

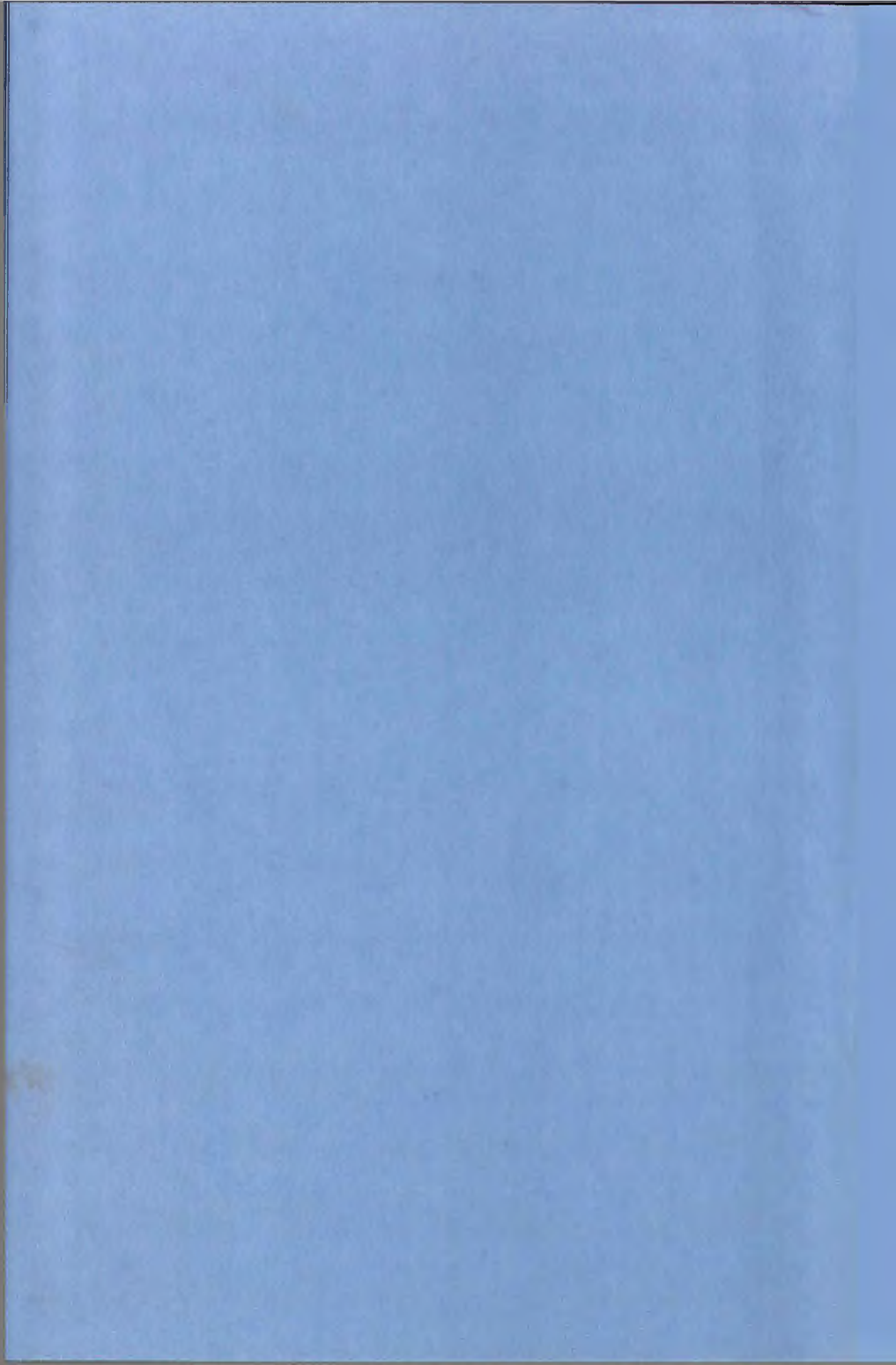
Vissa internationella skattefrågor



Betänkande av skatteavräkningssakkunniga

SOU

1988 : 45





Statens offentliga utredningar
1988:45
Finansdepartementet

Vissa internationella skattefrågor

Betänkande av skatteavräkningssakkunniga

Beställningsadress:
Allmänna Förlaget
Kundtjänst
106 47 STOCKHOLM
Tel: 08/739 96 30
Informationsbokhandeln
Malm Morgsgatan 5

Beställare som är berättigade till remisseexemplar eller friexemplar kan beställa sådana under adress:

Regeringskansliets förvaltningskontor
SOU-förrådet
103 33 STOCKHOLM

Tel: 08/763 23 20 Telefontid 8¹⁰ - 12⁰⁰ (externt och internt)
08/763 10 05 12⁰⁰ - 16⁰⁰ (endast internt)

Omslagsbild: Leif Åbjörnsson

REGERINGSKANSLIETS
OFFSETCENTRAL

ISBN 91-38-10217-X
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för
finansdepartementet

Regeringen bemyndigade den 24 september 1981 chefen för budgetdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av reglerna om avräkning av utländsk skatt och därmed sammanhängande frågor (B 1981:06). F.d. statssekreteraren Ivan Eckersten förordnades till särskild utredare fr.o.m. den 25 september 1981.

Sakkunniga har varit departementsrådet Stefan Ersson, skattejuristen Sture Hagergård och direktören Stephan Tolstoy, samtliga fr.o.m. den 25 september 1981. Som experter har ingått kammarrättsassessorn Johan Lengquist (under tiden 9 maj 1985 - 20 maj 1986) och avdelningsdirektören Kerstin Boström (fr.o.m. den 1 februari 1987).

Utredningen har antagit namnet skatteavräkningssakkunniga.

Som sekreterare har tjänstgjort kammarrättsassessorn Birgitta Åbjörnsson (under tiden 16 november 1981 - 21 juni 1982, 1 februari 1984 - 28 februari 1985 och fr.o.m. den 1 februari 1987), kammarrättsassessorn Johan Lengquist (under tiden 22 november 1982 - 31 januari 1984) och avdelningsdirektören Kerstin Boström (under tiden 1 juni 1986 - 31 januari 1987).

I april 1982 erhöll skatteavräkningssakkunniga tilläggsdirektiv angående översyn av ytterligare bestämmelser på den internationella skatterättens område.

Skatteavräkningssakkunniga har tidigare avgivit två delbetänkanden (Ds B 1982:5) Avräkning av utländsk skatt och (Ds Fi 1984:25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m.m. Skatteavräkningssakkunniga får härmed överlämna sitt slutbetänkande, Vissa internationella skattefrågor. Uppdraget är därmed slutfört.

I samband med utredningsuppdragets avslutande har Sture Hagergård och Stephan Tolstoy framfört särskilda synpunkter på definitionen av utländskt bolag. Det särskilda yttrandet biläggs.

Stockholm i oktober 1988

Ivan Eckersten

/Birgitta Åbjörnsson

INNEHÅLL

Sid.

SAMMANFATTNING	9
FÖRFATTNINGSFÖRSLAG	13
1 INLEDNING	27
1.1 Utredningens tidigare förslag	27
1.2 Resultat av förslagen	29
1.3 Andra lagändringar inom området	31
1.3.1 Utvidgning av skattskyldigheten	31
1.3.2 Bosättningsreglerna i KL	31
1.3.3 Beskattning av lön vid utlands- tjänstgöring	32
1.3.4 Beskattning av utländska gästforskare ...	32
1.3.5 Schablonavdrag för egenavgifter i inkomstslaget tjänst	32
1.3.6 Beskattningsort	33
1.3.7 Begreppet rörelse bedriven här	33
1.3.8 Garantibeloppet	34
2 METODER FÖR UNDVIKANDE AV DUBBELBESKATTNING	35
2.1 Avtalens utveckling	35
2.1.1 Internationellt	35
2.1.2 I Sverige	36
2.1.3 Det framtida arbetet	39
2.2 Jämförelse av de båda huvudmetoderna för att und- vika dubbelbeskattning	40

	Sid.
2.3 Beräkning av det s.k. spärrbeloppet	55
2.4 Förhållandet mellan avräkningsreglerna enligt intern lag och enligt dubbelbeskattningsavtal...	56
2.5 Omkostnadsavdraget	57
2.5.1 Direktiven	57
2.5.2 Historik	57
2.5.2.1 Inledning	57
2.5.2.2 Huvudprinciperna i 1949 års sakkunnigas förslag	59
2.5.2.3 Kommentar till 1951 års bestämmelser	61
2.5.2.4 1966 års ändringar	65
2.5.3 Litteratur och rättsfall	69
2.5.4 Överväganden och förslag	71
3 UTOMLANDS BOSATTA FYSISKA PERSONER	77
3.1 Inledning	77
3.2 Direktiven	77
3.3 Arbetsgruppens promemoria Ds B 1981:10	78
3.3.1 Redogörelse för gällande regler	78
3.3.2 Arbetsgruppens förslag	80
3.3.3 Remissyttrandena över Ds B 1981:10	81
3.4 Gällande rätt	82
3.4.1 Historik	82
3.4.2 Litteratur och rättsfall	84
3.5 OECD:s regel	84
3.6 Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet	87
3.6.1 Inledning	87
3.6.2 1987 års avtal	89

	Sid.
3.7 Redogörelse för motsvarande regler i utlandet ...	91
3.7.1 Inledning	91
3.7.2 Belgien	92
3.7.3 Danmark	92
3.7.4 Finland	93
3.7.5 Frankrike	93
3.7.6 Nederländerna	94
3.7.7 Norge	94
3.7.8 Storbritannien	95
3.7.9 Västtyskland	95
3.7.10 USA	96
3.8 Överväganden och förslag	96
3.9 Beskattning av styrelsearvoden m.m. som uppbärs av person som är bosatt utomlands	100
3.9.1 Gällande rätt	100
3.9.2 Överväganden och förslag	101
4 ÖVRIGA FRÅGOR	105
4.1 Inledning	105
4.2 Begreppen utländska bolag och likställda subjekt. Förnyat övervägande	105
4.3 Avräkning av skatt på svenska bankers ränteinkomster från utlandet	110
4.4 Fastigheter i utlandet	112

	Sid.
Bilaga Effekter av exemt med progressionsuppräkning	117
Särskilt yttrande	121

FÖRKORTNINGAR

KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SFL	Lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling

SAMMANFATTNING

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 idag 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 utländsk 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.

Skatteavräkningssakkunniga 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 tolvmånaders-

period 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 uppbärs 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 skattemässiga konsekvenserna av verksamhet i form av bolag i utlandet inte alltid klart kan överblickas som läget är idag.

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.

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1 Förslag tillLag 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 lydelseFöreslagen lydelse

53 §

1 mom.¹ Skyldighet att erlagga 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 uppburits 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;

¹Senaste lydelse 1986:1113.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

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 (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 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 styrelsearvode och annan
liknande ersättning som uppbärs
i egenskap av medlem i styrelse
eller annat liknande organ i
svenskt aktiebolag eller annan
svensk juridisk person;

för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad 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;

Nuvarande lydelse

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 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.¹ 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

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

¹Senaste lydelse 1986:1113.

Nuvarande lydelse

bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Delägare i s.k. gruvbolag taxeras för den inkomst han åtnjuter av bolagets verksamhet.

Föreslagen lydelse

bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Mot-svarande 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 åtnjuter av bolagets verksamhet.

Anvisningar
till 20 §

4.1 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 § förmäles.

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 hänförs 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 hänförs sig, dock ej sådan skatt å förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Nuvarande lydelse

Om på grund av överenskommel-
se med utländsk stat dubbelbe-
skattning av viss intäkt kan
undandröjas eller lindras, får
avdrag icke åtnjutas för skatt,
som omfattas av överenskommel-
sen och belöper på intäkten.
Avser överenskommelsen t.ex.
endast statliga inkomstskatter
medgives således icke avdrag
för den utländska statliga
skatten i vad den belöper på
intäkten. Däremot medgives i
detta fall avdrag för utländsk
kommunal skatt på intäkten.

Föreslagen lydelse

Rätt till avdrag för utländsk
skatt föreligger dock inte om
den intäkt som beskattats i
den utländska staten inte med-
tagits vid taxeringen här i
riket. Om enligt dubbelbeskatt-
ningsavtal inkomst skall undan-
tas från beskattning men medtas
vid taxeringen (alternativ
exempt) föreligger inte heller
rätt till avdrag för utländsk
skatt som utgått på inkomsten.

till 38 §

5.1

5. Med utländskt bolag avses
i denna lag utländsk juridisk
person som enligt skattelag-
stiftningen i den stat där
subjektet är bildat är föremål
för beskattning, som är lik-
artad den som svenska aktiebo-
lag är underkastade enligt
lagen (1947:576) om statlig
inkomstskatt.

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

Nuvarande lydelse

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 e.

Föreslagen lydelse

Dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle 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 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.

till 53 §

2.1 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).

¹Senaste lydelse 1976:1099.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

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 anställdes 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 skattskyl-
dighet 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

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

eller svensk kommun, gäller
inte om

a) mottagaren av inkomsten
vistas här i riket, under tid-
rymd eller tidrymder, som
sammanlagt inte överstiger 183
 dagar under en tolv månaders-
period, 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 arbets-
givaren har här i riket.

Bestämmelsen gäller dock
alltid då fråga är om uthyrning
av arbetskraft eller om ersätt-
ningen är undantagen från be-
skattning i mottagarens hem-
viststat.

Nuvarande lydelse

10.1 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.

Föreslagen lydelse

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

¹Senaste lydelse 1977:572.

2 Förslag tillLag 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 lydelseFöreslagen lydelse10 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 stadshypotekskassa, hypoteksföreningar samt sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet och som skall erlagga skatt för inkomst utgör grundbeloppet, om

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 stadshypotekskassa, hypoteksföreningar samt sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet

Nuvarande lydelse

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.

Föreslagen lydelse

och som skall erlagga skatt för inkomst utgör grundbeloppet, om inte annat föreskrivs i andra stycket, 52 procent av den beskattningsbara inkomsten.

16 §

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.

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

Denna lag träder i kraft

3 Förslag tillLag 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 lydelseFöreslagen lydelse

16 §

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.

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

¹Senaste lydelse 1974:859.

4 Förslag tillLag 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 lydelseFöreslagen 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 omkostnadsav-
drag om ej annat visas.

Denna lag träder i kraft

ALL INFORMATION CONTAINED HEREIN IS UNCLASSIFIED
DATE 01-11-2001 BY 60322 UCBAW

EXEMPTED FROM AUTOMATIC DOWNGRADING AND DECLASSIFICATION
DATE 01-11-2001 BY 60322 UCBAW

EXEMPTED FROM AUTOMATIC DOWNGRADING AND DECLASSIFICATION
DATE 01-11-2001 BY 60322 UCBAW

7/2/71

ALL INFORMATION CONTAINED HEREIN IS UNCLASSIFIED
DATE 01-11-2001 BY 60322 UCBAW

ALL INFORMATION CONTAINED HEREIN IS UNCLASSIFIED
DATE 01-11-2001 BY 60322 UCBAW

ALL INFORMATION CONTAINED HEREIN IS UNCLASSIFIED
DATE 01-11-2001 BY 60322 UCBAW

ALL INFORMATION CONTAINED HEREIN IS UNCLASSIFIED
DATE 01-11-2001 BY 60322 UCBAW

ALL INFORMATION CONTAINED HEREIN IS UNCLASSIFIED
DATE 01-11-2001 BY 60322 UCBAW

1 INLEDNING

1.1 Utredningens tidigare förslag

Skatteavräkningssakkunniga föreslog i sitt delbetänkande (Ds B 1982:5) Avräkning av utländsk skatt ändringar av reglerna om avräkning av utländsk skatt i framför allt följande fyra hänseenden:

1. avräkningsförfarandet skulle även omfatta kommunalskatt,
2. alla utländska skatter och inkomster skulle beaktas samtidigt (overall-principen),
3. skattebelopp som inte kunnat avräknas första året skulle kunna avräknas senare år (carry forward), samt
4. overall-principen och den i de interna reglerna i övrigt reglerade tekniken för avräkning skulle gälla även vid avräkning enligt dubbelbeskattningsavtal.

Utredningen fick i tilläggsdirektiv uppdrag att ytterligare utreda förutsättningar för lagstiftning på de områden som behandlats i den inom budgetdepartementet upprättade promemorian (Ds B 1981:10) Beskattning av verksamhet i utlandet m.m. Huvudfrågan avsåg reglerna för beskattning av rörelse- och fastighetsinkomster som svenska företag förvärvar utomlands. Övriga frågor gällde bl.a. beskattningen av utländska entreprenadföretag och utomlands bosatta fysiska personer som är verksamma i Sverige. Vidare skulle behandlas frågan om rätt till avdrag för underskott i verksamhet av vilken inkomsten genom en s.k. exemptbestämmelse är undantagen från beskattning i Sverige.

I sitt andra delbetänkande (Ds Fi 1984:25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m.m. föreslog

skatteavräkningssakkunniga därför vissa ändringar i beskattningsreglerna för direktägda rörelser i utlandet. Förslaget avsåg dels den speciella samverkansformen "joint venture", dels även frågan om avdragsrätt avseende underskott i filial i utlandet då enligt dubbelbeskattningsavtal exmetoden skall tillämpas i förhållande till det land där verksamheten bedrivs genom filial. Vad gäller joint venture föreslog utredningen att man vid bedömningen av huruvida filial förelåg skulle bortse från förhållandet att ett joint venture hade självständig ledning.

Vidare behandlades två speciella problem som aktualiserats vid beskattningen av löntagare som bor i Sverige och arbetar i annat nordiskt land. Det ena rör bristande avräkning för utländsk skatt på arbetsinkomst förvärvat i annat nordiskt land av fysisk person, som har underskottsavdrag i Sverige. En tillfredsställande lösning kunde, enligt utredningen, endast nås genom överenskommelse mellan berörda stater eller genom harmonisering av lagstiftningarna. Utredningen lade därför inte fram något förslag i denna del.

Det andra problemet rör löntagaravgifter till socialförsäkringen i annat nordiskt land än Sverige vid verksamhet där. Utredningen föreslog att avdragsrätt som allmänt avdrag skulle införas för obligatoriska avgifter som omfattades av den nordiska konventionen om social trygghet.

Slutligen föreslogs att reglerna om avräkning av utländsk skatt skulle sammanföras i en särskild lag med delvis ny utformning av reglerna.

Vad beträffar beskattningen av utländska entreprenadföretag har frågor rörande dessa behandlats även i prop. 1986/87:30 (se vidare under 1.3.7).

1.2 Resultat av förslagen

De i betänkandet Ds B 1982:5 framlagda förslagen ledde till lagstiftning utom i fråga om carry forward av inte avräknad utländsk skatt. På grund härav får därför fr.o.m. 1983 års taxering enligt bestämmelserna i 24-26 §§ SIL och 72 § 4 mom. KL och - sedan avräkningsbestämmelserna omarbetats och överförts till lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt - fr.o.m. 1988 års taxering enligt denna lag dels avräkning ske från svensk kommunalskatt, dels avräkning ske av skatt till utländsk lokal myndighet. Alla utländska skatter och inkomster skall beaktas samtidigt vid beräkning av hur stor del av den svenska skatten som får tas i anspråk för avräkning ett visst år (overall-principen). I fråga om carry forward uttalade departementschefen dock att, om övriga föreslagna åtgärder skulle visa sig otillräckliga, han var beredd att på nytt överväga frågan om införande av bestämmelser om carry forward.

Rätten att besluta om avräkning enligt interna regler flyttades samtidigt över på taxeringsnämnden. Alla ärenden om avräkning av utländsk skatt, som aktualiseras under taxeringsperioden, handläggs därmed som en del av den årliga taxeringen. Tidigare beslutade taxeringsnämnd i ärenden om avräkning endast enligt dubbelbeskattningsavtal, medan länsrätt eller den mellankommunala skatterätten beslutade i ärenden om avräkning enligt SIL. Rätten att anföra besvär i särskild ordning utsträcktes i samband därmed till att omfatta även avräkning enligt SIL.

De i betänkandet Ds Fi 1984:25 framlagda förslagen behandlades i prop. 1985/86:12 och 131 och resulterade i lagstiftning (SFS 1985:922-924 och 1986:465-468).

Med hänsyn till att avgiftsreglerna i den nordiska trygghetskonventionen blev tillämpliga fr.o.m. den 1 januari 1982 infördes avdragsrätt avseende obligatoriska nordiska socialavgifter redan fr.o.m. 1983 års taxering. Skattskyldig som önskar avdrag hänförligt till 1983-85 års taxeringar får anföra besvär i särskild ordning. Avdragsrätten har kombinerats med en rätt för länsstyrelse och lokal skattemyndighet att besluta om rättelse i de fall den skattskyldige erhållit uppgift om avgiftens storlek först efter taxeringsperiodens utgång men före utgången av maj månad året efter taxeringsåret.

I stället för att ändra gränsdragningen mellan filial och självständigt bedriven rörelse på det sätt utredningen föreslagit infördes en dispensregel. Denna regel ger regeringen möjlighet att, i syfte att främja samhällsekonomiskt betydelsefull verksamhet, medge att underskott i verksamhet i utlandet får dras av i rörelse som bedrivs här i riket även om alla de förutsättningar som annars gäller för sådan avdragsrätt inte föreligger. Sådant medgivande får avse 1977 eller senare års taxeringar.

Vidare infördes fr.o.m. 1988 års taxering - efter propositionsförslag - ett generellt avdragsförbud för kostnader som hänför sig till intäkter vilka till följd av skatteavtal är undantagna från beskattning i Sverige.

Avräkningsreglerna har - som nämnts ovan - sammanförts i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt som tillämpas fr.o.m. 1988 års taxering. I lagen har - i enlighet med förslag av departementschefen - intagits regler om avräkning med beaktande av vinstdelningsskatt även i fall då dubbelbeskattningsavtal med bestämmelser om sådan avräkning saknas.

1.3 Andra lagändringar inom området

1.3.1 Utvidgning av skattskyldigheten

Skattskyldigheten för fysiska personer, som varit bosatta i Sverige, utvidgades efter förslag i prop. 1982/83:144 till att under en tioårsperiod efter utflyttningen omfatta vinst vid överlåtelse av aktier och andelar i svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar. Bestämmelserna är tillämpliga på avyttringar som har skett efter den 8 april 1983. Denna bestämmelse har utsträckts till att fr.o.m. den 1 juli 1985 gälla konvertibla skuldebrev och optionsrätter, som utgivits av svenska bolag (prop. 1984/85:193, SkU 62 och SFS 1985:307).

