

Nr 171.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); given Stockholms slott den 30 mars 1951.

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogat förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

GUSTAF ADOLF.

Per Edvin Sköld.

Propositionens huvudsakliga innehåll.

I propositionen föreslås att avdrag för erlagd utländsk skatt skall medgivas, oavsett om skatten är preliminär eller slutlig, under förutsättning att skatten är att anse som omkostnad i viss förvärvskälla. Utländsk *speciell* skatt anses som omkostnad i vederbörlig förvärvskälla. *Annan* utländsk skatt betraktas som omkostnad, om och i den mån skatten hänför sig till intäkt av sådant slag, som enligt den främmande statens lagstiftning är skattepliktig därstädes på grund av att den förvärvskälla från vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad, samt intäkten åtnjutes av en i Sverige bosatt person eller av svenskt företag.

Lika med skatt å inkomst behandlas skatt å förmögenhet, vartill intäkt som ovan sägs hänför sig, dock ej engångsskatt å förmögenhet.

Förslag

till

lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928
(nr 370).

Härigenom förordnas, att 20 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 samt anvisningarna till samma paragraf ävensom punkt 3 av anvisningarna till 22 § och punkt 9 av anvisningarna till 29 § samma lag¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

Nuvarande lydelse:

20 §.

Vid beräkningen — — — och bi-behållande.

Avdrag må — — — nedlagda kapital;

allmänna skatter;

kapitalavbetalning å — — — till kapitalförlust.

(Se vidare anvisningarna.)

Föreslagen lydelse:

20 §.

Vid beräkningen — — — och bi-behållande.

Avdrag må — — — nedlagda kapital;

svenska allmänna skatter;

kapitalavbetalning å — — — till kapitalförlust.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 20 §.

1. Till skattskyldigs — — — 46 § 2 mom.

2. Hemmavarande barn — — — enligt 51 §.

Frågan om — — — taxeringsåret (se 65 §).

3. Såsom allmänna skatter räknas allmänna utskylder till staten samt till landsting, kommun, församling, skoldistrikt, fattigvårdssamhälle, som avses i 6 § lag om fattigvården, tingslag och municipalsamhälle. Såsom allmän skatt räknas däremot icke skogsvårdsavgift.

till 20 §.

1. Till skattskyldigs — — — 46 § 2 mom.

2. Hemmavarande barn — — — enligt 51 §.

Frågan om — — — taxeringsåret (se 65 §).

3. Såsom *svenska* allmänna skatter räknas allmänna utskylder till staten samt till landsting, kommun, församling, skoldistrikt, fattigvårdssamhälle, som avses i 6 § lag om fattigvården, tingslag och municipalsamhälle. Såsom allmän skatt räknas däremot icke skogsvårdsavgift.

¹ Senaste lydelse se beträffande 20 § 1938: 368 samt beträffande anvisningarna till 20 §, punkt 3 av anvisningarna till 22 § samt punkt 9 av anvisningarna till 29 § 1950: 176.

Nuvarande lydelse:

Föreslagen lydelse:

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

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

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

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

Nuvarande lydelse:

4. Angående vad — — — andra förvärvskällor.

till 22 §.

3. Såsom speciell skatt till det allmänna må nämnas skogsvårdsavgift. Allmänna skatter *till stat och kommun* få icke avdragas (se 20 §).

till 29 §.

9. Såsom speciella för rörelse utgående skatter eller avgifter till det allmänna må nämnas vissa tillverkningskatter, stämpelavgifter, tull- och hamnumgälder, nöjesskatt m. m. dyl. Däremot få allmänna skatter *till stat eller kommun* icke avdragas (se 20 §).

Föreslagen lydelse:

5. Angående vad — — — andra förvärvskällor.

till 22 §.

3. Såsom speciell skatt till det allmänna må nämnas skogsvårdsavgift. *Svenska* allmänna skatter få icke avdragas (se 20 §).

till 29 §.

9. Såsom speciella för rörelse utgående skatter eller avgifter till det allmänna må nämnas vissa tillverkningskatter, stämpelavgifter, tull- och hamnumgälder, nöjesskatt m. m. dyl. Däremot få *svenska* allmänna skatter icke avdragas (se 20 §).

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att lagen icke skall äga tillämpning beträffande 1951 års taxering eller beträffande eftertaxering för år 1951 eller tidigare år.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 30 mars
1951.*

N ä r v a r a n d e:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden SKÖLD, QUENSEL, ZETTERBERG, NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, MOSSBERG, ANDERSSON, LINGMAN, HAMMARSKJÖLD, NYGREN.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sköld, anmäler fråga om *vidgad rätt att vid taxering erhålla avdrag för utländska skatter*, samt anför därvid följande.

