

Regeringens proposition

1982/83: 14

om avräkning av utländsk skatt;

beslutad den 19 augusti 1982.

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

ROLF WIRTÉN

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att gällande regler om avräkning av utländsk skatt – enligt vilka allmän slutlig skatt på inkomst som erlagts till utländsk stat eller delstat får avräknas från svensk statlig inkomstskatt på samma inkomst – ändras så att

- a) avräkning får ske också från svensk kommunal inkomstskatt;
- b) sådan utländsk skatt som är jämförbar med svensk kommunalskatt får avräknas;
- c) alla utländska inkomster och skatter för ett visst beskattningsår beaktas samtidigt vid bestämmandet av hur mycket svensk inkomstskatt som får tas i anspråk för avräkning detta år.

Ändringarna föreslås bli tillämpliga fr. o. m. 1983 års taxering.

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrivs att i 72 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall införas ett nytt moment, 4 mom., av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

72 §

4 mom. Har skattskyldig enligt 24–26 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt rätt till nedsättning av sin statliga inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt, är den skattskyldige berättigad till nedsättning av den kommunala inkomstskatten i den mån den statliga inkomstskatten understiger vad som får avräknas.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1983 års taxering.

2 Förslag till

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt¹

dels att 27 och 28 §§ skall upphöra att gälla,

dels att 24–26 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 §²

Fysisk person som under tid då han varit bosatt här i riket haft inkomst, som beskattats i utländsk stat på grund av att den förvärvskälla till vilken inkomsten är hänförlig anses lokaliserad där, och inländsk juridisk person som haft sådan inkomst äga *erhålla* nedsättning av sin inkomstskatt *för inkomsten* genom avräkning av den utländska skatten enligt 25–27 §§.

Avräkning får ej äga rum, om dubbelbeskattning av inkomsten kan undanröjas eller lindras på grund av överenskommelse enligt 20 §.

Med utländsk skatt avses allmän slutlig skatt *som utgått* på inkomst och erlagts till utländsk stat eller delstat samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten beräknats på

Fysisk person som under tid då han varit bosatt här i riket haft inkomst, som beskattats i utländsk stat på grund av att den förvärvskälla till vilken inkomsten är hänförlig anses lokaliserad där, och inländsk juridisk person som haft sådan inkomst *har rätt till* nedsättning av sin *statliga* inkomstskatt genom avräkning av den utländska skatten enligt 25–26 §§. Av 72 § 4 mom. *kommunalskattelagen* (1928:370) *framgår att den skattskyldige är berättigad till nedsättning av den kommunala inkomstskatten i den mån den statliga inkomstskatten understiger vad som får avräknas.*

Avräkning enligt första stycket får ej äga rum, om dubbelbeskattning av inkomsten kan undanröjas eller lindras på grund av överenskommelse *med utländsk stat. Vid avräkning enligt sådan överenskommelse beaktas dock 25 § första stycket.*

Med utländsk skatt avses sådan allmän slutlig skatt på inkomst som erlagts till utländsk stat, delstat *eller lokal myndighet* samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten be-

¹ Senaste lydelse av

27 § 1979:171

28 § 1974:858

lagens rubrik 1974:770.

² Senaste lydelse 1966:730.

Nuvarande lydelse

grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.

Föreslagen lydelse

räknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.

25 §³

Avräkning får ske med så stort belopp av den utländska skatten som belöper på inkomsten i fråga. Avräkning får dock ske högst med belopp motsvarande den statliga inkomstskatt här i riket som hänförs sig till inkomsten. Sistnämnda skatt skall därvid anses utgöra så stor del av den skattskyldiges statliga inkomstskatt som den utländska nettoinkomsten utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor.

Avräkning får ske endast av sådan utländsk skatt som belöper på här i riket skattepliktig inkomst. Avräkning från statlig inkomstskatt får dock ske högst med ett belopp som motsvarar den statliga och kommunala inkomstskatt här i riket som, beräknad utan sådan avräkning, hänförs sig till inkomster vilka härrör från utlandet och inte undantagits från beskattning här i riket genom överenskommelse med utländsk stat. Den statliga inkomstskatt som hänförs sig till inkomsterna skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt som de utländska inkomsterna – efter avdrag för kostnader – utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor. Kommunal inkomstskatt anses belöpa på de utländska inkomsterna till så stor del som inkomsterna – efter avdrag för kostnader – utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor vilken skall taxeras i samma kommun som de utländska inkomsterna.

Om den skattskyldige erhållit avdrag såsom omkostnad för den utländska skatt, för vilken avräkning skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall beräkningen enligt första stycket utföras som om sådant avdrag ej åtnjutits. Belopp, varmed avräkning högst kan erhållas enligt första stycket, skall därvid minskas med ett belopp motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som den skattskyldige undgått genom avdraget.

Härrör inkomsten från sjöfart eller luftfart i internationell trafik skall på begäran av den skattskyldige den utländska nettoinkomsten beräknas till så stor del av den samlade nettoinkomsten i rederirörel-

Vid tillämpningen av första stycket skall utländsk inkomst från sjöfart eller luftfart i internationell trafik på begäran av den skattskyldige beräknas till så stor del av den samlade inkomsten – efter avdrag

³ Senaste lydelse 1966: 730.

Nuvarande lydelse

sen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna *utgöra* av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

Föreslagen lydelse

för kostnader – i rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna *utgör* av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

26 §⁴

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

Har den skattskyldige visat att förutsättningar för avräkning *äro* för handen men förmår han *icke* lämna samtliga de uppgifter som erfordras för tillämpning av bestämmelserna i 25 §, *må* avräkning *medgivas* med skäligt belopp.

Det åligger den skattskyldige att förebringa den utredning som *behövs* för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt. *Utredningen bör i den mån så kan ske inges i samband med självdeklaration för det taxeringsår som avräkningen avser.*

Har den skattskyldige visat att förutsättningar för avräkning *är* för handen men förmår han *inte* lämna samtliga de uppgifter som erfordras för tillämpning av bestämmelserna i 25 §, *får* avräkning *medges* med skäligt belopp.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1983 års taxering. Äldre bestämmelser tillämpas dock beträffande ansökan om avräkning som avser 1982 och tidigare års taxeringar.

⁴ Senaste lydelse 1966: 730.

3 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrivs att 31 § 3 mom. och 100 § taxeringslagen (1956: 623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 § 3 mom.²

Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt eller förmögenhetsskatt enligt bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal eller enligt 24–28 §§ lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt och nedsatts härefter den utländska skatten, är han skyldig att anmäla detta till skattechefen. Anmälan skall göras inom tre månader från det att den skattskyldige fått del av det beslut genom vilket den utländska skatten nedsatts och skall avfattas på formulär som fastställts av regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer. Till anmälan skall fogas beslutet eller bestyrkt kopia av detta.

Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt eller förmögenhetsskatt enligt bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal eller enligt 24–26 §§ lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt och nedsatts härefter den utländska skatten, är han skyldig att anmäla detta till skattechefen. Anmälan skall göras inom tre månader från det att den skattskyldige fått del av det beslut genom vilket den utländska skatten nedsatts och skall avfattas på formulär som fastställts av regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer. Till anmälan skall fogas beslutet eller bestyrkt kopia av detta.

100 §³

Besvär må jämväl i särskild ordning anföras av den skattskyldige,

1) om han taxerats för inkomst eller förmögenhet, som icke är av skattepliktig natur,

2) om han taxerats för inkomst eller förmögenhet, för vilken han icke är skattskyldig,

3) om han taxerats till kommunal inkomstskatt för garantibelopp för fastighet, vilket icke bort för honom upptagas såsom skattepliktig inkomst,

4) om han taxerats för samma inkomst eller förmögenhet på mer än en ort eller eljest taxerats å orätt ort,

5) om hans taxering blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

6) om han, till följd av underlåtenhet att avgiva deklaration eller annan uppgift eller på grund av felaktighet i deklaration eller i annan uppgift från honom eller i kontrolluppgift eller i handling som legat till grund för sådan deklaration eller uppgift, taxerats till väsentligt högre belopp än som svarar mot hans inkomst eller förmögenhet,

¹ Lagen omtryckt 1971: 399.

² Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 773.

³ Senaste lydelse 1978: 196.

³ Senaste lydelse 1972: 83.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7) om han eljest kan åberopa omständighet eller bevis som bort föränleda väsentligt lägre taxering eller väsentligt lägre skatt på grund av taxeringen,

8) om han icke erhållit *sådan* avräkning av utländsk skatt, som han är berättigad till *enligt överenskomelse med främmande stat*.

8) om han icke erhållit avräkning av utländsk skatt som han är berättigad till.

I de fall som angivas i första stycket vid 6) och 7) må besvärstalan ej tagas upp till prövning, med mindre den kan grundas på omständighet eller bevis, varom kännedom saknats vid fastställandet av den taxering, vari rättelse sökes, och det framstår såsom ursäktligt att den skattskyldige icke i annan ordning åberopat omständigheten eller beviset till vinnande av riktig taxering.

Besvär som avses i denna paragraf må anföras inom fem år efter taxeringsåret.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången i fråga om 1983 års taxering.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1982-06-10

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Wikström, Friggebo, Dahlgren, Åsling, Söder, Johansson, Wirtén, Andersson, Boo, Petri, Eliasson, Gustafsson, Elmstedt, Tillander, Molin

Föredragande: statsrådet Wirtén

Lagrådsremiss om avräkning av utländsk skatt

1 Inledning

Chefen för budgetdepartementet bemyndigades den 24 september 1981 att tillkalla en utredning (B 1981:06), skatteavräkningssakkunniga, för att se över reglerna om avräkning av utländsk skatt.

Utredningen¹ överlämnade i mars 1982 delbetänkandet (Ds B 1982:5) Avräkning av utländsk skatt. Betänkandet bör fogas som *bilaga 1* till protokollet i detta ärende. Förevarande förslag omfattar i huvudsak de ändringar i reglerna om avräkning av utländsk skatt som utredningen föreslagit. Beträffande gällande svensk och utländsk rätt på området samt utredningens närmare överväganden hänvisas till betänkandet.

Betänkandet har remissbehandlats. Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 2* fogas en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena.

2 Föredragandens överväganden**2.1 Inledande synpunkter**

Sverige har i första hand försökt att lösa de problem som sammanhänger med internationell dubbelbeskattning genom att ingå avtal med andra stater. För att kunna lindra en sådan dubbelbeskattning även i de fall då avtal saknas infördes med verkan fr. o. m. 1968 års taxering bestämmelser om avräkning av utländsk skatt. Tidigare fanns endast möjlighet att i

¹ Särskild utredare har varit f. d. statssekreteraren Ivan Eckersten.

sådana fall få avdrag för utländsk skatt såsom omkostnad. Jag bortser här från den möjlighet som regeringen har att undanröja eller lindra dubbelbeskattning med stöd av 23 § lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt (SIL) och 23 § lagen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt. Bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt ger dock endast begränsade möjligheter att undanröja dubbelbeskattning. Med hänsyn bl. a. till att avtal för undvikande av dubbelbeskattning ännu inte kunnat ingås med flera i detta sammanhang viktiga länder och att skattesatserna i dessa länder ökat väsentligt sedan bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt infördes, bör dessa bestämmelser nu ändras för att öka möjligheterna att undanröja dubbelbeskattning i fall då avtal saknas.

2.2 Avräkning från svensk kommunalskatt

De nuvarande reglerna om avräkning av utländsk skatt medger avräkning endast från statlig inkomstskatt.

Utredningen föreslår att i den mån den statliga inkomstskatten inte förslår avräkning skall få ske även från svensk kommunal inkomstskatt.

Remissinstanserna har överlag varit positiva till utredningens förslag i denna del.

För egen del vill jag framhålla följande. De avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Sverige ingått inbegriper så gott som undantagslöst den kommunala inkomstskatten. Med hänsyn till den ökning av det kommunala skatteuttaget som ägt rum sedan de nuvarande bestämmelserna tillkom och med hänsyn till det faktum att vissa för svensk exportindustri viktiga stater inte är villiga att sluta dubbelbeskattningsavtal, finner jag det angeläget att reglerna ändras i detta avseende. De föreslagna ändringarna innebär att tillvägagångssättet blir detsamma som det som används vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalens avräkningsregler.

2.3 Avräkning av skatt till utländsk lokal myndighet

Avräkning av utländsk skatt medges enligt nuvarande regler endast för skatt till utländsk stat eller delstat. Utländsk skatt som är jämförbar med svensk kommunal skatt är sålunda inte avräkningsbar.

Utredningen föreslår att även skatt till utländsk lokal myndighet skall få avräknas.

Remissinstanserna har överlag tillstyrkt utredningens förslag. Några remissinstanser har tagit upp frågan om inte det centralt borde göras en kartläggning av de utländska skatter som bör vara avräkningsbara.

Den översikt som utredningen gjort av andra industriländers regler på detta område visar att de flesta av dessa länder har regler som medger avräkning av utländska lokala skatter. Då denna typ av skatter har ökat i antal och skattesatserna under senare år ofta höjts, är det uppenbart att det

finns behov av att kunna avräkna sådana skatter även då dubbelbeskattningsavtal saknas. Jag ansluter mig därför till utredningens förslag.

Vid ingåendet av ett dubbelbeskattningsavtal görs en prövning av vilka skatter som skall omfattas av avtalet. Härvid görs en genomgång av skattelagstiftningen i respektive stat och man kan då avgöra om de skatter som utgår i den andra staten är av motsvarande slag som de egna skatterna och bedöma konsekvenserna av att en viss skatt inte kommer att omfattas av avtalet. När en utländsk skatt inte omfattas av ett dubbelbeskattningsavtal eller när avtal saknas, bör det i första hand åligga den skattskyldige att förebringa utredning om den skatt han yrkar få avräkna.

Beträffande utformningen av reglerna har utredningen föreslagit att uttrycket "lokal myndighet" som återfinns i OECD:s modellavtal skall användas. I förtydligande syfte har utredningen vidare föreslagit att inom parentes tillfoga termen "administrativt område" som tidigare användes i 60 § kommunalskattelagen (1928:370) som beskrivning av församling, municipalsamhälle och liknande. I kommentaren till OECD:s modellavtal har delstat, region, provins, "département", kanton, distrikt, "arrondissement", "Kreis", kommun och sammanslutning av kommuner angivits som exempel på vad som avses med lokal myndighet. Då denna uppräkningslista ger god ledning för tolkningen, anser jag inte att det av utredningen föreslagna förtydligandet behövs. Jag tillstyrker i övrigt den utformning av reglerna som utredningen har föreslagit.

2.4 Den s. k. overall-principen

Enligt nuvarande regler får utländsk skatt på viss inkomst avräknas endast mot svensk skatt på samma inkomst.

Utredningen föreslår att alla utländska inkomster och skatter skall beaktas samtidigt vid bestämmandet av hur mycket svensk inkomstskatt som får tas i anspråk för avräkning ett visst år ("overall"-principen).

Remissinstanserna har i allmänhet varit positiva till utredningens förslag. Allmänna ombudet för mellankommunala mål har emellertid påpekat, att förslaget i själva verket innebär en "summerad per item-princip". Allmänna ombudet menar att overall-principen innebär att avräkning av utländsk skatt skall medges från den svenska skatt som belöper på det sammanlagda resultatet av alla utomlands bedrivna verksamheter, dvs. med hänsynstagande till de utländska överskott och underskott som påverkat i Sverige beskattad inkomst. Allmänna ombudet har vidare anfört att utredningens förslag medför – i det fall utländska underskott påverkar den svenska skatten – att avräkning kan komma att ske med större belopp än den svenska skatt som belöper på den utomlands bedrivna verksamheten. Allmänna ombudet har, med hänsyn till att den föreslagna regeln enligt hans mening inte innebär en konsekvent tillämpning av overall-principen, ställt sig tveksam till förslaget i denna del och funnit att fortsatt utredningsarbete bör ske innan lagstiftning kan komma i fråga.

För egen del vill jag anföra följande. Enligt nuvarande regler tas inte hänsyn till utländska underskott. Avräkning kan sålunda erhållas, fastän det sammanlagda resultatet av den utländska verksamheten är negativt. Utredningen föreslår inte någon ändring härvidlag. Förslaget innebär endast den skillnaden – jämfört med nuvarande regler – att det faktum att skatteuttaget varierar från land till land inte minskar den skattskyldiges möjlighet att få avräkning. En utjämning av höga och låga utländska skatter sker genom att alla utländska inkomster och skatter skall beaktas samtidigt. Avräkning får enligt förslaget högst ske med så stor del av den skattskyldiges svenska inkomstskatter som de utländska inkomsterna – efter avdrag för kostnader – utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor. Detta innebär att endast den svenska skatt som vid en sådan proportionering konstaterats belöpa på de utländska inkomsterna får tas i anspråk för avräkning.

Exempel: Ett svenskt företag har filialer i länderna A, B och C. Verksamheten i Sverige antas ge ett överskott på 100, verksamheten i land A ett överskott på 25, verksamheten i land B ett överskott på 10, medan verksamheten i land C antas ge ett underskott på 60. Den svenska skatten beräknas på $100+25+10-60=75$. Den svenska skatten blir, om skatten antas utgå med 57%, $57\% \times 75 = 42,75$. Om skatt antas ha utgått i land A med 17,5 (70%) och i land B med 4 (40%) medges avräkning enligt nuvarande regler, om kommunalskatten får tas i anspråk, med:

1. Det mindre av följande två belopp, nämligen *antingen* skatten i land A (17,5), *eller*

$$\frac{25 \text{ (inkomsten från land A)}}{75 \text{ (den sammanlagda nettoinkomsten)}} \times 42,75 \text{ (den svenska skatten)} = 14,25, \text{ alltså med } 14,25,$$

samt

2. det mindre av följande två belopp, nämligen *antingen* skatten i land B (4), *eller*

$$\frac{10 \text{ (inkomsten från land B)}}{75 \text{ (den sammanlagda nettoinkomsten)}} \times 42,75 \text{ (den svenska skatten)} = 5,7, \text{ alltså med } 4, \\ \text{eller med således sammanlagt } (14,25 + 4) = 18,25.$$

Enligt utredningens förslag medges i stället avräkning med:

Det mindre av följande två belopp, nämligen *antingen* den utländska skatten [(17,5+4)=21,5], *eller*

$$\frac{(25+10=) 35 \text{ (de utländska inkomsterna)}}{75 \text{ (den sammanlagda nettoinkomsten)}} \times 42,75 = 19,95, \text{ alltså med } 19,95.$$

Om den utländska verksamheten ses som avskild från verksamheten i Sverige, har den utländska verksamheten i exemplet i själva verket givit ett underskott ($25+10-60=-25$). Enligt utredningens förslag medges i exemplet en utjämning av den högre skatten i land A och den lägre i land B så

att avräkning av skatten i land A kan erhållas med högre belopp än enligt nuvarande regler. Att märka är emellertid att varken enligt nuvarande eller föreslagna regler avräkning medges med större belopp än den svenska skatt som utgått på inkomsterna från utlandet. Jag anser därför att utredningens förslag är väl avvägt. Med hänsyn därtill och för att tillgodose behovet av att öka svensk exportindustris möjligheter att hävda sig i en alltmer hårdnande internationell konkurrens, finner jag det angeläget att en ändring av reglerna i den riktning som utredningen föreslagit nu kommer till stånd. Beträffande reglernas närmare utformning har ett flertal remissinstanser haft synpunkter som jag kommer att ta upp i det följande.

Utredningen har föreslagit att endast inkomster som beskattats i utländsk stat skall beaktas vid bestämmandet av hur mycket svensk skatt som får tas i anspråk för avräkning. Flera remissinstanser har påpekat att detta på ett omotiverat sätt begränsar möjligheten att erhålla avräkning.

För egen del anser jag det önskvärt att en begränsning till i utlandet beskattade inkomster inte görs. En sådan begränsning skulle medföra en orimlig gränsdragning mellan det fall då en obetydlig utländsk skatt tagits ut och då ingen sådan skatt alls utgått. Enligt det bifogade lagförslaget skall i stället beaktas alla inkomster som härrör från utländsk stat.

I detta sammanhang vill jag ta upp frågan om förhållandet mellan de interna avräkningsreglerna och de regler om avräkning av utländsk skatt som återfinns i dubbelbeskattningsavtalen och dess tillämpningsbestämmelser. Liksom enligt gällande regler innebär utredningens förslag att avräkning enligt SIL inte får ske om dubbelbeskattning av inkomsten kan undanröjas eller lindras på grund av överenskommelse som Sverige ingått med främmande stat. Eftersom avräkningsreglerna enligt en sådan överenskommelse emellertid kan vara mer begränsade än de som nu föreslås i lagen om statlig inkomstskatt, har utredningen föreslagit att bestämmelserna i 25 § SIL skall beaktas vid tillämpningen av avräkningsreglerna enligt överenskommelsen. Detta innebär att den svenska skatt som får användas för avräkning skall bestämmas enligt overall-principen, dvs. med samtidigt beaktande av alla utländska inkomster och skatter, även då avräkning sker enligt reglerna i ett dubbelbeskattningsavtal. Allmänna ombudet har i detta sammanhang berört de regler som ofta återfinns i dubbelbeskattningsavtal med utvecklingsländer och som innebär avräkning av högre utländsk skatt än som faktiskt erlagts (s. k. matching credit). Avsikten med förslaget är givetvis att, om enligt avtal avräkning skall medges med högre skatt än som faktiskt erlagts, avtalets regler i detta avseende skall tillämpas även i fortsättningen. Vid bestämmandet av den svenska skatt som maximalt får tas i anspråk för avräkning skall reglerna i 25 § SIL beaktas. Det avräkningsbara utrymmet skall således även i dessa fall beräknas med samtidigt beaktande av alla utländska inkomster och skatter, varvid med skatt avses också sådan skatt som enligt dubbelbeskattningsavtal skall avräknas trots att den helt eller delvis inte här erlagts.

