

Nr 98.

Av herr Velander m. fl., *angående vidgad rätt att vid taxering göra avdrag för i utlandet erlagda allmänna utskylder.*

I 20 § kommunalskattelagen stadgas att vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla avdrag icke må ske för allmänna skatter. Enligt p. 3 av anvisningarna till nämnda lagrum räknas såsom allmänna skatter allmänna utskylder till staten samt till landsting, kommun, församling, skoldistrikt, fattigvårdssamhälle, som avses i 6 § lag om fattigvården, tingslag och municipalsamhälle. Enligt 29 § 1 mom. samma lag må från skatteintäkten av rörelse avdrag göras för allt, som är att anse som driftkostnad. I lagrummet utsäges vidare, att hit räknas, bland annat, speciella för rörelsen utgående skatter eller avgifter till det allmänna. I p. 9 av anvisningarna till sistnämnda lagrum nämnas såsom speciella för rörelsen utgående skatter eller avgifter till det allmänna, vilka således äro att anse såsom driftkostnader, vissa tillverkningskatter, stämpelavgifter, tull- och hamnumgälder, nöjeskatt m. m. dylikt. Däremot omnämns icke i utlandet erlagda skatter bland dessa i beskattningshänseende avdragsgilla utgifter. Genom ett den 26 januari 1943 av Kungl. Maj:t meddelat utslag (Regeringsrättens Årsbok 1943 ref. 3) har dock avdrag vid taxeringen här i riket medgivits för såsom källskatt uttagna utskylder i utlandet. Enligt ett annat rättsfall, Kungl. Maj:ts utslag den 23 april 1947 (Regeringsrättens Årsbok 1947, ref. 22), har avdrag däremot icke vid taxering här i riket för inkomst av rörelse medgivits för skatter, som för inkomst av rörelsen erlagts i utlandet. Dessa utskylder hade nämligen icke uttagits såsom källskatt.

Med hänsyn till att avdrag för utländska utskylder, som icke uttagits såsom källskatt, således förvägras vid taxering här i riket, konsumeras inkomst av rörelse, som utom riket bedrivits av härstädes skattskyldig rörelseidkare, därest avtal till undvikande av dubbelbeskattning icke träffats mellan Sverige och den stat, vari verksamheten bedrivs, regelmässigt till huvudsaklig del av in- och utländska skatter. Understundom överstiga i dylika fall dessa skatter inkomsten av den utländska rörelsen med påföljd att denna, även om driften i utlandet i och för sig är vinstgivande, resulterar i förlust.

I 23 § förordningen om statlig inkomstskatt stadgas, att om skattskyldig blivit genom beslut av vederbörande myndigheter beskattad för samma inkomst såväl här i riket som i utländsk stat, Konungen på ansökan av den skattskyldige efter vederbörandes hörande må kunna, därest ömmande omständigheter eller eljest synnerliga skäl föreligga, till undvikande av eller lindring i dubbelbeskattningen förordna om efterskänkande av statlig in-

komstskatt. Beträffande förmögenhetsskatten föreligger ett stadgande av samma innebörd i 23 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt. Ett stadgande av enahanda innehåll, som de ovan omförmälda, inrymdes jämväl i 32 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt den 28 september 1928.

Rättelse av det påtagliga missförhållandet, att en rörelseidkare för inkomst av rörelse utom riket påförts svenska och utländska utskylder till belopp, överstigande inkomsten av denna rörelse, har emellertid icke ansetts böra ske med tillämpning av sistnämnda författningsrum. Sedan ett svenskt aktiebolag, som drivit rörelse i en stat, med vilken avtal för undvikande av dubbelbeskattning icke träffats, och som för inkomsten därav påförts in- och utländska utskylder till belopp, överstigande inkomsten, i en till Kungl. Maj:t ingiven underdånig ansökning anhållit om restitution jämlikt 32 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt av de till Sverige erlagda utskylderna, har nämligen Kungl. Maj:t genom beslut den 10 december 1948 helt avslagit ansökningen.