Skattskyldighetsreglerna för en i Sverige ej bosatt person har vidare utvidgats (prop. 1983/84:67, SkU 13 och SFS 1983:1043) till att fr.o.m. 1985 års taxering omfatta bostadsrätter. Denna utvidgning gavs en generell utformning utan samband med utflyttning.

1.3.2 Bosättningsreglerna i KL

Fr.o.m. den 1 juli 1985 gäller ändrade skatterättsliga bosättningsregler (prop. 1984/85:175, SkU 59 och SFS 1985:362-365). Ändring har skett i två hänseenden. Självva bosättningsbegreppet har utvidgats. Den som inte vistas stadigvarande i Sverige men som tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist här skall anses bosatt här även i det fall han åter får väsentlig anknytning hit. Vidare har den tidigare treårsregeln blivit en femårsregel. Denna nya regel omfattar både svensk medborgare och - till skillnad från gamla treårsregeln - annan person som under sammanlagt minst 10 år haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige.

1.3.3 Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring

Fr.o.m. den 1 juli 1985 gäller en sexmånadersregel (prop. 1984/85:175, SkU 59 och SFS 1985:362-365). Regeln innebär att en person som uppbär inkomst vid utlandstjänstgöring är undantagen från beskattning i Sverige, om anställningen och vistelsen i utlandet varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i tjänstgöringslandet. Ettårsregeln har ändrats så att den som vid anställning i enskild tjänst uppbär inkomst från utlandstjänstgöring blir befriad från beskattning i Sverige, under förutsättning att vistelsen och anställningen varat minst ett år i ett och samma land. För anställda hos svensk arbetsgivare ombord på utländskt fartyg gäller dock särskilda regler.

1.3.4 Beskattning av utländska gästforskare

Fr.o.m. 1986 års taxering kan skattelättnad medges utländsk forskare som tillfälligt utför kvalificerat forsknings- och utvecklingsarbete för vilket svårighet föreligger för rekrytering inom landet (prop. 1984/85:76, SkU 22 och SFS 1984:947). Sådan skattelättnad kan medges för högst två år eller om det finns särskilda skäl för högst fyra år under en tioårsperiod.

1.3.5 Schablonavdrag för egenavgifter i inkomstslaget tjänst

Skattskyldig, som har sådan inkomst av tjänst som enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring utgör inkomst av annat förvärvsarbete, får fr.o.m. 1986 års taxering (prop. 1985/86:45, SkU 9, SFS 1985:1017) rätt att vid taxeringen göra schablonavdrag för egenavgifter. Till annat för-

värvsarbete räknas bl.a. inkomst som svensk medborgare uppbär från anställning i utlandet hos utländsk arbetsgivare.

1.3.6 Beskattningsort

Fr.o.m. 1988 års taxering skall fysisk person beskattas i hemortskommunen även för inkomst från annan kommun (prop. 1985/86:150 bilaga 1, SkU 50, SFS 1986:473).

Den som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige beskattas i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål för all inkomst som skall beskattas i Sverige. Nuvarande undantag för viss anställningsinkomst vid tillfällig vistelse här slopas alltså.

För den som har flyttat utomlands men på grund av sin anknytning till Sverige ändå skall anses bosatt här har med tillämpning fr.o.m. 1989 års taxering givits en uttrycklig regel som föreskriver att den kommun till vilken anknytningen är starkast skall anses som hemortskommun och följaktligen utgöra beskattningsort (prop. 1986/87:30, SkU 5, SFS 1986:1113).

1.3.7 Begreppet rörelse bedriven här

Begreppet rörelse som här bedrivits har ändrats till att avse rörelse som bedrivits från fast driftställe i Sverige. Samtidigt har man infört en ny generell definition av fast driftställe. Definitionen har gjorts i huvudsak i överensstämmelse med OECD:s modellavtal. I sammanhanget har även föreskrivits att med begreppet riket avses även kontinentalsockeln (prop. 1986/87:30, SkU 5, SFS 1986:1113).

1.3.8 Garantibeloppet

För övrigt kan anmärkas att borttagandet av garantibeloppet och slopandet av den kommunala beskattningen av juridiska personer påverkar uträkningen av det belopp som får användas för avräkning (prop. 1984/85:70, SkU 23, SFS 1984:1060).

2 METODER FÖR UNDVIKANDE AV DUBBELBESKATTNING

2.1 Avtalens utveckling

2.1.1 Internationellt

I början av 1920-talet tillsatte Nationernas Förbund en expertgrupp med uppdrag att utarbeta en rapport om problemet med internationell dubbelbeskattning. Det växande utbytet av varor och tjänster efter första världskrigets slut medförde att problemet då kom att uppmärksammas mer än tidigare. Arbetet inom Nationernas Förbund ledde till de första bilaterala modellavtalen år 1928. Avtalen kom att följas av Mexico-modellavtalet år 1943 och London-modellavtalet år 1946. Principerna i de två sistnämnda modellavtalen följdes i många av de bilaterala avtal som ingicks eller reviderades under det följande decenniet. Modellavtalen företedde dock betydande olikheter och innehöll vissa luckor. På grund av de ökade mellanstatliga förbindelserna efter andra världskriget och de stegrade skattesatserna kom ett stort antal bilaterala dubbelbeskattningsavtal att ingås under 1950- och 1960-talen.

När Organisationen för europeiskt ekonomiskt samarbete (OEEC), som senare ombildades till Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD), antog sin första rekommendation beträffande dubbelbeskattning år 1955, hade 70 bilaterala dubbelbeskattningsavtal undertecknats mellan länder som nu är medlemmar i OECD. År 1963 tillkom OECD:s modellavtal (Draft Double Taxation Convention on Income and Capital). Detta modellavtal fick stor betydelse för avtalsutvecklingen, och från år 1963 till år 1977 då OECD publicerade ett reviderat modellavtal (Model Double Taxation Convention on Income and on Capital) ingicks 69 nya avtal mellan med-

lemsländerna och reviderades 49. Den 1 januari 1977 hade 179 bilaterala dubbelbeskattningsavtal ingåtts mellan OECD:s medlemsländer.

Förenta Nationerna tillsatte 1968 en expertgrupp för att tillskapa ett modellavtal för avtal mellan industriellt utvecklade länder (i-länder) och utvecklingsländer (u-länder). Anledningen var att endast ett relativt litet antal dubbelbeskattningsavtal då hade ingåtts mellan i-länder och u-länder. Denna situation berodde antagligen på att de modellavtal som dittills använts i första hand var avsedda för förhandlingar mellan industriellt utvecklade stater. Arbetet inom Förenta Nationernas expertgrupp resulterade år 1980 i ett modellavtal (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries). Detta avtal har kommit att få stor betydelse vid förhandlingar mellan i-länder och u-länder. Många u-länder hävdar dock att inte heller detta modellavtal i tillräcklig omfattning tillvaratar u-ländernas intressen.

2.1.2 I Sverige

Problemet med internationell dubbelbeskattning uppmärksammades tidigt i Sverige. I propositioner till 1910 års riksdag föreslogs vissa bestämmelser enligt vilka Konungen skulle äga ingå överenskommelser med annat lands regering till undvikande av dubbelbeskattning. En överenskommelse ingicks också redan år 1913 med Norge angående fördelning i skatteavseende av Luossavaara-Kiirunavaara aktiebolags inkomst. Det första fullständiga avtalet ingicks 1928 med Tyska Riket. Därefter ingicks avtal med Finland 1931, Danmark 1932, Nederländerna 1935, Ungern 1936, Frankrike samma år, Island 1937 och Amerikas Förenta Stater 1939. Sverige var för övrigt den första stat som ingick dubbelbeskattningsavtal med Amerikas Förenta Stater. Detta avtal gäller alltså, dock med vissa

ändringar. Avtalen brukar normalt gälla under en lång period. Det första avtalet med Tyska Riket tillämpades i förhållande till Förbundsrepubliken Tyskland till år 1960 och i förhållande till Tyska Demokratiska Republiken till år 1984 då tillämpningskungörelsen upphörde att gälla. Nya avtal har ingåtts med de bägge staterna år 1959 resp. 1986. Andra världskriget medförde naturligt nog en nedgång i förhandlingsverksamheten men efter kriget tog denna fart på nytt. Sverige har f.n. ca 60 fullständiga avtal i kraft. Avtalsnätet täcker nästan hela Västeuropa, Nordamerika, Australien, Nya Zeeland och flera stater också i Asien, Afrika och Sydamerika. I ökad omfattning har också avtal ingåtts med länderna i Östeuropa.

De äldsta svenska avtalen hade endast exemptmetoden som metod att undvika dubbelbeskattning. Avtalens enda syfte var då att undvika dubbelbeskattning. Detta kunde i princip endast ske med hjälp av avtal.

Efter hand förbättrades de interna reglerna för att undvika dubbelbeskattning. Omkostnadsavdraget för utländsk skatt infördes 1951, och 1966 infördes interna regler om avräkning av utländsk skatt i viss utsträckning. Avräkningsmetoden som sådan hade dock då redan tidigare använts i en del dubbelbeskattningsavtal vad gällde vissa källskatter.

I mitten av 1960-talet började Sverige tillämpa avräkningsmetoden som huvudmetod i avtalen. Det främsta skälet till detta torde ha varit att man med denna metod fick bättre garantier för att inkomster beträffande vilka Sverige har beskattningsanspråk inte blev obeskattade.

De svenska avtal som ingåtts under senare år uppvisar en ökad variation vid valet av metod. Även om avräkningsmetoden är huvudmetod i de flesta avtalen, används ofta exemptmetoden

beträffande rörelseinkomst. I ett par nya svenska avtal har exemptmetoden använts också beträffande tjänsteinkomst.

Användningen av exemptmetoden för inkomst av rörelse och anställning syftar till att bereda likställighet med företag respektive anställda i det land där verksamheten utövas.

Avtalens funktion har med tiden förändrats något. Liksom tidigare utgör dock avtalen det viktigaste medlet att genom ömsesidiga åtgärder undvika dubbelbeskattning. Genom avtalen underlättas på detta sätt utbytet av kapital, varor och tjänster. För att ytterligare främja detta utbyte har avtalen också efter hand kommit att innehålla bestämmelser som innebär ömsesidiga lättnader i beskattningen. I äldre avtal med u-länder förekom t.ex. få eller inga begränsningar av källstatens rätt att beskatta ränta, royalty och utdelning. I moderna avtal föreskrivs regelmässigt sådana begränsningar. De avtal Sverige numera ingår med u-länder innehåller också mycket ofta bestämmelser om avräkning i Sverige av högre skatt än vad som faktiskt erlagts. Detta innebär att avtalen nu också i ökad utsträckning ingås för att genom ömsesidiga åtaganden förbättra företagens möjligheter att verka på respektive marknad.

Begränsningar av de svenska beskattningsanspråken medges för att möjliggöra eller underlätta för svenska företag att etablera och bedriva verksamhet i den främmande staten. Bestämmelserna i avtalen utformas emellertid på sådant sätt att de förhindrar att lättnader ges i fall då någon egentlig verksamhet inte bedrivs i den främmande staten, utan etableringen där endast används för att bedriva den egentliga verksamheten någon annanstans.

I de fall Sverige medger avräkning av icke erlagd skatt, brukar endast sådana nedsättningar av skatt godtas som syftar

till att få till stånd verklig verksamhet i den andra avtalslutande staten.

I nya svenska avtal används ofta, såsom nämnts, exemptmetoden för att undvika dubbelbeskattning av rörelseinkomst i det fall ett svenskt företag bedriver verksamhet genom fast driftställe i den andra staten. Såsom villkor föreskrivs då att inkomsten skall undantas från svensk skatt endast om driftställets inkomst härrör från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper och liknande egendom samt verksamheten bedrivs i den andra avtalsslutande staten.

2.1.3 Det framtida arbetet

Avtalen kommer även i framtiden att vara de viktigaste verktygen för att undvika internationell dubbelbeskattning.

Genom avtalen kan ett ömsesidigt eftergivande av skatteanspråk uppnås, t.ex. nedsättning av källskatt på utdelning, ränta och royalty. Avtalen ger helt andra möjligheter än en ensidig intern lagstiftning att beakta de speciella förhållanden som kan råda i förhållande till ett enskilt land.

Vidare uppnår man genom avtal ett fungerande samarbete med skattemyndigheterna i andra länder. Ett sådant samarbete är nödvändigt för att bestämma en persons hemvist samt avgöra varifrån en inkomst skall anses härröra, vad som utgör ett korrekt marknadspris och andra sådana frågor som måste lösas för att undvika internationell dubbelbeskattning. Samarbetet med skattemyndigheter i andra länder behövs även för utbyte av upplysningar, indrivning av skatter, delgivning etc.

Avtalsarbetet under senare år har intensifierats i de flesta stater. Detta beror dels på utlandsverksamhetens expansion, dels på att skattelagstiftningarna ändras i hastigare takt nu

än tidigare. Som en följd härav sker en hastig utveckling av avtalens regelsystem.

Den påbörjade utveckling, som innebär att avtalsreglerna utformas så att de lättnader i beskattningen som avtalen kan medföra endast tillfaller de personer och de verksamheter som man önskar gynna, kommer förmodligen att fortsätta. Tendensen att låta valet av metod för undvikande av dubbelbeskattning avgöras av skattesystemet i den andra staten och inte ha en metod som absolut riktlinje kommer antagligen att förstärkas.

Ett litet, starkt exportberoende land som Sverige måste vid utformningen av dubbelbeskattningsavtal i första hand till skapa gynnsamma konkurrensförhållanden för den svenska exportindustrin. Andra mål såsom att förhindra skatteflykt och skydda den svenska skattebasen är också viktiga. För att på bästa sätt förena dessa mål torde det i framtiden krävas ett betydande mått av flexibilitet vid utformningen av dubbelbeskattningsavtalen.

2.2 Jämförelse av de båda huvudmetoderna för att undvika dubbelbeskattning

I modern mellanstatlig skatterätt har två metoder utvecklats för att undanröja internationell dubbelbeskattning - ex-empt och avräkning. Båda dessa metoder har till syfte att undanröja internationell dubbelbeskattning men kan genom de sido-effekter som kan uppkomma leda till olika skattebelastning i det enskilda fallet. Båda metoderna har både för- och nackdelar.

Vid tillämpning av exemptmetoden blir inkomsten endast beskattad i antingen källstaten eller hemviststaten. Tillämpas

full exempt (hel befrielse) inverkar inte den undantagna inkomsten på skatteuttaget på inkomst intjänad i den stat som avstått från beskattningsrätten. Vid exempt med progressionsuppräknings däremot tillåts den undantagna inkomsten påverka skattesatsen i den stat, normalt hemviststaten, som avstått från beskattningsrätten. I Sverige får progressionsuppräknings endast betydelse för fysiska personer och dödsbon eftersom endast dessa personer beskattas efter en progressiv skatteskala.

Vid tillämpning av avräkningsmetoden behåller hemviststaten rätten att beskatta all inkomst. Om inkomsten även beskattas i källstaten sker avräkning i hemviststaten. Vid full avräkning medges avräkning med hela den skatt som erlagts i utlandet utan hänsyn till skatten i hemviststaten. Tillämpas vanlig avräkning får avräkningsbeloppet inte överstiga den skatt som i hemviststaten tas ut på den utländska inkomsten.

I moderna avtal används huvudsakligen vanlig avräkning och exempt med progressionsuppräkning. I de avtal som Sverige ingått används som framgår av s. 37 f båda metoderna.

Jämförelsen av tillämpning av exempt med progressionsuppräkning och vanlig avräkning syftar till att översiktligt redovisa effekterna i renodlade situationer. Framställningen kan varieras med en mångfald detaljer som i sig kan komplicera skatteberäkningen men den avgörande betydelsen för resultatet i det enskilda fallet har dock skattenivån i resp. hemvist- och källstat. Viss betydelse har också regler som ger möjlighet till avdrag för underskott/förluster liksom, vid tillämpning av vanlig avräkning, rätt till avräkning av utländsk skatt ett annat år än det då inkomsten tas till beskattning, s.k. carry back resp. carry forward.

Vilken metod en stat bör välja beror på skattenivån i denna stat jämfört med skattenivån i de stater med vilka avtal ingås för att undvika dubbelbeskattning samt vad man vill uppnå med avtalen. Är syftet att åstadkomma likabehandling mellan företagare eller fysiska personer på hemmaplan bör man välja vanlig avräkning. Ett sådant val kan även leda till ett minskat intresse för etablering utomlands i det fall att skattenivån i hemviststaten är högre eftersom all inkomst i princip alltid träffas av skattenivån i hemviststaten. Avräkningsmetoden kan därmed användas för att förhindra skatteflykt. Detta är också skälet till varför länder som har exemptmetoden som huvudmetod ändå använder avräkningsmetoden beträffande vissa inkomstslag.

Vill man däremot konkurrera på lika villkor med företag i verksamhetslandet (utlandet) bör man välja exempt eftersom denna metod innebär att inkomsten intjänad i utlandet alltid endast träffas av skatten där. Tillämpas exempt med progressionsuppräknings påverkas dock skatteuttaget på inkomsten som intjänats i hemviststaten för dem som beskattas med en progressiv skatteskala - i Sverige gäller det fysiska personer och dödsbon. Avgörande blir även i detta fall skattenivån i det andra landet jämfört med skattenivån i hemviststaten. Är skattenivån högre i verksamhetslandet än i hemviststaten blir resultatet detsamma vare sig man väljer den ena eller andra metoden. Är skattenivån i verksamhetslandet lägre eller lika hög som i hemviststaten uppnår man i princip neutralitet med företag och arbetstagare i verksamhetslandet om man väljer exemptmetoden. Detta kan då bli ett incitament för företag och arbetstagare att söka sig ut på den marknaden. Starkt exportberoende länder tillämpar ofta exemptmetoden - i vart fall beträffande inkomst av rörelse - medan länder som har stor hemmamarknad, t.ex. Amerikas Förenta Stater, använder avräkningsmetoden.

När det gäller redovisningen i deklarationen av verksamheten i utlandet har det i princip inte någon betydelse för företagen om den metod som tillämpas är exempt eller avräkning eftersom samma redovisning krävs i båda fallen med hänsyn till fördelningen av kostnaderna mellan verksamheten i hemlandet och utlandet.

Nedan följer en redovisning med sifferexempel av olika effekter av valet av metod. Exemplet behandlar en fysisk person för att även effekterna av progressionsuppräkningsen skall framgå. Övriga effekter blir desamma antingen det gäller fysisk person eller person som är föremål för proportionell beskattning. Redovisningen avslutas med en sammanställning i tabellform av de viktigaste skillnaderna i effekt av de båda metoderna. En beräkning av skatteuttaget vid progressionsuppräkning för olika inkomstskikt och vid olika fördelning av inkomster mellan Sverige och utlandet görs i särskild bilaga.

Effekter av skillnader i skatteuttag mellan två länder

För exemplen 1 - 3 gäller följande förutsättningar:

Inkomståret är 1988

En person (A) bosatt i Sverige (S) uppbär inkomster från S och utlandet (U).

Den beskattningsbara inkomsten beräknas utan hänsyn till eventuella avdrag.

A erhåller från S 100 000 kr.

A erhåller från U 100 000 kr.

I S, som är hemviststat, är skattesatsen vid en taxerad inkomst på 100 000 kr. ca 35 % och vid en taxerad inkomst på 200 000 kr. ca 46 %.

Exempel 1

Källstaten har en högre skattenivå, 60 %.

S tillämpar exemt med progressionsuppräknig

S beskattar 100 000 kr. med 46 %	46 000 kr.
U beskattar 100 000 kr. med 60 %	<u>+60.000 kr.</u>
Total skatt	106 000 kr.

S tillämpar vanlig avräkning

S beskattar 200 000 kr. med 46 %	92 000 kr.
S avräknar (spärr 46 000 kr.)	<u>-46 000 kr.</u>
Total skatt i S	46 000 kr.
	46 000 kr.

U beskattar 100 000 kr. med 60 %	<u>+60 000 kr.</u>
Total skatt	106 000 kr.

Exempel 2

Källstaten har en lägre skattenivå, 10 %

S tillämpar exemt med progressionsuppräknig

S beskattar 100 000 kr. med 46 %	46 000 kr.
U beskattar 100 000 kr. med 10 %	<u>+10 000 kr.</u>
Total skatt	56 000 kr.

S tillämpar vanlig avräkning

S beskattar 200 000 kr. med 46 %	92 000 kr.
S avräknar (spärr 46 000 kr.)	<u>-10 000 kr.</u>
Total skatt i S	82 000 kr.
	82 000 kr.

U beskattar 100 000 kr. med 10 %	<u>+10 000 kr.</u>
Total skatt	92 000 kr.

Exempel 3

Skattenivån lika hög i båda staterna

S tillämpar exempt med progressionsuppräkning

S beskattar 100 000 kr. med 46 %	46 000 kr.
U beskattar 100 000 kr. med 35 %	<u>+35 000 kr.</u>
Total skatt	81 000 kr.

S tillämpar vanlig avräkning

S beskattar 200 000 kr. med 46 %	92 000 kr.
S avräknar (spärr 46 000 kr.)	<u>-35 000 kr.</u>
Total skatt i S	57 000 kr. 57 000 kr.

U beskattar 100 000 kr. med 35 %	<u>+35 000 kr.</u>
Total skatt	92 000 kr.

Sammanfattning

	Högre skatte- nivå i käll- staten	Lägre skatte- nivå i käll- staten	Lika hög skattenivå i båda staterna
Vanlig avräkning	106 000 kr.	92 000 kr.	92 000 kr.
Exempt med pro- gressions- uppräkning	<u>-106 000 kr.</u>	<u>-56 000 kr.</u>	<u>-81 000 kr.</u>
Skillnad	0 kr.	36 000 kr.	11 000 kr.

Av exemplen framgår följande.

Är skattenivån i källstaten (utlandet) högre än i hemviststaten resulterar båda metoderna i normalfallet i samma skattebelastning.

Är skattenivån lägre i källstaten än i hemviststaten eller tillämpar de båda staterna samma skattenivå blir resultatet ur hemviststatens synvinkel

- a) vid exemptmetoden, att den från källstaten uppburna inkomsten beskattas med den skattesats som tillämpas i källstaten. Därmed inträder ett progressionsbortfall jämfört med om hela inkomsten hade beskattats i hemviststaten;
- b) vid avräkningsmetoden, att skatteuttaget alltid anpassas efter hemviststatens skattenivå.

Utnyttjas hela spärrbeloppet vid tillämpning av vanlig avräkning så hade den sammanlagda skattebelastningen blivit lika stor om i stället exempt med progressionsuppräknings hade tillämpats.