Jag vill också ta upp en annan fråga som rör förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och interna avräkningsregler. I avtalen undanröjs dubbelbeskattning i en del fall på så sätt att viss inkomst undantas från svensk beskattning. Enligt utredningens förslag skall avräkning få ske högst med ett belopp som motsvarar de svenska inkomstskatter som hänför sig till inkomster från utländsk stat. Avsikten är givetvis inte att därvid även inkomster som undantagits från svensk beskattning enligt dubbelbeskattningsavtal skall beaktas. För att klargöra detta föreskrivs i lagförslaget, att avräkning får ske endast mot statlig och kommunal inkomstskatt som hänför sig till inkomster vilka härrör från utlandet och inte undantagits från beskattning här i riket genom överenskommelse med utländsk stat. Eftersom den svenska skatt som får tas i anspråk för avräkning enligt förslaget skall beräknas med beaktande av alla utländska inkomster och skatter – antingen fråga är om avräkning enligt avtal eller inte – aktualiseras frågan om vilken myndighet som skall handlägga frågor om avräkning i första instans. Enligt nuvarande regler beslutar i princip taxeringsnämnd om avräkning enligt dubbelbeskattningsavtal medan länsrätt eller mellankommunala skatterätten beslutar om avräkning enligt SIL. Såsom allmänna ombudet funnit torde det ligga närmast tillhands att också avräkning enligt SIL beslutas av taxeringsnämnd. I det bifogade lagförslaget har därför 27 och 28 §§ SIL föreslagits upphöra att gälla samtidigt som hänvisningen till överenskommelse med främmande stat i 100 § första stycket 8) taxeringslagen (1956:623) föreslagits skola utgå. Av 68 § taxeringslagen (jämförd med 2 § 1 mom. i samma lag), där det anges att beslut om avräkning av utländsk skatt skall antecknas särskilt i skattelängd, framgår att ärende om avräkning av utländsk skatt skall handläggas som en del av den årliga taxeringen och i princip av taxeringsnämnd. Genom att 27 och 28 §§ SIL, som innehåller regler om handläggningen av ärende om avräkning av utländsk skatt, upphör att gälla kommer även ärenden om avräkning av utländsk skatt då dubbelbeskattningsavtal saknas att handläggas som en del av den årliga taxeringen. För att detta skall framgå av lagtexten bör ett tillägg göras i 26 § SIL. – Det förekommer ofta att skattskyldig tvingas anföra besvär för att erhålla avräkning av utländsk skatt på grund av att den utländska skatten blivit slutligt fastställd vid tidpunkt då taxeringsnämnden avslutat arbetet beträffande det aktuella årets taxering. Om hänvisningen till överenskommelse med främmande makt tas bort i 100 § första stycket 8) taxeringslagen, kommer besvär i särskild ordning att kunna anföras av skattskyldig som inte erhållit sådan avräkning av utländsk skatt som han enligt SIL är berättigad till. Erhåller skattskyldig genom besvär avräkning av utländsk skatt, tillämpas uppbördslagens regler om avkortning av ogulden debiterad skatt och om restitution av för mycket erlagd skatt.

2.5 S. k. carry forward

Det kan inträffa att svensk skatt hänförlig till utländsk inkomst under visst år inte räcker till för avräkning av utländsk skatt för samma inkomst. Utredningen föreslår att avräkning för sådan icke avräknad utländsk skatt skall kunna ske under ett senare år ("carry forward").

De flesta remissinstanserna är i princip positiva till utredningens förslag men man har också påpekat att vissa problem kvarstår att lösa innan ett system med carry forward kan genomföras. Vidare har anförts att ett sådant system kommer att medföra en ökad arbetsbelastning för de tillämpande myndigheterna.

Med hänsyn främst härtill och med beaktande av att de i övrigt framlagda förslagen torde medföra avsevärt ökade möjligheter att undanröja dubbelbeskattning, är jag inte beredd att nu lägga fram förslag om införande av carry forward av icke avräknad utländsk skatt. Om emellertid övriga föreslagna åtgärder skulle visa sig otillräckliga, är jag beredd att på nytt överväga frågan om införande av bestämmelser om carry forward.

2.6 Ikraftträdande

De nya reglerna bör tillämpas första gången i fråga om 1983 års taxering.

3 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anført har inom budgetdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
2. lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623).

Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 3*¹.

4 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över lagförslagen.

5 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

¹ Bilagan har uteslutits här. Förslagen är likalydande med dem som är fogade till propositionen.



BUDGET-
DEPARTEMENTET

AVRÄKNING AV UTLÄNDSK SKATT

Betänkande av skatteavräknings-
sakkunniga

Ds B 1982: 5

Till statsrådet och chefen för budgetdepartementet

Den 24 september 1981 bemyndigade regeringen 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. Med stöd av detta bemyndigande förordnade chefen för budgetdepartementet, statsrådet Wirtén, f.d. statssekreteraren Ivan Eckersten till särskild utredare fr.o.m. den 25 september 1981.

Till sakkunniga i utredningen förordnades kammarrättsassessorn Stefan Ersson, avdelningsdirektören Sture Hagergård och direktören Stephan Tolstoy, samtliga fr.o.m. den 25 september 1981.

Kammarrättsfiskalen Birgitta Abjörnsson är fr.o.m. den 16 november 1981 förordnad till utredningens sekreterare.

Utredningen har antagit namnet skatteavräkningssakkunniga.

I direktiven för utredningen (Dir 1981:60) anges att utredaren i första hand bör behandla de interna avräkningsbestämmelserna.

Med hänsyn till behovet att snarast minska förefintliga hinder för svenska företags export finner utredningen det angeläget att i ett delbetänkande framlägga förslag om vissa ändringar i utformningen av reglerna för avräkning av utländsk skatt.

I detta delbetänkande föreslås därför ändring av reglerna i framför allt tre hänseenden, nämligen att avräkningsförfarandet även skall omfatta kommunalskatten, att alla utländska skatter skall sammanräknas (overall-principen) samt att skattebelopp som ej kunnat avräknas första året skall kunna avräknas senare år (carry forward).

De ändrade bestämmelserna föreslås bli tillämpliga fr.o.m. 1983 års taxering.

Särskilda yttranden har inte avgivits.

Övervägandena i de övriga frågor som utredningen enligt direktiven har att behandla kommer att redovisas i ett senare betänkande.

Stockholm i mars 1982.

Ivan Eckersten

/Birgitta Abjörnsson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANFATTNING

FÖRFÄTTNINGSFÖRSLAG

- 1 DIREKTIVEN
- 2 GÄLLANDE INTERNA AVRÄKNINGSREGLER
 - 2.1 Inledning
 - 2.2 Avräkningsreglerna
- 3 DUBBELBESKATTNINGSAVTALEN
 - 3.1 Inledning
 - 3.2 Utvecklingen i Sverige
 - 3.3 Metod för undvikande av dubbelbeskattning
 - 3.4 S.k. matching credit
- 4 OECD:s MODELLAVTAL
 - 4.1 Kort presentation av 1977 års modellavtal
 - 4.2 Artikel 2. Skatter som omfattas av avtalet
 - 4.3 Artiklarna 23 A och 23 B. Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning
 - 4.3.1 Inledning
 - 4.3.2 Artikel 23 A (exempt-metoden)
 - 4.3.3 Artikel 23 B (credit-metoden)
- 5 EXPORTSTIMULERANDE ÅTGÄRDER
- 6 UTLÄNDSK RÄTT
 - 6.1 Översikt av några utländska staters interna regelsystem för undvikande av dubbelbeskattning
 - 6.1.1 Inledning
 - 6.1.2 Danmark
 - 6.1.3 Finland

- 6.1.4 Frankrike
- 6.1.5 Japan
- 6.1.6 Nederländerna
- 6.1.7 Norge
- 6.1.8 Storbritannien
- 6.1.9 USA
- 6.1.10 Västtyskland
- 6.2 Översikt av skattesystemen i vissa stater där svenska entreprenadföretag är verksamma
 - 6.2.1 Inledning
 - 6.2.2 Mexico
 - 6.2.3 Venezuela
 - 6.2.4 Saudi-Arabien
 - 6.2.5 Nigeria
 - 6.2.6 Indonesien

SAMMANFATTNING

Internationell dubbelbeskattning undviks eller lindras antingen genom avtal, bilaterala eller multilaterala, eller genom bestämmelser i intern lagstiftning. Slutande av avtal är det effektivaste sättet att uppnå angivet syfte. Det finns tre huvudmetoder för att lindra eller undvika dubbelbeskattning. Den första är credit of tax-metoden, vilken innebär att den utländska skatten avräknas mot den egna skatten. Den andra huvudmetoden är exempt-metoden. Vid användandet av denna metod undantas utländsk inkomst från inhemsk beskattning. Den tredje huvudmetoden, som medför att dubbelbeskattning lindras men inte helt undanröjs, är avdrag för utländsk skatt såsom omkostnad.

Utredningens huvuduppgift har varit att föreslå sådana ändringar av de svenska interna avräkningsbestämmelserna att dessa får en utformning som inte minskar eller försvårar svenska företags internationella verksamhet. Andra, med Sverige jämförbara industriländer, tillämpar i många fall sådana avräkningsregler eller andra metoder för att undvika dubbelbeskattning, som är gynnsammare än de svenska. Det har till följd att svenska företags konkurrensförmåga på världsmarknaden försämras.

Betänkandet är disponerat på följande sätt. I kapitlen 1 och 2 redogörs för utredningens direktiv m.m. och för de nuvarande interna svenska bestämmelserna för undvikande eller lindring av dubbelbeskattning. De flesta av dessa bestämmelser tillkom genom lagstiftning år 1966. Det förutsattes redan vid 1966 års bestämmelsers tillkomst att dessa skulle bli föremål för översyn sedan erfarenheter vunnits om hur systemet fungerade i praktiken.

Kapitel 3 innehåller en redogörelse för arbetet i Sverige med att genom ingående av avtal med andra stater undvika dubbelbeskattning. Sedan mitten av 1960-talet begagnar sig Sverige

därvid av credit of tax-metoden. Nästan alla avtal Sverige har ingått omfattar såväl statliga som kommunala skatter. I sammanhanget uppmärksammas s.k. matching credit. Matching credit är en företeelse som fått ökad betydelse alltefter-som nya avtal träffats mellan industriländer och utvecklings-länder. Angående den närmare innebörden härav hänvisas till avsnitt 3.4. Utredningen lägger emellertid inte fram något förslag om införande av matching credit i svenska interna regler. De problem matching credit avser löses enligt utredningen bäst genom avtal. Det understryks att dubbelbeskatt-ningsavtal även i fortsättningen är den viktigaste vägen för undvikande av dubbelbeskattning.

I kapitel 4 redogörs för några av artiklarna i OECD:s modell-avtal som är av särskilt intresse för det uppdrag som lämnats utredningen. Modellavtalet har stor betydelse för utformning-en av dubbelbeskattningsavtal. I avsnitt 4.2 behandlas den s.k. skatteartikeln, som anger vilka skatter modellavtalet är tillämpligt på. Även skatter som påförs av en stats politis-ka underavdelningar eller lokala myndigheter omfattas av av-talen. De s.k. metodartiklarna behandlas i avsnitt 4.3. Ex-empt-metoden med progression och den normala credit-metoden anges som likvärdiga alternativ för undvikande av dubbelbe-skattning. Det ges inga detaljerade regler om hur avräkning-en skall ske. När det gäller credit-metoden omnämns i kom-mentaren overall-principen. Detta innebär att alla utländska inkomster och skatter behandlas som en helhet. Genom de be-gränsningar som finns enligt den normala credit-metoden kan det inträffa att den skattskyldige ett visst beskattningsår inte kan utnyttja all utländsk skatt för avräkning. I detta sammanhang anger kommentaren till artiklarna att flera sta-ter infört möjlighet att föra över utländskt skattebelopp som ej kunnat avräknas första året till ett senare år, carry forward.

Sverige är för sin ekonomiska utveckling starkt beroende av handeln med omvärlden. I kapitel 5 redovisas olika åtgärder som det allmänna vidtagit för att främja exporten och entre-

prenadverksamheten utomlands. Under 1970-talet har framför allt leveranser av hela system till industri- och anläggningsprojekt ökat. Det rör sig om t.ex. telefonsystem, bevattningsprojekt eller kraftverk. Förutom komponenter och utrustning ingår systemutformning, utbildning m.m. Svensk industri har under senare år visat ett växande intresse för investeringar i bl.a. länderna kring Persiska viken. Då dubbelbeskattningsavtal saknas med dessa länder och andra gentemot vilka svenska exportansträngningar riktar sig, måste enligt utredningen de svenska interna beskattningsreglerna ändras för att underlätta svensk export. Förutsättningar för neutralitet i beskattningen måste därvid åstadkommas i största möjliga utsträckning.

Som bakgrund till utredningens överväganden och förslag redovisas i kapitel 6 avsnitt 1 kortfattat de interna regelsystem för undvikande av dubbelbeskattning som andra industriländer har, vilka konkurrerar med Sverige på världsmarknaden. Översikten behandlar Danmark, Finland, Frankrike, Japan, Nederländerna, Norge, Storbritannien, USA och Västtyskland.

I avsnitt 6.2 redovisas kortfattat något om skattesystemen i några av de stater där svenska entreprenadföretag är verkamma. De stater som presenteras är Mexico, Venezuela, Saudi-Arabien, Nigeria och Indonesien. De olika ländernas skatter på bolagsinkomster är rätt betydande. De allmänna inkomstskatternas skattesatser ligger mellan 40 och 50 %. Därtill kommer en del andra skatter som är speciella för varje land. Utländska bolags filialer i de nämnda staterna beskattas i regel som bolag men dessutom ibland även för transferreringar till huvudkontoret i hemlandet. Ibland tas förhöjd bolagsskatt ut på filialerna. Källskatter tas ut på utdelningar, räntor och royalties. I flera av staterna är särskilt skattesatsen på royalties hög, ibland över 40 %.

I detta delbetänkande lägger skatteavräkningssakkunniga fram

förslag endast om vissa ändringar i avräkningsreglerna. Förslagen redovisas i kapitel 7. I korthet innebär utredningens förslag följande.

De svenska reglerna om avräkning av utländsk skatt berör i nu gällande utformning endast den statliga inkomstskatten. Utredningen föreslår, att avräkning även skall kunna ske mot den kommunala inkomstskatten, nämligen i den mån den statliga inkomstskatten inte förslår för avräkning. I första hand skall avräkning sålunda ske mot den statliga inkomstskatten men subsidiärt även mot den kommunala inkomstskatten. Utredningen föreslår vidare att kretsen av avräkningsbara utländska skatter utvidgas till att även omfatta skatter motsvarande den svenska kommunalskatten. Hittills har endast inkomstskatter till utländsk stat eller delstat kunnat avräknas.

Enligt nuvarande regler för avräkning av utländsk skatt skall varje enskild inkomstpost behandlas för sig. I praktiken har av praktiska hänsyn inkomstposterna från varje särskilt land regelmässigt kommit att behandlas ihop. Utredningen föreslår en övergång till overall-principen, som innebär att avräkning får ske under ett samtidigt hänsynstagande till all utländsk inkomst resp. all utländsk skatt.

Den utländska skatt som enligt gällande regler får avräknas får inte överstiga den svenska skatt som belöper på den utländska inkomsten. Om den svenska skatten inte räcker till för avräkning ett visst år, kan den utländska skatt som inte kunnat avräknas inte utnyttjas för avräkning ett senare år. Utredningen föreslår att det införs en regel om carry forward, varigenom den skattskyldige senare år tillåts utnyttja ej avräknad utländsk skatt. Avräkning av sådan skatt föreslås få ske från svensk inkomstskatt hänförlig till något av de närmast följande sex åren eller - för aktiebolag eller ekonomisk förening - tio beskattningsåren. Spärregeln föreslås med hänsyn till overall-principen och carry for-

ward-regeln ändrad så, att avräkning av utländsk skatt från svensk inkomstskatt hänförlig till ett visst beskattningsår får ske högst med ett belopp som motsvarar den svenska skatt som belöper på utländska inkomster som beskattats i utländska stater. Det blir sålunda inte längre någon förutsättning att den utländska skatten hänför sig till samma inkomst som den svenska skatt, som skall nedsättas, hänför sig till.

En övergång till overall-principen och införandet av carry forward bör även inbegripa avräkning enligt dubbelbeskattningsavtal. Utredningen föreslår att en erinran härom införs i lagtexten.

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

- 1 Förslag till
Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att i 72 § kommunalskattelagen (1928:370) skall införas ett nytt moment, 4 mom., av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

72 §

4 mom. Har skattskyldig
enligt 24-27 §§ lagen (1947:
576) om statlig inkomstskatt
rätt till nedsättning av sin
statliga inkomstskatt genom
avräkning av utländsk skatt,
är den skattskyldige berätti-
gad till nedsättning av den
kommunala inkomstskatten i
den mån den statliga inkomst-
skatten ej förslår för vad
som får avräknas.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1983 års taxering.

2 Förslag tillLag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 24 och 25 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse24 §²

Fysisk person som under tid då han varit bosatt här i riket haft inkomst, som beskattats i utländsk stat på grund av att den förvärvskälla till vilken inkomsten är hänförlig anses lokaliserad där, och inländsk juridisk person som haft sådan inkomst äga erhålla nedsättning av sin inkomstskatt för inkomsten genom avräkning av den utländska skatten enligt 25-27 §§.

Fysisk person som under tid då han varit bosatt här i riket haft inkomst, som beskattats i utländsk stat på grund av att den förvärvskälla till vilken inkomsten är hänförlig anses lokaliserad där, och inländsk juridisk person som haft sådan inkomst har, genom avräkning av den utländska skatten enligt 25-27 §§, rätt till nedsättning av sin statliga inkomstskatt. Av 72 § 4 mom. kommunalskattelagen (1928:370) framgår att den skattskyldiges kommunala inkomstskatt får nedsättas i den mån den statliga inkomstskatten ej förslår för vad som får avräknas.

Avräkning får ej äga rum, om dubbelbeskattning av inkomsten kan undanröjas eller lindras på grund av överenskommelse enligt 20 §.

Avräkning enligt första stycket får ej äga rum, om dubbelbeskattning av inkomsten kan undanröjas eller lindras på grund av överenskommelse enligt 20 §. Vid avräkning enligt sådan överens-

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

² Senaste lydelse 1966:730.

Nuvarande lydelse

Med utländsk skatt avses allmän slutlig skatt som utgått på inkomst och erlagts till utländsk stat eller delstat samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.

25 §³

Avräkning får ske med så stort belopp av den utländska skatten som belöper på inkomsten i fråga. Avräkning får dock ske högst med belopp motsvarande den statliga inkomstskatt här i riket som hänför sig till inkomsten. Sistnämnda skatt skall därvid anses utgöra så stor del av den skattskyldiges statliga inkomstskatt som den utländska nettoinkomsten utgör av den skattskyl-

Föreslagen lydelse

kommelse beaktas dock 25 § första och andra styckena.

Med utländsk skatt avses sådan erlagd allmän slutlig skatt på inkomst som utgått till utländsk stat, delstat eller lokal myndighet (administrativt område) samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt, som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.

Avräkning får ske endast av sådan utländsk skatt som belöper på inkomster som taxerats här i riket. Avräkning från statlig inkomstskatt hänförlig till ett visst beskattningsår får dock ske högst med ett belopp som motsvarar den statliga och kommunala inkomstskatt här i riket som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till inkomster som beskattats i utländsk stat. Den statliga inkomstskatt som hän-

³Senaste lydelse 1966:730.

Nuvarande lydelse

diges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor.

Föreslagen lydelse

för sig till inkomsterna skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt som de utländska inkomsterna - efter avdrag för kostnader - utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor. Kommunal inkomstskatt anses belöpa på de utländska inkomsterna till så stor del som inkomsterna - efter avdrag för kostnader - utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor som skall taxeras i samma kommun som de utländska inkomsterna.

Avräkning av utländsk skatt på inkomst hänförlig till ett visst beskattningsår skall endast ske från statlig och kommunal inkomstskatt hänförlig till detta beskattningsår. I den mån det belopp med vilket avräkning högst får ske inte förslår, får avräkning dock ske från inkomstskatt hänförlig till något av de närmast följande sex eller - såvitt gäller aktiebolag eller ekonomisk förening - tio beskattningsåren. Fysisk person har rätt till sådan avräkning endast från inkomstskatt som är

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

hänförlig till beskattningsår
under vilket han hela året va-
rit bosatt här i riket.

Om den skattskyldige erhållit avdrag såsom omkostnad för den utländska skatt, för vilken avräkning skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall beräkningen enligt första stycket utföras som om sådant avdrag ej åtnjutits. Belopp, varmed avräkning högst kan erhållas enligt första stycket, skall därvid minskas med ett belopp motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som den skattskyldige undgått genom avdraget.