1944 års allmänna skattekommitté, till vilken omförmälda ansökning remitterats och som för sin del enhälligt tillstyrkt, att rättelse av det missförhållande, som jämväl enligt kommitténs uppfattning förelåg, måtte ske därigenom, att till bolaget jämlikt sistnämnda författningsrum restituerades ett belopp, motsvarande skillnaden mellan den skatt bolaget erlagt och den skatt bolaget skulle ha erlagt, om bolaget vid taxeringarna erhållit avdrag för de i utlandet erlagda utskylderna, har i sitt den 1 oktober 1948 över ansökningen avgivna underdåniga utlåtande jämväl ifrågasatt sådan ändring av gällande skattelagstiftning, att avdrag för i utlandet erlagda skatter bleve medgivet vid taxering för inkomst här i riket, vare sig dessa skatter uttagits i form av källskatt eller ej. Kommittén har i denna del anfört följande:

»De skatter en skattskyldig erlägger i utlandet synas enligt kommitténs mening i princip vara att anse såsom kostnader för intäktens förvärvande i lika hög grad som speciella för rörelsen utgående skatter och avgifter till det allmänna (29 § 1 mom. kommunalskattelagen och punkt 9 anv. till denna paragraf). Den skattskyldige får i Sverige endast tillgodogöra sig nettoinkomsten. Kungl. Maj:t har ock genom ett den 26 januari 1943 meddelat utslag, redovisat såsom referat nr 3 i Regeringsrättens Årsbok, tagit hänsyn till dessa omständigheter i fråga om såsom kupongskatt i utlandet uttagna utskylder, vilka ansetts avdragsgilla vid taxering här i riket. Det torde ur principiell synpunkt icke föreligga anledning att behandla utländsk källskatt på annat sätt än andra utländska skatter — formen för uppbörden synes icke rimligen böra vara avgörande för avdragsrätten. — — — Kommittén anser sig därjämte böra understryka, att den omständigheten, att gällande skatteförfattningar icke medgiva rätt till avdrag för i utlandet erlagda skatter, får anses utgöra en brist i skattelagstiftningen, vilken även påtalats i vissa till kommittén ingivna framställningar. Kommittén vill framhålla, att denna brist tekniskt torde kunna avhjälpas genom att förslagsvis i punkt 3 anv.

till 20 § kommunalskattelagen angives, att till allmän skatt icke räknas i utlandet erlagda skatter. Huruvida en sådan anordning skulle anses lämplig med hänsyn till de förhandlingar, som för närvarande pågå eller kunna komma att föras rörande avtal till undvikande av dubbelbeskattning, undandraget sig dock kommitténs bedömande.»

Den av kommittén anförda motiveringen för den ifrågasatta författningsändringen är utan tvivel övertygande. Inga sakliga skäl synas kunna åberopas till stöd för den olikartade behandlingen av, å ena sidan, utländska källskatter och, å andra sidan, övriga utländska skatter. De utländska skatterna måste, vare sig de uttagits i form av källskatt eller annorledes, anses hänförliga till omkostnader, såväl då den från utlandet uppburna inkomsten beskattas såsom inkomst av kapital som då den hänföres till inkomst av rörelse. Ifrågavarande skatteutgifter böra jämföras med de »speciella för rörelsen utgående skatter eller avgifter till det allmänna», som exemplifierats i 29 § kommunalskattelagen. Avdrag för sistnämnda skatter torde ha medgivits just på grund av den omständigheten, att de icke äro av allmän natur utan drabba endast vissa slag av rörelse. Skulle avdrag därför icke vara medgivet, komme utövare av viss verksamhet, för vilken speciell skatt utginge, att belastas med högre inkomstskatt än en utövare av icke särskilt beskattad verksamhet. För undvikande av sådant resultat torde det nämnda stadgandet ha införts. I konsekvens med den sålunda angivna principen böra även utländska skatter vara avdragsgilla. Ifrågavarande utländska skatter drabba ju också endast vissa företag, nämligen sådana som bedriva verksamhet i utlandet. De utgöra realiter en avgift för rätten att utöva rörelsen i utlandet och böra således på grund av nyss anförda skäl få avdragas i rörelsen på samma sätt som de särskilt exemplifierade speciella skatterna.