Effekter av skattebefrielse eller -förmåner i källstaten

För exempel 4 gäller följande förutsättningar:

U medger hel skattebefrielse för viss inkomst medan S beskattar sådan inkomst fullt ut. I övrigt gäller samma förutsättningar som i exemplen ovan.

Exempel 4

Skatteförmåner (tax incentives) eller hel skattebefrielse i källstaten.

S tillämpar exempt med progressionsuppräknings		
S beskattar 100 000 kr. med 46 %		46 000 kr.
U beskattar 100 000 kr. med 0 %		+ 0 kr.
Total skatt		46 000 kr.

S tillämpar vanlig avräkning		
S beskattar 200 000 kr. med 46 %	92 000 kr.	
S avräknar (spärr 46 000 kr.)	- 0 kr.	
Total skatt i S	92 000 kr.	92 000 kr.

U beskattar 100 000 kr. med 0 %		+ 0 kr.
Total skatt		92 000 kr.

Av exemplet framgår att vid tillämpning av vanlig avräkning konsumeras i normalfallet de skattemässiga lättnader som erhållits i källstaten genom att hemviststaten beskattar den totala inkomsten. Någon avräkning kommer inte i fråga om inte hemviststaten har särskilda bestämmelser, t.ex. matching credit, som tar sikte på denna situation. Vid exemt med progressionsuppräknig blir inkomsten från U däremot skattefri i båda staterna. Detsamma gäller vid hel skattebefrielse och även vid skillnader i beskattningsprinciper i de båda staternas skattesystem.

Konkurrensneutralitet

Frågan om konkurrensneutralitet kan - när det gäller skattebelastning - avse två situationer. Det kan vara fråga om neutralitet i beskattningen av dels skattskyldiga som är bosatta i samma land oavsett varifrån deras inkomster härrör och dels skattskyldiga som är bosatta i olika länder men som är verksamma i och som uppbär inkomst från samma land. Om en person bedriver rörelse från fast driftställe i utlandet och skattenivån där är högre eller lika hög som skattenivån i hemviststaten är det likgiltigt om hemviststaten tillämpar vanlig avräkning eller exemt med progressionsuppräknig om man vill uppnå konkurrensneutralitet i verksamhetslandet. Vill man däremot uppnå likabehandling i hemviststaten kan det, i detta fall, endast åstadkommas med vanlig avräkning med rätt till carry forward eller carry back. Vid exemt med progressionsuppräknig kvarstår ett högre skatteuttag i källstaten i fråga om den inkomst som beskattas där.

Är skattenivån lägre i källstaten än i hemviststaten resulterar vanlig avräkning i likabehandling endast i hemviststaten medan exemt med progressionsuppräknig åstadkommer konkurrensneutralitet i verksamhetslandet. Har den skattskyldige ytterligare inkomster i hemlandet uppnås konkurrensneutraliteten i källstaten vid tillämpning av exemt med progressionsuppräknig endast i fråga om den där beskattade

inkomsten. I hemviststaten uppkommer i sådant fall endast ett progressionsbortfall, se exempel 2 ovan. Av det ovan sagda framgår att det är närmast ogörligt att uppnå en absolut konkurrensneutralitet med någon av de båda metoderna. Detta förutsätter en fullständig harmonisering av skattesystemen.

Effekter av underskott/förluster

Underskott/förlust i hemviststaten

För exempel 5 gäller följande förutsättningar:

En person (A) bosatt i Sverige (S) uppbär inkomster från S och utlandet (U).

Den beskattningsbara inkomsten beräknas utan hänsyn till eventuella avdrag.

	1987	1988
Inkomster från stat S	-100	+100
" " " U	+100	+100

Båda staterna tillämpar samma skattesatser båda åren, 35 % vid en taxerad inkomst på 100 000 kr. och 46 % vid 200 000 kr.

Exempel 5

S tillämpar exempt med progressionsuppräknings
1987

S beskattar -100 000 kr.	0 kr.
U beskattar 100 000 kr. med 35 %	35 000 kr.

1988

S medger avdrag för	100 000 kr.	
förlusten från 1987	<u>-100 000 kr.</u>	
Beskattningsunderlaget 1988 är	0 kr.	0 kr.
U beskattar 100 000 kr. med 35 %		<u>+35 000 kr.</u>
Total skatt åren 1987-88		70 000 kr.

S tillämpar vanlig avräkning

1987

S beskattar 0 kr., 100 000 kr. - 100 000 kr. 0 kr.

S medger avdrag för underskottet i U

U beskattar 100 000 kr. med 35 % 35 000 kr.

1988

S beskattar 200 000 kr. med 46 % 92 000 kr.

S avräknar (spärr 46 000 kr.) -35 000 kr.

Total skatt i S 57 000 kr. 57 000 kr.

(Underskottet utnyttjat 1987)

U beskattar 100 000 kr. med 35 % +35 000 kr.

Total skatt åren 1987-88 127 000 kr.

Verklig inkomst	Beskattad inkomst vid tillämpning av exemt med pro- gressionsuppräknning	Beskattad inkomst vid tillämpning av vanlig avräk- ning
-----------------	---	--

1987	0 kr. 100 000 kr.	100 000 kr.
------	-------------------	-------------

1988	<u>200 000 kr.</u> 100 000 kr.	<u>200 000 kr.</u>
------	--------------------------------	--------------------

	200 000 kr. 200 000 kr.	300 000 kr.
--	-------------------------	-------------

Vid vanlig avräkning kvittas underskott i hemviststaten mot utlandsinkomsten. Därigenom minskar eller uteblir möjligheten till avräkning av den i utlandet erlagda skatten såvida inte rätten till avräkning kombineras med carry forward eller carry back. Av exemplet ovan framgår att vid tillämpning av vanlig avräkning består en form av dubbelbeskattning jämfört med om exemt med progressionsuppräknning används.

Underskott/förlust i källstaten

För exempel 6 gäller följande förutsättningar:

	1987	1988
Inkomster från stat S	+100 000 kr.	+100 000 kr.
" " " U	-100 000 kr.	+100 000 kr.

I övrigt samma förutsättningar som i förra exemplet

Exempel 6

S tillämpar exept med progressionsuppräknig

1987

S beskattar 100 000 kr. med 35 %	35 000 kr.
U beskattar -100 000 kr.	0 kr.

1988

S beskattar 100 000 kr. med 46 %	46 000 kr.
U beskattar 0 kr., 100 000 kr.-100 000 kr.	+ 0 kr.
Total skatt åren 1987-88	81 000 kr.

S tillämpar vanlig avräkning

1987

S beskattar 0 kr. 100 000 kr. - 100 000 kr.	0 kr.
S medger avdrag för underskottet i U	
U beskattar - 100 000 kr.	0 kr.

1988

S beskattar 200 000 kr. med 46 %	92 000 kr.
S avräknar 0 kr.	- 0 kr.
Total skatt i S	92 000 kr. 92 000 kr.

U medger avdrag för förlusten från 1987	100 000 kr.
	-100 000 kr.
Beskattningsunderlaget 1988 är	0 kr. + 0 kr.
Total skatt åren 1987-88	92 000 kr.

	Verklig inkomst	Beskattad inkomst exempt med pro- gressionsuppräknning	Beskattad inkomst vanlig avräkning
1987	0 kr.	100 000 kr.	0 kr.
1988	200 000 kr.	100 000 kr.	200 000 kr.
	200 000 kr.	200 000 kr.	200.000 kr.

Vid underskott i källstaten blir resultatet av tillämpning av vanlig credit detsamma som om hela inkomsten intjänats i hemviststaten. Exempt med progressionsuppräknning leder däremot till ett visst progressionsbortfall underskottsåret eftersom endast inkomst men inte underskott i källstaten påverkar progressionsuppräknningen i hemviststaten. Den inkomst som tagits till beskattning är lika med den verkliga inkomsten oavsett vilken metod som används. Skulle källstaten inte medge avdrag för förlusten påföljande år blir resultatet detsamma vid tillämpning av vanlig avräkning medan exempt med progressionsuppräknning leder till ett högre skatteuttag ($35\ 000 + 81\ 000 = 116\ 000$ kr.) än om hela inkomsten tjänats in i hemviststaten.

Merarbete för skattemyndigheterna i hemviststaten

Den arbetsinsats som åtgår för att beräkna utlandsinkomstens storlek enligt svenska regler för beskattning är lika stor oavsett vilken av de båda metoderna - exempt med progressionsförbehåll eller vanlig avräkning - som används.

Däremot kan en ändring av beskattningsunderlaget i källstaten innebära en större arbetsinsats vid tillämpning av vanlig avräkning eftersom en ändring av skatteuttaget i källstaten

oftast medför en korrigering av avräkningsbeloppet i hemviststaten. Vid tillämpning av exempt med progressionsuppräknung behöver inte nödvändigtvis en ändring av beskattningsunderlaget i källstaten innebära att inkomsten skall beräknas på motsvarande sätt i hemviststaten. En sådan ändring får därför ingen effekt vid beräkning av progressionshöjningen.

Sammanställning av de viktigaste skillnaderna i effekt av de båda metoderna

Vanlig avräkning	Exempt med progressions- uppräknung
---------------------	---

Effekter av skillnader i skatteuttag mellan två länder (exempel 1 - 3)

1. Skattenivån högre i källstaten än i hemviststaten	Ingen skillnad	Ingen skillnad
2. Skattenivån lägre i källstaten än i hemviststaten	Full avräkning genom det större beskatt- ningsunderlaget i hemviststaten	Progressionsbort- fall i nivå med skillnaden i skattesats
3. Skattenivån lika hög i båda staterna	Full avräkning genom den högre beskatt- ningen i hemvist- staten	Progressionsbort- fall eftersom källstaten endast beskattar en del av inkomsten

Effekter av skattebefrielse eller -förmåner i källstaten
(exempel 4)

4. Skatteförmåner i källstaten (tax incentives)	Förmånsbehandlingen undanröjs om avräkning endast medges för erlagd skatt	Förmånsbehandlingen bibehålls
5. Skattebefrielse i källstaten	= 4. Dubbel skattefrihet är i princip utesluten	= 4. Dubbel skattefrihet kan uppkomma

Konkurrensneutralitet

6. Konkurrensförhållanden	Skatt utgår alltid med den högsta av de båda staternas tillämpade skattesatser	Inkomsten i källstaten beskattas alltid endast med källstatens skattesats
---------------------------	--	---

Effekter av underskott/förluster (exempel 5 - 6)

7. Förlust i hemviststaten	Leder till totalt ökat skatteuttag genom skatten i utlandet om rätt till carry forward resp. carry back saknas	Dubbel beskattning är utesluten
8. Förlust i källstaten	Får användas i hemviststaten	Leder till ökat skatteuttag i hemviststaten

Merarbete för skattemyndigheterna i hemviststaten

9. Merarbete för myndighet

a) utredning av underlaget för skatteberäkningen	Inget väsentligt merarbete	Inget väsentlig merarbete
b) efterföljande ändring av taxering i källstaten	Kräver alltid en ändring i hemviststaten	Får effekt endast i särskilda fall

Övrigt

10. Inkomst från tredje stat utan avtal vid dubbel bosättning	Blir ofta dubbelbeskattad	Ingen dubbelbeskattning
---	---------------------------	-------------------------

2.3 Beräkning av det s.k. spärrbeloppet

Enligt de ursprungliga direktiven (Dir. 1981:60) har utredningen även till uppgift att pröva om och i vad mån reglerna om beräkningen av det s.k. spärrbeloppet bör ändras.

Spärrbeloppet utgör såsom anges i direktiven "taket" för avräkningen.

Med hänsyn till de ändringar (bl.a. overall-metoden) som på utredningens förslag redan genomförts och de ändringar, som nu föreslås, har utredningen inte funnit anledning att närmare överväga en ändring av bråktalet vid beräkning av spärrbeloppet. Därtill kommer att departementschefen anförde i prop. 1982/83:14 - i samband med att overall-metoden infördes - att om övriga föreslagna åtgärder visade sig otillräckliga han var beredd att på nytt överväga frågan om införande av bestämmelser om carry forward. Den nuvarande ordningen har visat sig relativt enkel att hantera för tillämpande myndigheter med hänsyn till att man använder de uppgifter, som redan finns i datasystemet. En övergång till ett beräkningssätt av spärrbeloppet, som innebär att man i stället för den sammanräknade inkomsten använder den inkomst, som återstår efter avdrag för underskott i förvärvskälla och övriga allmänna avdrag, skulle medföra ett avsevärt merarbete. Ett sådant förfaringssätt skulle kräva registrering av ytterligare uppgifter i datan.

Utredningen har undersökt huruvida svenska företag får avräkning av all utländsk skatt. Av det deklarationsmaterial som granskats har inte framkommit att den utländska skatten inte till fullo kunnat beaktas. Sådant torde för övrigt inträffa endast i undantagsfall.

Med hänsyn till vad ovan anförts föreslår utredningen inte någon ändring av beräkningen av spärrbeloppet.

2.4 Förhållandet mellan avräkningsreglerna enligt intern lag och enligt dubbelbeskattningsavtal

I de ursprungliga direktiven till skatteavräkningssakkunniga (Dir. 1981:60) anförde departementschefen bl.a., att förhållandet mellan avräkningsreglerna enligt intern lag och enligt dubbelbeskattningsavtal borde studeras.

Vad gäller detta förhållande kan följande anmärkas. Enligt en i svensk doktrin ofta uttalad uppfattning får inte ett avtal med annan stat medföra högre beskattningsanspråk än reglerna i intern rätt. Denna uppfattning har numera kommit till uttryck i de lagar genom vilka avtalen införlivas i svensk rätt. Uppfattningen har också medfört att det i 2 § första stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, som tillämpas fr.o.m. 1988 års taxering, givits föreskrifter om att vid bestämmandet av det högsta belopp, varmed avräkning får ske, overall-principen¹ i förekommande fall tillämpas även om tillämpligt avtal föreskriver per item-principen². Sedan 1982 års ändringar av avräkningsreglerna infördes, hänvisas i avtalen för övrigt till de interna reglerna om avräkning. Eftersom det sålunda på grund av utredningens förslag numera finns överensstämmelse mellan avräkningsreglerna i avräkningslagen och i dubbelbeskattningsavtalen finner utredningen att utredningsuppdraget i den delen är avslutat.

¹Overall-principen innebär att all utländsk inkomst och all utländsk skatt får beaktas samtidigt.

²Per item-principen innebär att varje utländsk inkomst och den därå belöpande utländska skatten behandlas för sig även beträffande ett och samma land.

2.5 Omkostnadsavdraget

2.5.1 Direktiven

Departementschefen anförde i de ursprungliga direktiven till utredningen (Dir. 1981:60) även att förhållandet mellan avräkningsreglerna i dubbelbeskattningsavtal och bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL om omkostnadsavdrag för utländsk skatt borde studeras.

2.5.2 Historik

2.5.2.1 Inledning

Bestämmelser om rätt till avdrag för utländsk skatt såsom omkostnad infördes i KL år 1951 (prop. 1951:171, BevU 45 och SFS 1951:324). I samband med att regler om rätt till avräkning av viss utländsk skatt mot svensk statlig inkomstskatt infördes i den svenska interna lagstiftningen år 1966 gjordes vissa ändringar i de ursprungliga bestämmelserna om omkostnadsavdrag (prop. 1966:127, BevU 54 och SFS 1966:729).

I sin ursprungliga lydelse hade bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL om avdrag för utländsk skatt såsom omkostnad följande lydelse:

För erlagd utländsk skatt medgives 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.

Är enligt överenskommelse med utländsk stat viss intäkt undantagen från beskattning här i riket, får sådant avdrag som i föregående stycke sägs icke åtnjutas, såvitt skatten belöper å den undantagna intäkten. Därest enligt överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning, såvitt avser visst slag av allmän skatt, helt undanröjes annorledes än genom att intäkten härstädes undantages från skatteplikt (såsom genom avräkning av den utländska skatten från den svenska) må avdrag varom i föregående stycke sägs icke heller åtnjutas, såvitt angår dylik skatt.

Tidigare saknades uttryckliga regler om avdrag för utländsk skatt i svensk skattelagstiftning. Svensk rättspraxis vid den tiden syntes emellertid innebära att en i Sverige skattskyldig fysisk eller juridisk person, som åtnjuter inkomst från utlandet, medgavs avdrag för utländsk källskatt (men sålunda inte i efterhand debiterad skatt) om inkomsten beskattats både i Sverige och utomlands. Vidare medgavs enligt praxis avdrag för utländska speciella skatter såsom omkostnad i förvärvskälla i samma utsträckning som för svenska speciella skatter. Däremot medgavs inte avdrag för annan utländsk skatt. Som exempel på speciella skatter kan nämnas vissa tillverkningskatter, stämpelavgifter och tull- och hamnumgälder (se punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL).

I anledning av motioner vid 1949 års riksdag hemställde riksdagen om utredning av frågan om vidgad rätt att vid taxering erhålla avdrag för utländsk skatt. De sakkunniga som tillkallats för att verkställa utredningen avgav i september 1950 sitt betänkande (SOU 1950:35). I det följande lämnas först en kortfattad redogörelse för huvudprinciperna i de sakkunnigas förslag. Därefter kommenteras i ett särskilt avsnitt de olika författningsbestämmelserna.

2.5.2.2 Huvudprinciperna i 1949 års sakkunnigas förslag

De sakkunniga framhöll i sitt betänkande (SOU 1950:35) att det torde förhålla sig så, att kravet på avdrag för utländsk skatt allmänt uppfattades som ett rättfärdighetskrav och inte bara som ett uttryck för en önskan att skattelindring av billighetsskäl borde beviljas på grund av den särskilt framträdande dubbelbeskattning som "skatt på skatten" ansågs innebära. Den utländska skatten uppfattades normalt såsom en faktisk omkostnad för inkomstens förvärvande.

De sakkunniga framhöll vidare, att enligt principen om skatt efter förmåga fanns det endast rum för beskattning av en persons inkomster en gång. De sakkunniga fortsatte:

När man enligt svensk skattelagstiftning dels med oinskränkt skattskyldighet träffar en i Sverige bosatt persons samtliga inkomster dels med inskränkt skattskyldighet drabbar vissa inkomster som tillfalla en i utlandet bosatt person, och man tillika givetvis måste förutsätta att det i andra länder förfares på liknande sätt, har man i verkligheten gjort en avvikelse från skatteförmågeprincipen. Liksom vi beskatta här bosatta personer helt, måste vi - om vi ej vilja helt bortse från beskattningen i utlandet - givetvis erkänna att andra länder äga rätt att helt beskatta där bosatta personer, och att från skatteförmågeprincipens utgångspunkter rum för ytterligare beskattning egentligen ej finnes.

Om Sverige ändå, fortsatte de sakkunniga, beskattade vissa inkomster, som tillförts i utlandet bosatt person, måste grunden därtill vara en annan än skatteförmågeprincipen. Sverige ansåg sig i dessa fall ha ett berättigat intresse att beskatta sådana inkomster. Vissa förvärvskällor beskattades oavsett bosättningen alltid i Sverige på grund av sambandet med Sverige.

De sakkunniga anförde vidare att, om en inkomst från utlandet tillfaller en i Sverige bosatt person, som beskattats för inkomsten i den andra staten, borde Sverige avstå från att beskatta inkomsten om det från svensk sida erkändes att den andra staten hade den primära beskattningsrätten. I varje fall fanns det inte skäl att i inkomsten som beskattades i Sverige inkludera den skatt som uttagits i den främmande staten. De sakkunniga drog följande slutsats:

Denna skatt faller uppenbarligen utanför det på skatteförmågeprincipen grundade beskattningsunderlaget i Sverige, och dess karaktär av avdragsgill omkostnad framträder.

I sitt fortsatta resonemang gick de sakkunniga in på frågan om företagens vilja och förmåga att investera utomlands med hänsyn till skattetrycket och konstaterade:

Undanröjande av internationell dubbelbeskattning torde sålunda få anses såsom ett betydelsefullt önskemål på grund av det hinder i det mellanstatliga ekonomiska utbytet som dubbelbeskattningen med nutidens höga skattesatser betyder, ett hinder som stundom kan helt omöjliggöra sådant utbyte. Men dubbelbeskattningens undanröjande kan också vara tillräckligt motiverat med hänsyn till den obillighet mot de skattskyldiga som en sådan beskattning i regel innebär.

De sakkunniga underströk att den bästa metoden att komma till rätta med den internationella dubbelbeskattningen var att träffa dubbelbeskattningsavtal. Sådana avtal kunde ta lång

tid att få till stånd, fortsatte de sakkunniga. Som en utväg att partiellt komma till rätta med problemet var att vid inkomstberäkningen i Sverige medge avdrag för den utomlands erlagda skatten. Med en sådan lösning skulle en eventuell försämring av förhandlingsläget bara få begränsad räckvidd.

Detta är i korthet den allmänna bakgrunden till de regler på området, som de sakkunniga föreslog. Reglerna antogs med vissa jämkningar av riksdagen.

2.5.2.3 Kommentarer till 1951 års bestämmelser

De av 1949 års sakkunnigas förslag föranledda bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL om avdrag för utländsk skatt har återgivits ovan i avsnitt 2.5.2.1. Vad angår själva paragrafen gjordes endast den ändringen att uttrycket "allmänna skatter" byttes ut mot "svenska allmänna skatter". I konsekvens härmed ersattes uttrycket "allmänna skatter" i punkt 3 av anvisningarna med "svenska allmänna skatter". I nämnda anvisningspunkt räknas de utskylder upp som hänförs till svenska allmänna skatter och som alltså inte är avdragsgilla.

Skatteavräkningssakkunnigas översyn av bestämmelserna om omkostnadsavdrag rör visserligen närmast fjärde stycket av anvisningspunkten, men för sammanhangets skull kommenteras även de övriga styckena.

I första stycket stadgas att avdrag för erlagd utländsk skatt under vissa förutsättningar medges oavsett om skatten är att anse som preliminär eller slutlig. De sakkunnigas förslag innebar att avdrag skulle medges för skatter, som under beskattningsåret slutligt erlagts i utlandet, även om dessa inte belöpte på den inkomst som för beskattningsåret togs till beskattning i Sverige. Departementschefen anförde härom (prop. 1951:171):

Principiellt sett borde avdragsrätten avse de utländska skatterna å den inkomst, som beskattas här i riket för det beskattningsår varom fråga är. Avdragsrätten torde dock av praktiska skäl icke böra bestämmas på detta sätt, enär det beträffande en skatteutgift är vanligt, att utgiften göres förhållandevis lång tid efter det den skattskyldige åtnjutit den inkomst, till vilken skatten hänför sig.