Härrör inkomsten från sjöfart eller luftfart i internationell trafik skall på begäran av den skattskyldige den utländska nettoinkomsten beräknas till så stor del av den samlade nettoinkomsten i rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgöra av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

Härrör inkomst från sjöfart eller luftfart i internationell trafik, skall på begäran av den skattskyldige utländsk sådan inkomst beräknas till så stor del av den samlade inkomsten - efter avdrag för kostnader - i rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1983 års taxering.

1 DIREKTIVEN

Enligt sina direktiv (Dir 1981:60) har utredningen till uppgift att se över reglerna om avräkning av utländsk skatt.

Såsom framhålls i direktiven undviks eller lindras internationell dubbelbeskattning antingen genom avtal mellan stater eller genom bestämmelser i intern lagstiftning. Det finns i huvudsak tre metoder för att uppnå detta syfte. I direktiven anförde departementschefen följande om de tre huvudmetoderna.

Den första är den s.k. "credit of tax"-metoden (credit of tax = avräkning av skatt). Denna metod innebär att den utländska skatten avräknas mot den egna skatten. Metoden kan utformas på olika sätt. Den för de skattskyldiga mest förmånliga avräkningsmetoden är s.k. "full credit" som i fråga om inkomst innebär att den utländska skatten får avräknas mot varje inhemsk skatt, oavsett om den i hemlandet beskattade inkomsten uppkommit utomlands eller i det egna landet. Något mer begränsade avräkningsmöjligheter ger den s.k. "overall"-principen. Denna innebär att utländsk skatt får avräknas mot all inhemsk skatt på inkomster från utlandet. Ytterligare begränsning av avräkningen sker om "per country"-principen tillämpas. Härvid får skatt på inkomst från ett visst land avräknas från all inhemsk skatt på inkomst från samma land. De nämnda tre principerna kan men behöver inte vara förenade med möjlighet till avräkning mot inhemsk skatt under tidigare eller senare år ("carry back" resp. "carry forward"). Mest restriktiv är "per item"-principen, som innebär att utländsk skatt på en viss inkomst får avräknas endast mot inhemsk skatt om samma inkomst.

Den andra huvudmetoden är den s.k. "exempt"-metoden (exempt = undantagande från skatt). Metoden innebär i fråga om inkomst att utländsk inkomst undantas från inhemsk beskattning. Metoden är oftast men behöver inte vara begränsad till vissa inkomster, t.ex. inkomst av fastighet eller rörelse i utlandet.

Den tredje huvudmetoden, som medför att dubbelbeskattning lindras men inte helt undanröjs, är avdrag för utländsk skatt såsom omkostnad.

Bestämmelser om avräkning av utländsk skatt infördes genom lagstiftning år 1966. Bestämmelserna, som finns i 24-28 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL), grundas på dubbelbeskattningssakkunnigas förslag (SOU 1962:59). De nuvarande

de avräkningsreglerna är försedda med vissa begränsningar. Härom anförde departementschefen i direktiven.

En viktig begränsning är att avräkning endast medges för skatt till utländsk stat eller delstat. Utländsk kommunal skatt är således inte avräkningsbar. Den utländska skatten måste i princip utgå som en nettoskatt. I fråga om inkomst av sjöfart eller luftfart i internationell trafik gäller dock att avräkning medges även för utländska bruttoskatter och kommunala skatter. En annan viktig begränsning är att avräkning får ske endast mot svensk statlig inkomstskatt. Under remissbehandlingen av dubbelbeskattningssakkunnigas förslag framfördes önskemål dels om att en vidare krets av utländska skatter skulle få avräknas och dels om att avräkning skulle få ske även mot svensk kommunalskatt. Departementschefen ansåg dock att, tills vidare erfarenheter nåtts, avräkningsförfarandet skulle begränsas i enlighet med dubbelbeskattningssakkunnigas förslag.

De svenska reglerna innebär att den tidigare nämnda s.k. "per item"-principen tillämpas, dvs. full identitet måste föreligga mellan de inkomster som beskattas i utlandet resp. i Sverige. "Carry back" och "carry forward" medges inte.

De avtal Sverige ingått med andra stater för undvikande av dubbelbeskattning bygger sedan mitten av 1960-talet i princip på "credit of tax"-metoden; tidigare tillämpades "exempt"-metoden. Avtalen omfattar numera alltid den svenska kommunalskatten och ofta även utländska kommunala skatter. Vid tillämpningen av avräkningsbestämmelserna på svensk sida gäller i regel "per item"-principen.

Beträffande bristerna i de nuvarande avräkningsreglerna anfördes i direktiven bl.a. följande.

Under senare tid har, särskilt från svenska företag med vidsträckt internationell verksamhet, framhållits att de svenska avräkningsreglerna i en rad hänseenden är otillfredsställande. Många andra stater tillämpar avräkningsregler eller andra metoder för att undvika dubbelbeskattning som är betydligt gynnsammare än de svenska. I de fall företag hemmahörande i sådana stater konkurrerar med svenska företag på den internationella marknaden, försämrar på grund härav de svenska företagens internationella konkurrensförmåga. Kritiken gäller avräkningsreglerna både i inhemsk lagstiftning och i avtalen. I fråga om de interna avräkningsreglerna vänder man sig främst mot begränsningen beträffande avräkningsbara utländska skatter och att avräkning inte får göras mot svensk kommunal inkomstskatt.

När det gäller avräkningsreglerna generellt framhåller företagen, att tillämpningen av "per item"-principen och därmed avsaknaden av möjligheten till "carry back" och "carry forward" av avräkning medför väsentliga olägenheter under nuvarande ekonomiska förhållanden, då den svenska skatten på grund av låg beskattningsbar inkomst i Sverige ofta är väsentligt lägre än den avräkningsbara utländska skatten på samma inkomst. Full avräkning kan därför inte ske.

I direktiven, i nu förevarande del, lämnas följande redogörelse för utredarens uppdrag.

Utredaren bör i första hand behandla de interna avräkningsbestämmelserna, eftersom reglerna i avtalen i huvudsak torde komma att ansluta till de interna reglerna. Jag vill i detta sammanhang dock framhålla att de problem som sammanhänger med internationell dubbelbeskattning i första hand bör lösas genom bilaterala eller multilaterala avtal. Det har emellertid visat sig att det i varje fall inte f.n. är möjligt att få till stånd dubbelbeskattningsavtal med alla de stater som har betydelse för svenska företags investeringar och övriga ekonomiska förbindelser. De interna reglerna får därför antas förbli ett viktigt komplement till avtalen under en lång tid framåt. Det är därför angeläget att dessa regler får en sådan utformning att de inte hindrar eller försvårar svenska företags internationella verksamhet.

Utredaren skall undersöka om och i vad mån det nu är lämpligt att utvidga kretsen av avräkningsbara utländska skatter och om avräkning skall få ske även mot andra svenska skatter än den statliga inkomstskatten.

En väsentlig fråga i utredningsarbetet bör vara omfattningen av avräkningsreglerna, dvs. om den nuvarande restriktiva "per item"-principen bör bibehållas eller om det finns skäl att införa för de skattskyldiga mer gynnsamma regler. I detta sammanhang måste naturligtvis även frågan om "carry back" och "carry forward" av avräkning utredas. I båda dessa hänseenden är det viktigt att inhämta upplysningar om lagstiftning och praxis i andra industriländer.

2 GÄLLANDE INTERNA AVRÄKNINGSREGLER

2.1 Inledning

I fråga om internationell dubbelbeskattning bygger den svenska skattelagstiftningen främst på den principen att sådan dubbelbeskattning skall undvikas genom avtal med andra stater. Sverige har ingått sådana avtal med ett stort antal stater, men det finns fortfarande åtskilliga stater som inte visat intresse för att ingå dubbelbeskattningsavtal. Så har flera av de stater där svenska exportföretag arbetar inte ingått sådana avtal. Avtalen är inte heller alltid fullständiga. Lindring eller undvikande av dubbelbeskattning kan emellertid också ske genom interna regler. I Sverige har man hittills iakttagit en försiktig hållning gentemot interna regler som skulle medföra ett ensidigt och generellt undanröjande av dubbelbeskattning. Som skäl härför har anförts att benägenheten hos främmande stat att ingå dubbelbeskattningsavtal med Sverige därigenom skulle minska.

I intern svensk lagstiftning finns regler som syftar till lindring eller undvikande av dubbelbeskattning, bl.a. i punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (KL) där avdrag medges för utländsk skatt såsom omkostnad och i 24-28 §§ SIL, som innebär att avräkning av utländsk skatt får göras mot svensk skatt. Vidare har regeringen möjlighet att i vissa fall med stöd av 23 § SIL och 23 § lagen om statlig förmögenhetsskatt (SIF) undanröja eller lindra dubbelbeskattning. I det följande redogörs för avräkningsreglerna.

2.2 Avräkningsreglerna

Frågan om befrielse från eller lindring av skatt för inkomst av verksamhet i utlandet och för utdelning från utländska aktiebolag genom avräkning från svensk skatt har redan varit föremål för utredning två gånger, redovisad dels i en promemoria den 20 januari 1951, som upprättats av år 1949 tillkalla-

sakkunniga ansåg dock att ett sådant system förutsatte en spärregel av innebörd att friheten från skatt på grund av beskattning utomlands aldrig fick inkräkta på beskattningen av hemlandets egna beskattningsföremål.

Införandet av bestämmelser motsvarande credit of tax skulle emellertid enligt de sakkunniga förutsätta en lagstiftning som skulle kräva åtskilligt övervägande. De sakkunniga lade inte heller fram, som ovan nämnts, något förslag i ämnet.

År 1959 tillkallades sakkunniga med uppdrag att verkställa utredning rörande beskattningen av utomlands bosatta personer för härifrån uppburen genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst ävensom med internationell dubbelbeskattning sammanhängande spörsmål.

Ett av de mest genomgripande förslagen i betänkandet SOU 1962:59 (Internationella skattefrågor Betänkande av dubbelbeskattningssakkunniga) vilket 1959 års sakkunniga lämnade rörde frågan om avräkning av utländsk skatt. De sakkunniga föreslog att den svenska lagstiftningen skulle kompletteras med generella regler om avräkning av utländsk skatt från svensk skatt. Denna rätt skulle i princip tillkomma svenska juridiska personer och i Sverige bosatta enskilda personer. De sakkunniga ansåg att starka skäl talade för att genom interna svenska lagstiftningsåtgärder undanröja den dubbelbeskattning som kvarstod för svenska skattskyldiga i förhållande till länder med vilka dubbelbeskattningsavtal ännu inte ingåtts. För ett effektivt och rättvist undanröjande av den internationella dubbelbeskattningen hade emellertid, framhöll de sakkunniga, de mellanstatliga avtalen obestriddliga fördelar framför ensidiga lagstiftningsåtgärder. Avsikten med införandet av interna lagstiftningsregler var inte att ersätta dubbelbeskattningsavtalen med något nytt system utan ett sätt att undanröja dubbelbeskattning i avvaktan på att avtal ingås.

De sakkunniga diskuterade två olika metoder för att undanröja

de sakkunniga, dels i betänkande av dubbelbeskattningssakkunniga år 1962 (SOU 1962:59).

Bakgrunden är denna. De år 1949 tillkallade sakkunniga hade fått i uppdrag att bl.a. utreda frågan om befrielse från svensk skatt för inkomst av verksamhet i utlandet och för utdelning från utländska aktiebolag. Beträffande denna fråga lade de sakkunniga inte fram något förslag men redovisade i nämnda promemoria vissa överväganden att läggas till grund för ett bedömande om frågan borde tas upp till en mera ingående behandling. De sakkunniga ansåg att som utgångspunkt skulle gälla att i Sverige bosatta personer skulle helt beskattas för all inkomst vare sig den härflöt från Sverige eller utlandet, och att man för att undanröja dubbelbeskattning borde medge undantag i en eller annan form från den svenska beskattningen. Enligt de sakkunniga försvåras eller omöjliggörs ett kommersiellt utbyte mellan olika stater, om olika staters skatter läggs till varandra på samma beskattningsföremål. De framhöll vidare att man genom dubbelbeskattningsavtal söker skapa en ordning vilken kan sägas innebära i stort sett att skatteförmågeprincipen får gälla som en norm för den samlade skattebörda, som åvilar skattskyldig i förhållande till olika länder. Denna princip skulle kunna tillgodoses direkt genom den interna lagstiftningen genom undantag från beskattning för inkomst från utlandet. För att en sådan skattelättnad skulle kunna medges borde enligt de sakkunniga emellertid vissa villkor vara uppfyllda, nämligen dels att inkomsten från ifrågavarande förvärvskälla i vederbörande främmande stat var föremål för en beskattning i stort sett likvärdig med den svenska, dels att, i fall då inkomst från motsvarande förvärvskällor i Sverige tillföll en i viss främmande stat bosatt person, denna medgav liknande skattefrihet för sagda inkomst, dvs. ömsesidighet skulle vara för handen. De sakkunniga ansåg att det skulle föreligga starka skäl innan man genomförde en lagstiftning i detta avseende, som innebar ett uppgivande av kravet på ömsesidighet. I stället framfördes tanken på att medge avräkning av utländsk skatt (systemet med credit of tax). De

dubbelbeskattning. Den ena innebar att ytterligare förmåner skulle medges vid beräkning av inkomster från utlandet. Den andra metoden innebar avräkning av utländsk skatt från svensk skatt. Båda metoderna var enligt de sakkunniga förenade med såväl för- som nackdelar. Avräkningsmetoden ansågs dock medföra större fördelar och mindre nackdelar än den andra metoden.

De sakkunniga framhöll att det vid utformningen av en lagstiftning om rätt att från svensk skatt avräkna skatt som erlagts i utlandet i huvudsak möter två problem. Det ena gäller omfattningen av rätten till avräkning, närmare bestämt vilka inkomster som förfarandet skall avse och vilka skatter som skall kunna ingå i avräkningen. Det andra problemet består i att åstadkomma en lämplig samordning med reglerna om rätt att såsom omkostnad åtnjuta avdrag för utländsk skatt. I samband härmed kommer också förhållandet till dubbelbeskattningsavtalen i blickpunkten.

Genom lagstiftning år 1966 infördes de regler på området som vi har idag om rätt till avräkning av viss utländsk skatt mot svensk statlig inkomstskatt. Bestämmelserna återfinns i 24-28 §§ SIL och innebär i huvudsak följande.

Fysisk person som, under tid då han varit bosatt här i riket, haft inkomst som beskattats i utländsk stat på grund av att den förvärvskälla, till vilken inkomsten är hänförlig, anses lokaliserad där och inländsk juridisk person, som haft sådan inkomst äger enligt 24 § första stycket SIL erhålla nedsättning av inkomstskatt för inkomsten genom avräkning av den utländska skatten. Avräkning av utländsk skatt medges sålunda endast skattskyldig som varit oinskränkt skattskyldig i Sverige, då han haft den inkomst som belastats med den utländska skatten. Intäkten skall vidare vara skattepliktig i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla från vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad.

Enligt 24 § andra stycket SIL får avräkning inte äga rum om dubbelbeskattningsavtal. Om dubbelbeskattningsavtal kan undanröjas eller lindras på grund av dubbelbeskattningsavtal.

Med utländsk skatt avses allmän slutlig skatt som utgått på inkomst och erlagts till utländsk stat eller delstat (24 § tredje stycket SIL). Skatten skall ha karaktär av allmän inkomstskatt. Den skall kunna jämföras med den svenska inkomstskatten och i princip utgå på nettoinkomst. Undantag har stadgats för skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, där skatt på inkomst ofta beräknas på bruttot av frakt- eller biljettintäkter.

Förmögenhetsskatt och engångsskatter får inte avräknas.

Skatten skall vara slutlig och inte preliminär. De skatter för vilka avräkning kan ske skall ha erlagts till utländsk stat eller delstat. Utländska kommunala skatter får sålunda inte avräknas. Avräkning får inte ske mot svensk kommunal skatt utan endast mot den statliga inkomstskatten.

Enligt 25 § första stycket SIL får avräkning ske med så stort belopp av den utländska skatten som belöper på inkomsten i fråga. Avräkning får dock högst ske med belopp motsvarande den statliga svenska inkomstskatt som hänförs till inkomsten. En följd av detta är att de utländska skatterna måste delas upp på de olika svenska beskattningsår till vilka inkomsterna hänförs. I lagrummet stadgas vidare att den svenska skatten skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges statliga inkomstskatt som den utländska nettoinkomsten utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor.

Då bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt infördes bibehölls den år 1951 införda rätten till avdrag för utländsk skatt oförändrad. Eftersom inte rätt till omkostnadsavdrag och rätt till avräkning fick utnyttjas samtidigt, var särskil-

da samordningsbestämmelser nödvändiga.

Andra stycket i 25 § SIL stadgar att, om den skattskyldige erhållit avdrag som omkostnad för den utländska skatt för vilken avräkning skall ske eller för däremot svarande pre-
liminär skatt, avräkningsberäkningen skall utföras som om sådant avdrag inte åtnjutits. Belopp varmed avräkning högst kan erhållas skall herefter minskas med ett belopp motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som den skattskyldige undgått genom omkostnadsavdraget.

I 26-28 §§ SIL lämnas vissa föreskrifter rörande förfarandet vid ansökan om avräkning samt om forum o. dyl.

3 DUBBELBESKATTNINGSAVTALEN

3.1 Inledning

Först efter första världskrigets slut började större uppmärksamhet ägnas åt problem sammanhängande med internationell dubbelbeskattning. Tidigare var intresset inte så stort bl.a. eftersom beskattningen i de olika länderna var tämligen låg. De ekonomiska och kulturella förbindelserna mellan staterna var inte heller lika välutvecklade som nu. Nationernas Förbund utarbetade år 1928, på basis av de lösningar som dittills valts i intern lagstiftning, ett modellavtal som senare följdes av två nya modellavtal, Mexico-avtalet år 1943 och London-avtalet år 1946. Dessa modellavtal fick stor betydelse för utformningen av de bilaterala avtal som slöts under slutet av 1940-talet och under 1950-talet.

Under 1950-talet påbörjade organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OEEC, numera OECD) ett arbete för att åstadkomma ett modellavtal. Arbetet resulterade i 1963 års avtal. Detta har sedermera reviderats och ersatts av 1977 års modellavtal. OECD:s modellavtal har haft stor betydelse för utformningen och tillkomsten av dubbelbeskattningsavtal. I OECD:s modellavtal anges credit of tax-metoden och exempt-metoden som likvärdiga alternativ för undvikande av dubbelbeskattning. Utredningen återkommer i ett senare avsnitt med en redovisning av metodartiklarna i OECD:s modellavtal.

Dubbelbeskattningsavtal har ingåtts mellan många länder men relativt få sådana mellan industriländer och utvecklingsländer, troligen i stor utsträckning beroende på att de traditionella dubbelbeskattningsavtalen inte lämpar sig så väl för utvecklingsländerna. Avtal mellan industriländer kräver ibland att hemviststaten avstår från att beskatta en inkomst. Det är emellertid oftare så att den stat där förvärvskällan är belägen (källstaten) avstår från att beskatta inkomsten. Ett sådant mönster är inte lika lämpligt i avtal mellan ut-

vecklingsländer och industriländer, eftersom inkomstströmmarna i stor utsträckning går från utvecklingsländer till industriländer och ett avstående från att beskatta inkomster skulle bli ensidigt. En annan svårighet för ett avtal mellan kapitalexporterande länder och utvecklingsländer torde ligga i att de senare i regel saknar större erfarenhet av dubbelbeskattningsavtal.

Bestämmelserna i OECD:s modellavtal bygger på att avtal ingås mellan två ekonomiskt jämbördiga parter. Inom ramen för FN har emellertid utarbetats en modell för överenskommelse mellan ett utvecklingsland och ett industriland, det s.k. Eco-soc-avtalet. Bakgrunden till detta modellavtal är att det anses önskvärt att främja utländska investeringar i utvecklingsländerna på villkor som inte är alltför politiskt, ekonomiskt och socialt ofördelaktiga för utvecklingsländerna.

OECD:s modellavtal har tjänat som utgångspunkt för FN-modellavtalet och många av artiklarna i förstnämnda avtal finns med i FN-avtalet. Det sistnämnda är, som andra modellavtal, inte bindande utan avsett först och främst att i vägledande syfte peka ut möjliga lösningar till de problem som finns på området.

3.2 Utvecklingen i Sverige

Sverige ingick sitt första allmänna dubbelbeskattningsavtal med Tyska riket år 1928. Fram till andra världskrigets utbrott hade avtal slutits med ytterligare sex länder. Under krigsåren låg arbetet med att ingå nya dubbelbeskattningsavtal nästan nere. Under efterkrigstiden ökade arbetskraftens rörlighet mellan olika länder starkt. Det internationella utbytet av varor och tjänster blev av allt större omfattning. Under de första decennierna förekom utbyte endast mellan industriländerna men under de senaste decennierna också mellan industriländer och utvecklingsländer. Följden blev att svenska företag etablerade fasta driftställen eller dotterbolag i åt-

skilliga främmande länder. Dubbelbeskattningsfrågorna har därför kommit att få allt större betydelse. De därmed sammanhängande problemen har man från svensk sida främst sökt lösa genom avtal. Under tiden fram till mitten av 1950-talet inriktade man sig på svensk sida på att ingå avtal huvudsakligen med de industrialiserade staterna i Västeuropa och Nordamerika. Därefter har avtal slutits även med en rad utvecklingsländer.