I. Inledning.

Uttryckliga bestämmelser angående frågan om avdrag för utländska skatter saknas i vår skattelagstiftning. Svensk rättspraxis synes emellertid innebära, att om en i Sverige skattskyldig fysisk eller juridisk person åtnjuter inkomst från utlandet och inkomsten beskattas såväl här som utomlands, erhåller den skattskyldige avdrag vid inkomstberäkningen för sådan utländsk inkomstskatt eller liknande skatt, som utgår såsom källskatt i egentlig mening; härmed förstås då en vid källan uppburen skatt vilken i likhet med den svenska kupongskatten å aktieutdelningar icke utgör endast en förskottsbetalning av sedermera bestämd skatt utan som är definitiv. För utländska speciella skatter synes i praxis avdrag medgivnas såsom omkostnad i förvärvskälla i samma utsträckning som för svenska speciella skatter.

I första stycket av 20 § kommunalskattelagen upptages huvudregeln, att vid beräkning av inkomsten av särskild förvärvskälla från samtliga ur förvärvskällan under beskattningsåret härflutna intäkter i penningar eller penningars värde — bruttointäkten — skola avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. I andra stycket anges, att avdrag icke får ske för bland annat allmänna skatter. I punkt 3 av anvisningarna till 20 § anges vidare, att såsom allmänna skatter räknas allmänna utskylder till staten samt till landsting, kommun, församling, skoldistrikt, fattigvårdssamhälle, som avses i 6 § lag om fattigvården, tingslag och municipalsamhälle. Vidare föreskrives i nämnda anvisningspunkt, att såsom allmän skatt däremot icke räknas skogsvårdsavgift. Någon egentlig definition på speciella skatter har icke givits och något gemensamt stadgande rörande avdrag för sådana skatter har icke heller

meddelats. Under de förvärvskällor, i vilka speciella skatter förutsätts särskilt förekomma, nämligen jordbruksfastighet och rörelse, (22 och 29 §§ kommunalskattelagen) upptagas däremot dylika skatter såsom exempel å de omkostnader, för vilka avdrag medgives i de ifrågavarande förvärvskällorna. I anvisningarna beträffande dessa förvärvskällor — punkt 3 av anvisningarna till 22 § och punkt 9 av anvisningarna till 29 § — exemplifieras i sin tur de speciella skatterna; såvitt angår jordbruksfastighet upptages numera endast skogsvårdsavgift, medan beträffande rörelse upptagas »vissa tillverkningskatter, stämpelavgifter, tull- och hamnumgälder, nöjesskatt m. m. dyl.» I sistnämnda båda anvisningspunkter upprepas, att allmänna skatter till stat och kommun icke få avdragas. Förekomma under annan förvärvskälla speciella skatter, få givetvis även dessa avdragas, ehuru uttryckligt stadgande därutinnan saknas.

I praxis medgives med stöd av ett av regeringsrätten den 26 januari 1943 meddelat utslag (regeringsrättens årsbok 1943, ref. 3) avdrag för såsom källskatt i egentlig mening uttagna utskylder i utlandet. Att avdrag däremot icke får åtnjutas för annan utländsk inkomstskatt än definitiv källskatt lärer kunna slutas av andra utav regeringsrätten avgjorda mål än det nyss anförda, t. ex. ett den 23 april 1947 avgjort mål (regeringsrättens årsbok 1947, ref. 22).

Vid 1949 års riksdag väcktes i båda kamrarna likalydande motioner (I: 98 av herr Velander m. fl. och II: 71 av herr Werner m. fl.) vari hemställdes, att riksdagen måtte besluta sådan ändring i kommunalskattelagen eller därtill hörande anvisningar, att skattskyldig, som här i riket taxerades till kommunal inkomstskatt eller till statlig inkomstskatt för inkomst från utlandet, skulle erhålla rätt att vid dessa taxeringar åtnjula avdrag för i utlandet erlagda allmänna utskylder, även om dessa icke uttagits såsom definitiv källskatt.

I motionerna påpekades att med hänsyn till att avdrag för utländska utskylder, som icke uttagits såsom definitiv källskatt, förvägrades vid taxering här i riket, inkomst av rörelse, som utom riket bedrivits av härstädes skattskyldig rörelseidkare, regelmässigt till huvudsaklig del konsumerades av in- och utländska skatter. Understundom överstege i dylika fall dessa skatter inkomsten av den utländska rörelsen med påföljd att denna, även om driften i utlandet i och för sig vore vinstgivande, resulterade i förlust.

Motionärerna erinrade om bestämmelserna i 23 § förordningen om statlig inkomstskatt och i 23 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt att Konungen på ansökan av skattskyldig, som blivit beskattad för samma inkomst respektive för samma förmögenhet såväl här i riket som i utländsk stat, kunde, därest ömmande omständigheter eller eljest synnerliga skäl föreläge, till undvikande av eller lindring i dubbelbeskattningen förordna om efterskänkande av statlig inkomstskatt respektive statlig förmögenhetsskatt. I motionerna påpekades att Kungl. Maj:t den 10 december 1948 avslagit en av ett svenskt bolag (Aktiebolaget Svenska kullagerfabriken) jäm-

likt nämnda författningsrum gjord ansökan om efterskänkande av skatt, ehuru bolaget för inkomst av rörelse utom riket påförts svenska och utländska utskylder till belopp, överstigande inkomsten av denna rörelse. Motionärerna hänvisade till ett remissyttrande, som 1944 års allmänna skattekommitté avgivit över berörda ansökning. Kommittén hade enhälligt tillstyrkt att bolaget måtte erhålla avdrag vid taxeringarna för de i utlandet erlagda utskylderna och bl. a. anfört:

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. — — — Den skattskyldige får i Sverige endast tillgodogöra sig nettoinkomsten. Kungl. Maj:t har ock genom ett den 26 januari 1943 meddelat utslag — — — 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 uppbördens synes icke rimligen böra vara avgörande för avdragsrätten. — — — Kommittén anser sig därjämte böra understrika, 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 anges, 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.