Departementschefen anslöt sig därför till de sakkunnigas förslag att avdragsrätten i princip skulle avse under beskattningsåret erlagda skatter.

Beträffande frågan om avdrag för skatt skulle medges oavsett om skatten var preliminär eller slutlig ansåg de sakkunniga, att det skulle bli nödvändigt med särskilda bestämmelser för att slutligt reglera skatteskulden om avdrag även medgavs för preliminärt erlagd skatt. Detta kunda vålla problem ur kontrollsynpunkt. Departementschefen, som föreslog att avdragsrätten skulle omfatta även preliminär skatt, yttrade:

Om emellertid en skattskyldig yrkar avdrag för utländsk skatt erfordras givetvis, att han genom företeende av kvitterad debetsedel eller annan av utländsk myndighet utfärdad handling kan styrka att han erlagt skatten. Yrkar han avdrag för under visst beskattningsår erlagd preliminärskatt, måste han sålunda kunna styrka, att han erlagt beloppet. Visar det sig, när sedermera slutavräkning sker beträffande den redan avdragna preliminära skatten, att densamma understigit den slutliga skatt, som han har att erlagga, är han berättigad till avdrag för det återstående beloppet, när detta erlagts; även i detta fall kräves att den skattskyldige genom debetsedel eller annan handling kan styrka att beloppet guldits.

Jag vill i detta sammanhang även framhålla att i den skattskyldiges bokföring den erlagda skatten torde upptagas som utgift för det år utbetalningen sker, oavsett om skatten betecknas som preliminär eller definitiv. Därtill kommer, att det stundom kan vara svårt att över huvud taget avgöra om en utländsk skatt skall betraktas som preliminär eller definitiv.

På grund av vad sålunda anförts förordar jag att avdragsrätten, i enlighet med vad i ett par remissyttranden ifrågasatts, skall omfatta även preliminär skatt.

Restituerad utländsk skatt, för vilken avdrag åtnjuts, skall tilläggas vid inkomstuppskattningen. Detta följer redan av att fråga är om återbekommen omkostnad, varför uttryckligt stadgande därom icke behöver meddelas. Som intäkt skall sålunda upptagas såväl återbekommen preliminärskatt som annan skatt, som restituerats, allt i den mån den skattskyldige erhållit avdrag därför vid tidigare års taxeringar. Den återbekomna skatten skall upptagas som intäkt i samma förvärvskälla som den, vilken skatten tidigare belastat såsom omkostnad.

I andra stycket stadgas att speciella utländska skatter, som är hänförliga till en förvärvskälla, alltid skall anses utgöra omkostnad i förvärvskällan. Detta torde vara i överensstämmelse med dittillsvarande rättspraxis.

Tredje stycket anger under vilka förutsättningar allmän skatt till utländsk stat skall betraktas som omkostnad. Detta stycke innehåller också en föreskrift om att med skatt till utländsk stat skall likställas utländska kommunala skatter. I nämnda stycke behandlas även utländsk skatt å förmögenhet.

I fjärde stycket sägs i första meningen att, om enligt överenskommelse med utländsk stat viss intäkt är undantagen från beskattning i Sverige, omkostnadsavdrag för i utlandet erlagd skatt inte får medges om skatten belöper på den undantagna intäkten. Beträffande denna bestämmelse yttrade departementschefen inledningsvis följande:

Beträffande de fall, då avtal föreligger mellan Sverige och utländsk stat för undanröjande av internationell dubbelbeskattning, synes det måhända ligga närmast till hands att föreskriva att den föreslagna avdragsrätten icke skall gälla. I själva verket föreligga emellertid omständigheter, som medföra att frågan icke kan behandlas så enkelt.

Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal av två typer, dels s.k. fullständiga avtal, dels partiella avtal. De fullständiga avtalen innebära i princip en reglering av beskattningsrätten såvitt angår samtliga inkomstslag.

Dylika avtal innebära likväl icke alltid att dubbelbeskattning helt undanröjes. På grund av att skattesystemen i utländska stater ofta äro vitt skilda från det svenska och då det tillika i vissa fall varit omöjligt att sammanjämka skiljaktiga intressen ha vissa avtal icke kommit att omfatta alla de skatter, som uttagas i ett främmande land.

==:== ==:== ==:==

Å andra sidan förekommer att s.k. fullständiga avtal icke omfatta den svenska kommunalskatten eller den svenska förmögenhetsskatten. I vissa avtal har även på grund av nyssnämnda skäl dubbelbeskattning av inkomst av kapital endast delvis undanröjts eller ock kvarstår dubbelbeskattningen helt beträffande dylik inkomst.

De partiella avtalen innehålla bestämmelser om reglering av beskattningsrätten allenast såvitt avser visst eller vissa inkomstslag, såsom inkomster av rederi- och luftfartsrörelse eller av handelsagentur.

Departementschefen nämnde därefter de två metoder (exempt och credit) som för undanröjande av dubbelbeskattning brukar tillämpas i skatteavtalen och anförde följande angående exemptmetoden:

Har genom avtal med främmande stat överenskommits, att dubbelbeskattning av inkomst eller förmögenhet av visst eller vissa slag helt skall undanröjas genom att beskattningsrätten förbehålles den ena staten med den andras uteslutande, innebär den nu föreslagna avdragsregeln följande. Förbehålles beskattningsrätten Sverige, med den främmande statens uteslutande, uttagas givetvis icke de skatter i den främmande staten, som avtalet omfattar, varför den föreslagna avdragsrätten över huvud icke kommer att gälla för dessa skatter. Förbehålles beskattningsrätten den främmande staten, med Sveriges uteslutande, bortfaller likaledes det ifrågavarande avdraget, enär den intäkt till vilken de utländska skatterna hänföra sig icke är skattepliktig i Sverige. Det torde vara lämpligt att i författningstexten införas en erinran härom.

Vad gäller situationen om ett avtal föreskrev creditmetoden för undanröjande av dubbelbeskattning anförde departementschefen:

Har åter i avtal med utländsk stat överenskommits, att dubbelbeskattning helt skall undanröjas genom den andra av de förenämnda metoderna, d.v.s. på så sätt att Sverige skall medgiva här domicilierade fysiska och juridiska personer avdrag från den svenska skatten för den i den utländska staten utgående skatten å sådana inkomster eller sådan förmögenhet, beträffande vilka beskattningsrätten tillkommer den utländska staten, så innebär detta enligt min mening, att något utrymme för avdrag för den utländska skatten såsom för omkostnad här icke finnes. Genom tillämpning av denna metod överföres avdraget för den utländska skatten från taxeringsstadiet till debiteringsstadiet och dubbelbeskattning undanröjes sålunda till fullo genom att den svenska skatten reduceras med den utländska.

Departementschefen ansåg inte (prop. 1951:171 s.41) att det behövdes några särskilda föreskrifter för det fall att dubbelbeskattningen endast delvis undanröjdes på annat sätt än genom att intäkten i Sverige undantogs från skatteplikt. Den frågan lämnades tills vidare öppen och lagtexten föreskrev att om enligt överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning, såvitt avser visst slag av allmän skatt, helt undanröjes annorledes än genom att intäkten härstädes undantages från skatteplikt (såsom genom avräkning av den utländska skatten från den svenska) må avdraget icke heller åtnjutas, såvitt angår dylik skatt.

2.5.2.4 1966 års ändringar

Såsom nämnts i avsnitt 2.5.2.1 ändrades bestämmelserna om omkostnadsavdrag i samband med att interna regler om avräkning av utländsk skatt infördes i den svenska lagstiftningen år 1966. Det var dock endast det fjärde stycket av anvisningspunkten 4 som berördes. Genom ändringen erhöll författningsrummet följande ännu i dag gällande lydelse:

För erlagd -- -- -- 18 § förmåles.

Utländsk speciell -- -- -- i densamma.

Allmän skatt -- -- -- 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 medgives således icke avdrag för den utländska statliga skatten i vad den belöper på intäkten. Däremot medgives i detta fall avdrag för utländsk kommunal skatt på intäkten.

Bakgrunden till att stadgandet fick ändrad lydelse var att år 1959 tillkallades sakkunniga med uppdrag att verkställa utredning bl.a. av med internationell dubbelbeskattning sammanhängande spörsmål. De sakkunniga, som kallade sig dubbelbeskattningssakkunniga, föreslog i sitt betänkande (SOU 1962:59) Internationella skattefrågor att den svenska lagstiftningen skulle kompletteras med generella regler om avräkning av utländsk skatt från svensk skatt¹. De sakkunniga framhöll att man måste åstadkomma en lämplig samordning mellan avräkningsreglerna och reglerna om rätt att såsom omkostnad åtnjuta avdrag för utländsk skatt. I samband härmed kom också förhållandet till dubbelbeskattningsavtalen i blickpunkten.

I prop. 1966:127 anförde departementschefen bl.a. att det i fråga om samordningen mellan ett avräkningsförfarande och andra åtgärder till lindring skulle uppkomma vissa avvägningsproblem. Beträffande de föreslagna avräkningsreglerna hade några remissinstanser ifrågasatt om inte omkostnadsavdraget för utländsk skatt borde upphävas i förenklande syfte. Departementschefen, som avvisade detta förslag, yttrade i denna fråga:

I och för sig talar bl.a. förenklingssynpunkter för att de nuvarande reglerna om omkostnadsavdrag bör bortfalla. Emellertid får jag erinra om att den skattskyldige genom sådant avdrag erhåller lättnad redan vid den svenska taxeringen för exempelvis preliminär skatt som erlagts till utländsk stat. Lättnad enligt avräkningsförfarandet blir

¹För en närmare redogörelse av dessa regler hänvisas till skatteavräkningssakkunnigas betänkande (Ds B 1982:5) Avräkning av utländsk skatt.

däremot möjlig först vid den senare tidpunkt då den utländska skatten fastställts såsom slutlig skatt. Härtill kommer att rätten till omkostnadsavdrag under alla omständigheter bör bibehållas för sådana utländska skatter som enligt det förut anförda inte bör ingå i avräkningen. Med hänsyn härtill bör enligt min mening möjligheten att göra avdrag för utländsk skatt som omkostnad bibehållas. Omkostnadsavdrag bör sålunda kunna medges vid sidan om skatteavräkning. Självfallet skall dock vid bestämmande av det belopp med vilket avräkning skall medges hänsyn tas till omkostnadsavdrag som åtnjuts vid inkomsttaxering.

Vad gäller omkostnadsavdraget i förhållande till dubbelbeskattningsavtalen hade de sakkunniga gjort ett par påpekanden. Det ena gällde tillämpningen av reglerna om omkostnadsavdrag i fall då ett dubbelbeskattningsavtal inte var fullständigt och t.ex. inte omfattade kommunala skatter. De sakkunniga menade att av dragsreglernas formulering kunde följa att vid den kommunala taxeringen avdrag fick ske även för eventuell kommunal skatt i den andra staten och fortsatte:

Häremot finnes enligt vår mening intet att erinra. Av ordalagen i reglerna skulle emellertid kunna utläsas, att vid den kommunala taxeringen avdrag skulle få ske även för den utländska statliga inkomstskatten. Ett sådant resultat bör däremot icke godtagas. Dubbelbeskattningen undanröjes ju helt genom avtalet såvitt avser statlig inkomstskatt i båda staterna och något rimligt skäl att medge ytterligare lättnad med avseende å sådan skatt finnes icke. En avdragsrätt i förevarande fall, där den utländska statliga inkomstskatten s.a.s. trätt i stället för den svenska, skulle f.ö. innebära detsamma, som om svensk statlig inkomstskatt skulle få avdragas vid kommunaltaxeringen, något som skulle stå i strid med en av grundprinciperna i vår skattelagstiftning.

De sakkunniga hade vidare påpekat, att trots att dubbelbeskattningsavtalen i regel syftade till att helt undanröja dubbelbeskattning beträffande de skatter som omfattades av avtalet, det ibland kunde hända att så inte skedde. Om detta uttalade de sakkunniga bl.a.:

Om det sålunda i något fall skulle kunna påvisas, att dubbelbeskattning kvarstår till någon obetydlig del, synes det icke motiverat att av denna anledning tillerkänna den skattskyldige en avdragsrätt, som i praktiken skulle innebära att den svenska skatten på inkomsten i fråga nedgår till omkring hälften; han skulle därigenom komma i en betydligt gynnsammare position än om inkomsten beskattats enbart i Sverige.

De sakkunniga föreslog på grund av det ovan anförda den omformulering av det sista stycket av anvisningspunkten 4, som infördes genom 1966 års lagstiftning och som ovan citerats. Förslaget syftade till att på ett tydligare sätt än hittills markera att dubbelbeskattningsavtalen och avdragsrätten för utländska allmänna skatter utgjorde olika metoder att motverka dubbelbeskattning.

Departementschefen ansåg liksom de sakkunniga att den föreslagna ändringen av reglerna i sista stycket av anvisningspunkten var nödvändig. Under remissbehandlingen av de sakkunnigas förslag hade ett par remissinstanser ställt sig kritiska till en ändring, som kunde innebära att avdrag för utländsk skatt vägras trots att dubbelbeskattningen inte helt undanröjs genom avtal. Departementschefen framhöll emellertid, att den dubbelbeskattningssituation, som påtalades av dessa remissinstanser, framdeles kunde uppkomma endast i extrema undantagsfall och då avse endast förhållandevis obetydliga belopp.

De ändrade reglerna innebär sålunda som framgått att omkostnadsavdrag för utländsk skatt inte medges, då dubbelbeskattningsavtal medför undanröjande eller lindring i dubbelbeskattning. Riksdagen beslöt i enlighet med vad departementschefen föreslog. Den av departementschefen ovan (s. 67) berörda justeringen vid avräkning om omkostnadsavdrag åtnjutits flöt in i statsskattelagen och har numera sin motsvarighet i 9 § lagen om avräkning av utländsk skatt. På grund av att avräkning även medges beträffande vinstdelnings-skatt finns en motsvarande regel i 15 § samma lag.

Avslutningsvis skall här nämnas att de sakkunniga även föreslog en ändring i förtydligande syfte av progressionsbestämmelserna i 20 § 2 mom. andra stycket av den då gällande förordningen om statlig inkomstskatt (IF) (motsvarande stadgande i SIL). Dessa bestämmelser hade, med undantag för smärre redaktionella ändringar, varit oförändrade sedan 1928. Reglerna om omkostnadsavdrag för utländsk skatt fanns således inte vid tillkomsten av progressionsreglerna i IF. I den tidigare gällande lydelsen används uttrycket "om hänsyn ej tagits till överenskommelsen eller förordnandet". Genom ändringen fick bestämmelsen i stället lydelsen "om inkomsten beskattats endast i Sverige". Ändringen innebar att man vid progressionsberäkningen inte skulle göra omkostnadsavdrag för utländsk skatt. Departementschefen, som delade de sakkunnigas uppfattning, uttalade att det inte fanns något motiv att utöver undanröjandet av dubbelbeskattning medge en skattskyldig ytterligare lättnad i form av omkostnadsavdrag vid progressionsberäkningen.

2.5.3 Litteratur och rättsfall

De ändringar av reglerna för omkostnadsavdrag, som gjordes år 1966, syftade främst till ett förtydligande av det regelsystem som hade införts år 1951. Genom ändringarna i sista stycket av punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL ville man på ett tydligare sätt än dittills markera att dubbelbeskattningsavtalen och avdragsrätten för utländska allmänna skatter utgjorde två olika metoder att motverka dubbelbeskattning.

De praktiska effekterna av ändringarna år 1966 och innebörden därav måste bedömas som tämligen begränsade och bestämmelserna har endast sparsamt kommenterats i skattelitteraturen. Nils Mattsson uttalar i sin bok "Svensk internationell beskattningsrätt" 8:e uppl. 1986, s. 121 följande:

Man har i förevarande bestämmelser även givit regler för de fall, då dubbelbeskattningsavtal föreligger mellan de båda staterna. Eftersom dubbelbeskattningsavtal och avdragsrätt är två sätt att nå samma mål, dvs. eliminera eller mildra nackdelarna av internationell dubbelbeskattning, bör båda metoderna inte kunna användas samtidigt. Det stadgas därför, att avdrag inte får åtnjutas, om p.g.a. överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller lindras, för skatt, som omfattas av överenskommelsen och belöper på intäkten.

== == ==

I den händelse en viss inkomst inte omfattas av ett dubbelbeskattningsavtal, hindrar självfallet inte förhandenvaron av ett avtal den skattskyldige från att avdraga den utländska skatten i Sverige.

Däremot fordras inte att dubbelbeskattningen helt undanröjs för att avdragsrätt skall vägras. Även om viss dubbelbeskattning kvarstår p.g.a. avtalsbestämmelserna men effekten dock lindrats, får något avdrag för utländsk skatt ej ske.

För att avdrag skall vägras torde endast fordras, att dubbelbeskattning kan undanröjas eller lindras. Om beskattningsmyndigheterna p.g.a. olika uppfattningar betr. tolkningen av avtalet vidtager sådana åtgärder, att dubbelbeskattning i strid mot avtalets syfte uppkommer, kan något avdrag för sådana utländska skatter ej medges.

Vidare har Stephan Tolstoy i en uppsats med titeln "Credit of tax contra kostnadsavdrag för erlagd utländsk skatt" behandlat problem, som berör området (Svensk skattetidning 1974 s. 496). Han uttalar bl.a.:

Enligt den äldre lydelsen av anvisningarna till 20 § KL kunde avdrag för utländsk skatt icke erhållas så länge dubbelbeskattningen helt undanröjdes genom avtal. Dubbelbeskattningsakkunniga som bl.a. behandlade denna avdragsrätt påpekade att den skattskyldige genom utformningen av denna regel skulle kunna komma i en betydligt gynnsammare position än om inkomsten beskattats enbart i Sverige¹ och föreslog en omformulering av paragrafen i enlighet med vad som nu gäller. Genom denna ändring markerades enligt de sakkunniga på ett tydligare sätt än hittills att dubbelbeskattningsavtalen och avdragsrätten för utländska allmänna skatter utgör olika metoder att motverka dubbelbeskattning. Emellertid kan det tänkas, trots existensen av ett avtal, att p g a avtalsreglernas utformning eller situationen i det enskilda fallet dubbelbeskattning varken undanröjes eller lindras.

Beträffande den frågan har Lindencrona yttrat att de interna svenska reglerna inte är tillämpliga om i dubbelbeskattningsavtalet regleras hur dubbelbeskattning skall undanröjas eller lindras men att dessa regler har ett intresse vid ett avtalslöst tillstånd.² Bestämmelserna i anv till 20 § KL om avdragsrätt för erlagd utländsk skatt torde emellertid inte få tolkas så att blotta förekomsten av ett avtal skulle förhindra utnyttjandet av denna avdragsrätt.³ Däremot medför en aldrig så liten möjlighet till lindring av dubbelbeskattningen genom ett avtal att avdrag kan vägras. Ett avtalslöst tillstånd kan således i detta hänseende vara att föredra i vissa fall framför ett avtalstillstånd.

¹SOU 1962:59 s. 167 f

²Skatter och kapitalflykt s. 147

³Jfr Mattsson "Svensk internationell beskattningsrätt"

Litteraturen i övrigt omnämner i stort sett bara bestämmelsen.

I ett förhandsbesked, som av regeringsrätten år 1987 lämnats utan ändring, har sökanden förvägrats rätt till omkostnadsavdrag fastän tillämpligt dubbelbeskattningsavtal inte medförde någon skattenedsättning.

2.5.4 Överväganden och förslag

Bestämmelser om rätt till avdrag för utländsk skatt såsom omkostnad infördes, som nämnts tidigare, i KL år 1951. Vissa ändringar av reglerna gjordes år 1966.

Såsom framgår av den föregående redogörelsen medgavs i rättspraxis före 1951 avdrag för vissa utländska skatter såsom omkostnad, t.ex. utländska speciella källskatter.

Undvikande av dubbelbeskattning skedde vid den tiden vanligen endast genom avtal. Den metod för undvikande av dubbelbeskattning, som då i huvudsak tillämpades i avtalen, var exemptmetoden. Med hänsyn till att Sverige då inte hade in-

gått så många avtal, var det naturligt vid den tidpunkten att införa en uttrycklig bestämmelse om rätt till avdrag för utländska skatter, vilket medförde viss lättnad i dubbelbeskattningen även när avtal inte fanns.

Bakgrunden till införandet av avdragsrätten för utländska skatter var främst den att det uppfattades som ett rättfärdighetskrav att avdrag skulle medges. 1949 års sakkunniga uttalade bl.a. att det enligt principen om skatt efter förmåga endast fanns rum för beskattning av en persons inkomster en gång, och att det inte fanns skäl att i inkomst, som beskattades i Sverige, inkludera skatt som uttagits i en annan stat. De sakkunniga ansåg, att den utländska skatten normalt uppfattades som en omkostnad för inkomstens förvärvande. Vidare konstaterade de sakkunniga att även företagens vilja och förmåga att investera utomlands påverkades av skatte-trycket.

De ändringar av sista stycket i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL, som gjordes år 1966, syftade till att på ett tydligare sätt än dittills markera att dubbelbeskattningsavtalen och avdragsrätten för utländska skatter utgjorde två olika metoder att motverka dubbelbeskattning. Såsom bestämmelserna är utformade fordras alltså inte att dubbelbeskattningen helt undanröjs genom ett avtal för att avdrag skall vägras. Även om dubbelbeskattning endast lindras genom ett avtal är detta tillräckligt för att vägra avdrag för den utländska skatten. Också i det fall då någon dubbelbeskattning inte uppkommit på grund av att verksamheten i Sverige gått med underskott torde avdrag för utländsk skatt vägras om det finns ett avtal, som kan lindra dubbelbeskattning. Det har, som nämnts ovan, i litteraturen hävdats att det därför i vissa fall kan vara bättre med ett avtalslöst tillstånd.

Genom de reformer, som på skatteavräkningssakkunnigas förslag genomförts, har svensk rätt mer och mer kommit att jämställa de situationer då avtal finns resp. inte finns. Vad gäller avräkningsreglerna har nästan en total samordning genomförts mellan de svenska interna avräkningsreglerna och avräkningsreglerna i dubbelbeskattningsavtalen.

Enligt utredningens mening är det därför naturligt att även beträffande omkostnadsavdraget jämställa de situationer då avtal finns resp. inte finns. Det torde dessutom vara främmande för svensk rätt att ha en ordning, som innebär att det kan vara sämre för den skattskyldige att avtal finns än att det inte finns.