3.3 Metod för undvikande av dubbelbeskattning

Fram till mitten av 1960-talet begagnade sig Sverige av exempt-metoden som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Därefter övergick man till credit of tax-metoden såsom genomgående princip. Första gången denna metod kom till användning som huvudmetod i ett avtal var i 1965 års dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Brasilien. Departementschefen anförde (jfr prop. 1965:164 s. 45 ff) att många utländska stater, i synnerhet de anglosachsiska, begagnar credit of tax-metoden beträffande flertalet inkomstslag. Han anförde vidare, att även i förhållande till länder med vilka dubbelbeskattningsavtal saknas, denna metod ofta tillämpas enligt regler i de olika staternas interna skattelagstiftning. Departementschefen hänvisade i sammanhanget till dubbelbeskattningssakkunnigas betänkande (SOU 1962:59) med förslag om införande av avräkningsregler i intern svensk lagstiftning. Enligt departementschefen syftar credit of tax-metoden i första hand till att bevara en likformig behandling vid beskattningen av här i landet bosatta skattskyldiga. Förfarandet ansågs även medföra en ökad garanti mot inte avsedda skatteeftergifter.

Som nämnts har de avtal, som ingåtts sedan 1966, då avräkning på grundval av dubbelbeskattningssakkunnigas förslag infördes i svensk lagstiftning, som huvudmetod byggt på credit of tax-metoden. Det torde härigenom föreligga ett klart samband mellan de nya interna reglerna om avräkning och de ändrade reglerna beträffande avräkningsförfarandet i dubbelbeskattningsavtal.

Sverige har sedan 1966 ingått allt fler nya avtal med olika utvecklingsländer och även förhandlat om och moderniserat äldre avtal som var tillämpliga beträffande f.d. brittiska kolonier. En del för svensk företagsamhet viktiga länder har Sverige, trots stora ansträngningar, inte lyckats få till stånd dubbelbeskattningsavtal med. Det gäller t.ex. Mexico, Venezuela och länderna kring Persiska viken.

När det gäller stater med vilka Sverige saknar dubbelbeskattningsavtal blir självfallet för de skattskyldiga, som har ekonomiska förbindelser i dessa länder, utformningen av den interna svenska lagstiftningen i fråga om möjlighet att undvika eller lindra dubbelbeskattning av stor betydelse.

Praktiskt taget alla dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått omfattar såväl statliga som kommunala skatter.

3.4 Matching credit

Här skall kort beskrivas en företeelse som fått ökad betydelse allteftersom nya avtal träffas mellan industriländer och utvecklingsländer, nämligen "matching credit". På svenska kan man beskriva det som "avräkning för icke erlagd skatt" eller "avräkning som motsvarar företagen skattenedsättning". Bakgrunden här till är att flertalet utvecklingsländer - men även en del industriellt högt utvecklade stater - i sin interna skattelagstiftning har särskilda regler om skattelättnader som har till syfte att stimulera investeringar i landet. Skattelättnaderna är ofta tidsbegränsade till ett företags fem eller tio första verksamhetsår. Sådana skattelättnader brukar kallas "tax incentives" vilket uttryck kan översättas med "stimulans (att investera) genom åtgärder på skatteområdet". Lättnader ges i regel både inhemska och utländska investerare. Systemet med "matching credit" fungerar på följande sätt. Antag att i ett avtal föreskrivits att skattesatsen på ränta som utbetalas från en stat till mottagare i den andra staten inte får överstiga 10 %. Utbetalarstaten tar då ut dessa 10 % och vid be-

skattning i mottagarens hemviststat ges avräkning för skatten. Om nu utbetalarstaten har intresse av att erhålla utländskt kapital i form av lån, kan det hända att man, i varje fall temporärt, är beredd att avstå från den skatt man får ta ut enligt avtalet för att på så sätt ge långivaren högre avkastning på sitt kapital. Med de normala credit-reglerna blir det emellertid inte långivaren, som drar nytta av skatteeftergiften, utan i stället hemviststatens fiskus, som inte behöver avräkna någon skatt. För att skattelättnaden skall komma investeraren tillgodo krävs att hemviststaten åtar sig att avräkna den skatt som skulle ha utgått på räntan i utbetalarstaten om den särskilda lättnaden inte hade givits.

4 OECD:s MODELLAVTAL

4.1 Kort presentation av 1977 års modellavtal

OECD:s modellavtal av år 1977 utgör en omarbetning av 1963 års modellavtal. Vid revideringen ändrades texten i vissa artiklar. De flesta ändringarna gjordes emellertid i kommentarerna till de olika artiklarna genom tillägg, förtydliganden och moderniseringar. På vissa punkter kunde man inte nå enighet, vilket medförde att till 1977 års modellavtal, liksom till 1963 års avtal, finns fogade reservationer. De diskussioner mellan olika regeringars experter, som revisionsarbetet gav upphov till, är av stort värde för det fortsatta internationella samarbetet på området.

Modellavtalet tillhandahåller ett regelsystem att på en likformig bas lösa de vanligaste problemen på dubbelbeskattningens område.

Avtalet, som omfattar 30 artiklar, är uppdelat i sju kapitel. I kapitel I anges vilka personer som omfattas av avtalet (art. 1) och de skatter på vilka avtalet är tillämpligt (art. 2). För artikel 2 redogörs närmare i nästa avsnitt. Kapitel II innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Kapitlen III och IV innehåller avtalets materiella beskattningsregler. Kapitel V upptar i de s.k. metodartiklarna (artiklarna 23 A och 23 B) bestämmelser om hur dubbelbeskattning skall undanröjas. Utredningen återkommer i ett senare avsnitt till dessa båda artiklar. Därefter följer i kapitel VI särskilda bestämmelser om t.ex. förbud mot diskriminering och om utbyte av upplysningar. Slutbestämmelserna i kapitel VII omfattar artiklar om ikraftträdande resp. upphörande.

I största möjliga utsträckning har man försökt att för varje särskilt fall ge en enda regel. Ibland förekommer emellertid alternativa regler som t.ex. i metodartiklarna. Som nämnts tidigare anges exempt-metoden och credit of tax-metoden som lik-

värdiga alternativ.

Till varje artikel i avtalet finns en detaljerad kommentar, som är avsedd att ge ledning för tolkning av bestämmelserna. Kommentarererna är inte utformade för att utgöra en del av de avtal som kommer att ingås av medlemsstaterna utan endast för att tjäna som hjälp vid tillämpningen av avtalen och då tvister skall lösas.

Om tolkningskonflikter uppstår beträffande avtal som ingåtts före tillkomsten av 1977 års avtal, bör dessa avtal så långt det är möjligt tolkas i enlighet med andan i de nya kommentarerna.

I sammanhanget kan anmärkas att 1963 års modellavtal varit vägledande för de flesta av nu gällande svenska avtal.

4.2 Artikel 2. Skatter som omfattas av avtalet

Artikel 2 består av fyra punkter. De tre första har samma lydelse i de båda avtalen. I fjärde punkten har endast gjorts ett par smärre redaktionella ändringar.

I kommentaren till artikeln sägs bl.a. att denna syftar till att göra terminologin beträffande de skatter som omfattas av avtalet mera precis och att utforma den på ett sådant sätt att den lättare kan godtas. Artikeln syftar också till att utvidga avtalets tillämpningsområde genom att så långt det är möjligt inbegripa de skatter som staternas politiska underavdelningar eller lokala myndigheter påför. Det förutsätts dock att detta sker i överensstämmelse med de avtalsslutande staternas inhemska lagstiftning.

Artikel 2 lyder i översättning som följer:

Artikel 2

SKATTER SOM OMFATTAS AV AVTALET

1. Detta avtal tillämpas på skatter på inkomst och på förmögenhet som påförs för en avtalsslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning, oberoende av det sätt på vilket skatterna uttages.

2. Med skatter på inkomst och på förmögenhet förstås alla skatter, som utgår på inkomst eller förmögenhet i dess helhet eller på delar av inkomst eller förmögenhet, däri inbegripna skatter på vinst på grund av överlåtelse av lös eller fast egendom, skatter på sammanlagda beloppet av företags lönebetalningar samt skatter på värdestegring.

3. De för närvarande utgående skatter, på vilka avtalet tillämpas, är särskilt:

- a) (i stat A):
- b) (i stat B):

4. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall vid slutet av varje år meddela varandra ändringar som vidtagits i respektive skattelagstiftning.

I det följande ges ett kortfattat sammandrag av innehållet i kommentaren till artikeln.

Punkt 1 anger att avtalet är tillämpligt på skatter på inkomst och på förmögenhet. Man har inte använt sig av uttrycket direkta skatter, som anses vara för obestämt. Avtalet är tillämpligt på skatter som påförs av staten själv, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter, oavsett hur skatterna tas ut. Det kan ske genom taxering eller källskatteavdrag, i form av tilläggsskatter eller som extra skatter osv. Som exempel på politiska underavdelningar och lokala myndigheter nämns delstat, region, provins och kommun.

I punkt 2 ges en definition av skatter på inkomst och förmögenhet. Skatterna omfattar skatt på inkomsten resp. förmögenheten i dess helhet eller del därav. De inbegriper också skatter på vinst som härrör från överlåtelse av lös eller fast egendom

samt skatter på värdestegring. Även skatter på ett företags totala lönesumma omfattas enligt definitionen av avtalet. I uttrycket skatt på total lönesumma inbegrips emellertid inte avgifter i fråga om vilka ett samband föreligger mellan avgiftsuttaget och de individuella förmåner avgifterna ger upphov till.

I kommentaren sägs vidare att avgifter som är avhängiga en viss skatt följer samma regel som denna skatt.

I artikeln har varken uttrycket "ordinära skatter" eller "extraordinära skatter" använts. Orsaken härtill är att extraordinära skatter läggs på i mycket speciella situationer. Vidare är det svårt att definiera begreppet. Man har emellertid inte haft för avsikt att undanta extraordinära skatter från alla avtal. Därför har man inte nämnt vare sig ordinära eller extraordinära skatter i artikeln. Det står i stället de avtalsslutande staterna fritt att begränsa avtalets tillämpningsområde till ordinära skatter eller utsträcka det till extraordinära skatter.

Såsom framgår av punkt 3 skall vardera staten räkna upp de skatter i resp. stat som avtalet skall tillämpas på. I kommentaren sägs att uppräkningsen inte är uttömmande utan den är avsedd att belysa de föregående punkterna i artikeln. I praktiken kommer den emellertid att vara en fullständig uppräkning av skatter som tas ut i vardera staten vid tidpunkten för undertecknandet och som omfattas av avtalet.

Innebörden av punkt 4 är att, eftersom uppräkningsen av skatterna i punkt 3 inte är uttömmande, avtalet också skall tillämpas på alla skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som påförs utöver eller i stället för de skatter som redan utgår.

Till sist föreskrivs att de behöriga myndigheterna i de båda

staterna skall meddela varandra de ändringar som skett i resp. skattelagstiftning.

4.3 Artiklarna 23 A och 23 B. Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

4.3.1 Inledning

Avtalets materiella beskattningsregler innefattar i allmänhet inte någon uttömmande reglering av hur dubbelbeskattning skall undanröjas. Bestämmelserna om metoder för undanröjande av dubbelbeskattning finns i två artiklar, en (art. 23 A) för exempt-metoden och en (art. 23 B) för credit-metoden. Båda dessa metoder finns i olika utformningar såväl i svenska som utländska dubbelbeskattningsavtal.

Artikel 23 A består av tre punkter och artikel 23 B av två punkter. Artiklarna lyder i översättning på följande sätt.

Artikel 23 A

UNDANTAGANDE- (EXEMPT-) METODEN

1. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda staten, såvida inte bestämmelserna i punkterna 2 och 3 föranleder annat, undantaga sådan inkomst eller förmögenhet från skatt.

2. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artiklarna 10 och 11 får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda staten från skatten på denna persons inkomst avräkna ett belopp motsvarande den skatt som betalats i denna andra stat. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av skatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som uppburits från denna andra stat.

3. Om inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar eller förmögenhet som sådan person innehar, enligt bestämmelse i avtalet är undantagen

från skatt i denna stat, får denna stat likväl vid bestämmandet av beloppet av skatten på denna persons återstående inkomst eller förmögenhet beakta den inkomst eller förmögenhet som undantagits från skatt.

Artikel 23 B

AVRÄKNINGS- (CREDIT-) METODEN

1. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda staten:

- a) från skatten på denna persons inkomst avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat;
- b) från skatten på denna persons förmögenhet avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat.

Avräkningsbeloppet skall emellertid inte i någotdera fallet överstiga den del av inkomstskatten eller förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst eller den förmögenhet som får beskattas i denna andra stat.

2. Om inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar eller förmögenhet som sådan person innehar, enligt bestämmelse i avtalet är undantagen från skatt i denna stat, får denna stat likväl vid bestämmandet av beloppet av skatten på denna persons återstående inkomst eller förmögenhet beakta den inkomst eller förmögenhet som undantagits från skatt.

Kommentarerna till artiklarna är mycket omfattande. Förutom att själva avtalstexten kommenteras diskuteras olika problem, som man ännu inte funnit allmänt accepterade lösningar på. I sådana fall anges flera möjliga lösningar på ett visst problem. I det följande läggs huvudvikten på de delar av kommentaren som tar sikte på själva avtalstexten. Först anges emellertid översiktligt innehållet i kommentarens inledande anmärkningar.

Denna del av kommentaren är uppdelad i fyra avsnitt:

A. Artiklarnas tillämpningsområde, B. Redogörelse för metoderna för undanröjande av dubbelbeskattning, C. Metodernas funktion och verkningar och D. Metoder som föreslås i artiklarna.

I det första avsnittet fastslås att avtalet enligt artikel 1 endast är tillämpligt på personer, som har hemvist i en av de avtalsslutande staterna eller i båda. Såsom framgår av artiklarna är hemvistbegreppet av grundläggande betydelse, när det gäller metoderna för undanröjande av dubbelbeskattning. I artikel 4 i avtalet finns regler som avser att ange var en person har hemvist vid tillämpning av avtalet.

Genom bestämmelserna i kapitlen III och IV och metodartiklarna delas beskattningsrätten upp mellan staterna när en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet i den andra avtalsslutande staten.

I följande avsnitt av kommenterarna ges en redogörelse för de två huvudprinciperna för undanröjande av dubbelbeskattning, exempt-metoden resp. credit-metoden.

Enligt exempt-metoden beskattar inte hemviststaten sådan inkomst som enligt avtalet får beskattas i källstaten. Det finns två former av exempt-metoden; full exemption och exemption med progression. I det första fallet beaktas inkomsten från källstaten inte alls av hemviststaten vid beskattning där. I det andra fallet förbehåller sig hemviststaten rätten att beakta inkomsten vid bestämmandet av skatten på den återstående delen av inkomsten.

Enligt credit-metoden beräknar hemviststaten sin skatt på grundval av den skattskyldiges sammanlagda inkomst inklusive inkomst från den andra avtalsslutande staten. Hemviststaten medger därefter avräkning för den utländska skatten mot den egna skatten. Även credit-metoden finns i två former. Full credit innebär att hemviststaten från den inländska skatten medger avräkning för hela det utländska skattebeloppet. Normal credit, den andra huvudformen, innebär att det utländska skattebelopp, som hemviststaten medger avräkning för, begränsas till den del av skatten i hemviststaten, som belöper på inkomsten som beskattats i den andra staten.

Den grundläggande skillnaden mellan de båda huvudmetoderna är att exempt-metoderna ser till inkomsten medan credit-metoderna ser till skatten.

Det tredje avsnittet i kommentarens inledning ger med siffer-exempel en redogörelse för verkningarna av de olika metoderna. En slutsats som dras i detta sammanhang är att det utmärkande för credit-metoderna jämförda med exempt-metoderna är att hemviststaten aldrig behöver medge skattenedsättning med mer än den skatt, som skall erläggas i källstaten.

I sista avsnittet anges vilka metoder som föreslås i artiklarna. Man har ansett det viktigt att begränsa antalet metoder och valt två olika: exempt-metoden med progression och den normala credit-metoden. Det står medlemsländerna fritt att välja mellan dessa två metoder. Det är också tänkt att avtalsslutande stater skall kunna använda en kombination av de två metoderna. Metodartiklarna har fått en generell utformning och innehåller inte några detaljerade regler om hur exempt eller credit skall beräknas.

4.3.2 Artikel 23 A (exempt-metoden)

Punkt 1

I artikeln föreskrivs att hemviststaten från beskattning skall undanta inkomst och förmögenhet som enligt avtalet "får beskattas" i den andra staten. Detta innebär att hemviststaten måste undanta inkomsten eller förmögenheten från beskattning oavsett om den andra staten faktiskt utövar sin beskattningsrätt eller inte.

Kommentaren pekar i detta sammanhang på diverse problem som kan uppstå vid tillämpningen av metoden, eftersom artikeln inte ger några detaljerade regler om hur "exemption" skall genomföras. Som exempel på sådana problem kan nämnas att enligt lagstiftning och praxis i OECD:s medlemsländer varierar det belopp som skall undantas från beskattning avsevärt från land

till land. Ett annat problem är hur hemviststaten skall behandla förlust som uppkommit i den andra staten. Liknande problem uppkommer också vid tillämpningen av credit-metoden.

Punkt 2

Denna punkt knyter an till artiklarna 10 och 11 i avtalet. I dessa båda artiklar är rätten att beskatta utdelning och ränta uppdelad mellan hemviststaten och källstaten. Det står i dessa fall hemviststaten fritt att inte ta ut någon skatt och således tillämpa exempt-metoden även i fråga om ovannämnda inkomster. Om hemviststaten emellertid föredrar att utnyttja sin rätt att beskatta sådana inkomster, kan exempt-metoden inte användas för att undanröja dubbelbeskattningen eftersom hemviststaten då helt skulle ge upp sin rätt att beskatta inkomsten i fråga. En tillämpning av credit-metoden i dessa fall ger normalt en tillfredsställande lösning. Punkten 2 är utformad enligt den normala credit-metoden.

Punkt 3

I denna punkt finns ett förbehåll om progression inskrivet. Detta innebär att hemviststaten förbehåller sig rätten att beakta inkomsten eller förmögenheten som undantagits från beskattning, när skatten bestäms på återstående inkomst eller förmögenhet.

4.3.3 Artikel 23 B (credit-metoden)

Punkt 1

Artikeln innehåller regler om den normala credit-metoden. Den innebär att hemviststaten medger den skattskyldige avräkning från sin egen skatt på inkomst eller förmögenhet med belopp motsvarande den skatt som erlagts i den andra staten på inkomst eller förmögenhet. Avräkningen är emellertid begränsad till den del av skatten i hemviststaten som belöper på inkomsten eller förmögenheten som beskattats i den andra staten.

I likhet med vad som gäller för exempt-metoden ger inte artikel 23 B några detaljerade regler om hur avräkningen skall beräknas eller hur den verkar. Erfarenheten har visat att många problem uppkommer.

Här skall endast ett par av frågeställningarna redovisas.

Ett problem är hur avräkning skall ske när det gäller ett flertal inkomster på vilka skatt tas ut efter olika skattesatser i källstaten eller när det gäller inkomst från flera stater med eller utan avtal. Frågan är då om avräkning skall ske särskilt för varje inkomstslag, för varje land eller för all inkomst från utlandet, som enligt inhemsk lagstiftning och avtal berättigar till avräkning. Kommentaren framhåller härvid särskilt overallprincipen. Denna princip innebär att all inkomst från utlandet sammanförs och att de sammanlagda utländska skatterna avräknas mot den skatt i hemviststaten som belöper på den sammanlagda utländska inkomsten.

På grund av de begränsningar som finns när det gäller avräkning av utländsk skatt kan det inträffa att den skattskyldige ett visst beskattningsår inte kan utnyttja all utländsk skatt för avräkning. Kommentaren anger i detta sammanhang att några stater överväger att införa, eller redan har infört, möjlighet att föra över ej avräknad utländsk skatt till följande år, carry forward.

I kommentaren följer sedan ett särskilt avsnitt med anmärkningar beträffande förmögenhetsskatt. Här fastslås som huvudregel att avräkning för inkomstskatt endast medges mot inkomstskatt och för förmögenhetsskatt endast mot förmögenhetsskatt. Följaktligen medges avräkning för eller mot förmögenhetsskatt endast om förmögenhetsskatt förekommer i båda avtalslutande staterna.

Kommentarens sista avsnitt rör förhållandet mellan beskattning-

en i källstaten och den normala credit-metoden i särskilda fall. Här behandlas bl.a. frågor som har samband med skattelättnader för att främja industriell produktion. (Jämför vad som sägs om matching credit i avsnitt 3.4).

Punkt 2

Här hänvisas till kommentaren till artikel 23 A punkt 3. Även i metodartikeln som bygger på credit-metoden finns alltså ett förbehåll om progression. Detta beror på att även i avtal för undvikande av dubbelbeskattning som har credit-metoden som huvudmetod för att undanröja dubbelbeskattning förekommer så gott som alltid även bestämmelser enligt vilka viss inkomst eller vissa inkomster skall beskattas endast i endera staten.