I detta sammanhang må erinras om att jämlikt 38 § 2 mom. kommunalskattelagen till intäkt av kapital skall räknas intäkt av fastighet i utlandet samt av utomlands självständigt bedriven rörelse. Har i utlandet bedriven rörelse utgjort allenast en gren (filial) av rörelse inom riket skall, jämlikt p. 4 av anvisningarna till nämnda lagrum samt p. 6 av anvisningarna till 28 §, av rörelsen i dess helhet härflutna intäkter upptagas såsom intäkt av rörelse. I 39 § 2 mom. kommunalskattelagen stadgas, att från bruttointäkt av varje fastighet eller rörelse i utlandet avdrag får ske för därå belöpande omkostnader samt att därjämte avdrag får ske för vad av behållen inkomst av sådan fastighet eller rörelse använts för fastigheten eller för rörelsen. I enlighet härmed föreskrives i p. 4 av anvisningarna till 38 §, att från inkomst, som härflutit av fastighet i utlandet, avdrag får ske för vad som av inkomsten använts för fastigheten såsom för ny- eller ombyggnad. Från inkomst, som härflutit av rörelse i utlandet, må likaledes enligt sistnämnda anvisningar avdrag göras för vad av inkomsten använts för rörelsen, exempelvis för ny- eller ombyggnad av i rörelsen använda fastigheter och anläggningar. Då inkomsten från utlandet skall beskattas såsom inkomst av kapital, är avdrag sålunda medgivet även för eljest icke omedelbart avdragsgilla an-

läggningskostnader. Enligt ifrågavarande bestämmelse skall endast den verkliga behållningen från utlandet beskattas. Vare sig inkomsten här i riket beskattas såsom inkomst av kapital eller såsom inkomst av rörelse, framstår det under sådana förhållanden såsom en inadvartens i skattelagstiftningen att förvägra avdrag för andra utländska utskylder än sådana som uttagits i form av källskatt. Denna inadvartens är emellertid särskilt påtaglig, då inkomsten skall beskattas såsom inkomst av kapital, eftersom avdragsrätten i övrigt vid beräkning av sådan inkomst är mera omfattande än vad eljest är fallet.

Under nuvarande förhållanden på det penningpolitiska området torde det vara särskilt angeläget att orimliga beskattningsbestämmelser icke verka hämmande å de svenska företagens möjlighet att genom verksamhet utom riket öka tillgången på utländska valutor. Man kan emellertid icke förvänta, att dylik verksamhet kommer att fortsättas i sådana fall, då avtal för undvikande av dubbelbeskattning icke träffats med den stat, vari rörelsen bedrivs, och den sammanlagda beskattningen av inkomsten därifrån på grund av ifrågavarande inadvartens i skattelagstiftningen uppgår till den huvudsakligaste delen av inkomsten eller överstiger denna. Då dylika avtal alltjämt saknas med de flesta främmande stater samt rättelse av föreliggande missförhållanden ej heller synes kunna vinnas i den ordning 23 § förordningen om statlig inkomstskatt angiver, framstår den av skattekommittén ifrågasatta lagändringen såsom synnerligen angelägen och bör bliva tillämplig redan vid taxeringen innevarande år. Några hinder härför av teknisk natur synas icke föreligga.

Skattekommittén förklarar, att det undandrager sig dess bedömande, hurvida den av kommittén ifrågasatta författningsändringen kan anse lämplig med hänsyn till de förhandlingar som för närvarande pågå eller kunna komma att föras rörande avtal till undvikande av dubbelbeskattning. De sålunda antydda farhågorna för att ett bibehållande av denna påtagliga inadvartens i skattelagstiftningen möjligen skulle kunna tänkas gynna de svenska intressena vid dylika förhandlingar äro säkerligen ogrundade. Snarare framstår det väl för en förhandlande part såsom diskrediterande, att i dess skattelagstiftning inrymmas sakligt felaktiga bestämmelser, som leda till uppenbart orimliga resultat. Och den företagare, som därav drabbas, torde icke kunna undgå att ställas inför valet att antingen nedlägga rörelsen i den främmande staten eller helt överflytta sin rörelse dit eller till annan stat. Hur valet än utfaller främjas icke de svenska intressena genom bibehållande av skattebestämmelser, som framtvinga ett dylikt val.

Under återopande av vad sålunda anförts få vi hemställa,

att riksdagen för sin del måtte besluta sådan ändring av kommunalskattelagen eller därtill hörande anvisningar att skattskyldig, som här i riket taxeras till kommunal inkomst-

skatt eller till statlig inkomstskatt för inkomst från utlandet, berättigas att vid dessa taxeringar åtnjuta avdrag för i utlandet erlagda allmänna utskylder, även om dessa icke uttagits såsom källskatt, samt

att vederbörande utskott måtte låta utarbета därför erforderlig författningstext.

Stockholm den 19 januari 1949.

Gustaf Velandér.

Bernhard Näsgård.

Sven Em. Ohlón.

Axel Strand.