Förutom samordningsaspekten kan följande anföras till stöd för att ändra bestämmelserna om omkostnadsavdrag. Inom all affärsverksamhet är det angeläget att omedelbart få dra av eventuell utländsk skatt som omkostnad bland andra omkostnadsposter. Utländska entreprenader har under senare år blivit en allt vanligare form för utlandsverksamhet. Vid redovisningen av sådana projekt används i princip två olika redovisningsmetoder, en med löpande redovisning och en med redovisning då arbetet slutförts (percentage-of-completion-method resp. completed-contract-method). Oavsett redovisningsmetod är enligt gängse redovisningsprinciper utländsk skatt att se som en driftskostnad, som vid bokföringen följer samma regler som andra kostnader. För företagen är det vidare viktigt ur likviditetssynpunkt att den utländska skatten direkt får dras av som omkostnad.

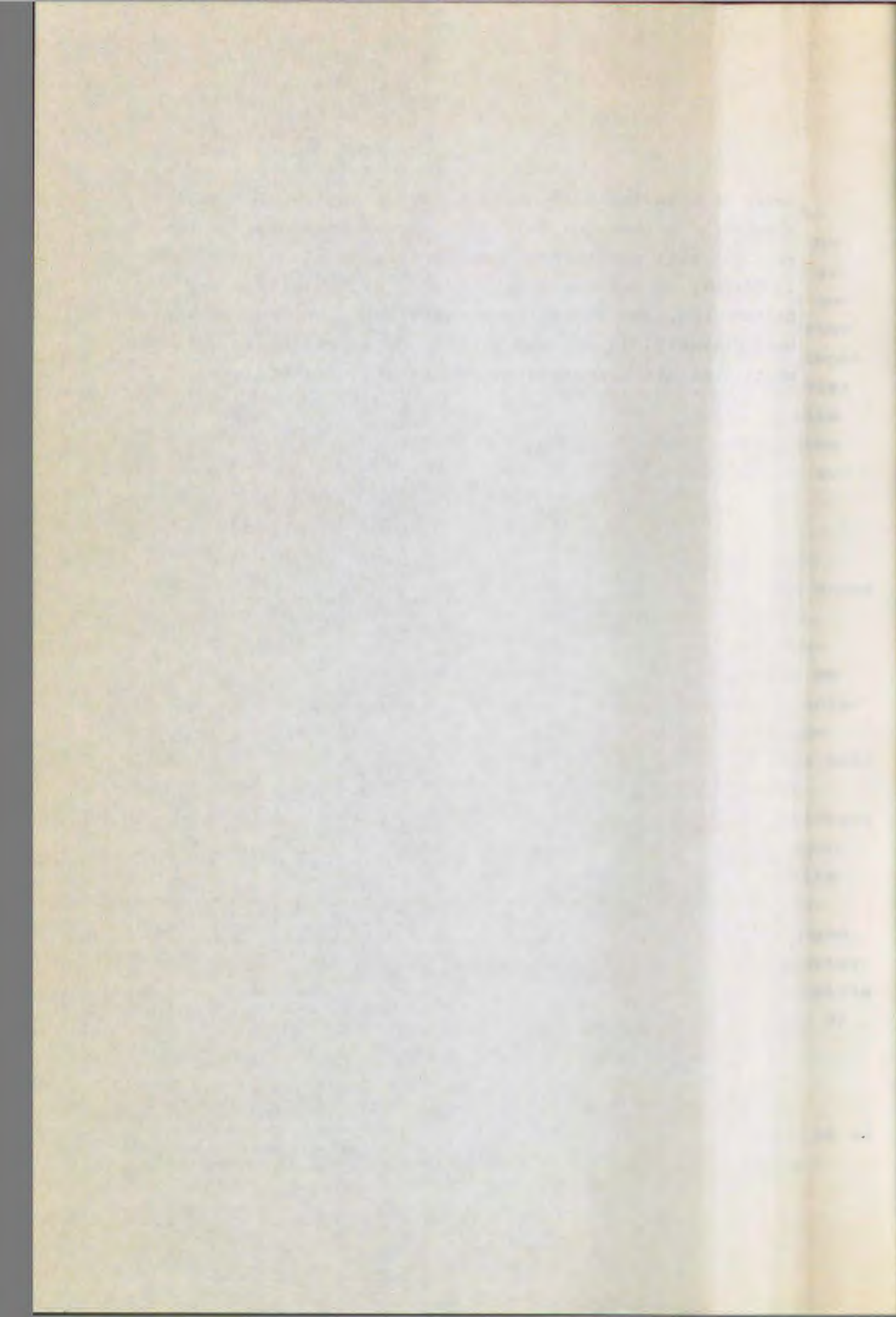
Numera finns även de tekniska förutsättningarna för ett sådant system. Med den moderna datateknik, som är tillgänglig, är det möjligt att utarbeta relativt enkla rutiner för att beakta ett eventuellt omkostnadsavdrag vid den senare

avräkningen av utländsk skatt. Regler om avräkning av utländsk skatt infördes som nämnts år 1966 i den svenska interna lagstiftningen. Det finns således drygt tjugo års erfarenhet av ett system, där den skattskyldige medgivits omkostnadsavdrag för utländsk skatt, som senare skall beaktas vid avräkningen. Denna tillämpning rör sålunda fall då inget avtal finns eller det fall att ett avtal inte omfattar viss skatt. Erfarenheten hittills har inte visat att det skulle vara förenat med sådana svårigheter med en dylik omräkning att det av den anledningen finns skäl att inte tillämpa avdragsrätten generellt på sätt ovan angivits.

Utredningen förordar därför att omkostnadsavdrag för utländska skatter - under de förutsättningar i övrigt som anges i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL - skall medges i samtliga de fall den skattskyldige är berättigad till avräkning av den utländska skatten; detta således oavsett om grunden för avräkningsrätten utgörs av ett avtal eller inte. Om skattskyldig, som tillika är bokföringsskyldig, senare yrkar avräkning av utländsk skatt bör det ankomma på den bokföringsskyldige att visa ifall omkostnadsavdrag inte erhållits tidigare. Eftersom det är naturligt för näringsidkare att göra omkostnadsavdrag för utländsk skatt i bokföringen bör myndigheterna kunna utgå ifrån att så skett och beakta detta vid avräkningsförfarandet. I annat fall kan det inträffa att ett visst dubbelavdrag medges. Den här ordningen gör också det föreslagna systemet hanterligt för myndigheterna. Avdrag för utländska skatter som omkostnad skall givetvis inte medges i det fall då den intäkt till vilken skatten är hänförlig inte tas med vid taxeringen i Sverige.

På grund av det anförda föreslår utredningen att sista stycket av punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL ändras på så sätt att avdrag för utländsk skatt som omkostnad medges -

under de i anvisningspunkten i övrigt angivna förutsätt-
ningarna - i samtliga fall där den skattskyldige är be-
rättigad till avräkning. Vidare föreslås att i 18 § lagen
(1986:468) om avräkning av utländsk skatt införes en
bestämmelse, som föreskriver skyldighet för den som är
bokföringsskyldig att vid yrkande om avräkning av utländsk
skatt visa att omkostnadsavdrag inte gjorts tidigare.



3 UTOMLANDS BOSATTA FYSISKA PERSONER

3.1 Inledning

Den som i skatterättslig mening inte är bosatt i Sverige är s.k. inskränkt eller begränsat skattskyldig här. Skattskyldighet föreligger i sådant fall endast för inkomster med särskild anknytning till Sverige. Dessa inkomster finns uppräknade i 53 § 1 mom. a KL. För att den som inte är bosatt i Sverige skall kunna beskattas här för inkomst av anställning eller uppdrag i enskild tjänst krävs att inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket.

I tilläggsdirektiven (Dir. 1982:16) fick skatteavräkningssakkunniga i uppdrag att se över de regler som gäller beskattningen av i Sverige ej bosatta fysiska personer, som är verkamma här på grund av anställning eller uppdrag i enskild tjänst.

Uppdraget innebär ett fortsatt övervägande av det förslag om nya regler i ämnet som lades fram i departementspromemorian (Ds B 1981:10) Beskattning av verksamhet i utlandet m.m.

Skatteavräkningssakkunniga behandlar således i det följande frågan om beskattningen av i Sverige ej bosatt fysisk person, som varit verksam här på grund av anställning eller uppdrag i enskild tjänst. Frågan om beskattningen av styrelsearvoden m.m. som uppbärs av person, som inte är bosatt i Sverige, har dock brutits ut och behandlas i avsnitt 3.9.

3.2 Direktiven

I tilläggsdirektiven till skatteavräkningssakkunniga anförde departementschefen följande:

Även i denna del¹ syftar promemorieförslaget till att bättre anpassa de interna skattskyldighetsreglerna till dubbelbeskattningsavtalens bestämmelser. I princip innebär avtalen att en i det andra landet bosatt person som utför arbete i Sverige under en vistelse som varar mindre än ett halvår kan beskattas här om ersättningen antingen betalas av en arbetsgivare som har hemvist i Sverige eller som omkostnad belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har här i landet. Enligt nuvarande interna regler fordras - förutom att arbetet skall ha utförts i Sverige - att ersättningen har "uppburits härifrån". Innebörden av detta villkor är inte helt klar. Det är möjligt att bestämmelsen förhindrar beskattning i vissa fall där beskattningsrätt föreligger enligt avtalen.

I promemorian föreslås nya regler som innebär att löner och liknande ersättningar alltid skall anses uppburna härifrån i vissa situationer. I huvudsak överensstämmer förslaget med motsvarande avtalsbestämmelser. En viss utvidgning föreslås dock i förhållande till avtalen. Denna utvidgning har kritiserats av ett par remissinstanser.

För egen del kan jag i princip ansluta mig till promemorieförslaget. Med hänsyn till vad som har anförts vid remissbehandlingen bör utredningen dock överväga om vissa justeringar kan vara motiverade.

3.3 Arbetsgruppens promemoria Ds B 1981:10

3.3.1 Redogörelse för gällande regler

Arbetsgruppen anför bl.a., att de svenska interna beskattningsreglerna ibland kan utgöra ett hinder för Sverige att i den omfattning som förutsatts i dubbelbeskattningsavtalen beskatta i Sverige ej bosatta fysiska personer, som under kortare tid varit verksamma här i landet.

¹I direktiven togs också frågan om behandlingen av utländska entreprenadföretag upp. Förslag beträffande dessa framlades i prop. 1986/87:30.

Arbetsgruppen konstaterar, att löner som på grund av anställning i enskild tjänst utgår till någon, som inte är bosatt i Sverige, beskattas här endast under förutsättning att lönen har förvärvats genom verksamhet i Sverige och har uppburits härifrån.

Beträffande uttrycket "uppburits härifrån" uttalar arbetsgruppen att det inte definierats i förarbetena och fortsätter:

Det finns inte heller några vägledande avgöranden på området. Uttryckets exakta innebörd är därför oklar. Om en avlöning betalas från utlandet, torde den i regel inte kunna anses uppburen härifrån. Läget kan emellertid vara det att avlöningen visserligen betalas från utlandet men som omkostnad belastar en fastighet i Sverige eller en rörelse som har bedrivits här. Lönen kan då anses härröra från en i Sverige befintlig inkomstkälla. Det är möjligt men inte säkert att lönen i sådana fall kan anses uppburen härifrån.

Arbetsgruppen går därefter in på hur skattskyldigheten för löner är avgränsad i dubbelbeskattningsavtalen och anför:

Enligt OECD:s modellavtal (artikel 15) är huvudregeln att löner och liknande ersättningar på grund av anställning i enskild tjänst beskattas endast i mottagarens hemviststat. Om arbetet utförs i den andra staten, får dock ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där. Från denna regel gäller dock i sin tur några viktiga undantag. Även om arbetet har utförts i denna andra stat (källstaten), skall inkomsten beskattas i hemviststaten om

a) mottagaren vistas i källstaten under en tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under ifrågavarande beskattningsår,

b) ersättningen betalas av eller på uppdrag av en arbetsgivare, som inte har hemvist i källstaten, samt

c) ersättningen inte som omkostnad belastar ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som arbetsgivaren har i källstaten.

Det bör särskilt observeras att beskattning får ske i källstaten så snart arbetet utförts där och antingen har belastat ett där beläget fast driftställe eller har betalats av en där bosatt arbetsgivare.

De svenska dubbelbeskattningsavtalen följer i allmänhet även på detta område modellavtalets bestämmelser. Sverige synes också i regel kunna utnyttja den beskattningsrätt som avtalen ger. I vissa fall är det dock tveksamt om så kan ske. Om t.ex. en utomlands bosatt person under kortare tid är sysselsatt vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige och får lönen från hemlandet, kan beskattning ske bara om lönen kan anses "uppburen härifrån".

3.3.2 Arbetsgruppens förslag

Såsom framgått av ovanstående anser arbetsgruppen att det råder osäkerhet om vad uttrycket "uppburits härifrån" innebär. Möjligen hindrar detta villkor beskattning i Sverige i t.ex. det fall som nämndes i föregående avsnitt, nämligen då en utomlands bosatt person under kortare tid är sysselsatt vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige och får lönen från hemlandet. Detta skulle således ha till följd att Sverige inte kan beskatta lönen trots att den belastar ett här beläget fast driftställe och Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalen regelmässigt har beskattningsrätt i sådana fall.

Arbetsgruppen föreslog nya regler och framhöll att det finns starka skäl att vid utformningen av reglerna ta betydande hänsyn till de principer som kommit till uttryck i dubbelbeskattningsavtalen. Innebörden av de föreslagna reglerna sammanfattas enligt följande:

En fysisk person som inte är bosatt i Sverige blir alltid skattskyldig här för löner och liknande ersättningar, om arbetet har utförts här och något av följande ytterligare villkor är uppfyllt, nämligen

att ersättningen utgår på grund av en anställning eller ett uppdrag hos en fysisk person som är bosatt i Sverige eller hos en svensk juridisk person, eller

att ersättningen utgör en avdragsgill omkostnad i en rörelse som har bedrivits i Sverige eller i driften av en här belägen fastighet.

De föreslagna reglerna fick formen av en exemplifiering av uttrycket "uppburits härifrån". Det är alltså inte uteslutet att en avlöning e.d. skulle kunna anses uppburen härifrån även i fall som inte nämns i de föreslagna reglerna.

3.3.3 Remissyttrandena över Ds B 1981:10

I stort sett samtliga remissinstanser har tillstyrkt arbetsgruppens förslag eller lämnat det utan erinran. Ett par remissinstanser anser dock att en förmån skall anses uppburen härifrån även om kostnaden inte är avdragsgill och anför vidare:

Kravet på att kostnaden skall vara avdragsgill stämmer inte heller överens med artikel 15 i OECD:s modellavtal. Ordet avdragsgill bör därför utgå.

Två remissinstanser avstyrker förslaget och anför bl.a. att förslaget innebär ett klart avsteg från internationell praxis på området. Särskilt framhålls att det är av stort värde för svensk industri att utländska arbetstagare kan utföra kortvariga arbeten i Sverige utan besvärande skatteeffekter.

En annan remissinstans efterlyser en undantagsregel för utländska specialister och forskare.

3.4 Gällande rätt

3.4.1 Historik

I 53 § 1 mom. a KL finns sålunda bestämmelser som reglerar i vilken omfattning i Sverige ej bosatt fysisk person är skattskyldig här. Lagtexten har följande lydelse i nu aktuellt hänseende:

Skyldighet att erlagga 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 ej varit här i riket bosatt:

=: =: =:

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan¹ anställning eller annat¹ uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket;

Bestämmelserna i 72 och 73 §§ KL reglerar regeringens befogenhet att ingå dubbelbeskattningsavtal och därmed sammanhängande frågor. En bestämmelse - med visst undantag varom nu inte är fråga - motsvarande 53 § 1 mom. a KL finns i 6 § 1 mom. a SIL.

Ovan citerade stadgande fick sin nuvarande utformning på grund av förslag i prop. 1966:127. Bestämmelsen infördes dock i sak redan 1928. I det betänkande som 1921 års kommunal-skattekommitté avgav 1924 (SOU 1924:53) fanns inte något förslag till regler i ämnet. I propositionen (1927:102) med förslag till lag om kommunalskattelag föreskrevs (s. 27) att i Sverige icke bosatt person var skattskyldig bl.a. "för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst".

¹Annan i motsats till anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun.

I propositionen (prop. 1927:102 s. 255, 258 f och bil. 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 här i riket. Det skulle leda till att utomlands bosatt person, som på grund av sin tjänst utövade någon verksamhet i Sverige och för detta arbete fick lön från utlandet, skulle bli skattskyldig här för sådan lön. Som exempel nämns utländsk tjänsteman eller utländsk handelsresande. För att utesluta möjligheten av en sådan beskattning uppställdes kravet att inkomsten inte bara skall ha förvärvats genom verksamhet här i riket utan också ha uppburits härifrån. Propositionen bifölls inte av riksdagen.

I den därefter följande propositionen 1928:213 är bestämmelsen, varom nu är fråga, oförändrad i förhållande till 1927 års förslag. Någon kommentar till bestämmelsen gjordes inte.

Någon närmare förklaring av innebörden av uttrycket "härifrån uppburen" finns sålunda inte i förarbetena till 1928 års kommunalskattelag.

Efter förslag av dubbelbeskattningssakkunniga (SOU 1962:59) infördes (prop. 1966:127) bestämmelsen om att en i Sverige icke bosatt person som uppbär lön från svenska staten eller svensk kommun alltid är skattskyldig här för sådan inkomst. I det sammanhanget fick den nu aktuella bestämmelsen sin i dag gällande lydelse. Ändringen av ordalydelsen var endast redaktionell. Något uttalande om innebörden av uttrycket "uppburits härifrån" finns inte heller i dessa förarbeten.

3.4.2 Litteratur och rättsfall

Varken i skattelitteraturen eller i rättspraxis finns något vägledande uttalande eller avgörande på området. I Grosskopf-Edvardssons handbok "Inkomst- och förmögenhetsbeskattning" del 1 (5:e uppl. 1986 s.76) finns ett uttalande som något berör problemet. Där sägs att "Lönen torde anses ha uppburits härifrån även om den formellt utbetalats utomlands, men belastat ett fast driftställe i Sverige". Såsom nämnts ovan anser arbetsgruppen att det är möjligt men inte säkert att lönen i sådana fall kan anses uppburen härifrån (se avsnitt 3.3.1).

Ett rättsfall som nämnts i sammanhanget är RÅ 1967 not Fi 574, som handlar om en skådespelerska som 1957 anställdes vid ett svenskt filmbolag och som under beskattningsåret 1958 gift sig med en brittisk medborgare och utflyttat till Storbritannien den 1 juni 1958. Skådespelerskan upptog inte i deklarationen den på tiden efter den 1 juni belöpande lönen. Regeringsrätten fastställde PN:s och KR:s beslut att beskatta även denna lön och uttalade därvid att ifrågavarande belopp, som hon uppburit på grund av engagemang som elev och skådespelerska hos bolaget, måste anses utgöra inkomst av tjänst, förvärvad genom verksamhet här i riket, oavsett att hon inte varit inkallad till tjänstgöring under den del av beskattningsåret, då hon ansetts vara bosatt utomlands.

Rättsfallet behandlar frågan om verksamhet här i riket och berör som synes inte tolkningen av uttrycket "uppburits härifrån", eftersom lönen uppenbarligen uppburits från Sverige.

3.5 OECD:s regel

I avsnitt 3.3.1 berördes genom citat ur departementspromemorian Ds B 1981:10 översiktligt hur artikel 15 om enskild

tjänst är utformad i OECD:s modellavtal av år 1977. Modellavtalet tillhandahåller som bekant ett regelsystem för att lösa de vanligaste problemen på dubbelbeskattningsens område. Till varje regel eller artikel i avtalet finns en detaljerad kommentar som är avsedd att ge ledning för tolkningen av bestämmelserna.¹

Artikel 15 har i svensk översättning följande lydelse:

Artikel 15
ENSKILD TJÄNST

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18 och 19² föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i den andra avtalsslutande staten endast i den förstnämnda staten, om:

a) mottagaren vistas i den andra staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under beskattningsåret i fråga, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten.

3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får ersättning för arbete, som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik eller på båt som går i trafik på inre farvatten, beskattas i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

¹En kort presentation av OECD:s modellavtal finns i utredningens betänkande (Ds B 1982:5) Avräkning av utländsk skatt.

²Artiklarna 16, 18 och 19 handlar om beskattningen av styrelsearvoden, pensioner resp. ersättning på grund av arbete i offentlig tjänst.

Punkt 1 innehåller den allmänna regeln beträffande beskattning av inkomst på grund av anställning (annan än pension), nämligen att sådan inkomst beskattas i den avtalsslutande stat där den skattskyldige har hemvist, såvida inte arbetet utförts i den andra avtalsslutande staten. Detta innebär att en person, som har hemvist i en avtalsslutande stat och som på grund av anställning uppbär ersättning från källa i den andra staten, inte kan beskattas i denna andra stat endast på grund av att hans arbetsresultat utnyttjas i denna andra stat. Undantag från denna regel gäller styrelsearvode (artikel 16), pension (artikel 18) samt ersättning och pension på grund av offentlig tjänst (artikel 19).

Punkt 2 innehåller ett allmänt undantag från regeln i punkt 1. Undantaget gäller kortvarig anställning utomlands och har tillkommit för att underlätta den internationella rörligheten för montörer och installatörer m.fl. (qualified personnel). Som regeln har utformats omfattar den dock en vidare krets, eftersom några kvalifikationskrav inte uppställts. Det är endast tre allmänna villkor som föreskrivs för att ersättningen skall vara undantagen från beskattning.

Det första villkoret är att vistelsen i den andra staten inte får överstiga 183 dagar under beskattningsåret i fråga. För att undvika svårigheter i de fall beskattningsåren i de avtalsslutande länderna inte sammanfaller föreslås i kommentaren att i stället ett annat uttryck används t.ex. "beskattningsåret i den andra staten" eller "kalenderåret".

Det andra villkoret är att den arbetsgivare som betalar ersättningen inte får ha hemvist i den stat, där arbetet utförs. Det tredje villkoret slutligen är att ersättningen

inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten.

3.6 Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

3.6.1 Inledning

Bilaterala dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska staterna beträffande inkomst och förmögenhet har funnits ända sedan 1930-talet. De senaste bilaterala svenska dubbelbeskattningsavtalen med de övriga nordiska staterna beträffande inkomst och förmögenhet ingicks, med Island år 1964, med Norge år 1971 och med Danmark och Finland år 1973. Samtliga dessa avtal utom det med Island, var baserade på det modellavtal som OECD rekommenderade år 1963 för bilaterala dubbelbeskattningsavtal.