5 EXPORTSTIMULERANDE ÅTGÄRDER

Sverige är för sin ekonomiska utveckling starkt beroende av handeln med omvärlden och svenska företags entreprenadverksamhet i utlandet. Detta beroende har under senare år ökat i betydande utsträckning. Exporten och industrins utlandsförbindelser har under denna tid även fått en annan inriktning som i allt högre grad nödvändiggjort olika stimulerande och underlättande insatser från det allmännas sida. En milstolpe i denna utveckling var inrättandet år 1972 av Sveriges Exportråd. Andra insatser från det allmännas sida har därefter följt slag i slag. Särskilt erinras om de åtgärder som vidtagits på grundval av förslag som framlagts av utredningen inom industridepartementet om Systemleveranser till industri- och anläggningsprojekt - problem och möjligheter för svensk tillverkningsindustri (Ds I 1978:39) och i regeringens proposition i anslutning därtill (1978/79:123). Med systemleverans eller s.k. SA-projekt menas leverans av kompletta system eller delsystem av investeringsutrustning till stora anläggningar där det förutom rena hårdvaror (komponenter och utrustning) ingår en större eller mindre del mjukvaror, (systemutformning, utbildning, managementansvar m.m.). Denna typ av projekt bedrivs ofta i entreprenadform. Vidare erinras om de åtgärder som vidtagits med anledning av propositionerna 1977/78:40 för att främja de mindre och medelstora företagens utveckling och 1976/77:83 om exportfrämjande åtgärder avseende u-länder samt propositionerna 1980/81:141 och 171 om ökade exportfrämjande åtgärder samt om export av tjänster från statliga myndigheter och bolag m.m.

I prop. 1980/81:130 om industripolitikens inriktning m.m. slås fast att ett övergripande industripolitiskt mål är att öka industrivaruproduktionen för att därigenom kunna minska varuimporten och öka varuexporten. Kapitalvaruexporten anges i propositionen vara av speciellt intresse inte

minst när det gäller inbrytningen på nya marknader som är intressanta för industrin. I propositionen föreslås därför bl.a. fortsatta möjligheter till statsunderstödda exportkrediter genom AB Svensk Exportkredit. I propositionen om de mindre och medelstora företagens utveckling betonas olika åtgärder av bl.a. informations- och rådgivningskaraktär för att främja dessa företags exportansträngningar. Enligt utredningen är det för dessa företagskategorier särskilt viktigt att bl.a. beskattningsreglerna utformas så enkelt och lättillämpligt som möjligt.

Av utredningen om systemleveranser framgår att den snabba ökningen på detta område under 1970-talet i huvudsak har tre orsaker. För det första medförde OPEC-ländernas nya ekonomiska politik efter den s.k. oljekrisen en mycket kraftig efterfrågan på investeringsutrustning för dessa länder. Till marknadstillväxten bidrog redan tidigare många statshandelsländer och nyligen industrialiserade stater som Mexico och Brasilien. För det andra försatte den djupa recessionen efter 1974 väldigt många av i-ländernas tillverkningsföretag i en besvärlig planeringssituation. Företagen sökte kompensera sig. Systemleveransområdet framstod då som ett marknadssegment där i-ländernas teknologiska nivå lättast kunde försvaras. Den tredje orsaken utgjordes av den tekniskt-ekonomiska utvecklingen i allmänhet.

De ökade samhälls- och industriinvesteringarna inom bl.a. utvecklingsländerna har öppnat nya marknadsmöjligheter för ett ökat antal svenska företag men också ställt ökade krav på bättre konkurrensförutsättningar, bl.a. finansieringsmöjligheter över en lång tidsperiod.

Den nu angivna utvecklingen har lett till åtgärder även på beskattningsområdet. Genom lagstiftning som tillkom på förslag i prop. 1978/79:210 har t.ex. öppnats möjlighet för företag till dispens från beskattning av utdelning från utländskt bolag. I propositionen uttalades bl.a. följande:

Under senare år har svensk industri visat ett växande intresse för investeringar i t.ex. vissa länder i Mellanöstern, särskilt länderna kring Persiska viken. Framställningar från svensk sida om inledande av förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal med en del av dessa länder har hittills bemötts negativt. Det är f.ö. ett välkänt faktum att dessa länder inte är särskilt intresserade av sådana avtal. Deras industri är inte i högre grad inriktad på verksamhet utomlands och frågan om internationell dubbelbeskattning är därför inte aktuell för deras inhemska företag.

Det ökade intresset för större projekt i framförallt de genom oljeproduktionen finansiellt starka utvecklingsländerna och nödvändigheten av bättre konkurrensvillkor i förhållande till andra exportländer har föranlett skrivelser från ledande svenska industriföretag till regeringen med hemställan om ytterligare åtgärder på beskattningsområdet för likställighet med andra exportländer. Även från de svenska bankernas sida har i framställningar till regeringen påtalats behovet av åtgärder för att underlätta finansieringen av svenska företags verksamhet i utlandet. Framställningarna från såväl industriföretag som banker berör de interna svenska reglerna för avräkning av utländsk skatt.

I en framställning påtalas särskilt nackdelarna av att kommunalskatten ej omfattas av avräkningen. Genom att denna skatt fördubblats sedan 1960-talet har nackdelarna förvärrats. I en annan framställning ges ett exempel med inkomst som beskattats såväl i Sverige som i Nordafrika med sammanlagt 92,5 %. Den nordafrikanska skatten anges till 64 % men genom kommunalskatteavdragets inverkan blir den tillåtna avräkningen i Sverige endast 28,5 % av inkomsten. Om i exemplet den nordafrikanska staten byts ut mot Saudi-Arabien - där skattesatsen f.n. är 45 % - blir den totala skatten 73,5 %. En belastning enbart i Sverige skulle bli 57 %. I den tredje framställningen påtalas bl.a. de komplikationer som följer av en bristande samordning av reglerna om avräkning och av reglerna om forsknings- och utvecklingsavdrag och exportkreditavdrag. I denna framställning understryks också värdet

av den ovan angivna dispensmöjligheten beträffande utdelning från utländskt bolag men också det kvarstående behovet av förbättrade avräkningsmöjligheter i fråga om filialbeskattningen i länder där bolag ej lämpligen kan bildas.

I rubriken till detta avsnitt talas om exportstimulerande åtgärder. Uttrycket avser främst åtgärder från det allmännas sida på områdena för marknadsundersökning och finansieringskrediter. På beskattningsområdet gäller det främst att tillse att behovet av neutralitet i beskattningen tillgodoses i största möjliga utsträckning. Reglerna för beskattning får i varje fall ej utformas så att de hindrar önskvärda exportansträngningar. Sådana eventuella hinder bör så långt möjligt rättas till varvid måste tillses att de svenska exportföretagen ej missgynnas i förhållande till sina konkurrenter. Under alla omständigheter måste det vara önskvärt att ansträngningarna till ökad export direkt från Sverige underlättas och att beskattningsreglerna i anslutning härtill får en adekvat utformning. Sådana lättnader torde effektivast kunna ske genom direkta överläggningar med den främmande stat, där det svenska företaget önskar verka. Exportansträngningarna torde även kunna effektivt underlättas genom vissa ändringar av de svenska interna bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt.

6 UTLÄNSK RÄTT

6.1 Översikt av några utländska staters interna regel-system för undvikande av dubbelbeskattning

6.1.1 Inledning

I detta avsnitt skall kortfattat redogöras för de interna regler för undvikande av dubbelbeskattning som finns enligt lagstiftningen i några av Sveriges viktigaste konkurrentländer. Framställningen bygger i huvudsak på de rapporter från olika länder som presenteras i IFA:s (International Fiscal Association) sammanställning för kongressen i Berlin 1981. Vid denna kongress behandlades enbart de interna regler för undvikande av dubbelbeskattning som upptas i de olika ländernas lagstiftning. Detta dokument torde vara det mest aktuella på detta specialområde. Särskild vikt har i rapporten lagts vid de regler som medger avräkning av utländska skatter.

För att öka överskådligheten har de möjligaste mån de olika frågor som här har intresse grupperats efter ett visst schema. Inledningsvis nämns något om resp. lands gränser för dess skattejurisdiktion och vilken metod som i de flesta fall används i avtal med andra stater för undvikande av dubbelbeskattning. Därefter studeras tillvägagångssättet för beräkningen av högsta avräkningsbara belopp för de utländska skatterna med hänsyn till om man använder sig av overall-principen (samtliga utländska inkomster och skatter betraktas som en helhet), per country-principen (inkomster resp. skatter från varje utländsk stat behandlas för sig) eller per item-principen (varje inkomst och därpå belöpande skatt behandlas för sig). Sedan anges vilka inhemska skatter som är tillgängliga för avräkning resp. vilka utländska skatter som får avräknas. Avslutningsvis redovisas om möjlighet finns att tidigare eller senare år avräkna utländsk skatt som ej kunnat avräknas det aktuel-

la beskattningsåret (carry back eller carry forward).

En särskild enquête har gjorts från utredningens sida som bekräftar och kompletterar de uppgifter som presenteras i redogörelsen.

6.1.2 Danmark

Danmark utövar sin beskattningsrätt på all inkomst vare sig den förvärvats i Danmark eller utomlands. Dansk skatterätt skiljer inte mellan beskattning på inkomst av kapital och beskattning på inkomst av rörelse.

De dubbelbeskattningsavtal Danmark ingått med andra länder bygger på både credit-metoden och exempt-metoden (med progression).

År 1959 infördes i dansk intern lagstiftning en regel om avräkning av utländsk skatt för att undvika internationell dubbelbeskattning. Regeln är tillämplig både beträffande fysiska och juridiska personer vare sig de är oinskränkt skattskyldiga eller inte. Om dubbelbeskattning kan undvikas eller lindras genom ett avtal, har den skattskyldige möjlighet att välja mellan tillämpning av avtalet eller den interna regeln om avräkning. Det finns ingen intern regel som medger lindring i dubbelbeskattningen genom exempt-principen. Inte heller finns någon bestämmelse som medger avdrag för den utländska skatten såsom omkostnad.

Vid beräkningen av den utländska skatt som får avräknas mot dansk skatt använder man sig av per country-principen.

De utländska skatterna kan avräknas mot alla danska skatter som belöper på de utländska inkomsterna.

Både utländska statliga inkomstskatter och inkomstskatter till politiska underavdelningar (som exempel anges kommuner) är avräkningsbara. Vidare kan skatt på realisationsvinster avräknas, däremot inte förmögenhetsskatt.

För att den utländska skatten skall få avräknas krävs att den erlagts. Det avräkningsbara utländska skattebeloppet kan aldrig gå utöver den danska skatt som belöper på den utländska inkomsten i fråga (normal credit). Vid beräkningen av den danska skatt som belöper på den utländska inkomsten och som alltså utgör en begränsning måste nettoinkomsten från utlandet fastställas. Den beräknas såsom bruttoinkomsten minus omkostnader. Beräkningen baserar sig på dansk skattelagstiftning. Den utländska nettoinkomsten sätts sedan i relation till den skattskyldiges beskattningsbara inkomst.

Om den utländska skatten på viss inkomst överstigit den danska skatt som belöper på samma inkomst, kan full avräkning inte medges. Det finns inte heller någon möjlighet att avräkna den resterande utländska skatten tidigare eller senare år (ej carry back eller carry forward).

6.1.3 Finland

Fysiska personer med hemvist i Finland och inländska juridiska personer är, enligt huvudregeln, skyldiga att betala statlig och kommunal inkomstskatt på alla sina inkomster förvärvade i Finland eller utomlands. Fysiska personer med hemvist i annat land och utländska juridiska personer är skattskyldiga i Finland endast för inkomst som härrör från Finland.

Finland använder sig huvudsakligen av exempt-metoden i sina avtal med andra stater för undvikande av dubbelbeskattning. De senast ingångna avtalen bygger emellertid på credit-metoden. De flesta utländska inkomster som uppbärs i Finland härrör från länder med vilka Finland har ingått avtal. Det finns emellertid en grupp länder (mellanösternländerna) som är viktiga för finsk företagsamhet - inom branschen för anläggningsarbeten - där det saknas avtal. Interna finska regler om lindring av dubbelbeskattning är av stor betydelse i dessa fall.

Enligt finsk skattelagstiftning medges avräkning för utländsk skatt, om den utländska inkomsten förvärvats i ett land med vilket Finland inte har något dubbelbeskattningsavtal. Regeln om avräkning infördes år 1972. Det finns ingen bestämmelse som medger den skattskyldige avdrag för den utländska skatten såsom omkostnad.

Det avräkningsbara skattebeloppet beräknas för varje land för sig (per country-principen).

Finsk lag medger endast avräkning mot den statliga inkomstskatt som belöper på den utländska inkomsten.

De utländska skatter som får avräknas måste vara av liknande karaktär som den finska statliga inkomstskatten. Detta innebär att avräkning inte medges för utländska kommunala skatter eller delstatsskatter.

Den utländska skatten skall vara slutlig och ha erlagts för att få avräknas. Den får inte överstiga den finska skatt som belöper på den utländska inkomsten i fråga (normal credit). Om den utländska skatten skulle vara högre än den finska ett visst år, finns ingen möjlighet att avräkna den resterande utländska skatten tidigare eller senare år (ej carry back eller carry forward).

De finska reglerna om avräkning av utländsk skatt är under omarbetning för att förbättras både materiellt och tekniskt.

6.1.4 Frankrike

Fysiska personer med skatterättsligt hemvist i Frankrike är skattskyldiga för alla sina inkomster som förvärvats i Frankrike eller utomlands. Fysiska personer som har skatterättsligt hemvist i annat land är endast skattskyldiga i Frankrike för inkomster som härrör från Frankrike.

Beskattningen av bolag baserar sig på territorialitetsprincipen. Detta innebär att bolagen endast beskattas för rörelseintäkter som härrör från driftställe i Frankrike. Samma regler gäller i detta avseende för franska och utländska bolag. Genom att Frankrike inte utövar sin beskattningsrätt beträffande franska bolags verksamhet utanför Frankrike undviks dubbelbeskattning. För utdelningar och räntor finns vissa speciella regler.

Frankrike har som de flesta andra länder ingått ett stort antal dubbelbeskattningsavtal och på senaste tiden i synnerhet med utvecklingsländer. Frankrike tillämpar exempt-metoden som huvudmetod i sina avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

I fransk skatterätt finns regler - antingen inskrivna i lag eller utformade enligt praxis - vars syfte är att undvika internationell dubbelbeskattning.

Fysisk person, som är oinskränkt skattskyldig i Frankrike, medges inte avräkning för eventuella utländska skatter. Dessa kan emellertid dras av såsom omkostnad från de utländska inkomsterna.

Bolagens beskattning bygger, som nyss nämnts, på territorialitetsprincipen. Men för att ett franskt bolags utländska inkomster skall undantas från beskattning i Frankrike krävs ovillkorligen att inkomsterna kommer från en verksamhet som stadigvarande bedrivs (*l'exercice habituel d'une activité*) utanför Frankrike. För att undanröja eventuell tveksamhet kan bolagen - efter samtycke av finansministeriet - ta med även sina utländska inkomster för beskattning i Frankrike. I de fall en utländsk inkomst redan beskattats i utlandet medges avräkning för den utländska skatten.

Vid beräkningen av de skattebelopp som får avräknas använder man sig av per country-principen.

De utländska skatterna kan avräknas mot den sammanlagda franska bolagsskatten. För att avräkning skall medges krävs att de utländska skatterna är jämförbara med den franska bolagsskatten.

Den utländska skatt som får avräknas är begränsad till den franska skatt som belöper på den utländska inkomsten (normal credit). Det finns ingen regel som medger avräkning för eventuell resterande utländsk skatt tidigare eller senare år (ej carry back eller carry forward).

6.1.5 Japan

Japansk beskattningsrätt bygger på den principen att fysiska personer med hemvist i Japan och inländska juridiska personer är skattskyldiga för alla sina inkomster förvärvade i Japan eller utomlands. Fysiska personer med hemvist i annat land och utländska juridiska personer beskattas endast för inkomster förvärvade i Japan.

I de dubbelbeskattningsavtal som Japan ingått med andra stater anges credit-metoden som metod för att undvika dubbelbeskattning.

År 1953 infördes i japansk lagstiftning interna regler om avräkning av utländska skatter. Dessa regler reviderades år 1962 och det är dessa bestämmelser som gäller i dag. Det finns också bestämmelser som medger den skattskyldige avdrag för utländska skatter såsom omkostnad. Den skattskyldige har möjlighet att för visst beskattningsår välja mellan de två regelsystemen.

Vid beräkningen av den utländska skatt som får avräknas mot japansk skatt använder man sig av overall-principen.

De utländska skatterna kan avräknas både mot statliga och lokala inkomstskatter.

Vad beträffar frågan om vilka utländska skatter som är avräkningsbara finns vissa begränsningar. Som exempel på avräkningsbara skatter kan nämnas statliga inkomstskatter, boplagsskatter och lokala skatter.

Summan av de utländska skatter som får avräknas är begränsad till summan av de japanska skatter som belöper på de utländska inkomsterna (normal credit). Om summan av de utländska skatterna skulle överstiga denna gräns, medger de japanska reglerna avräkning för resterande utländsk skatt under en period av fem år framåt i tiden (carry forward). Det är också möjligt att utnyttja sådan avräkning fem år tillbaka i tiden (carry back).

6.1.6 Nederländerna

Enligt holländsk skatterätt är fysiska personer med hemvist i Nederländerna och inländska juridiska personer skattskyldiga för alla sina inkomster förvärvade i Nederländerna eller utomlands. Fysiska personer med hemvist i annat land och utländska juridiska personer är i princip skattskyldiga för inkomster förvärvade i Nederländerna.

Redan år 1893 tillkom i holländsk lagstiftning de första bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt för undvikande av dubbelbeskattning. Dessa bestämmelser avsåg förhållandet till de holländska kolonierna. Reglerna ändrades år 1914 då man övergick till exempt-metoden och i stället undantog inkomster som härrörde från kolonierna från beskattning i Nederländerna. Några år senare, 1920, infördes liknande regler även beträffande inkomster från andra länder än kolonialländerna. Eftersom Nederländerna således redan hade ett relativt effektivt system för att undvika dubbelbeskattning, dröjde det innan man ingick avtal med andra länder på detta område. På 1950-talet vaknade emellertid intresset från holländsk sida för sådana avtal. De dubbelbeskattningsavtal Nederländerna ingått grundar sig på en kombination av exempt-

och credit-metoderna.

De interna reglerna för undvikande av dubbelbeskattning bygger liksom avtalen både på exempt- och credit-metoden. Det finns också bestämmelser som alternativt medger avdrag för den utländska skatten såsom omkostnad. De interna reglerna blir endast tillämpliga i de fall ett avtal inte finns eller viss inkomst inte omfattas av ett avtal.

Nederländerna undantar i stor utsträckning utländska inkomster från beskattning (exempt-metoden). Exempel härpå är inkomster från fast driftställe utomlands och från anställning utomlands. De utländska inkomsterna undantas alltså från beskattning men tas med i beskattningsunderlaget för den holländska skatten (exemption med progression).

Avräkningsförfarandet tillämpas på utdelningar, räntor och royalties från vissa utvecklingsländer. Nederländerna använder sig av overall-principen vid beräkningen av den utländska skatt som får avräknas.

De utländska skatterna kan avräknas mot de nederländska skatter som belöper på ifrågavarande inkomster.

Avräkningsbara utländska skatter är statliga inkomstskatter och bolagsskatter samt därmed jämförbara skatter.

Avräkningen av utländsk skatt är begränsad till det lägsta av följande belopp:

- a) Den skatt som faktiskt erlagts i utvecklingslandet ett visst år. Om t.ex. avräkning av den utländska skatten inte kunnat utnyttjas helt, kan resterande utländsk skatt avräknas sex år framåt i tiden (carry forward).
- b) Den del av den holländska skatten som belöper på den totala nettoinkomsten av utdelningar, räntor

och royalties det aktuella beskattningsåret.

6.1.7 Norge

Norska medborgare med hemvist i Norge och norska juridiska personer är i princip skattskyldiga för alla sina inkomster förvärvade i Norge eller utomlands. Även förmögenhet är på liknande sätt underkastad norsk beskattningsrätt.

De dubbelbeskattningsavtal Norge ingått med andra stater bygger i allmänhet på exempt-metoden utom vid beskattning av utdelningar, räntor och royalties där i stället credit-metoden används. I avtalet med t.ex. USA har emellertid credit-metoden använts även för beskattning av rörelsevinster.

De interna reglerna om undvikande av dubbelbeskattning har hittills varit mycket begränsade. Bara på ett fåtal områden undanröjs dubbelbeskattningen, t.ex. beträffande förmögenhetsskatt på utländsk fast egendom där systemet med full exemption tillämpas. Ett avräkningsförfarande tillämpas t.ex. på inkomster från personligt arbete - fria yrken - i utlandet och från sjöfart i internationell trafik. Inkomst från fast egendom och fast anläggning i utlandet med därtill knuten näringsverksamhet beskattas bara till hälften i Norge. På motsvarande sätt medges endast avdrag från norsk inkomst med hälften av eventuellt underskott som uppkommit i förvärvskällan i utlandet. I de flesta andra fall inkluderas utländska inkomster och utländsk förmögenhet i det norska beskattningsunderlaget. Dubbelbeskattningen kan i dessa fall lindras endast genom att de utländska skatterna får dras av såsom omkostnad. Den skattskyldige kan själv välja mellan omkostnadsavdrag eller - då det är möjligt - tillämpning av exempt- eller creditreglerna. Även när det gäller frågan om ett avtal eller interna regler skall tillämpas kan den skattskyldige i regel välja.

