. För att andelarna i det utländska företaget skall räknas med behöver den juridiska personen inte vara helägd av delägaren och honom närstående personer.

Eftertaxering enligt 114 § taxeringslagen bör inte ske av delägare med ett innehav av tio procent som lämnat alla för honom tillgängliga upplysningar

i saken men inte har kunnat redovisa hur stort det svenska inflytandet varit.

Enligt lagrådets mening bör en juridisk persons innehav ses i förening inte bara med innehav hos ägda företag utan också i förening med innehav hos ägarföretag. Som framgår av det exempel lagrådet redovisat finns det skäl att göra en sammanläggning inte bara nedåt utan också uppåt i ägarkedjan. Inte heller lagrådets förslag är emellertid heltäckande. För att täcka in t. ex. det fall att flera företag med en och samma ägare vart och ett har en ägarandel i den utländska juridiska personen föreslår jag att varje delägare som ingår i en krets av personer bestående av en person, honom närstående personer (om sådana finns) och de juridiska personer som kontrolleras av denna person (och de eventuella närstående) räknas med vid prövningen av om kravet på inflytande är uppnått. Om kravet är uppnått, och övriga förutsättningar föreligger, bör vidare varje delägare som ingår i kretsen beskattas löpande för sin andel i den utländska juridiska personens vinst.

Jag delar lagrådets uppfattning att anvisningspunkten vinner i överskådlighet om de föreslagna bestämmelserna tas in i ett andra stycke. Den ändrade indelningen föranleder som lagrådet påpekat vissa följdändringar.

3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

6 § 1 mom.

Jag delar lagrådets uppfattning att 1 mom. ledet c bör bibehållas i dess nuvarande lydelse och att den föreslagna ändringen tas in i ett nytt led i enlighet med lagrådets förslag.

6 § 2 mom.

Lagrådet har aktualiserat frågan om en definition av begreppet utländsk juridisk person. Jag föreslår att en sådan definition tas in som ett första stycke i momentet. Vidare föreslår jag att en hänvisning görs till detta stycke i punkt 10 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen. En utländsk juridisk person skall som anförts i remissprotokollet anses föreligga om den utländska associationen har viss rättskapacitet och en egen förmögenhetsmassa över vilken de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

7 § 8 mom.

Med hänsyn till att den i 16 § 2 mom. föreslagna definitionen av utländskt bolag kan innebära en begränsning av begreppet utländskt företag i 7 § 8 mom. tionde stycket föreslår jag att detta stycke ändras i överensstämmelse med det av lagrådet förordade förslaget. Detta skulle innebära att utländska bolag som i hemstaten är föremål för en beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade kan komma i fråga för skattebefrielse enligt detta lagrum. I elfte stycket i samma moment anges emellertid att en förutsättning för befrielse är att den inkomstbeskattning

som det utländska företaget är underkastat i den stat där det är hemmahörande skall vara jämförlig med motsvarande svenska. Enligt vad föredraganden anförde (prop. 1978/79: 210 s. 159) vid införandet av denna bestämmelse "bör man i detta sammanhang kunna anse en skatt av ungefär 30 % på beskattningsunderlaget, sådant det skulle ha beräknats enligt svenska regler, som 'jämförlig' med svensk bolagsskatt". I det här sammanhanget — där det gäller att avgöra om beskattningen är likartad den svenska aktiebolagsbeskattningen — kan ett något generösare synsätt på skattenivån tillämpas vilket också kommit till uttryck i remissprotokollet.

4 Förslaget till lag om ändring av kupongskattelagen (1970:624)

Som lagrådet anförde torde det vara sällsynt att en sådan juridisk person som det här är fråga om innehar aktier i svenskt aktiebolag och jag delar lagrådets mening att undantaget från skyldigheten att erlägga kupongskatt bör tas in som en avslutande mening.

5 Övrigt

Förutom de ovan redovisade ändringarna i de till lagrådet remitterade lagförslagen har endast vissa mindre ändringar av redaktionell karaktär vidtagits.

6 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anförde hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta de av lagrådet granskade förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).

7 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Propositionens lagförslag	2
Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	2
Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt .	7
Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	12
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 oktober 1989 .	14
1 Inledning	14
2 Definitionen av utländskt bolag	15
3 Beskattning av i Sverige ej bosatt fysisk person för avlöning m. m. .	20
4 Styrelsearvodet som betalas av svenskt företag till person bosatt i utlandet	22
5 Omkostnadsavdrag för utländsk skatt	23
6 Upprättade lagförslag	24
7 Hemställan	24
8 Beslut	24
<i>Bilaga 1</i> Utredningens sammanfattning av betänkandet	25
<i>Bilaga 2</i> Utredningens författningsförslag	28
1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	28
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	33
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt	35
4 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	36
<i>Bilaga 3</i> Sammanställning av remissyttranden över betänkandet Visa internationella skattefrågor (SOU 1988:45)	37
<i>Bilaga 4</i> Lagstiftningen angående beskattning av utländska bolag i vissa andra länder	51
<i>Bilaga 5</i> Lagrådsremissens lagförslag	53
1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	53
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	58
3 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	61
Utdrag ur lagrådets protokoll vid sammanträde 1989-10-25	62
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 26 oktober 1989 .	68
1 Anmälan av lagrådsyttrande	68
2 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) ..	68
3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	70
4 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	71
5 Övrigt	71
6 Hemställan	71
7 Beslut	71