Redan på 1960-talet diskuterades frågan om ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Nordiska rådet hemställde år 1964 att regeringarna skulle undersöka möjligheterna att ingå ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal i huvudsaklig överensstämmelse med OECD:s modellavtal. Även inom den europeiska frihandelssammanslutningen (EFTA) behandlades frågan och en arbetsgrupp tillsattes år 1964 med uppgift att undersöka möjligheterna att ingå ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal mellan EFTA-staterna. Arbetsgruppen framlade år 1969 en rapport där man uttalade att ett multilateralt avtal visserligen var tekniskt möjligt, men att det inte gått att uppnå tillräcklig enhetlighet i beskattningsreglerna för att man skulle lyckas finna en tillfredsställande ordning för att lösa tvister som kunde uppkomma vid tolkningen och tillämpningen av avtalet.

Frågan om ett multilateralt nordiskt avtal hade skjutits på framtiden i avvaktan på arbetsresultatet inom EFTA. Efter det

att EFTA-rapporten framlagts togs tanken på ett sådant nordiskt avtal åter upp. År 1971 färdigställdes ett multilateralt nordiskt handräckningsavtal och 1972 beslöts att man skulle försöka utarbeta ett multilateralt nordiskt avtal på inkomst- och förmögenhetsbeskattningsens område. Som underlag för arbetet användes ett utkast huvudsakligen baserat på OECD:s modellavtal från år 1963. Utkastet innehöll också en rad bestämmelser som hämtats från existerande bilaterala avtal mellan de nordiska staterna. Även det multilaterala avtal som hade utarbetats inom EFTA användes. Det multilaterala avtalsutkastet omformulerades sedan OECD år 1977 presenterat ett nytt bilateralt modellavtal. Förhandlingarna om det multilaterala avtalet avslutades i juni 1980. Avtalet undertecknades i mars 1983 och ersatte de bilaterala dubbelbeskattningsavtalen.

Artikel 15 om enskild tjänst i 1983 års avtal följer de huvudprinciper, som gäller enligt OECD:s modellavtal. Vad gäller den s.k. 183-dagarsregeln har dock begränsningen av vistelsen i arbetsstaten gjorts hänförlig till kalenderåret i stället för beskattningsåret.

Redan vid undertecknandet av 1983 års avtal hade flera av de avtalsslutande staterna låtit förstå att man önskade få avtalet ändrat på flera punkter. Förhandlingar om sådana ändringar påbörjades samma år och avslutades i Helsingfors i november 1986. Man hade under förhandlingarna kommit fram till att avtalet skulle ersättas med ett nytt. Ett sådant undertecknades den 18 februari 1987 och har för svensk del blivit gällande genom lagen (1987:384) om dubbelbeskattningsavtal mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige. Det nya avtalet tillämpas i de flesta fall på inkomster, som förvärvas fr.o.m. den 1 januari 1988 och därefter.

3.6.2 1987 års avtal

I 1987 års avtal har det bl.a. gjorts ändringar av och tilllägg till reglerna i artikel 15 om beskattning av enskild tjänst. Artikeln har följande lydelse:

Artikel 15

Enskild tjänst

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18, 19, 20 och 21¹ föranleder annat, beskattas lön, arvode och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i annan avtalslutande stat. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i annan avtalsslutande stat, endast i den förstnämnda staten, om:

a) mottagaren vistas i denna andra stat under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månaders period, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i denna andra stat eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i denna andra stat.

3. Bestämmelserna i punkt 2 tillämpas inte i fall då

a) fråga är om uthyrning av arbetskraft, eller

b) ersättningen är undantagen från beskattning i den förstnämnda staten.

4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel beskattas inkomst av arbete som utförs ombord på

a) danskt, finskt, isländskt, norskt eller svenskt skepp endast i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har; vid tillämpningen av denna bestämmelse likställs utländskt skepp, som befraktas på så kallad bareboat basis av ett företag i en avtalsslutande stat, med danskt, finskt, isländskt, norskt respektive svenskt skepp;

¹Artiklarna 16, 18, 19, 20 och 21 handlar om beskattningen av styrelsearvoden, pensioner m.m., ersättning från offentlig tjänst, studerande resp. verksamhet i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster.

b) luftfartyg i internationell trafik endast i den avtalsslutande stat där den som förvärvar arbetsinkomsten har hemvist;

c) fiske-, sälfångst- eller valfångstfartyg endast i den avtalsslutande stat där den som förvärvar arbetsinkomsten har hemvist, även då inkomsten för arbetet utgår i form av viss lott eller andel av vinsten av fiske-, sälfångst- eller valfångstverksamheten.

Såsom framgår gäller liksom tidigare i 1983 års avtal och som i OECD:s modellavtal att inkomst av enskild tjänst i regel får beskattas i den stat, där arbetet utförts (punkt 1), samt att undantag från denna regel görs vid visst korttidsarbete enligt den s.k. 183-dagarsregeln (punkt 2). Denna regel har dock ändrats något i förhållande till OECD-regeln. För det första har vistelsetiden om högst 183 dagar nu relaterats till en tolv månadersperiod (i stället för som i OECD:s modellavtal till beskattningsår). För det andra har 183-dagarsregeln inskränkts genom de undantag som tas upp i punkt 3. 183-dagarsregeln avses inte - som framgår av avtalstexten - gälla i det fall då fråga är om uthyrning av arbetskraft och inte heller då ersättningen är undantagen från beskattning i hemviststaten. I dessa fall gäller alltså att inkomsten får beskattas i arbetsstaten.

Punkt 4 rör frågor som inte är aktuella i nuvarande sammanhang.

I protokollet till 1987 års avtal har liksom tidigare i protokollet till 1983 års avtal tagits in en rad särbestämmelser bl.a. om s.k. "gränsgångare".

Av stor betydelse för innebörden av bestämmelserna om beskattningen av inkomst av enskild tjänst är de ändringar som gjorts i artikel 25 om undanröjande av dubbelbeskattning. Ändringarna innebär att samtliga nordiska stater kommer att

tillämpa den s.k. exemptmetoden för att undvika dubbelbeskattning av sådan inkomst. Det förhållandet att det inte råder några större skillnader mellan de nordiska staterna i fråga om det samlade skatte- och avgiftsuttaget har bidragit till denna lösning. I detta sammanhang bör också tilläggas att departementschefen ansåg det önskvärt att Sverige inte utnyttjade det s.k. progressionsförbehållet i punkt 5 d i artikel 25. Avtalet ger här Sverige rätt att i det fall en person uppburit en inkomst, som inte skall beskattas här, höja skatteuttaget på denna persons övriga inkomster. I anvisningarna för avtalets tillämpning föreskrivs emellertid - i överensstämmelse med departementschefens förslag - att någon progressionsuppräknings inte skall göras (SFS 1987:1043). Övergången till exemptmetoden utan progressionsuppräknings innebär också en väsentligt minskad arbetsbörda för skatteadministrationen.

3.7 Redogörelse för motsvarande regler i utlandet

3.7.1 Inledning

I detta avsnitt skall kortfattat redogöras för de regler på området som gäller i några utländska stater. Framställningen bygger dels på de rapporter från olika länder som presenteras i IFA:s (International Fiscal Association) sammanställning för kongressen i London 1985, dels på de av Price Waterhouse utgivna Individual Taxes, A Worldwide Summary, 1987 och publikationer i serien "Doing business in" avseende olika länder. Uppgifter har vidare i vissa fall hämtats från intern lagstiftning och officiella nationella handböcker.

I samtliga de olika ländernas regelsystem synes för beskattning av en i landet icke bosatt persons arbetsinkomst krävas att personen varit verksam i landet. I några av länderna förefaller enbart detta rekvisit tillräckligt för beskatt-

ning. I de övriga torde även krävas att ersättningen skall ha betalats ut i landet. Någon närmare förklaring av reglerna om beskattningsrätten ges inte i de angivna källorna. På grund av att dels så många olika termer används, dels att termerna delvis går in i varandra, anser sig utredningen inte kunna dra någon mer bestämd slutsats av översikten.

3.7.2 Belgien

Belgien beskattar utomlands bosatta personer enligt en särskild skattelag (impôt des non-résidents eller I.N.R.). Lagen tillämpas på inkomster som förvärvats eller uppburits i Belgien av fysiska eller juridiska personer.

Vad gäller utländska chefer och specialister som tillfälligt är bosatta och arbetar i Belgien medger de belgiska skattemyndigheterna särskilda skattelättnader, som erhålls bl.a. genom att sådana personer under vissa förutsättningar behandlas såsom icke bosatta i Belgien. Berättigade till skattelättnader är således t.ex. en utländsk chef som arbetar för en internationell grupp och som utför uppgifter, som kräver särskild sakkunskap.

3.7.3 Danmark

Fysisk person, som uppehåller sig i Danmark i mindre än sex månader är begränsat skattskyldig. För att en sådan person skall bli skattskyldig för lön krävs dels att lönen härrör från Danmark, dels att den härrör från "virksomhed" utövad i Danmark. Ersättning från företag, som inte är hemmahörande i Danmark, medför inte skattskyldighet i Danmark även om arbetet utförts där. Om lönen däremot betalas ut via ett ombud hemmahörande i Danmark, medför ersättningen skattskyldighet i landet. Begränsat skattskyldig person, som för en i Danmark hemmahörande arbetsgivare utför arbete i utlandet

eller på Grönland och som betalas av denne, blir inte skattskyldig i Danmark för denna ersättning.

För enskilda som deltar i olje- och gasutvinningsverksamhet finns särskilda skatteregler.

3.7.4 Finland

Fysisk person, som inte är bosatt i Finland, är begränsat skattskyldig och endast skyldig att erlagga skatt för inkomst som förvärvats i Finland. Sådan inkomst är bland annat löneinkomst på grund av arbete, uppdrag eller tjänst som enbart eller huvudsakligen utförts i Finland för arbets- eller uppdragsgivare med hemvist där. Skatterna för person, som är begränsat skattskyldig, fastställs i enlighet med stadgandena i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (den s.k. källskattelagen, som trädde i kraft den 1 januari 1979).

3.7.5 Frankrike

Fysisk person, som inte har sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike, är endast skattskyldig för inkomster från fransk källa. Löneinkomster anses härröra från fransk källa om arbetet utförts i Frankrike. Skatten tas ut i form av källskatt. Vidare kan en sådan fysisk person påbördas en skatt, som grundar sig på vissa yttre konstaterbara levnadsförhållanden eller på tre gånger hyresvärdet av vilket slags bostad som helst som han disponerar i Frankrike. De sistnämnda reglerna tillämpas enligt praxis inte om Frankrike har ett dubbelbeskattningsavtal med det land i vilket den skattskyldige har hemvist.

3.7.6 Nederländerna

Enligt nederländsk lagstiftning är fysisk person, som inte är bosatt i Nederländerna, endast skattskyldig för inkomster från vissa särskilt angivna källor i Nederländerna, t.ex. inkomst från affärsverksamhet via ett fast driftställe och inkomst av anställningsarbete som utförts i Nederländerna. Vad gäller anställning uppkommer skattskyldighet oavsett om han har ett nederländskt eller utländskt anställningsavtal och oavsett varifrån betalningen görs. Han beskattas inte för ersättning som hänför sig till tjänst som utförts utanför Nederländerna.

Även Nederländerna har särskilda regler för utlänningar som stationerats i Nederländerna av ett internationellt företag. Under vissa förutsättningar behandlas sådana utlänningar såsom icke bosatta i Nederländerna.

3.7.7 Norge

Utlänning, som uppehåller sig i Norge kortare tid än sex månader, blir för lön av arbete som i annans tjänst utförts i Norge skattskyldig där endast om lönen härrör från norsk källa. Så anses vara fallet när arbetsgivaren, vare sig norsk eller utländsk, är skattskyldig i Norge såsom bosatt eller hemmahörande i landet eller driver skattepliktig näringsverksamhet i Norge. Var lönen betalas ut är inte avgörande för skattskyldigheten. Person som tillfälligt vistas i Norge och som är begränsat skattskyldig medges ett s.k. standardfradrag med 15 % av bruttoarbetsinkomsten.

Vad gäller offshoreverksamheten är Norge i stor utsträckning beroende av utländska arbetare och specialister. Norge har inrättat ett särskilt skattekontor för personer, som inte är bosatta i Norge, men som är engagerade i offshoreverksamheten.

3.7.8 Storbritannien

Fysisk person, som inte är bosatt i Storbritannien, är endast skattskyldig för inkomster från brittisk källa. Huvudprincipen för skattskyldigheten för löneförmåner är att alla inkomster, som förvärvats genom arbete som helt och hållet utförts i Storbritannien för en brittisk arbetsgivare, skall beskattas i Storbritannien oavsett arbetstagarens "domicile" eller "residence" status¹.

Vid den allmänna bedömningen av skattskyldigheten tas hänsyn till följande faktorer: 1) arbetsgivarens "country of residence", 2) den anställdes "domicile" status, 3) den anställdes "residence" status, 4) den plats, där arbetet utförs och i vissa fall, 5) den tid den anställda vistas utanför Storbritannien för arbetets räkning.

Storbritannien har särskilda skatteregler för utländska anställda, som arbetar i landet för ett utländskt företag. För personal med vissa arbetsuppgifter på Nordsjön finns särskilda skatteprivilegier.

3.7.9 Västtyskland

Enligt västtysk skattelagstiftning beskattas fysisk person, som inte är bosatt i Tyskland, endast för inkomst från vissa

¹I Storbritannien förekommer vid sidan av begreppet "residence" begreppet "domicile". En persons domicile-status etableras vid födseln och personen i fråga behåller sitt "domicile of origin" tills det tydligt kan visas att han flyttat till annat land och har för avsikt att för all framtid bo där. Residence-begreppet är baserat på faktiska förhållanden och innebär t.ex. att en person som tillbringar 183 dagar under ett beskattningsår i Storbritannien blir "resident" där. Utlänningar som är bosatta i Storbritannien är normalt "resident" där men inte "domiciled". En engelsman är normalt både "resident" och "domiciled".

tyska källor. Vad gäller inkomst till anställd yrkesutövare sker beskattning, om ersättningen betalas från tyska allmänna medel eller arbetet utförts i landet eller nyttan av arbetet åtminstone tillförts landet.

Skattelättnader ges även i Västtyskland till vissa utländska kvalificerade befattningshavare som arbetar i Tyskland.

3.7.10 USA

Enligt amerikansk lagstiftning anses i allmänhet alla inkomster som härrör från personligt arbete utfört i USA ha amerikansk källa, oavsett arbetsgivarens hemvist, var avtalet ingicks och varifrån betalningen skett. Ersättningen anses emellertid härröra från utländsk källa, om ersättningen uppbärs av en utomlands bosatt person som tillfälligt vistas i USA under en period av högst 90 dagar under beskattningsåret, och ersättningen inte överstiger 3000 US dollar samt om arbetet utförs för en utländsk arbetsgivare eller annan uppdragsgivare som inte är engagerad i någon amerikansk affärsverksamhet (eller i en utländsk filial till en amerikansk firma).

3.8 Överväganden och förslag

Av redovisningen i föregående avsnitt (3.7) framgår att såsom en allmän princip beskattas inkomst av tjänst i det land, där arbetet utförs, när inkomsten av arbetet har en anknytning till landet. Denna grundtanke har också kommit till uttryck i OECD:s modellavtal. Översikten har visat att de flesta länderna har en lösning, som nära anknyter till OECD:s regel. De problem som vidlåder de svenska reglerna på området synes inte heller ha lösts i skattelagstiftningen i andra länder.

De utländska regelsystemen på området ger således inte någon egentlig vägledning.

Som nämnts tidigare har nu aktuellt stadgande i 53 § 1 mom. a KL funnits med sedan KL:s tillkomst om än med vissa ändringar år 1966. Det har gjorts gällande att stadgandet kan utgöra hinder för Sverige att i den omfattning som förutsatts i dubbelbeskattningsavtalen beskatta i Sverige ej bosatta fysiska personer, som under kortare tid varit verksamma här i riket. Det råder osäkerhet om hur uttrycket "uppburits härifrån" skall tolkas. Något uttalande om innebörden av detta uttryck finns inte i förarbetena. Praxis ger inte heller någon vägledning.

Den arbetsgrupp, som utarbetade departementspromemorian, uttalade att en avlöning som betalas från utlandet i regel inte torde kunna anses uppburen härifrån. Men hur skulle det bedömas om avlöningen visserligen betalas från utlandet men som omkostnad belastar en fastighet i Sverige eller en rörelse som har bedrivits här?

Arbetsgruppen ansåg att lönen då kunde anses härröra från en i Sverige befintlig inkomstkälla, och att det var möjligt men inte säkert att lönen i sådana fall kunde anses uppburen härifrån. Enligt dubbelbeskattningsavtalen hade Sverige regelmässigt beskattningsrätt i dessa fall. Eftersom lönen inte kunde beskattas enligt intern svensk lagstiftning kunde detta resultera i att Sverige inte kunde utnyttja sin beskattningsrätt i enlighet med avtalen.

Arbetsgruppens förslag till ändring av de interna beskattningsreglerna skulle ha inneburit en viss anpassning till dubbelbeskattningsavtalens regler. De i departementspromemorian föreslagna nya reglerna innebär, att fysisk person som

inte är bosatt i Sverige alltid skulle bli skattskyldig här för löner och liknande ersättningar, om arbetet hade utförts här och något av följande ytterligare villkor var uppfyllt. Ersättningen skulle antingen ha utgått på grund av en anställning eller ett uppdrag hos en fysisk person som var bosatt i Sverige eller hos en svensk juridisk person, eller utgöra en avdragsgill omkostnad i en rörelse, som hade bedrivits i Sverige, eller i driften av en här belägen fastighet.

En majoritet av remissinstanserna tillstyrkte eller lämnade arbetsgruppens förslag utan erinran. Invändningar mot förslaget framfördes bl.a. av riksskatteverket och allmänna ombudet, som ansåg att en förmån skulle anses uppbyggen härifrån även om kostnaden inte var avdragsgill. Eftersom något krav på att kostnaden skulle vara avdragsgill inte finns i motsvarande regel i OECD:s modellavtal, ansåg dessa båda remissinstanser att ordet avdragsgill skulle utgå. Ett par remissinstanser avstyrkte förslaget och anförde bl.a. att detta skulle innebära ett klart avsteg från internationell praxis.

Vid övervägandena inom utredningen har utredningen funnit, att man bättre än med arbetsgruppens förslag skulle nå en internationell anpassning, om man vid ändring av skattskyldighetsreglerna i KL och SIL utgick från reglerna i artikel 15 om enskild tjänst i OECD:s modellavtal. Detta är särskilt viktigt, därför att det nordiska dubbelbeskattningsavtalet har utgått från dessa OECD-regler.

Ett ytterligare skäl till att utgå från OECD:s modellavtal är, att man vid tolkningen av bestämmelserna kan få ledning

av kommentaren till detta. Som nämnts innehåller modellavtalet en detaljerad kommentar till de olika artiklarna i avtalet. Det är vidare värdefullt att utvecklingen på området inom OECD och inom rättspraxis från andra länder, vilka också har anammat OECD-regeln i sina avtal, skulle kunna ge viss ledning för svensk del.

Utredningen föreslår därför, att bestämmelserna i 53 § 1 mom. a KL angående beskattning av utomlands bosatta fysiska personers inkomster vid verksamhet här i riket utformas så att de till sitt innehåll överensstämmer med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. I stället för att som i punkt 2 a i modellavtalet begränsa 183-dagarsperioden till ett visst beskattningsår föreslår dock utredningen att begränsningen skall gälla 183 dagar under en tolv månadersperiod i likhet med vad som skett i 1987 års nordiska avtal.

I det sistnämnda avtalet har därjämte två undantag gjorts från 183-dagars-regelns tillämplighet, nämligen dels det fall då fråga är om uthyrning av arbetskraft och dels det fall då arbetsersättningen är undantagen från beskattning i hemviststaten. Dessa undantag bör också införas i de interna svenska reglerna. Tilläggas kan att OECD:s skattekommitté har behandlat frågan om uthyrning av arbetskraft och därvid funnit det lämpligt att rekommendera medlemsstaterna följande. Då nya dubbelbeskattningsavtal ingås eller då redan existerande avtal ändras bör beskattningen i fall av uthyrning av arbetskraft regleras på så sätt att arbetsstaten får beskattningsrätten (se vidare Trends in International Taxation, OECD Paris 1985).

3.9 Beskattning av styrelsearvoden m.m. som uppbärs av person som är bosatt utomlands

3.9.1 Gällande rätt

När det gäller styrelsearvoden, som utbetalas från svenska företag till person som ej är bosatt i Sverige, råder ingen tvekan om att inkomsten uppburits härifrån. Däremot har det varit svårare att avgöra om ersättningen "förvärvats genom verksamhet här i riket". I praxis (RÅ 1944 ref 55 samt not 958 och 960) har beskattning ansetts kunna ske endast i de fall ledamoten faktiskt närvarit vid styrelsesammanträde i Sverige. Har ledamoten inte kommit hit utan endast haft telefonkontakt med styrelsen i övrigt har verksamheten inte ansetts utövad här och ledamoten har därmed inte ansetts skattskyldig här för inkomsten.

Uppdrag som styrelseledamot innebär ofta förberedelse genom inläsning av promemorior, utredningar m.m. Detta arbete utförs i många fall i hemlandet före avresan till styrelsesammanträde. Även i de fall då styrelseledamoten deltagit i samtliga styrelsemöten skulle man kunna hävda - med en strikt tillämpning av lydelsen i 53 § 1 mom. a KL - att endast den del av ersättningen som avser arbete nedlagt vid själva styrelsesammanträdena är skattepliktig här, medan den del som avser förberedelsearbete, som utförts utanför Sveriges gränser, skulle vara undantagen från beskattning här. En sådan fördelning är knappast genomförbar i praktiken. Man har därför för de fall då ledamoten varit fysiskt närvarande vid styrelsesammanträdet, i praxis, presumerat att arbetet i sin helhet utförts vid mötet här.

Vid taxeringen i Sverige tas så stor del av styrelsearvodet till beskattning som antalet bevistade sammanträden utgör av det totala antalet sammanträden under året. Har ledamoten närvarit vid fem av totalt tio sammanträden tas hälften av arvodet till beskattning här (RÅ 1944 not 955-957, 959 och 961).