Det kan vara av intresse att närmare studera den avräknings-

regel som gäller t.ex. beträffande inkomster från sjöfart i internationell trafik. Den regeln kommer troligen snart att göras tillämplig även på andra inkomster.

Enligt rapporten är det litet oklart vilken princip Norge använder sig av vid beräkningen av den utländska skatt som får avräknas. Beträffande sjöfartsinkomster sägs att det åtminstone inte är någon per country-princip. Det torde med andra ord vara overall-principen som tillämpas vid dessa inkomster. Samtliga sådana inkomster behandlas alltså som en helhet. För andra inkomster, där avräkning av utländsk skatt är möjlig, resoneras både om per country och per item-principerna.

De utländska skatterna kan avräknas mot de norska inkomstskatter som belöper på utlandsinkomsterna i fråga.

Det finns vissa begränsningar i fråga om vilka utländska skatter som får avräknas. Som exempel kan nämnas att utländska förmögenhetsskatter inte får avräknas.

Den utländska skatt som får avräknas får inte överstiga den norska skatt som belöper på inkomsten (normal credit). Eventuell resterande utländsk skatt får inte avräknas tidigare eller senare år (ej carry back eller carry forward).

I Norge har nyligen framlagts förslag om införande av relativt vittgående interna avräkningsregler för att undanröja internationell dubbelbeskattning. De har utformats som en möjlighet för det norska finansministeriet att medge dispens; detta mot bakgrund av att Norge har liten erfarenhet av regler om avräkning av utländsk skatt. När erfarenhet vunnits av de nya reglerna är det tänkt att dessa skall utformas mer i detalj och inte längre tillämpas genom ett dispensförfarande. De nya reglerna innebär i huvudsak följande. Avräkning från norsk skatt skall medges för utländsk skatt på inkomst från all slags verksamhet och arbete i stat med

vilken Norge inte har avtal. Den ovannämnda regeln om beskattning endast till hälften av inkomst från fast egendom och fast anläggning i utlandet med därtill knuten näringsverksamhet upphävs och hela inkomsten blir skattepliktig i Norge. Underskott på sådan verksamhet föreslås i enlighet härmed kunna dras av i sin helhet från norsk inkomst. Det föreslås vidare att de särskilda avräkningsreglerna beträffande inkomster från t.ex. personligt arbete i utlandet och sjöfart i internationell trafik skall lämnas oförändrade.

6.1.8 Storbritannien

Enligt brittisk skattelagstiftning är fysiska personer med hemvist i Storbritannien och inländska juridiska personer skattskyldiga för alla sina inkomster och realisationsvinster förvärvade i Storbritannien eller utomlands. Fysiska personer med hemvist i annat land och utländska juridiska personer beskattas för inkomster förvärvade i Storbritannien. De sistnämnda beskattas även för inkomster och realisationsvinster från en filial i Storbritannien. Det finns en mängd undantag från dessa regler som förbigås här.

De dubbelbeskattningsavtal Storbritannien ingått bygger på credit-metoden för undvikande av dubbelbeskattning.

Sedan år 1950 finns också i intern brittisk lagstiftning regler som syftar till att lindra effekten av internationell dubbelbeskattning. De interna reglerna kan endast bli tillämpliga om det inte finns något avtal på området i fråga.

Avräkning av utländsk skatt mot brittisk skatt är enligt brittisk lagstiftning huvudregeln för undvikande av internationell dubbelbeskattning. Det finns också bestämmelser som medger den skattskyldige avdrag för den utländska skatten såsom omkostnad från inkomsten eller vinsten som är skattepliktig även i Storbritannien. Den skattskyldige har möj-

lighet att välja mellan de två metoderna, men det är endast i ett fåtal situationer som avdragsmetoden är gynnsammare.

Två villkor måste vara uppfyllda för att avräkning av utländsk skatt skall kunna medges: den skattskyldige måste ha hemvist i Storbritannien och inkomst- eller förvärvskällan måste vara lokaliserad utanför Storbritannien.

En del svårigheter kan naturligt nog uppstå vid tillämpningen av reglerna särskilt med hänsyn till hemvistbegreppet.

Vid beräkningen av den utländska skatt som får avräknas mot brittisk skatt tillämpas per item-principen.

Beträffande bankers ränteinkomster torde emellertid överall-principen tillämpas, dvs. samtliga utländska ränteinkomster betraktas som en helhet.

De utländska skatterna kan avräknas mot brittisk inkomstskatt, realisationsvinstskatt eller bolagsskatt.

För att en utländsk skatt skall vara avräkningsbar krävs att den ovillkorligen måste erläggas i den främmande staten. Vidare måste den motsvara brittisk inkomstskatt, realisationsvinstskatt eller bolagsskatt.

Den utländska skatt på viss inkomst som får avräknas är begränsad till den brittiska skatt som belöper på inkomsten i fråga (normal credit). Om den utländska skatten ett visst år skulle överstiga den brittiska skatten på samma inkomst, finns ingen möjlighet att avräkna resterande utländsk skatt tidigare eller senare år (ej carry back eller carry forward). Det sägs i rapporten att detta är överdrivet restriktivt. Sådan resterande utländsk skatt får emellertid dras av från den utländska inkomsten som omkostnad.

6.1.9 USA

Amerikanska medborgare, andra fysiska personer med hemvist i USA och inländska juridiska personer är i regel skattskyldiga i USA för alla sina inkomster förvärvade i USA eller utomlands. Avdrag får göras från inkomsterna för att få fram den beskattningsbara inkomst på vilken skatt utgår enligt en progressiv skala. Fysiska personer med hemvist i annat land och utländska juridiska personer beskattas på liknande basis för all inkomst som är hänförlig till amerikansk handels- eller affärsverksamhet.

Amerikanska dubbelbeskattningsavtal använder sig av kreditmetoden för undvikande av dubbelbeskattning.

Interna amerikanska regler på området medger avräkning för utländska skatter för att lindra internationell dubbelbeskattning. Det är också möjligt för den skattskyldige att dra av den utländska skatten såsom omkostnad. Den skattskyldige kan välja mellan de två regelsystemen. Ett avtal kan aldrig inskränka en skattskyldigs rätt till avräkning av utländska skatter men väl utvidga lättnaderna för den amerikanske skattskyldige.

Vid beräkningen av den utländska skatt som får avräknas använder man sig i regel av overall-principen.

Före 1976 hade den skattskyldige möjlighet att vid beräkningen av den utländska skatt som får avräknas välja mellan per country-principen och overall-principen. Enligt uppgift valdes den förstnämnda metoden av sådana skattskyldiga som hade förluster i vissa länder men överskott i andra. Härigenom fick man alltid full avräkning för den utländska skatten medan förlusterna reducerade det interna amerikanska skatteunderlaget. De skattskyldiga som hade inkomster från olika länder med varierande skattesatser valde däremot overall-princi-

pen. År 1976 bestämde kongressen att uteslutande sistnämnda princip skulle användas. Man menade att per country-principen, såsom den utnyttjades, kunde innebära överkompensation genom minskning av det amerikanska skatteunderlaget.

Den amerikanska skattelagstiftningen, vari credit of tax-systemet intar en central ställning, innehåller sedan gammalt många och detaljerade regler även i fråga om avräkning av utländsk skatt. Huvudsyftet med dessa regler är att tillse att avräkningen av den utländska skatten ej berör inkomst från inkomstkällor i USA. Regler har emellertid också tillkommit för speciella syften såsom främjande av amerikansk export. I det amerikanska overall-systemet behandlas numera tre inkomstgrupper separat nämligen, viss ränteinkomst, inkomst från de s.k. DISC-företagen* (subventionerade exportföretag) samt inkomst av oljeprodukter. Denna uppdelning torde få anses grundad på speciella amerikanska förhållanden.

Utländska skatter får avräknas mot de amerikanska skatter som belöper på inkomsterna i fråga.

Beträffande frågan om vilka utländska skatter som får avräknas finns vissa begränsningar. Avräkning får ske för t.ex. inkomst- och krigskonjunkturskatter som lagts på av en utländsk stat eller dess politiska underavdelningar.

Summan av de utländska skatterna som får avräknas är begränsad till summan av de amerikanska skatterna som belöper på de utländska inkomsterna (normal credit). Om de utländska skatterna ett visst år skulle överstiga denna gräns, får den skattskyldige avräkna resterande utländsk skatt bakåt två år (carry back) eller framåt fem år (carry forward).

* DISC Domestic International Sales Corporation.

6.1.10 Västtyskland

Den metod för undvikande av dubbelbeskattning som används i de avtal Västtyskland ingått med andra länder grundar sig huvudsakligen på exempt-metoden med progression.

I intern tysk lagstiftning finns regler som medger avräkning för utländska skatter. Sådana regler finns både för oinskränkt och inskränkt skattskyldiga fysiska och juridiska personer. Det är också möjligt att få avdrag för den utländska skatten såsom omkostnad. Den skattskyldige kan välja mellan de två regelsystemen. Däremot går det inte att välja mellan tillämpningen av ett eventuellt avtal och de interna reglerna. Finns ett avtal på området, blir detta tillämpligt.

Vid beräkningen av den avräkningsbara utländska skatten tillämpas per country-principen.

De utländska skatterna får avräknas mot tysk inkomst- och bolagsskatt.

Vad beträffar frågan om vilka utländska skatter som är avräkningsbara finns vissa begränsningar. Utländska skatter som motsvarar tysk inkomst- eller bolagsskatt får avräknas. De begränsningar som finns gäller främst olika fastighetsskatter. Om en utländsk skatt inte uppfyller kraven för att få avräknas, kan dubbelbeskattningen lindras genom att skatten får dras av såsom omkostnad.

Den utländska skatt från visst land som får avräknas är begränsad till den tyska skatt som belöper på inkomsterna härörande från samma land (normal credit). Om den utländska skatten skulle överstiga den tyska, får avräkning av resterande utländsk skatt inte ske annat beskattningsår genom att föras bakåt eller framåt (ej carry back eller carry forward).

6.2 Översikt av skattesystemet i vissa stater där svenska entreprenadföretag är verksamma

6.2.1 Inledning

Svenska företag är verksamma i många olika länder. I regel finns mellan Sverige och den utländska stat, där verksamheten bedrivs, avtal för undanröjande av dubbelbeskattning. Emellertid saknas, såsom nämnts tidigare, sådana avtal med en del i detta sammanhang mycket viktiga länder. Det gäller vissa stater i Latinamerika, Mellanöstern, Fjärran Östern och Afrika. De interna reglerna i svensk lagstiftning som syftar till undvikande eller lindring av dubbelbeskattning är naturligtvis av stor betydelse i dessa fall. Detta avsnitt presenterar kortfattat något om skattesystemet i några av dessa stater. De stater som presenteras är Mexico, Venezuela, Saudi-Arabien, Nigeria och Indonesien. Mexico, Saudi-Arabien och Venezuela har överhuvudtaget inte ingått något fullständigt dubbelbeskattningsavtal. Nigeria sade år 1978 upp sina dubbelbeskattningsavtal med en rad stater, däribland Sverige. Förhandlingar har inletts om ett nytt avtal. Indonesien har ingått ett fåtal dubbelbeskattningsavtal, dock inte med Sverige.

Redovisningen av skattesystemen i ovannämnda länder är begränsad till beskattningen av bolagsinkomster inklusive utländska företags inkomster av filial samt till källskatter och särskilda skattelättnader. Översikten bygger i huvudsak på en publikation utgiven av Price Waterhouse: Corporate Taxes, A Worldwide Summary, October 1980. Uppgifter har även inhämtats från Institutet för Utländsk Rätt AB i Stockholm.

6.2.2 Mexico

Inledning

Den 1 januari 1981 trädde en ny mexikansk inkomstskattelag i kraft. Den tidigare gällande lagen var från år 1964 och hade ändrats ett flertal gånger. I den nya lagen har föreskrifter,

som tidigare fanns spridda i åtskilliga lagar, samlats. Nya regler har också tillkommit bl.a. för i utlandet hemmahörande fysiska personer och bolag som uppbär intäkter från Mexico. Mexico beskattar alla fysiska personer och bolag som är hemmahörande i landet för alla inkomster, oavsett varifrån de här-
rör. I utlandet hemmahörande personer och bolag med fast driftställe i Mexico är skattskyldiga för driftställets inkomster. Personer och bolag utan fast driftställe i Mexico är skattskyldiga för inkomster som härflyter från Mexico.

Skatter på bolagsinkomster utom filialinkomster

Federal inkomstskatt

Federal inkomstskatt tas ut med en skattesats på upp till 42 % enligt följande:

- 1) Om den beskattningsbara inkomsten inte överstiger 500.000 pesos*, undantas ett belopp av 2.000 pesos från beskattning. Beskattningsbar inkomst som i detta fall överstiger 2.000 pesos är underkastad beskattning enligt en graderad skala från 5 % upp till 38 %. Den högsta skattesatsen utgår på belopp över 400.000 pesos.
- 2) Om den beskattningsbara inkomsten är större än 500.000 pesos men mindre än 1.500.000 pesos, är skattesatsen 42 % på den totala beskattningsbara inkomsten minus 6,65 % av skillnaden mellan 1.500.000 pesos och den totala beskattningsbara inkomsten.
- 3) Om den beskattningsbara inkomsten överstiger 1.500.000 pesos tas skatt ut efter en enhetlig skattesats av 42 %.

* 100 pesos = 21.45 kr. enl. affärsbankernas notering 30 december 1981.

Delstats- och kommunalskatter

Den huvudsakliga inkomstskatten i Mexico är den federala. Delstater och kommuner har endast begränsad rätt att ta ut skatt och får i stället del av vissa federala skatter som uttagits inom deras resp. områden. De skatter som tas ut av delstaterna gäller löner och vissa slag av kapitalinkomster.

Andra skatter, m.m.

Mervärdeskatt med en generell skattesats av 10 % utgår sedan den 1 januari 1980 på all slags verksamhet. Andra viktiga skatter är import- och exportskatter och löneskatter (främst socialförsäkring). Dessutom måste varje affärsföretag som har anställda dela ut en del av sin årliga vinst till de anställda (i regel 8 % av den nettoinkomst som skall inkomstbeskattas).

Skatter på filialinkomster

Den nya inkomstskattelagen definierar uttrycket "fast driftställe" i nära anslutning till definitionen i OECD:s modellavtal. Fast driftställe i Mexico föreligger bl.a. då man upprättat filial, representationskontor, fabrik eller verkstad. Vidare anses ett fast driftställe ha upprättats vid utförandet av byggnads-, anläggnings-, installations- och montagearbeten på fast egendom, om verksamheten sträcker sig över 365 dagar. Reglerna om fast driftställe omfattar inte lager- och utställningslokaler samt inköps- och informationskontor.

Ett utländskt bolags inkomst av fast driftställe i Mexico beskattas efter reglerna för bolagsinkomster. Dessutom måste bolaget betala ytterligare 21 % på de vinster från det fasta driftstället som återstår efter reducering med inkomstskatten och vinstutdelningen till anställda, oavsett om vinsterna överförs till huvudkontoret utomlands eller ej.

I fråga om inkomst av byggnadsinstallationsarbeten o.dyl. får den skattskyldige välja mellan att betala 30 % av bruttobeloppet eller 42 % av vinsten beräknad enligt lagens allmänna regler för vinstredovisning, förutsatt att den skattskyldige har en representant i Mexico som ansvarar inför skattemyndigheterna.

Källskatter

Skatten på utdelningar till utländska bolag eller utländska fysiska personer är 21 % av bruttoutdelningen. På ränta, som utgår på lån från registrerade utländska banker, är skattesatsen 15 %. För ränta på lån från andra kreditinstitutioner är skattesatsen 21 % och för ränta på vissa andra lån 42 %. Skatten utgår på bruttobeloppet. Royalties för nyttjande av patent, uppfinning, varumärke etc. beskattas efter en skattesats av 42 %. Royalties för utnyttjande av know-how och ersättningar för technical assistance och överhuvudtaget för överlåtande av teknologi belastas med 21 %.

Särskilda skattelättnader

De skattelättnader som erbjuds syftar till att främja investeringar i de mindre utvecklade områdena i landet. Vidare erbjuds skattelättnader för att stimulera exporten av i landet tillverkade produkter och på så sätt förbättra landets handelsbalans.

6.2.3 Venezuela

Skatter på bolagsinkomster utom filialinkomster

Inkomstskatt

Bolagsinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala. Om den beskattningsbara inkomsten inte överstiger 300.000 bolivares* är skattesatsen 18 %. I skiktet 300.001-2.500.000

* 1 bolivar = 1:33 kr. enl. affärsbankernas notering 30 december 1981.

är skattesatsen 30 % men från den sålunda uträknade skatten görs avdrag med 36.000 bolivares. Högsta skattesatsen är 50 % för inkomst överstigande 20.000.001 bolivares. Avdraget är i detta skikt 1.661.000 bolivares.

På olje- och gruvinkomster utgår skatt efter en enhetlig skattesats av 57 resp. 60 %.

Andra skatter

Kommunala licensavgifter tas i regel ut med 5 promille på bruttoinkomsten.

Skatter på filialinkomster

På inkomster från ett utländskt bolags filial tas skatt ut med dels den vanliga bolagsskatten, dels 20 % av den beskattningsbara nettoinkomsten efter reducering med den ordinarie inkomstskatten.

Källskatter

För utländska bolag och utländska fysiska personer är skattesatsen 20 % på utdelningar. Beträffande royalties och räntor bestäms beskattningsunderlaget till 90 % av bruttobetalningen. Skattesatsen varierar i enlighet med inkomstskattetariffen. På räntebetalningar till utländska banker och kreditinstitutioner tas skatt ut med 15 %.

Särskilda skattelättnader

Skattelättnader ges på bl.a. följande områden:

- 1) Nya industrier som bygger prisbilliga bostäder.
- 2) Nya investeringar i företag verksamma inom bl.a. jordbruks- och kreatursskötsel.
- 3) Vinster från nya företag som etablerat sig i icke industrialiserade områden.

6.2.4 Saudi-Arabien

Skatter på bolagsinkomster utom filialinkomsterInkomstskatt

Skatt på bolag med utländska delägare beräknas enligt en progressiv skala. Om den beskattningsbara inkomsten är mindre än 100.000 riyals*, är skattesatsen 25 %; mellan 100.001 och 500.000 riyals 35 %; mellan 500.001 och 1.000.000 riyals 40 % och vid en inkomst över 1.000.000 riyals 45 %. Endast bolag med utländska delägare är skyldiga att betala inkomstskatt i Saudi-Arabien. Saudiska bolag med enbart inhemska delägare är i stället skattskyldiga för Zakat, en islamsk direkt inkomst- och förmögenhetsskatt. Om ett bolag ägs av både saudiska och utländska intressen, betalas inkomstskatt och Zakat i proportion till resp. ägarintresse.

Skatter på arrenden, bankräntor och andra betalningar som görs till utlandet

När betalningar görs till ett utländskt bolag från ett bolag registrerat i Saudi-Arabien är det sistnämnda bolaget ansvarigt för de skatter som belöper på sådana betalningar. Detta förfarande är tillämpligt på bl.a. arrende eller hyra för maskiner och utrustning och på bankräntor. I regel är skattesatsen 15 % på denna typ av betalningar till utlandet men högre skattesats kan tillämpas på t.ex. arvoden för konsultverksamhet.

Andra skatter

Det tas inte ut någon mervärdeskatt i Saudi-Arabien. Inte heller finns t.ex. någon stämpel-, omsättnings-, produktions- eller fastighetsskatt, förutom inom Zakat-systemet som bara är tillämpligt på bolag med inhemska delägare.

* 1 riyal = 1:64 kr. enl. affärsbankernas notering
30 december 1981.

Skatter på filialinkomster

Utländska företags inkomster av filial beskattas på samma sätt som inkomster från bolag med utländska intressen.

Källskatter

Det finns inga källskatter i formell mening i Saudi-Arabien. Såsom ovan beskrivits är emellertid ett i Saudi-Arabien registrerat bolag ansvarigt för den skatt som belöper på betalningar till utlandet och måste därför innehålla ett belopp som motsvarar skatten på utbetalningen i fråga.

Särskilda skattelättnader

Skattelättnader erbjuds under en tioårsperiod för jordbruks- och tillverkningsprojekt och för andra ekonomiska projekt under en femårsperiod. En förutsättning härför är dock att saudiska intressen deltar med minst 25 % under hela projektperioden.

6.2.5 Nigeria

Skatter på bolagsinkomster utom filialinkomsterInkomstskatt

Beskattningsåret sträcker sig från 1 april till 31 mars. Skattesatserna har varierat något från år till år. Beskattningsåret 1979/80 var skattesatsen 45 % på bolagsvinster.

Skattesatsen på vinster från oljebolag är dock som regel 85 %.

Andra skatter

Det finns i Nigeria inga andra skatter på bolag än inkomstskatten.

Skatter på filialinkomster

Förutom i några undantagsfall är det förbjudet för ett utländskt bolag att bedriva verksamhet i Nigeria genom en filial. Inkomster från en filial, då sådan är tillåten, beskattas på samma sätt som andra bolagsinkomster.

Källskatter

För utländska bolag är skattesatsen 45 % på räntor och royalties. Räntor på vissa lån är helt eller delvis undantagna beskattning. Skattesatsen på utdelningar är 12,5 %.

Särskilda skattelättnader

Bolag som investerar i vissa specificerade industriella aktiviteter kan på ansökan beviljas skattefrihet under fem år.

6.2.6 Indonesien

Skatter på bolagsinkomster utom filialinkomsterInkomstskatt

Skattesatsen på inkomster upp till 25.000.000 rupiah* är 20 %. På följande 50.000.000 är skattesatsen 30 % och på inkomstbelopp över 75.000.000 45 %. En annan skala för beräkningen av skatt tillämpas för bolag som låtit en auktoriserad revisor granska uppgifterna i deklarationen. Om revisorn inte funnit något att anmärka på, tas skatt ut enligt följande. På inkomster upp till 100.000.000 rupiah är skattesatsen 20 %; på följande 250.000.000 30 % och på inkomstbelopp över 350.000.000 45 %.

Andra skatter

Omsättningsskatt läggs på import av varor och tjänster. Skat-

* 100 rupiah = 0:88 kr. enl. affärsbankernas notering 30 december 1981.

tesatsen varierar mellan 2,5 % och 20 %.

Skatter på filialinkomster

De ovannämnda skattesatserna gäller även vinster från en filial. På transfereringar av vinster från en filial till det utländska huvudkontoret tas skatt ut med 20 %.

Källskatter

För utländska bolag och utländska fysiska personer är skattesatsen 20 % på utdelningar och royalties. På räntor är skattesatsen f.n. 10 %.

I ett cirkulär i augusti 1980 föreskrivs att i Indonesien icke hemmahörande personer och företag, som uppbär ränta från Indonesien, inte är underkastade inkomst- eller bolagsskatt, om räntan redan beskattats genom uttagande av källskatt.

Särskilda skattelättnader

Skattelättnader ges in- och utländska företag, om deras investeringar i landet medför anställning av många arbetare eller ökar landets behållning av utländsk valuta, eller om investeringarna sker i underutvecklade områden och bedöms som riskfyllda. Förmånerna innebär reducerad såväl bolags- som utdelningsskatt under tio år. Vissa andra skattelättnader erbjuds också.

7 ÖVERVÄGANDEN OCH FÖRSLAG

Såsom framgår av de föregående avsnitten går utvecklingen snabbt i fråga om Sveriges exportförbindelser och entreprenadverksamhet i utlandet. Från samhällets sida har en rad åtgärder vidtagits för att underlätta svenska företags export. Inom beskattningsområdet har dels ingåtts ett stort antal avtal med andra stater om undvikande av dubbelbeskattning och dels - genom beslut av 1978/79 års riksdag - införts en särskild möjlighet till dispens från beskattning av utdelning från utländskt företag. Trots ihärdiga ansträngningar har dock avtal ej kunnat ingås med åtskilliga stater i vilka svenska företag driver eller önskar driva affärsverksamhet, t.ex. Mexico och länderna kring Persiska viken.

De regler som infördes försöksvis år 1966 om ensidiga åtgärder i det svenska beskattningssystemet i form av avräkning av utländsk skatt mot den svenska statliga inkomstskatten har befunnits otillräckliga. Genom att skattesatserna höjts i de nyss angivna länderna har det visat sig att svenska företag - i motsats till företag i en del konkurrentländer - ej får tillräcklig avräkning för den utländska skatten, varför de kan tvingas avstå från exportavslut i en hårdnande konkurrens. Särskilt svårt kan det vara för mindre och medelstora företag som är en viktig målgrupp för stimulansåtgärderna för ökad export. Då det för sådana företag oftast är alltför betungande att bilda utländska dotterbolag, torde dessa också ha mindre möjligheter att tillgodogöra sig dispensmöjligheten beträffande utdelningsbeskattning. I en hel del fall är det - som angetts i framställningarna från industriföretagen och bankerna - varken möjligt eller önskvärt att arbeta genom en utländsk bolagsbildning. I sådana fall är, såsom stöd för exporten, en verksamhet genom filial enda utvägen.

Det står utom allt tvivel att en väsentlig förutsättning för

en ökad export- och entreprenadverksamhet är större möjligheter än de som för närvarande finns att få avräkning för utländsk skatt. De svenska företag, som ger sig ut på den utländska marknaden, bör kunna räkna med att undgå dubbelbeskattning. Vid en jämförelse med reglerna i andra industriländer finner man att de svenska reglerna snarast möjligt bör ändras i följande hänseenden, nämligen så att

- a) avräkning får ske även från svensk kommunal inkomstskatt samt att även sådan utländsk skatt som är jämförbar med svensk kommunal inkomstskatt får avräknas;
- b) alla utländska inkomster och skatter för ett visst beskattningsår får beaktas samtidigt vid bestämmandet av hur mycket svensk inkomstskatt som får tas i anspråk för avräkning detta år;
- c) om den svenska skatten hänförlig till ett visst år inte räcker till för avräkning, icke avräknad utländsk skatt skall kunna avräknas senare år.

De olika frågorna behandlas nedan under egna rubriker i nu nämnd ordning. Som en fjärde fråga, d), tas upp ett ändringsförslag beträffande förhållandet mellan interna avräkningsregler och motsvarande regler i dubbelbeskattningsavtal.

a) Avräkning av utländsk skatt mot svensk kommunalskatt

De nuvarande interna svenska reglerna om avräkning av utländsk skatt berör endast den statliga inkomstskatten. De dubbelbeskattningsavtal Sverige ingått under senare år inbegriper däremot undantagslöst även den kommunala inkomstskatten. Reglerna tillämpas på så sätt att, dels det belopp varmed den svenska skatten högst får nedsättas bestäms till summan av vad som av den statliga och kommunala inkomstskatten belöper på den utländska inkomsten, dels - i den mån hela den statliga inkomstskatten ej förslår för avräkning för vad som sålunda högst får avräknas - den kommunala inkomstskatten får tas i anspråk för avräkning. Tillämpningen står i överensstämmelse med de bestämmelser som rekommenderas av OECD. Med den utveckling

som ägt rum sedan de svenska interna avräkningsbestämmelserna infördes, synes det naturligt att den angivna avräkningsmetodiken blir generell tillämplig. Utredningen föreslår att så blir fallet. Erinras må att i flera remissyttranden med anledning av dubbelbeskattningssakkunnigas förslag - bl.a. i yttrande från KF - underströks nödvändigheten av att inbegripa kommunalskatten i avräkningsförfarandet.

Genom att avräkningen från den kommunala skatten endast är subsidiär anser utredningen det vara tillräckligt att i kommunalskattelagen endast ta in en regel om en sådan subsidiär avräkningsrätt och i övrigt hänvisa till statsskattelagens bestämmelser om avräkning (nytt mom. 4 i 72 § KL). Av hänvisningen skall framgå att, i den mån den skattskyldiges statliga inkomstskatt inte föreslår för avräkning enligt bestämmelserna i lagen om statlig inkomstskatt, den skattskyldige är berättigad till nedsättning av sin kommunala inkomstskatt. I lagen om statlig inkomstskatt måste spärregeln i 25 § första stycket ändras så att den omfattar även kommunal inkomstskatt. De föreslagna ändringarna innebär att man vid den praktiska tillämpningen i tur och ordning får undersöka hur mycket av den statliga inkomstskatten och av den kommunala inkomstskatten som hänförs till utländsk inkomst. Överstiger summan - och även den utländska skatt som får avräknas - den statliga inkomstskatten, bestäms denna till 0. Härfter nedsätts den kommunala inkomstskatten med återstående tillåtna belopp. Tillvägagångssättet skulle sålunda bli detsamma som det som används vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalens avräkningsregler.

Avräkning av utländska skatter jämförliga med kommunalskatt

Genom att den svenska kommunalskatten inbegrips i de interna avräkningsbestämmelserna bör även utländska allmänna lokala inkomstskatter få avräknas i enlighet med de av OECD rekommenderade skattereglerna. Som framgår av översikten av andra in-

dustriländers regelsystem på detta område medger de flesta av dessa länder avräkning av utländska lokala skatter. Som beteckning på den utländska motsvarigheten till svensk kommun föreslår utredningen uttrycket lokal myndighet, därför att detta motsvarar den gängse översättningen av det i OECD:s modellavtal använda uttrycket. Inom parentes tillfogas i förtydligande syfte termen administrativt område, vilken är hämtad från uttrycket "administrativt område, inom vilket menighet äger utöva beskattningsrätt", som tidigare användes i 60 § KL som beskrivning av församling, municipalsamhälle och liknande. I kommande betänkande avser utredningen att - i samband med behandling av frågan om rätt till avdrag för utländsk skatt såsom omkostnad - föreslå följdändring av det i punkt 4 tredje stycket anvisningarna till 20 § KL använda uttrycket "utländsk delstat, provins eller kommun".

b) Samtidigt hänsynstagande till alla utländska skatter (overall-principen)

Enligt nu gällande regler för avräkning av utländsk skatt skall varje enskild inkomstpost behandlas för sig även beträffande ett och samma land (per item-principen). Flera av remissinstanserna, som yttrade sig med anledning av dubbelbeskattningssakkunnigas förslag, ansåg dock att avräkning - i förenklingssyfte - skulle ske för varje land för sig, dvs. inkomstposterna från varje särskilt land skulle behandlas ihop (per country-principen). I praktiken har - just av praktiska skäl - per country-principen kommit att tillämpas. I några av de länder, där avräkningssystem sedan länge har funnits, har utvecklingen gått mot ett samtidigt hänsynstagande till all utländsk inkomst och all utländsk skatt (overall-principen). Redan före år 1976 var det för den amerikanske exportören möjligt att - med viss kontinuitet - få välja antingen per country-principen eller overall-principen. Nämnda år genomfördes overall-principen som obligatorisk. Även Japan och Nederländerna tillämpar overall-principen. I Storbritannien tillämpas principen beträffande bankers ränteinkomster.

Avräkningsregler enligt overall-principen har ovedersägliga praktiska fördelar för såväl skattskyldiga som skattemyndigheterna. För ett land som har så vittförgrenade utlandsförbindelser som Sverige är detta särskilt påtagligt. I fråga om de flesta varor och tjänster är den svenska exporten och entreprenadverksamheten spridda på många länder. I hög grad gäller detta också bankernas och andra finansinstituts internationella verksamhet. Med den mängd utländska krediter en bank kan förvalta förekommer en sådan mångfald ränteintäkter från ett mycket stort antal stater, att banken av administrativa skäl svårligen kan behandla dem individuellt utan måste behandla dem sammantaget i ett integrerat system. Då tillämpning av overall-principen är ägnad att eliminera risken för dubbelbeskattning ställer sig planering av krediter och andra affärsåtgärder lättare.

Utredningen föreslår att avräkningsregler enligt overall-principen införs. Detta medför ändringar i 24 och 25 §§ SIL. Orden utländsk skatt och utländsk inkomst föreslås använda i obestämd form för att markera att all skatt och inkomst skall beaktas samtidigt. Det i 25 § första stycket tredje meningen och sista stycket använda uttrycket "den utländska nettoinkomsten" föreslås ersatt med orden "de utländska inkomsterna - efter avdrag för kostnader", vilket är en anpassning till språkbruket i anvisningarna till dubbelbeskattningsavtalen. Ordet nettoinkomst är för övrigt mindre lämpligt även av den anledningen att det används i den tekniska termen "sammanräknad nettoinkomst" i 68 § andra stycket taxeringslagen (1956:623). Termen, som ju används i t.ex. skattelängden och deklarationsblanketter, förklaras i 68 § som "summan av inkomsterna av olika förvärvskällor, minskad med avdrag för underskott". Vid beräkningen av "de utländska inkomsterna" i samband med avräkning skall ju endast de i utlandet beskattade inkomsterna medräknas och eventuella underskott i utländsk filial sålunda inte beaktas. Däremot beaktas sådana underskott - på vanligt sätt - vid bestämmandet av den skattskyldiges "sammanlag-

da inkomst av olika förvärvskällor".

Även om införandet av overall-principen i den interna lagstiftningen är ägnat att öka möjligheterna till att undvika dubbelbeskattning, vill utredningen framhålla att man för svensk del bör, liksom hittills, sträva efter att i första hand undanröja internationell dubbelbeskattning genom överenskommelse mellan Sverige och de berörda staterna. En överenskommelse, som ju också skapar en etablerad kontakt mellan de behöriga myndigheterna i Sverige och den andra staten, är ej minst viktig för det betydelsefulla avgörandet om huruvida den utländska skatten är jämförbar med den svenska inkomstskatten.

c) Avräkning av utländsk skatt hänförlig till ett visst år från svensk skatt hänförlig till senare år (carry forward)

I redovisningen för exportansträngningarna ovan har angetts den ökade betydelse som de s.k. SA-leveranserna fått. Dessa berör ofta en mycket lång tidsperiod. Förberedelserna kostar både tid och pengar. Kredittiderna är långa och utförandet av anläggningarna sträcker sig över flera år. Dessutom tycks konkurrensen ha hårdnat och riskerna är betydande. Allt detta leder till att kostnads- och kreditberäkningar måste avse åtskilliga år. I flera av konkurrentländerna tillämpas skatteavräknings- och likvärdiga system där flera års resultat tas med i beräkning genom carry back och carry forward-metoderna. Några av remissinstanserna i samband med 1966 års lagstiftning påpekade att avsaknaden av regler om sådan förskjutning innebar ytterligare en begränsning i förhållande till mera fullständiga avräkningsförfaranden i andra länder.

Utredningen föreslår att carry forward-metoden skall tillämpas även för svensk del. En skattskyldig, som från skatten hänförlig till ett visst beskattningsår inte kunnat få avräkning av hela den utländska skatten på den dubbelbeskat-

tade inkomsten, skall alltså kunna få avräkning från svensk skatt hänförlig till senare beskattningsår, om "skatteavräkningsutrymmet" för det senare året räcker till. Vad gäller tiden för sådan avräkningsrätt anser utredningen att ledning kan hämtas från det sedan länge internt gällande förlustutjämnningssystemet vid taxeringen. Detta gällde tidigare generellt sex år men utvidgades för något år sedan för bolag att gälla för en tioårsperiod. Dessa perioder bör tillämpas även vid avräkning av utländsk skatt. Det innebär att, om den svenska skatten hänförlig till ett visst år ej räcker till för avräkning, sådan kan ske från skatt hänförlig till senare år med angiven begränsning. I första hand bör dock avräkning alltid ske så långt möjligt från skatt hänförlig till det första året. Fysisk person bör kunna få avräkning från skatt hänförlig till senare år endast om han under hela det året varit bosatt i Sverige.

Såsom ovan angetts har i vissa länder även införts möjlighet att gå tillbaka till tidigare år. Införandet i Sverige av en dylik möjlighet torde böra anstå i avvaktan på erfarenhet av det nu föreslagna systemet.

d) Förhållandet mellan interna avräkningsregler och motsvarande regler i dubbelbeskattningsavtalen

Såväl systemet med sammanräkning av all utländsk inkomst och all utländsk skatt (overall-principen) som möjligheten till avräkning från svensk skatt hänförlig till senare år (carry forward-metoden) utgör fördelar för den skattskyldige och bör därför gälla även om dubbelbeskattningen avser inkomster som omfattas av dubbelbeskattningsavtal. För att så skall bli fallet föreslås en ändring med erinran härom i 24 § andra stycket SIL.

De föreslagna lagändringarna föreslås träda i kraft två veckor efter den dag, då lagändringarna kommit ut från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1983 års taxering.

Den utvidgning och förenkling av nu gällande svenska regler för avräkning av utländsk skatt som föreslås innebär - i ett statiskt perspektiv - att viss svensk skatt efterges. Att verkställa meningsfulla beräkningar av en sådan skatteminskning torde knappast låta sig göras. Det aktuella läget torde vara sådant att många affärer på grund av de bristande avräkningsmöjligheterna ej kommer till stånd eller att dubbelbeskattningen undviks genom andra juridiska konstruktioner. De föreslagna lagändringarna är en anpassning till den internationella utvecklingen och bör främst betraktas som ett led i de exportfrämjande åtgärderna. Förslagen bör ha positiva effekter för den ekonomiska aktiviteten i Sverige.

*Bilaga 2***Sammanställning av remissyttranden över skatteavräkningssakkunnigas betänkande Avräkning av utländsk skatt (Ds B 1982: 5)****1 Inledning**

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgivits av riksskatteverket (RSV), allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO), kammarrätten i Stockholm, länsstyrelsen i Stockholms län, länsstyrelsen i Malmöhus län, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF) och Sveriges industriförbund (gemensamt yttrande) samt Svenska bankföreningen. Länsstyrelsen i Malmöhus län har till sitt yttrande fogat yttranden från lokala skattemyndigheterna i Malmö och Lund.

Dessutom har yttrande ingivits av Sveriges Redareförening.

Den följande sammanställningen följer i huvudsak förslagets ordning i betänkandet.

2 Avräkning från svensk kommunalskatt

I betänkandet föreslås att avräkning av utländsk skatt även skall få ske från svensk kommunal inkomstskatt. Förslaget har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna.

Beträffande förslagets närmare utformning anför AO dock:

Beaktande av kommunalskatt innebär att taxering i annan kommun än hemortskommunen kan komma att få betydelse för bestämmande av det belopp som högst får avräknas. Vidare kan fråga uppkomma om avräkning från kommunalskatt som debiterats i utbokommun. Flera län kan vara berörda. Samma frågor kan uppkomma vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. I någon form bör anvisningar meddelas i vilken ordning avräkningen skall ske.

3 Avräkning av skatt till utländsk lokal myndighet

Även förslaget om att avräkning får ske – förutom för skatt till utländsk stat eller delstat – för utländsk skatt som är jämförlig med svensk kommunalskatt har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anser dock att en sådan utvidgning av avräkningsrätten kommer att få en relativt begränsad betydelse:

Länsstyrelsen vill även framhålla att föreslagen utvidgning av avräkningsrätten till att omfatta såväl svensk kommunalskatt som dess utländs-

ka motsvarigheter synes ha en relativt begränsad betydelse. Med de främmande stater Sverige har störst ekonomiskt utbyte föreligger dubbelbeskattningsavtal och enligt dessa föreligger nu angiven avräkningsrätt.

SAF och Sveriges industriförbund föreslår att en kartläggning görs om vilka utländska skatter som bör vara avräkningsbara och anför:

Vid bedömningen av frågan vilka utländska skatter som skall anses jämförliga med kommunalskatt måste beaktas att framför allt då det gäller den utländska lokala beskattningen ofta förekommer skatteformer som givits formen av t. ex. garantiskatter och i princip utgår oberoende av om vinst uppkommit eller dess storlek. Till sin natur är dessa emellertid i många fall att jämställa med lokala inkomstskatter. Vi finner det angeläget att en kartläggning görs – eventuellt genom RSV:s försorg – om vilka utländska skatter som skall anses ha sådan karaktär att de bör vara avräkningsbara.

Lokala skattemyndigheten i Malmö framför liknande synpunkter:

För att underlätta tillämpningen av de aktuella bestämmelserna anser lokala skattemyndigheten det önskvärt att det centralt upprättas förteckningar på de utländska skatter som kan komma i fråga samt att dessa förteckningar aktualiseras fortlöpande.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anser att de skattskyldiga bör åläggas en utökad uppgifts- och utredningsskyldighet och anför i denna del:

Utvidgningen av rätten till avräkning kommer att innebära merarbete för såväl lokala skattemyndigheterna som taxeringsnämnderna. För att underlätta det arbete som avräkningsförfarandet medför bör därför lämpligen de skattskyldiga åläggas en utökad uppgifts- och utredningsskyldighet. Till stöd härför bör riksskatteverket få till uppgift att fastställa formulär vari uppgifter om utländska inkomster och skatter lämnas samt yrkande om avräkning beloppsmässigt framställles.

Även *lokala skattemyndigheten i Malmö* anser behov föreligga av särskilt fastställda blanketter.

Sveriges Redareförening föreslår att även utländsk förmögenhetsskatt skall få avräknas:

Svenska aktiebolag erlägger inte förmögenhetsskatt i Sverige, men kan vara skyldiga att erlägga sådan skatt i andra länder på förmögenhet nedlagd i rörelse. I detta fall saknas möjlighet att få lindring i förmögenhetsskatten. Redareföreningen föreslår därför att förmögenhetsskatt som erlagts på i rörelse i utlandet nedlagd förmögenhet i sin helhet skall få avräknas mot svenska inkomstskatter.

4 Overall-principen

I betänkandet föreslås att alla utländska inkomster och skatter skall behandlas i ett sammanhang vid bestämmandet av hur mycket svensk inkomstskatt som får tas i anspråk för avräkning (overall-principen). Enligt de sakkunnigas förslag skall endast den svenska skatten på inkomster som beskattats i utländsk stat kunna tas i anspråk för avräkning.