Rätten att beskatta styrelsearvoden och liknande ersättningar behandlas i regel i en särskild artikel i dubbelbeskattningsavtalen. I OECD:s modellavtal finns en sådan bestämmelse i artikel 16 som lyder:

Styrelsearvode och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av medlem i styrelse eller annat liknande organ i bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

I kommentaren till denna artikel sägs att "Eftersom det ibland kan vara svårt att fastställa var arbetet har utförts anses arbetet enligt bestämmelsen ha utförts i bolagets hemviststat".

OECD rekommenderar således att källstaten tilldelas beskattningsrätten till styrelsearvoden. Beskattning får därför enligt modellavtalet alltid ske i bolagets hemviststat. Till skillnad mot vad som gäller i fråga om t.ex. inkomst av enskild tjänst har källstaten erhållit beskattningsrätten oavsett var verksamheten utövats.

3.9.2 Överväganden och förslag

Bestämmelserna i 53 § 1 mom. a KL har, som ovan nämnts, i praxis tolkats så att den som är bosatt utomlands kan beskattas endast för sådana styrelsearvoden som utgjort ersättning för faktiskt beviljade styrelsesammanträden i Sverige.

I nyare svenska dubbelbeskattningsavtal behandlas styrelsearvoden i en särskild artikel i enlighet med artikel 16 i OECD:s modellavtal. Trots att fördelningen av beskattningsrätten enligt denna artikel bygger på presumtionen att arbetet, för vilket styrelsearvodet utgör ersättning, utförts i det utbetalande bolagets hemviststat så kan alltså Sverige som källstat inte alltid utnyttja denna beskattningsrätt på

grund av tolkningen av bestämmelserna i 53 § 1 mom. a KL. Eftersom avtalens bestämmelser inte skärper tillämpningen av de interna reglerna, kan bestämmelserna resultera i att styrelsearvode som utbetalas från Sverige till ledamot som är bosatt i annan avtalsslutande stat kan bli antingen obeskattat i båda staterna eller beskattat i sin helhet i hemviststaten, trots att denna stat avstått primär beskattningsrätt till Sverige. Avgörande för beskattningsresultatet blir dels om ledamoten närvarit vid sammanträdet och dels om hemviststaten använder exempt- eller kreditmetoden för att undvika dubbelbeskattning.

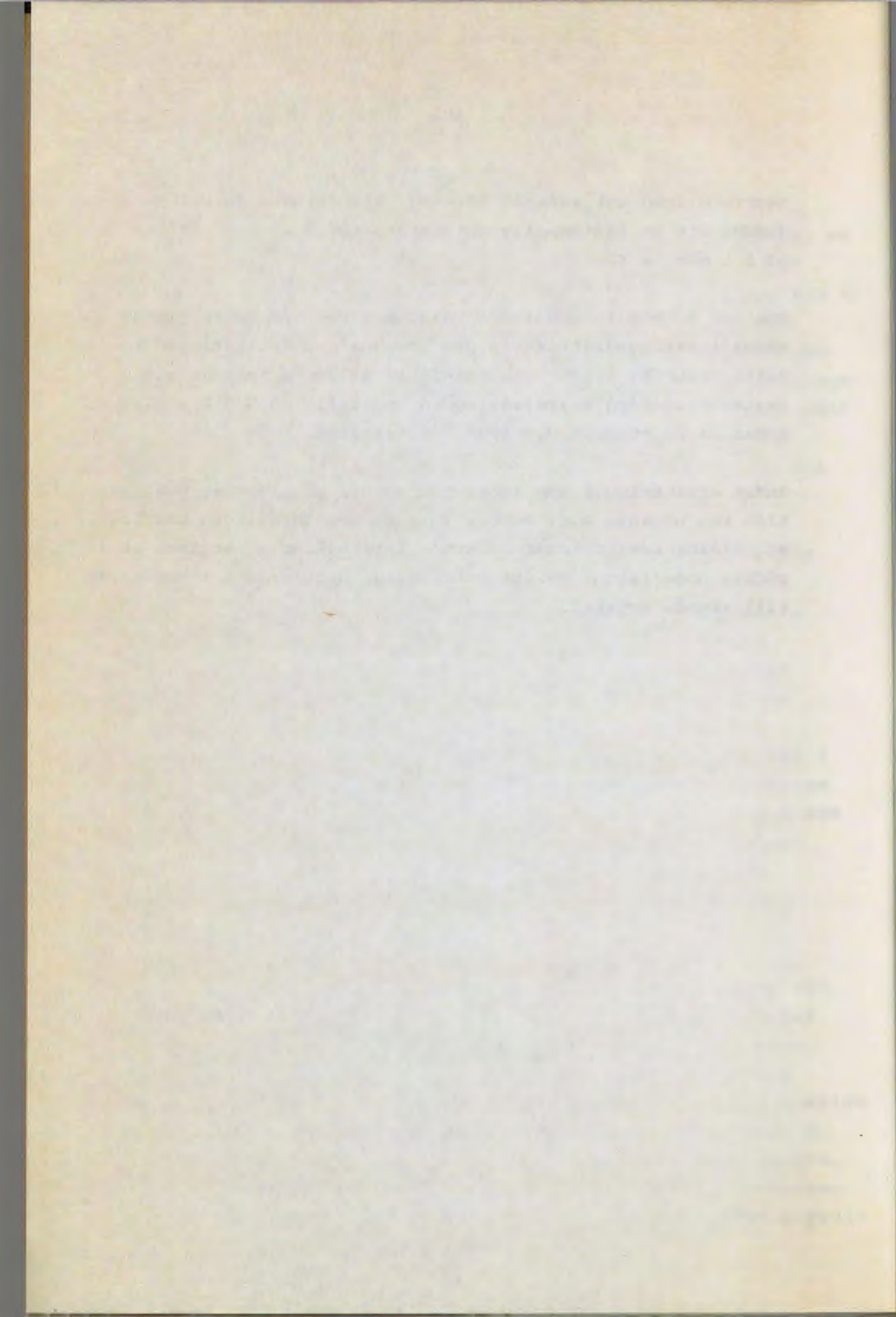
Av det ovan anförda framgår att de nuvarande reglerna för beskattning av styrelsearvoden - så som de utvecklats i praxis - inte är tillfredsställande. Enligt utredningens mening bör KL:s och SIL:s regler anpassas till OECD:s modellavtal så att Sverige kan utnyttja sin rätt enligt dubbelbeskattningsavtal att beskatta sådana arvoden som utbetalas härifrån till person bosatt i utlandet. Med nuvarande tillämpning av reglerna krävs dessutom att det i varje enskilt fall utreds om ledamoten närvarit vid mötena eller inte. Att i KL och SIL ta in en regel som ger Sverige som källstat en generell beskattningsrätt till styrelsearvoden som betalas ut härifrån ger ett mera rättvist beskattningsresultat och blir enklare från tillämpningssynpunkt.

En sådan beskattningsrätt överensstämmer med principen att beskatta den som inte är bosatt här för inkomster som har särskild anknytning hit. Styrelsearvode från ett svenskt företag med säte här får anses ha sådan anknytning till Sverige. Normalt torde också kunna sägas att det är i Sverige styrelsen utövar verksamheten vare sig ledamoten deltar i sammanträdet eller inte. Avgörande bör således inte längre vara var ledamoten fysiskt befinner sig när styrelsesammanträdet äger rum utan endast det faktum att han uppbär styrel-

searvode från ett svenskt företag. Utredningen föreslår därför att en bestämmelse motsvarande OECD:s regel införs i 53 § 1 mom. a KL.

Den som är bosatt utomlands taxeras i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet. Den kommunala utdebiteringen i detta distrikt är för närvarande 10 %. Detta innebär att skatteuttaget på styrelsearvoden upp till 100 000 kr. blir högst ca 18 procent vid 1989 års taxering.

Andra ersättningar som ledamoten uppbär på grund av sin funktion som konsult m.m. berörs inte av den föreslagna ändringen. Sådana ersättningar omfattas inte heller av artikel 16 i OECD:s modellavtal enligt uttryckligt uttalande i kommentaren till nämnda artikel.



4 ÖVRIGA FRÅGOR

4.1 Inledning

I detta avsnitt tar utredningen upp frågan om innebörden av begreppet "utländska bolag" till förnyat övervägande (4.2). Vidare behandlas några från de ursprungliga resp. tilläggsdirektiven kvarstående frågor. Dessa frågor rör a) det särskilda avräkningsproblem, som uppkommer för bankerna vid beskattning av ränta från utlandet (4.3) och b) beskattningen av fastigheter i utlandet (4.4).

4.2 Begreppen utländska bolag och likställda subjekt. Förnyat övervägande

I det tidigare av skatteavräkningssakkunniga avlämnade betänkandet (Ds Fi 1984:25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m.m. behandlade (s. 43 o. ff) utredningen även frågan om innebörden av begreppen utländska bolag och likställda subjekt i den svenska skattelagstiftningen. Utredningen framhöll att en tolkning av dessa begrepp var av intresse inte minst för frågan om samverkan, joint venture, mellan svenska företag och företag i utlandet.

Utgångspunkten för utredningens överväganden var reglerna i KL och SIL om skattskyldighet för utländska bolag och likställda subjekt. Efter en redogörelse för innehållet i de aktuella bestämmelserna (53, 54 och 67 §§ KL samt 6, 7 §§ och 16 § 2 mom. SIL) redovisade utredningen utförligt förarbeten och motiv för dessa bestämmelser. Innebörden av begreppet "utländska bolag" är enligt utredningen sammanfattningsvis följande:

Under begreppet faller endast juridiska personer. Frågan om rättssubjektiviteten skall bedömas enligt hemlandets civilrättsliga regler. Som hemland skall anses det land där bolaget registrerats för vinnande av rättssubjektivitet eller enligt vars rätt det eljest bildats. Om dessa kriterier ej utpekar ett visst land får frågan avgöras med ledning av var styrelsen har sitt säte eller - om styrelse saknas - var den huvudsakliga verksamheten bedrivs. Rörelse som bedrivs genom utländsk juridisk person - till skillnad mot bolagsbildning som inte är sådan person - kan sålunda aldrig beskattas som direktägd rörelse.

Något förslag om att i skatteförfattningarna införa en legaldefinition på begreppet "utländska bolag" lade emellertid utredningen inte fram.

Endast ett par remissinstanser har uttalat sig om utredningens tolkning av begreppet "utländska bolag". Riksskatteverket (RSV) anför härom bl.a.:

RSV vill särskilt påpeka att behandlingen av utländska handelsbolag med svenska delägare i rättstillämpningen varit mycket oklar och är för närvarande föremål för processer. Utredningens slutsats att rörelse som bedrivs genom utländsk juridisk person aldrig kan beskattas som direktägd rörelse är naturligtvis riktig. RSV ställer sig dock tveksam till påståendet att frågan om rättssubjektivitet skall bedömas enligt det främmande landets civilrättsliga regler (jfr bl.a. Nils Mattssons artikel i Svensk skattetidning 1973 s. 215 ff).

Allmänna ombudet (AO) delar utredningens uppfattning om att under begreppet "utländska bolag" endast faller juridiska personer och att frågan om rättssubjektivitet skall bedömas enligt hemlandets civilrättsliga regler. Enligt AO bör även emellanåt som villkor uppställas att bolaget är ett skatteobjekt i det andra landet. AO efterlyser förslag om förtydliganden alternativt ändringar i lagtexten, som överensstämmer med den tolkning av rättsläget som de sakkunniga gjort.

Under det fortsatta utredningsarbetet har utredningen funnit anledning att på nytt överväga frågan om en definition av

begreppet "utländska bolag" bör införas i skatteförfattningarna. Det har från olika håll gjorts gällande att en sådan definition skulle främja en enhetlig rättstillämpning av skattskyldighetsreglerna. Det har även framhållits att frånvaron av en definition utgör ett betydande hinder i affärsförbindelserna med utlandet, eftersom de skattemässiga konsekvenserna av verksamhet i form av bolag i utlandet i nuläget inte alltid klart kan överblickas. Utredningen har samma uppfattning. Innan utredningen anger hur en legaldefinition skulle kunna utformas, skall här nämnas de författningsmässiga ändringar i skattskyldighetsreglerna som vidtagits efter det att utredningen behandlade frågan om begreppet "utländska bolag" i betänkandet (Ds Fi 1984:25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m.m.

Ändringarna har föranletts av att den kommunala beskattningen av juridiska personer har slopats fr.o.m. 1986 års taxering (jfr prop. 1984/85:70). Bestämmelserna i KL om skattskyldighet för juridiska personer (däribland utländska bolag) har sålunda upphört att gälla. Beträffande skattskyldigheten för utländska bolag hade emellertid de tidigare bestämmelserna i 53, 54 och 67 §§ KL i allt väsentligt sin motsvarighet i regler i 6 och 7 §§ samt 16 § 2 mom. SIL. Då endast vissa redaktionella ändringar har vidtagits i reglerna i SIL kvarstår dessa i sak oförändrade.

När det gäller utformningen av en legaldefinition, som täcker begreppen utländska bolag och likställda subjekt, bör följande synpunkter beaktas. Idag används omväxlande termen "utländska bolag" (6 och 7 §§ SIL samt 6 § 1 mom. c SFL) och "utländska juridiska personer" (10 a § SIL). Dessutom finns en likställighetsregel (16 § 2 mom. SIL resp. SFL), som anger att med utländskt bolag skall likställas främmande stat samt utländsk menighet, försäkringsanstalt och förening ävensom

annan här i riket icke hemmahörande juridisk person. Dessa olika uttryck för samma begrepp skapar oklarhet.

I samband med att en definition införs bör terminologin i möjligaste mån göras enhetlig i de olika författningsrummen. Enligt utredningens mening bör en definition avse termen "utländskt bolag". Med utgångspunkt i de synpunkter på innebörden av detta begrepp, som framfördes i betänkandet Ds Fi 1984:25 föreslår utredningen att definitionen i KL, SIL och SFL utformas på följande sätt:

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.

De nämnda likställighetsreglerna måste ändras med hänsyn till den föreslagna definitionen. En sådan likställighetsregel måste - med hänsyn till skattskyldighet enligt KL för utdelning - införas i KL.

Med "utländsk juridisk person" avser utredningen subjekt, som enligt lagstiftningen i den främmande stat där det är bildat kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Mot förslaget kan invändas att kravet på att det skall vara en beskattning likartad den svenska inte är tillräckligt entydigt. Avgörande för om beskattningen i utlandet är likartad den svenska bör naturligtvis inte endast vara skattesatsens höjd utan också strukturen av den utländska beskattningen. Det bör vara fråga om en direkt skatt på inkomst och skatten i fråga får inte ha karaktär av omsättningsskatt eller skatt på transaktioner. Beträffande skattesatsen bör inte uppställas kravet att denna skall vara av samma eller liknande höjd som i Sverige men fråga bör vara om en reell skatt.

Den föreslagna definitionen får betydelse för skattskyldighetsreglerna i KL och SIL. Såsom framgår av den föreslagna lagtexten är det - i det fall skattskyldighet i Sverige föreligger - subjektet som blir föremål för beskattning och inte delägarna. Men om fråga är om en utländsk juridisk person, som inte omfattas av definitionen av utländskt bolag och inte heller skall likställas med utländskt bolag, är avsikten att i stället delägarna skall beskattas här. Har en sådan utländsk juridisk person t.ex. fast driftställe i Sverige, från vilken den utländska juridiska personen bedriver rörelse, skall i sådant fall delägarna själva anses bedriva rörelse från detta fasta driftställe.

Här bör erinras om att i dubbelbeskattningsavtal regelmässigt intas en definition av vad som i avtalet skall anses som "bolag". Denna definition har i avtalet i allmänhet inte någon betydelse för fördelningen av de avtalsslutande staternas beskattningsrätt beträffande bolagsinkomst. Såväl när fråga är om fall där dubbelbeskattningsavtal föreligger som fall då sådant avtal inte finns måste därför enligt utredningens uppfattning en bedömning göras med utgångspunkt i lagstiftningen i den främmande staten. Beträffande frågan om beskattningen är reell eller inte bör dock de i dubbelbeskattningsavtalen givna bestämmelserna vara en god vägledning för bedömning av frågan i förhållande till icke-avtalsländer.

Den nya definitionen bör lämpligen placeras i anvisningarna till 38 § KL bland reglerna om utdelning från utländska bolag samt i 16 § 2 mom. SIL och SFL.

Konsekvensändringar bör göras dels i 53 § 2 mom. samt i punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL, dels i 10 a § SIL.

4.3 Avräkning av skatt på svenska bankers ränteinkomster från utlandet.

När skatteavräkningssakkunniga fick i uppdrag att göra en översyn av reglerna om avräkning av utländsk skatt (Dir. 1981:60) berörde departementschefen vissa förhållanden som ansågs vara brister i avräkningsreglerna. Han anförde därvid följande:

Ett par svenska affärsbanker har pekat på de speciella problem som kan uppkomma för banker som erhåller ränta från utlandet. Enligt intern lagstiftning i många länder, särskilt utvecklingsländer, tas källskatt ut på ränta som betalas från det egna landet till mottagare i utlandet.

Källskatten utgår i regel med en viss procent av räntans bruttobelopp. Skattesatsen uppgår ofta till 30 % eller mer. Skattesatsen reduceras i regel i dubbelbeskattningsavtal men kan även då uppgå till 10-20 %. Hos den svenska banken som uppbär räntan beskattas denna enligt nettoprincipen, dvs. avdrag medges för kostnader. Den svenska skatten blir därför i regel avsevärt lägre än den utländska bruttoskatten. Endast en mindre del av den utländska skatten kan därför avräknas, eftersom den svenska skatten på inkomsten utgör "taket" för avräkningen. Bankerna påpekar att det här är av väsentlig betydelse hur man beräknar de kostnader som är hänförliga till ränteintäkten. Rättsläget i Sverige i detta hänseende är f.n. osäkert.

Med dessa utgångspunkter har utredningen närmare studerat det särskilda problem som uppkommer för bankerna vid beskattningen av ränta från utlandet.

De sakkunniga har på ett tidigt stadium av utredningsarbetet vid sammanträden med företrädare för Svenska Bankföreningen och vissa affärsbanker informerat sig om bakgrunden till de påpekanden från bankhåll som berörts i direktiven. Därvid har utredningen framfört önskemål om att bankerna skulle tillhandahålla det material som utredningen ansåg nödvändigt som

grund för ett eventuellt förslag om en schabloniserad kostnadsberäkning.

Sedermera har Svenska Bankföreningen i skrivelse till utredningen anfört bl.a. följande:

Under kontakter som förevarit mellan utredningen och banker har framkommit stora svårigheter att få fram ett underlag för att beräkna de ifrågavarande kostnaderna. Mellan kommunala skatterätten har emellertid i en dom den 21 april 1983 fastlagt en mellan S-E-Banken och Allmänna ombuden överenskommen beräkningsgrund för ifrågavarande räntor.

Den av skattedomstolen godtagna beräkningen av refinansieringskostnader i skatteavräkningshänseende grundas på den i bankernas årsredovisningar angivna placeringsmarginalen, dvs. skillnaden mellan bruttointäktsräntor och kostnadsräntor. Kostnadsräntans procentuella andel av intäktsräntan beräknas som ett genomsnitt över en rullande sjuårsperiod och med en av bl.a. försiktighetsskäl gjord reducering med tre procentenheter ger det den refinansieringskostnad som godtas i avräkningshänseende. I det aktuella målet beräknades kostnaderna utgöra 65 procent av intäktsräntan.

Med hänsyn till att räntekostnaden räknas fram som ett genomsnitt över en rullande period kommer räntekostnaden att bli olika för olika banker och olika år. Fluktuationerna är emellertid relativt små. Det nämnda beräknings sättet har därför godtagits som en användbar schablon för att begränsa avdragsrätten. Företrädare för bankföreningens medlemsbanker samt för Post- och Kreditbanken, PKBanken, har enats om att acceptera den beräkningsgrund som fastlagts genom mellankommunala skatterättens nyss nämnda dom. Med hänsyn härtill finns från bankernas sida inte behov av ytterligare klargörande av rättsläget, såvitt avser den i utredningsdirektiven påtalade situationen.

På grund av vad som förevarit får jag härmed för utredningen anmäla att anledning numera saknas för utredningen att fullfölja de av ett par av bankföreningens medlemsbanker initierade övervägandena i fråga om beräkning av kostnader i avräkningshänseende.

De förslag som utredningen lade fram i betänkandet (Ds B 1982:5) Avräkning av utländsk skatt har i huvudsak föranlett

lagstiftning. Därigenom har den tidigare i avräkningssammanhang i praktiken gällande per country-principen kommit att ersättas av en overall-princip. Nyheten innebär i huvudsak, som nämnts ovan i avsnitt 1, att en skattskyldigs utländska inkomster och skatter behandlas sammantagna utan hänsyn till vilket land de härrör ifrån. Detta har inneburit betydligt förbättrade avräkningsmöjligheter för de skattskyldiga som har inkomster från många länder. Bland dessa skattskyldiga märks särskilt affärsbankerna.

Den osäkerhet om rättsläget som var motivet för den nu berörda delen av utredningsuppdraget får som framgår av Svenska Bankföreningens skrivelse numera anses undanröjd.

Under angivna förhållanden finner utredningen att utredningsuppdraget i denna del är förfallet.

4.4 Fastigheter i utlandet

Skatteavräkningssakkunniga fick genom tilläggsdirektiv (Dir. 1982:16) i uppdrag att se över reglerna om beskattningen i Sverige av rörelser och av fastigheter i utlandet. Såsom framgår i avsnitt 1.1 innebär uppdraget ett fortsatt övervägande av de frågor, som behandlats i departementspromemorian (Ds B 1981:10) Beskattning av verksamhet i utlandet.

I sitt andra delbetänkande (Ds Fi 1984:25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m.m. redovisade skatteavräkningssakkunniga sina förslag rörande direktägda rörelser i utlandet men tog i det sammanhanget inte upp frågor rörande beskattningen i Sverige av fastigheter i utlandet.

I de nämnda tilläggsdirektiven anförde departementschefen följande angående fastigheter i utlandet:

Som jag redan nämnt hänförs fastigheter i utlandet - liksom utomlands självständigt bedrivna rörelser - till en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget kapital. I promemorian föreslås att nuvarande regler för fastigheter i utlandet i princip skall behållas oförändrade. Även enligt min mening talar starka skäl för att behålla nuvarande ordning. Utredningen bör dock vara oförhindrad att pröva möjligheten att göra vissa generella undantag, t.ex. i fråga om fastigheter som har nära anknytning till en i Sverige bedriven näringsverksamhet.