Alla remissinstanser utom AO är i princip positiva till utredningens förslag i denna del. Beträffande den närmare utformningen av overall-principen har flera remissinstanser framfört kritik. De kritiska synpunkterna kan delas upp i tre grupper.

4.1 Omfattningen av de utländska inkomster som skall beaktas

AO, som anser att frågan om införande av en overall-princip bör utredas ytterligare, avstyrker förslaget och anför:

De sakkunnigas förslag innebär enligt min mening tillämpning av en overall-princip som egentligen är en "summerad per item-princip". Enligt overall-principen begränsas avräkningen för utländsk skatt av den svenska skatt som belöper på det sammanlagda resultatet av alla utomlands bedrivna verksamheter, dvs. de utländska överskott och underskott som påverkat i Sverige beskattad inkomst. Inom denna ram kan sedan vid avräkningen skatt i ett lågskatteland ge ökat avräkningsutrymme för skatt i ett högskatteland. Ett fullständigt tillämpande av overall-principen bör dessutom inte inskränka sig till beskattningsåret i fråga utan också – som enligt t. ex. amerikanska skatteregler – ta hänsyn till tidigare utländska underskott som det år de redovisats sänkt den då påförda svenska skatten och som det året inte motsvarats av utländska överskott.

Overall-principen – med beaktande av såväl överskott som underskott i utlandet, eventuellt under flera år – innebär inte nödvändigtvis fördelar för den skattskyldige jämfört med avräkning per item eller per country. Det föreliggande förslaget – summerad per item-princip – medför i det fall utländska underskott påverkar den svenska skatten att avräkning kan komma att ske med större belopp än den svenska skatt som belöper på den utomlands bedrivna verksamheten. Med hänsyn till att den föreslagna regeln inte innebär en konsekvent tillämpning av overall-principen ställer jag mig tveksam till förslaget och finner att fortsatt utredningsarbete bör ske innan lagstiftning bör komma i fråga.

Kammarrätten anser att en justering av lagtexten beträffande overall-principen bör göras och anför därvid:

De sakkunniga föreslår, att den nuvarande s. k. per item-principen skall ersättas med den s. k. overall-principen (bet. s. 74 f). Den senare principen torde enligt de sakkunnigas uppfattning innebära att man vid avräkningen för ett beskattningsår av utländsk skatt beaktar å ena sidan all sådan skatt vilken erlagts det året för sådana inkomster i utlandet som också beskattas

i Sverige och å andra sidan hela den del av den svenska skatten som belöper på inkomster i utlandet, vare sig de har beskattats där eller ej.

Den av de sakkunniga föreslagna ändringen i 25 § första stycket i förslaget till lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt synes emellertid inte göra en avräkning möjlig i den utsträckning som de sakkunniga har avsett. Avräkning får nämligen enligt den föreslagna texten ske högst med ett belopp av statlig och kommunal inkomstskatt som hänför sig till inkomster som har *beskattats* i utländsk stat.

Lagtexten bör därför jämkas genom att i andra meningen orden "som beskattats" utgår.

SAF och Sveriges industriförbund anför:

Enligt förslaget skall hänsyn tas till alla utländska skatter (overall-principen). Det vill emellertid synas som om principen i utlandet givits en vidare omfattning än den som omfattas av förslaget. Enligt förslaget begränsas overall-principen till utländska inkomster vilka beskattats i utlandet. Det bör emellertid vara möjligt att gå än längre inte minst i den situationen att skatten i utlandet eftergivits för att gynna t. ex. investeringar.

Svenska bankföreningen anser att bankernas specifika och särartade problem kommit något i bakgrunden och föreslår en komplettering av avräkningssystemet:

I fråga om bankernas inkomstbeskattning lär i andra stater ett avräkningssystem enligt den s.k. overall-principen generellt vara utformat i huvudsak på följande sätt. De sammanlagda utländska skatterna får avräknas mot den inhemska skatten på den totala inkomsten av utlandsverksamheten. Vid beräkningen av den inhemska skatten för att fastställa "tak" för avräkningen görs alltså ingen åtskillnad mellan sådana enskilda ränteintäkter som beskattats i utlandet resp. sådana som där undgått beskattning. Ett på detta sätt utformat avräkningssystem är enligt bankföreningens mening baserat på fullt logiska grunder. Det är nämligen *inkomsten* av rörelsen till den del den avser den utländska verksamheten som skall bringas att undgå dubbelbeskattning och alltså inte var och en av ett mycket stort antal separata intäktsposter i rörelsen. Utredningens förslag innebär en begränsning genom att endast i utlandet beskattade inkomster medräknas då avräkningstaket fastställs. Bankföreningen hemställer att någon åtskillnad mellan i utlandet beskattade och icke beskattade inkomster ej måtte göras.

4.2 Samordningen mellan interna avräkningsregler och avtalens avräkningsregler

Enligt utredningens förslag skall overall-principen tillämpas även beträffande inkomster som omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Detsamma skall gälla den s.k. carry forward-metoden som innebär möjlighet till avräkning av utländsk skatt hänförlig till ett visst år från svensk skatt hänförlig till senare år.

AO avstyrker förslaget och anför bl. a.:

Jag har ovan anfört att enligt overall-principen bör utländska underskott beaktas. Den sammanlagda utländska inkomst — efter avdrag för utländska underskott — som bestämmer skatteavräkningsutrymmet kan därvid komma att understiga summan av de inkomster, för vilka dubbelbeskattning skall undanröjas eller lindras enligt avtal, vilket skulle innebära att den del av avräkningen som avser avtal begränsas i större utsträckning än vad avtalet föreskriver.

Dubbelbeskattningsavtalen med olika länder är konstruerade på olika sätt både i fråga om huvudprinciper och i detaljfrågor. I vissa avtal förekommer exempelvis s.k. matching credit. Följderna av den föreslagna samordningen mellan intern credit och credit enligt avtal kan inte säkert bedömas om inte förslaget prövas med hänsyn till olika avtal och skilda delar av avtalen. Någon sådan undersökning redovisas inte i betänkandet.

De frågor som uppkommer vid samordning av intern credit och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal bör bli föremål för vidare undersökningar. Jag avstyrker att lagstiftning sker innan följderna av föreslagna bestämmelser kan överblickas.

Länsstyrelsen i Malmöhus län är däremot positiv till förslaget:

De sakkunniga föreslår att overall-principen och carry forward-metoden skall tillämpas jämväl vid avräkning enligt dubbelbeskattningsavtalen. Förslaget härvidlag får ses som en nödvändig följd av att de interna avräkningsreglerna ändras. I annat fall hade dessa senare blivit förmånligare än avtalens bestämmelser vilket är orimligt. Länsstyrelsen vill i sammanhanget påpeka att det är i denna del som förslaget får sina största effekter för såväl skattskyldiga som myndigheter. Antalet deklaranter som omfattas av avtal är vida fler än de som berörs av interna avräkningsregler.

Även *Sveriges Redareförening* har berört problemen att samordna de interna avräkningsreglerna med dubbelbeskattningsavtalens avräkningsregler.

4.3 Handläggningen av avräkningsärenden

I tre yttranden tas frågan om handläggningen av avräkningsärenden upp. RSV:

Enligt gällande bestämmelser är handläggning av avräkningsärenden uppdelad på skilda myndigheter. Taxeringsnämnderna beslutar i fråga om avräkning av skatt enligt dubbelbeskattningsavtal och avdrag för skatt som omkostnadsavdrag. Länsrätt beslutar om avräkning för det fall dubbelbeskattningsavtal inte föreligger. Det kan vara anledning att överväga om denna ansvarsfördelning i alla stycken är ändamålsenlig. Det gäller särskilt om den föreslagna overall-principen genomförs.

AO:

Avräkning och andra åtgärder enligt dubbelbeskattningsavtal skall iaktas av taxeringsnämnd. I fråga om avräkning enligt de interna bestämmelserna beslutar som första instans länsrätt eller den mellankommunala

skatterätten. Den i betänkandet föreslagna samordningen av avräkning enligt avtal och enligt interna regler förutsätter att ett sådant avräkningsbeslut kan fattas av *en* myndighet. Denna fråga har inte berörts i betänkandet. Närmast till hands torde ligga att taxeringsnämnderna ges behörighet att besluta även om intern credit.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Avräkning av utländsk skatt enligt lagen om statlig inkomstskatt kan beslutas av länsrätt. Beslut om avräkning på grund av dubbelbeskattningsavtal kan däremot fattas redan av taxeringsnämnd som även kan besluta om förlustavdrag. I betänkandet har anförts, att ledning kan hämtas från förlustutjämningsreglerna vid tillämpning av carry forward-metoden. Det har emellertid inte utsagts om carry forward-avräkning skall beslutas av länsrätt eller av taxeringsnämnd. Enligt länsstyrelsens mening bör sådant beslut — med hänsyn till att komplicerade kontrollfrågor kan uppkomma — fattas av länsrätt.

5 Carry forward-metoden

Utredningen föreslår i betänkandet att avräkning av utländsk skatt hänförlig till ett visst år skall kunna ske från svensk skatt hänförlig till senare år (carry forward). Detta under förutsättning att "skatteavräkningsutrymmet" för det senare året räcker till. Tidsperioden för carry forward föreslås omfatta sex år för fysiska personer och tio år för bolag.

Även beträffande införandet av carry forward är alla remissinstanser utom AO i princip positiva till utredningens förslag.

AO avstyrker förslaget och anför inledningsvis:

I betänkandet anförts att s.k. systemleveranser fått ökad betydelse för svensk export. Planering och utförande av sådana projekt uppges sträcka sig över flera år och med projekten uppges följa långa kredittider och betydande risker. Varför dessa omständigheter skulle försvåra ett fullständigt utnyttjande av skatteavräkningsrätten för det år den utländska inkomsten beskattas i Sverige har inte motiverats. Jag kan inte heller inse att detta är fallet och några fall där avräkningsmöjligheten av dessa skäl blivit beskuren redovisas inte. De svenska reglerna för bestämmandet av beskattningsbar rörelseinkomst medger att företaget självt inom vida ramar kan bestämma beskattningsunderlaget för det individuella räkenskapsåret. Detta gör att företaget i regel kan anpassa sin skattebelastning så att full avräkning kan erhållas.

I de flesta länder är vidare skattesatserna lägre än vad svensk statlig bolagsskatt och svensk kommunalskatt är tillsammans. Det torde därför bli ovanligt att utländsk skatt i samband med s.k. systemleveranser inte skulle bli avräknad förutsatt att förslaget med avräkning från svensk kommunalskatt genomförs.

Den kritik som framförts mot den närmare utformningen av carry forward-regeln kan också den delas upp i tre grupper.

5.1 Förtydligande av lagtexten

RSV hör till de remissinstanser som efterlyser ett förtydligande av den föreslagna lagtexten:

RSV har inte något att erinra mot utredningens förslag. RSV anser emellertid att lagtexten rörande carry forward-principen skulle kunna förtydligas. Det skulle kunna ske genom att 25 § andra stycket andra mening-lagen om statlig inkomstskatt får följande lydelse. "I den mån det belopp med vilket avräkning högst får ske inte förslår för avräkning av den utländska skatten, får avräkning med iakttagande av bestämmelserna i första stycket dock ske från inkomstskatt ...".

AO anför:

I den händelse förslaget blir föremål för lagstiftning bör lagtexten (25 § andra stycket) förtydligas. Det bör klart utsägas i paragrafen att avräkning ett senare år begränsas av den svenska skatt som belöper på det årets utländska inkomst och att till detta senare år hänförlig utländsk skatt skall avräknas före den skatt som inte kunde avräknas ett tidigare år.

Kammarrätten anför:

Skatteavräkningssakkunniga föreslår (bet. s. 75 f), att den s.k. carry forward-metoden nu skall införas här. Den innebär enligt betänkandet att en skattskyldig, som på den svenska skatten för ett visst beskattningsår inte kunnat avräkna hela den utländska skatten för den dubbelbeskattade inkomsten, i stället kan få avräkna den från svensk skatt, som hänför sig till senare beskattningsår, i den mån det då finns utrymme för avräkning.

Kammarrätten är positiv till förslaget men anser, att 25 § andra stycket i det nyssnämnda förslaget inte ger ett klart uttryck för vad som är avsett. Lagtexten måste därför förtydligas.

När samtidig avräkning aktualiseras av "vidareförd" utländsk skatt och utländsk skatt, som har erlagts för just det aktuella beskattningsåret, kan det inträffa att utrymmet inte räcker för en avräkning av alla skatterna. Det är i det läget inte betydelselöst vilken skatt som avräknas i första hand. Ett alternativ är att avräkning av "vidareförd" utländsk skatt endast får ske i den mån utrymme finns kvar, sedan den utländska skatt som hänför sig till det beskattningsåret först har avräknats. Ett annat alternativ är att den äldre skatten får avräknas först och att skatten för det aktuella beskattningsåret, i den mån den inte kan avräknas det året, får förskjutas framåt. Den senare lösningen är förmånligare för den skattskyldige. Av lagtexten framgår inte vilket alternativ som har tänkts.

Saken måste klargöras under den fortsatta gången av lagstiftningsärendet. Med tanke på syftet med de sakkunnigas förslag synes härvid den senare lösningen vara att föredra.

Även länsstyrelserna i Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län har påpekat att den föreslagna lagtexten behöver förtydligas i denna del.

5.2 Förfarandet

Flera av remissinstanserna pekar på vissa praktiska problem som kan uppstå vid införandet av en carry forward-regel.

RSV anför:

Ett införande av regler som medger rätt till avräkning av utländsk skatt under så lång tid som den föreslagna carry forward-principen ställer ökade krav på myndigheternas registerföring och bevakning av information. Med hänsyn till att ytterligare uppgifter måste registreras om förslaget genomförs anser RSV det nödvändigt att nuvarande bestämmelser för registerföring av dubbelbeskattningsärenden ändras. För närvarande sker en manuell komplettering av skattelängden för de fall regler om avräkning tillämpas. Dessa manuella noteringar är ofta omfattande och kräver inte oväsentliga personella resurser. Därtill uppfattas anteckningarna inte sällan som onödiga enär anteckningarna inte är tillräckligt utförliga för att kunna nyttjas vid t. ex. förfrågningar från enskilda. RSV anser det fullt möjligt att minska omfattningen av dessa anteckningar utan att information går förlorad. Detta gäller även om utredningens förslag genomförs. En sådan åtgärd förutsätter dock att anvisningarna i dubbelbeskattningsavtalen om längdföring ändras. Anvisningar om längdföring skulle i stället kunna utfärdas av RSV.

Kammarrätten framhåller att det särskilt när beslut om skatt överklagas kan uppstå problem och anför därom:

Särskilt när beslut om skatt överklagas medför det administrativ omgång och risk för att samma belopp får avräknas flera gånger, om det varje senare beskattningsår skall göras en sakprövning i fråga om rätten till avräkning av "vidareförd" utländsk skatt. Det bör därför åligga skattskyldig, som finner att hans svenska skatt för ett visst beskattningsår inte förslår för att avräkna den utländska skatten, att redan i samband med det beskattningsåret anhålla om att fastställelse sker av vilket belopp som kvarstår outnyttjat för senare avräkning. Det skulle därvid åligga vederbörande skattemyndighet att redan vid skattedebiteringen för det första året bestämma vilket belopp som får föras vidare för avräkning senare beskattningsår. Frågan skulle därmed vara löst en gång för alla och vid skattedebiteringen senare beskattningsår skulle man inte behöva göra någon ny materiell prövning i avräkningsfrågan.

Både länsstyrelsen i Stockholms och Göteborgs och Bohus län tar särskilt upp de kontrollproblem som carry forward-regeln kan föra med sig.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Skatteavräkningssakkunniga har inte berört de kontrollsvårigheter och tekniska frågor som uppstår vid tillämpning av carry forward-metoden. Länsstyrelsen förutsätter att de sakkunniga tar upp dessa problem i sitt kommande betänkande och därvid genom ett enkelt exempel klargör var och hur den utländska skatt, som helt eller delvis inte kunnat avräknas från svensk skatt hänförlig till ett visst beskattningsår skall avräknas från svensk skatt hänförlig till ett senare beskattningsår då avräkningsutrymme föreligger.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Ett införande av carry forward-principen – vilken innebär att utländsk skatt som inte kunnat utnyttjas vid ett års taxering får avräknas vid taxering ett senare år – synes föra med sig ett problem i praktiskt hänseende. Frågan är hur besked om avräkning och eventuellt återstående belopp för avräkning ett senare år skall meddelas den skattskyldige och göras tillgängligt för myndighet vid det senare avräkningstillfället. En lösning skulle kunna vara att lokal skattemyndighet åläggs att underrätta den skattskyldige om storleken av återstående avräkningsbar utländsk skatt. Den skattskyldige bör vara skyldig att bifoga underrättelsen till sitt yrkande det senare år, då avräkning av återstående skattebelopp skall ske.

Ett förfarande av ovan skisserat eller liknande slag skulle enligt länsstyrelsens mening underlätta både handläggningen och kontrollen av avräkningsärenden av ifrågavarande slag. Från kontrollsynpunkt skulle det även vara av värde om uppgift om storleken av avräknad utländsk skatt intogs i skattelängd.

5.3 Ändring av taxeringar

AO, som ju avstyrker förslaget om att en carry forward-regel införs, anser att problem även kan uppstå i taxeringsprocessen:

Carry forward innebär att avräkningsförfarandet kompliceras. Problem kan även uppkomma i taxeringsprocessen eftersom ändrad taxering och ändrad avräkning ett år kan få betydelse för avräkningen ett senare år. På grund härav behövs en komplettering av bestämmelserna i 101 § 3 mom. taxeringslagen.

5.4 Carry back

SAF och Sveriges industriförbund tillstyrker förslaget om införande av en carry forward-regel. I yttrandet tas i detta sammanhang frågan upp om förlustutjämning och s. k. carry back:

Då det gäller förlustutjämning finns f. n. enligt svensk rätt endast en möjlighet att kvitta denna mot senare års inkomster. Från vår sida har vi vid flera tillfällen yrkat att möjligheter också skall finnas att kvitta förluster mot tidigare års vinster. Detta vårt yrkande har inte ens resulterat i att en utredning på detta område tillsatts, vilket är desto egendomligare som de skäl som ursprungligen anfördes mot carry back vid införandet av förlustutjämningslagstiftningen numera i allt väsentligt inte längre är bärande.

Vi vill i detta sammanhang ännu en gång understryka vikten av att en utredning snabbt tillsätts i denna fråga. Då bör också frågan om avräkning av utländsk skatt bakåt i tiden (carry back) tas upp till behandling. Om ingen utredning tillsätts, bör skatteavräkningssakkunniga i sitt fortsatta arbete undersöka om inte i själva verket carry back är ett såväl från administrativ som praktisk synpunkt bättre system än carry forward.

6 Placeringen av bestämmelserna

Kammarrätten ifrågasätter om inte de nya bestämmelserna borde tas in i uppbördslagen i stället för att stå kvar i lagen om statlig inkomstskatt. Som ett tänkbart alternativ föreslås att bestämmelserna tas in i en särskild lag:

Av ålder brukar materiella bestämmelser med avseende på inkomstskatt tas in i kommunalskattelagen (1928:370). Den här aktuella regleringen föreslås emellertid bli införd primärt i lagen om statlig inkomstskatt, medan det i kommunalskattelagen endast skall förekomma en hänvisning till de aktuella bestämmelserna i lagen om statlig inkomstskatt. Orsaken härtill torde vara att avräkningen i första hand skall ske från den statliga inkomstskatten. Eftersom det här egentligen inte är fråga om en materiell skattebestämmelse utan i stället en fråga om avräkning av skatt som ingår som ett led i den slutliga skattedebiteringen, ifrågasätter *kammarrätten* om det inte är naturligare att ta in skatteavräkningsbestämmelserna i uppbördslagen (1953:272), som innehåller huvudreglerna för skattedebiteringen och som redan inrymmer föreskrifter om olika former av skattereduktion. Ett tänkbart alternativ är att föreskrifterna tas in i en särskild lag, exempelvis av typ lagen (1970:172) om begränsning av skatt i vissa fall. En sådan lösning skulle möjligen vara mera lättillgänglig för de skattskyldiga som berörs av skatteavräkningsmöjligheten.

7 Ikraftträdande

AO har beträffande de föreslagna ikraftträdandebestämmelserna anfört:

Även övergångsbestämmelserna bör förtydligas. Skatt som inte kan avräknas vid den taxering då carry forward-regler först tillämpas får avräknas ett senare år. Äldre ej avräknade skatter bör inte omfattas av carry forward.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1982-06-18

Närvarande: f. d. justitierådet Petré, regeringsrådet Delin, justitierådet Bengtsson.

Enligt lagrådet tillhandakommet utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 10 juni 1982 har regeringen på hemställan av statsrådet och chefen för budgetdepartementet Wirtén beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
2. lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623).

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Stefan Ersson.

Förslagen föranleder följande yttrande av lagrådet:

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1982-08-19

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Wikström, Friggebo, Dahlgren, Åsling, Johansson, Wirtén, Andersson, Boo, Petri, Eliasson, Gustafsson, Elmstedt, Molin

Föredragande: statsrådet Wirtén

Proposition om avräkning av utländsk skatt

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
2. lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623).

Föredraganden upplyser att lagrådet har lämnat lagförslagen utan erinran och hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta förslagen.

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

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 10 juni 1982.