== == ==

Med tanke på vissa redan genomförda utlandsinvesteringar föreslås i departementspromemorian att regeringen genom dispens skall kunna göra de nya reglerna för beskattning av rörelse i utlandet retroaktivt tillämpliga vid den statliga taxeringen. Vidare föreslås att regeringen skall få möjlighet att medge att underskott på en utomlands belägen fastighet i särskilda fall får utnyttjas för avdrag på i princip samma sätt som om fastigheten hade varit belägen i Sverige. De remissinstanser som ställer sig avvisande till en omedelbar lagstiftning på grundval av promemorian har i allmänhet förordat att de problem som i vissa fall uppkommer vid en utlandsetablering i stället skall lösas genom dispensregler.

Oavsett om man behåller ett system som bygger på nuvarande principer eller inför nya regler som utformas enligt de i promemorian angivna riktlinjerna finns det således anledning att särskilt överväga behovet av dispensregler som gör det möjligt att medge undantag från de generella bestämmelserna. Utredningen bör pröva frågan och då särskilt överväga hur dispensgrunderna bör preciseras och vilka hänsyn som kan behöva tas till bl.a. kommunernas beskattningsintresse.

Enligt 18 § f KL utgör intäkt av all fastighet och rörelse, som skattskyldig haft i utlandet en särskild förvärvskälla i inkomstslaget kapital. Beskattning sker enligt bestämmelserna i 38 § 2 mom., 39 § 2 mom. och punkt 4 av anvisningarna till 38 § KL. Avdrag för underskott som uppkommit på fastighet eller rörelse i utlandet får endast göras från intäkt i samma förvärvskälla (jfr 46 § 1 mom. 2 st. KL). Om avdrag för underskott inte kunnat utnyttjas under beskattningsåret får

det i stället utnyttjas under något av de följande sex beskattningsåren.

Av direktiven framgår att det är främst beträffande i rörelsen i utlandet ingående fastigheter, som behov föreligger av dispensregler, som gör det möjligt att medge undantag från de generella bestämmelserna.

Vad gäller direktägda rörelser i utlandet föreslog skatteavräkningssakkunniga att gränsdragningen mellan filial och självständigt bedriven rörelse skulle ändras på visst sätt. Vidare föreslog skatteavräkningssakkunniga en ändring i 74 § KL avseende frågan om avdragsrätt för underskott i filial i utlandet då enligt dubbelbeskattningsavtal exemptmetoden skall tillämpas i förhållande till det land där verksamheten bedrivs genom filial.¹⁾

I prop. 1985/86:131 anförde departementschefen bl.a. att utredningens förslag om ändrad gränsdragning mellan filial och självständigt bedriven rörelse skulle, om det genomfördes, kunna komma att medföra ökade kontrollproblem. Departementschefen, som inte ansåg sig kunna tillstyrka utredningens förslag, yttrade:

Liksom utredningen finner jag det angeläget att underskott vid deltagande i joint venture i utlandet i vissa fall skall få dras av i rörelse som bedrivs här. De fall som jag syftar på är verksamhet som är samhällsekonomiskt betydelsefull och där samarbetet med de andra företagen betingas av en önskan att uppnå erforderlig riskspridning eller av att projektet är av ett sådant slag att ett svenskt företag av andra skäl inte ensamt förmår att genomföra detta. Det är samtidigt viktigt att kontrollproblemen blir beaktade. En dispensregel bör därför införas.

1) För en närmare redogörelse för förslagen hänvisas till skatteavräkningssakkunnigas betänkande (Ds Fi 1984:25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m.m.

Förslaget om en dispensregel godkändes av riksdagen. Dispensregeln, som infördes som en ny punkt i anvisningarna till 29 § KL, punkt 21, innebär att regeringen får - i syfte att främja samhällsekoniskt betydelsefull verksamhet - medge att underskott i verksamhet i utlandet får dras av i rörelse som bedrivs här i riket även om de förutsättningar som annars gäller för sådan avdragsrätt inte föreligger.

I stället för att ändra 74 § KL i enlighet med skatteavräkningssakkunnigas förslag föreslog departementschefen ett generellt förbud mot avdrag för kostnader som är hänförliga till en intäkt som på grund av dubbelbeskattningsavtal är undantagen från beskattning i Sverige. Även detta förslag godkändes av riksdagen.

I den mån det uppstår ett underskott i ett svenskt företags verksamhet i utlandet och det i denna verksamhet ingår en fastighet, omfattas även den del av underskottet, som belöper på fastigheten, av dispensregeln i punkt 21 av anvisningarna till 29 § KL. Frågan får därmed anses tills vidare löst.

Bilaga

Effekter av exemt med progressionsuppräknig

I bifogad tabell visas skatteuttaget vid taxeringen till statlig inkomstskatt vid olika fördelning av en beskattningsbar inkomst på totalt 400 000 kr mellan Sverige (S) och utlandet (U). För enkelhetens skull har utlandet förutsatts ha en skattenivå som motsvarar den statliga inkomstskatten i Sverige. I utgångsläget utgör 390 000 kr beskattningsbar inkomst i Sverige och 10 000 kr beskattningsbar inkomst i utlandet. Därefter minskar inkomsten från Sverige med 20 000 krs-intervaller och inkomsten från utlandet ökar i motsvarande mån. Den statliga skatten på en beskattningsbar inkomst på 400 000 kr i Sverige utgör 129 100 kr inkomståret 1988 vilket motsvarar en genomsnittlig skattesats på 32,28%.

Vid tillämpning av vanlig avräkning blir skattebelastningen i detta exempel lika stor oavsett om inkomsten intjänas i sin helhet i Sverige eller delvis i Sverige och delvis i utlandet. Den utländska skatten kan avräknas i sin helhet. Spärrbeloppet är större än den utländska skatten.

Vid tillämpning av exemt med progressionsuppräknig sker ett progressionsbortfall genom att utlandet endast beskattar inkomsten som är intjänad där. Om procentsatsen för den genomsnittliga skattesatsen på den totala inkomsten i Sverige minskas med den genomsnittliga skattesatsen på inkomsten i utlandet så erhålls den procentsats som uttrycker progressionsbortfallet .

Antag att en person har en inkomst som fördelar sig på en beskattningsbar inkomst i Sverige på 150 000 kr och en beskattningsbar inkomst i utlandet på 250 000 kr. Den genomsnittliga skattesatsen i utlandet på

250 000 kr är 24,64 % under de givna förutsättningarna.

Progressionsbortfallet blir således 32,28 % - 24,64 % =	
7,64 % eller uttryckt i kr 7,64 % x 250 000 =	19 100
Skatten i Sverige på 150 000 kr =	48 420
Skatten i utlandet på 250 000 kr=	+61 600
Skatten totalt inklusive progressionsbortfall	129 120

Av tabellen (kolumn 9) framgår att progressionsbortfallet blir mindre när större delen av inkomsten intjänas i det ena eller andra landet och störst när cirka 40 procent av inkomsten kommer från utlandet.

Eftersom skatteuttaget procentuellt sett sjunker inom det första skiktet i skatteskalan för statlig inkomstskatt (upp till en beskattningsbar inkomst på 70 000 kr inkomståret 1988, se kolumn 4) får progressionsuppräkningsingen ingen effekt vid inkomster som är lägre än eller lika med en beräknad taxerad inkomst (summan av svensk och utländsk inkomst) på 80 000 kr. Är den svenska beskattningsbara inkomsten 50 000 kr och har den skattskyldige dessutom en inkomst på 20 000 kr från utlandet blir den för progressionsberäkningen tillämpliga skattesatsen 5,14 % på 50 000 kr medan den genomsnittliga skattesatsen på 50 000 kr utgör 5,20 %. Skatten skulle således bli 30 kr lägre än skatten på inkomsten intjänad i Sverige. Progressionsuppräkningsingen får därmed ingen effekt. Någon sänkning av skatten skall inte heller ske.

Progressionsuppräkningsingen får inte heller någon effekt i det fall inkomsten är så hög att begränsningsregeln blir tillämplig.

Av det sagda framgår att det är svårt att med någorlunda säkerhet beräkna det skattebortfall som kan bli följden av att välja exempt med progressionsuppräkningsingen i stället för vanlig avräkning som metod för att undvika dubbelbeskattning av fysiska personer och dödsbon.

Lika svårt är det att beräkna det skattebortfall som kan bli följden av att man avstår från progressionsuppräknings eftersom det i båda fallen är beroende dels av den skattskyldiges inkomstnivå och dels av hur inkomsten fördelas mellan hemlandet och utlandet. Minskas progressiviteten i skatteskalan blir betydelsen av progressionsuppräknings helt naturligt mindre. Detta blir också följden om den skattskyldige har åtnjutit avdrag för underskott på räntor m.m.

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Inkomst	Inkomst	Skatt i S	Skatt i S	Skatt i S	Total skatt	Progressions- uppräknings	Total skatt	Progressions- bortfall
i S	i U	på kol 1	i %	på kol 2	i S	kol 6 - 3	kol 5 + 6	129 100 - kol 8
390'	10'	124 600	31,95	600	125 892	1 292	126 492	2 608
370'	30'	115 600	31,24	1 600	119 436	3 836	121 036	8 064
350'	50'	106 600	30,46	2 600	112 980	6 380	115 580	13 520
330'	70'	97 600	29,58	3 600	106 524	8 924	110 124	18 976
310'	90'	88 600	28,58	7 600	100 068	11 468	107 668	21 432
290'	110'	79 600	27,45	11 600	93 612	14 012	105 212	23 888
270'	130'	70 600	26,15	15 600	87 156	16 556	102 756	26 344
250'	150'	61 600	24,64	21 000	80 700	19 100	101 700	27 400
230'	170'	52 600	22,87	27 800	74 244	21 644	102 044	27 056
210'	190'	43 600	20,76	34 600	67 788	24 188	102 388	26 712
190'	210'	34 600	18,21	43 600	61 332	26 732	104 932	24 168
170'	230'	27 800	16,35	52 600	54 876	27 076	107 476	21 624
150'	250'	21 000	14,00	61 600	48 420	27 420	110 020	19 080
130'	270'	15 600	12,00	70 600	41 964	26 364	112 564	16 536
110'	290'	11 600	10,55	79 600	35 508	23 908	115 108	13 992
90'	310'	7 600	8,44	88 600	29 052	21 452	117 652	11 448
70'	330'	3 600	5,14	97 600	22 596	18 996	120 196	8 904
50'	350'	2 600	5,20	106 600	16 140	13 540	122 740	6 360
30'	370'	1 600	5,33	115 600	9 684	8 084	125 284	3 816
10'	390'	600	6,00	124 600	3 228	2 628	127 828	1 272

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av sakkunniga Sture Hagergård
och Stephan Tolstoy

Vi delar uppfattningen att svårigheterna i beskattningsreglerna vad gäller begreppen utländsk juridisk person och utländskt bolag är sådana att man genom lagändring bör söka komma till rätta med dem. Den särskilda utredaren har med hänsyn till denna uppfattning föreslagit en stipulativ definition av begreppet utländskt bolag samt därav betingade följdändringar.

Emellertid anser vi att förslaget i detta avseende borde ha blivit mer genomarbetat och belyst i följande avseenden.

1. Åtminstone några exempel borde ha givits för att klart illustrera på vilket sätt tolkningssvårigheter uppkommer med nuvarande regler.

2. Det borde klart utsägas och diskuteras att det - åtminstone med utgångspunkt i stadgad praxis - är ett principiellt sett markant steg att i förekommande fall, dvs. när den utländska juridiska personen på grund av inkomstbeskattningens nivå i hemviststaten faller utanför den föreslagna definitionen av utländskt bolag, beskatta ägarna för den utländska juridiska personens inkomst i stället för att beskatta dem för utdelningen. Det borde utsägas att en sådan beskattning för den skattskyldige kan utgöra en skatteskärpning i förhållande till vad som gäller för närvarande.

Det borde utredas och diskuteras huruvida svenskt näringsliv kan få olägenheter av den föreslagna skatteutvidgningen, t.ex. när fråga gäller om utländskt koncernbolag vars verksamhet består av koncerninterna tjänster, såsom finansiering, och vilket bolag kanske just därför har incentives i hemviststaten.

3. Genom förslaget att i förekommande fall beskatta delägarna uppkommer ekonomisk dubbelbeskattning, nämligen om även bolaget beskattas i utlandet för samma inkomst som delägarna beskattas för i Sverige. Det är oklart om sådan dubbelbeskattning kan undanröjas. Även denna fråga borde ha utretts.

4. Vad gäller de föreslagna lagtextändringarna är uttryck som "likartad beskattning" och - som finns i motiveringen - "reell" beskattning ägnade för tolkningssvårigheter. Det borde övervägas att i stället utsäga en viss utländsk skattenivå, såsom t.ex. en viss procentsats av inkomsten beräknad enligt svenska regler.

5. Eftersom begreppet utländskt bolag förslaget kommer på fler ställen i kommunalskattelagen (1928:370), KL, (53 § med anvisningar, anvisningarna till 38 §) borde definitionen placeras i avsnittet Allmänna stadganden.

Vad gäller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, uppkommer ett konkurrensförhållande mellan de nya skattskyldighetsreglerna för ägare (vilka regler genom hänvisning i SIL återfinnas i KL) och den s.k. Luxemburg-bestämmelsen i 3 § tredje stycket SIL, eftersom ägarna kan komma in under båda regelsystemen. Frågan borde ha reglerats.

Statens offentliga utredningar 1988

Kronologisk förteckning

1. Översyn av utlänningslagsstiftningen. A.
2. Kortare väntan. A.
3. Arbetsolycka - "olycka" eller arbetsmiljöbrott? A
4. Kunskapsöverföring genom företagsutveckling. UD.
5. Samerätt och sameting. Ju.
6. Provning och kontroll i internationell samverkan. I.
7. Frihet från ansvar. Ju.
8. En ny skyddslag. Fö.
9. Sverigeinformation och kultursamarbete. UD.
10. Rätt adress. Fi.
11. Öppenhet och minne. U.
12. Civil personal i försvaret. Fö.
13. Handel med optioner och terminer. Fi.
14. Översyn av bostadsrättslagen. Bo.
15. Medborgarkommissionens rapport om svensk vapenexport. SB.
16. SÄPO-Säkerhetspolisens inriktning och organisation. Ju.
17. Reklamskatten. Fi.
18. Rapport av den parlamentariska kommissionen med anledning av mordet på Olof Palme. Ju.
19. U-lands- och biståndsinformation. UD.
20. En förändrad ansvarsfördelning och styrning på skolområdet. U.
21. Ny taxeringslag - Reformerad skatteprocess. Del 1. Fi.
22. Ny taxeringslag - Reformerad skatteprocess. Del 2. Fi.
23. SIHSTA - Ett internationellt institut för värdering av miljöriktig teknik. UD.
24. Lotteri i radio och TV. U.
25. Förnyelse och utveckling. C.
26. Frikommunförsöket. C.
27. Lönegarantin och förmånsrättsordningen - om lönegarantins betydelse för det ökade antalet företagskonkurser. A.
28. Videovåld II - förslag till åtgärder. U.
29. Förnyelse av kreditmarknaden. Fi.
30. Arbetsdomstolen. A.
31. Översyn av upphovsrättslagstiftningen. Delbetänkande 4. Ju.
32. Läge för vindkraft. Bo.
33. Släpp kopiorna fria. Fi.
34. Dalälven - en miljösatning. ME.
35. Offentlig lönestatistik. Behov och produktionsformer. Fi.
36. Effektiv statlig lokalförsörjning. Fi.
37. Statens ansvar för spridning och visning av värdefull film. U.
38. Ågande och inflytande i svenskt näringsliv. I.
39. Mål och resultat - nya principer för det statliga stödet till föreningslivet. C.
40. Föräldrar som förmyndare, m.m. Ju.
41. Tidig och samordnad rehabilitering - Samverkansmetoder och rehabiliteringsinriktad ersättning m.m. S.
42. Statens roll vid finansiering av export. UD.
43. Folk- och bostadsräkningar i framtiden. C.
44. Kontroll av kemiska produkter och varor. ME.
45. Vissa internationella skattefrågor. Fi.

Statens offentliga utredningar 1988

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

Medborgarkommissionens rapport om svensk vapen-export. [15]

Justitiedepartementet

Samerätt och sameting. [5]

Frihet från ansvar. [7]

SÄPO-Säkerhetspolisens inriktning och organisation. [16]

Rapport av den parlamentariska kommissionen med anledning av mordet på Olof Palme. [18]

Översyn av upphovsrättslagstiftningen. Delbetänkande 4. [31]

Föräldrar som förmyndare, m.m. [40]

Utrikesdepartementet

Kunskapsöverföring genom företagsutveckling. [4]

Sverigeinformation och kursarsamarbete. [9]

U-lands- och biståndsinformation. [19]

SIHSTA - Ett internationellt institut för värdering av miljöriktig teknik. [23]

Statens roll vid finansiering av export. [42]

Försvarsdepartementet

En ny skyddslag. [8]

Civil personal i försvaret. [12]

Socialdepartementet

Tidig och samordnad rehabilitering - Samverkansmetoder och rehabiliteringsinriktad ersättning m.m. [41]

Finansdepartementet

Rätt adress. [10]

Handel med optioner och terminer. [13]

Reklamskatten. [17]

Ny taxeringslag - Reformerad skatteprocess. Del 1. [21]

Ny taxeringslag - Reformerad skatteprocess. Del 2. [22]

Förnyelse av kreditmarknaden. [29]

Släpp kopiorna fria. [33]

Offentlig lönestatistik. Behov och produktionsformer. [35]

Effektiv statlig lokalförsörjning. [36]

Vissa internationella skattefrågor. [45]

Utbildningsdepartementet

Öppenhet och minne. [11]

En förändrad ansvarsfördelning och styrning på skolområdet. [20]

Lotteri i radio och TV. [24]

Videovåld II - förslag till åtgärder. [28]

Statens ansvar för spridning och visning av värdefull film. [37]

Arbetsmarknadsdepartementet

Översyn av utlänningslagstiftningen. [1]

Kortare väntan. [2]

Arbetsolycka - "olycka" eller arbetsmiljöbrott? [3]

Lönegaranti och förmånsrättsordningen - om lönegarantis betydelse för det ökade antalet företagskonkurser. [27]

Arbetsdomstolen. [30]

Bostadsdepartementet

Översyn av bostadsrättslagen m.m. [14]

Läge för vindkraft. [32]

Industridepartementet

Provning och kontroll i internationell samverkan. Ågande och inflytande i svenskt näringsliv. [38]

Civildepartementet

Förnyelse och utveckling. [25]

Frikommunförsöket. [26]

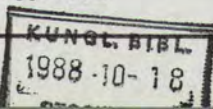
Mål och resultat - nya principer för statens stöd till föreningslivet. [39]

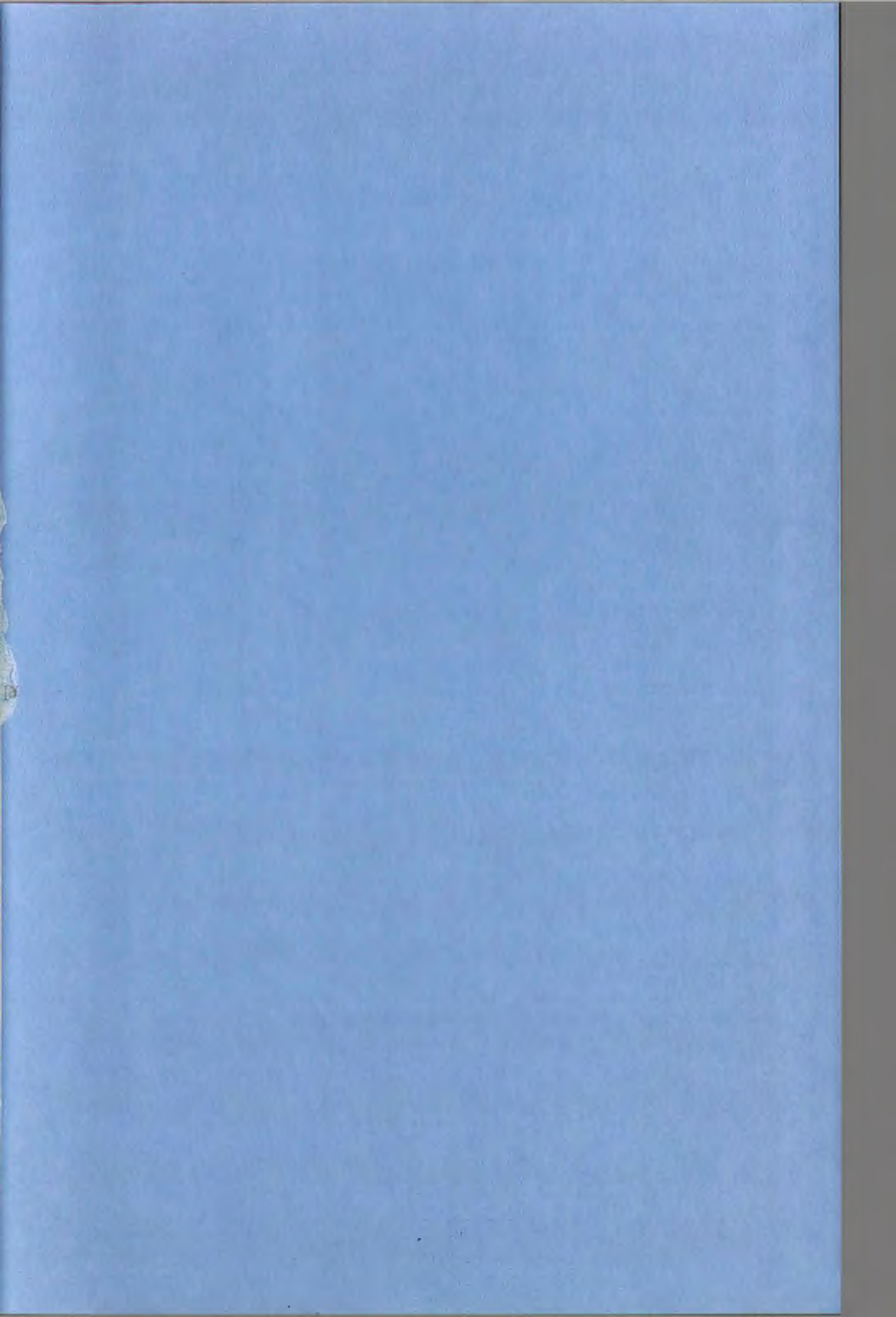
Folk- och bostadsräkningar i framtiden. [43]

Miljö- och Energidepartementet

Dalälven - en miljöinsats. [34]

Kontroll av kemiska produkter och varor. [44]





ALLMÄNNA FÖRLAGET

ISBN 91-38-10217-X
ISSN 0375-250X