Vidare framhöll motionärerna, att det under nuvarande förhållanden på det penningpolitiska området torde vara särskilt angeläget, att orimliga beskattningsbestämmelser icke verkade hämmande å de svenska företagens möjlighet att genom verksamhet utom riket öka tillgången på utländska valutor. I motionerna anfördes härom ytterligare:

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 inadvertens i skattelagstiftningen uppgår till den huvudsakligaste delen av inkomsten eller överstiger denna. Då dylika avtal allttjämt saknas med de flesta främmande stater samt rättelse av föreliggande missförhållanden ej heller synes kunna vinnas i den ordning 23 § förordningen om statlig inkomstskatt anger, framstår den av skattekommittén ifrågasatta lagändringen såsom synnerligen angelägen — — —.

Bevillningsutskottet vid 1949 års riksdag uttalade i betänkande (nr 9) i anledning av nämnda motioner, att utskottet funne goda skäl tala för ändrade bestämmelser i nu ifrågavarande hänseende. Utskottet förklarade, att utskottet ansåge vad 1944 års allmänna skattekommitté yttrat i frågan vara värt synnerligt beaktande samt anförde vidare:

Även om det måhända skulle kunna resas invändningar mot ett betraktelsesätt, enligt vilket i utlandet erlagda skatter i princip anses utgöra

kostnader för förvärvandet av viss intäkt, lärer det dock vara ovedersägligt, att en skattskyldig, som har medel för gäldandet av sådana skatter, icke kan undgå betalningsskyldigheten för desamma. Det föreligger vidare utan tvivel en principiell skillnad mellan de skatter, som i utlandet påföras en här i riket bosatt skattskyldig, å ena sidan, och de honom här i riket påförda skatterna, å andra sidan. De sistnämnda skatterna äro i princip att betrakta såsom bidrag till samhällsverksamhetens upprätthållande. De utomlands påförda skatterna kunna i detta hänseende icke anses jämförliga med de i Sverige påförda skatterna utan måste — sedda ur den svenska skattelagstiftningens synpunkt — betraktas såsom utgifter, vilka särskilt belasta vissa här i riket skattepliktiga intäkter. Huruvida de utomlands påförda skatterna höra anses utgöra driftkostnader eller icke är således enligt utskottets uppfattning närmast en terminologisk fråga. Principen om likformighet och rättvisa vid beskattningen bör — hur denna fråga än kan bliva besvarad — leda därtill att vid skattebördans fördelning hänsyn i en eller annan form tages till denna särskilda belastning, där sådant förekommer. Den omständigheten, att i utlandet uttagen skatt vid källan anses avdragsgill vid taxering här i riket, utgör även ett tungt vägande skäl för att rättelse i ifrågavarande avseende åstadkommes. Ur principiell synpunkt finnes givetvis icke någon anledning att behandla utländsk källskatt annorlunda än andra utländska skatter.

1944 års allmänna skattekommitté hade närmast tänkt sig den ifrågasatta författningsändringen skola ske på sådant sätt, att i anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen angåves att till allmän skatt icke räknades i utlandet erlagda skatter. Avdrag för utländska skatter skulle således enligt kommitténs tanke få ske vid beräkningen av inkomsten av den särskilda förvärvskällan. Om — såsom av kommittén avsetts — i utlandet erlagda skatter vid taxering här i riket betraktas såsom driftkostnader, ter sig en sådan lösning helt naturlig. Det synes emellertid utskottet kunna ifrågasättas, om icke detta skulle innebära ett alltför stort tillmötesgående. Olägenheterna med de nuvarande bestämmelserna torde kunna anses mest påtagliga i sådana fall, där oinskränkt skattskyldighet här i riket föreligger, d. v. s. beträffande här i riket bosatta fysiska personer samt svenska juridiska personer. I fråga om här i riket icke bosatta fysiska personer samt utländska bolag, för vilka båda grupper av skattskyldiga endast en begränsad skattskyldighet är förhanden, synas skälen för en eventuell avdragsrätt för i utlandet erlagda skatter mindre vägande. Det förefaller sålunda knappast påkallat, att en i utlandet bosatt fysisk person eller ett utländskt bolag, som från Sverige uppburit visst belopp såsom royalty och på grund härav är skattskyldig för desamma i Sverige såsom för inkomst av här bedriven rörelse, skall äga rätt att vid taxeringen här i riket avdraga i hemlandet erlagda skatter. Med hänsyn till vad nu anförts torde kunna ifrågasättas, huruvida icke ett eventuellt avdrag för utländska skatter skulle kunna erhålla formen av ett allmänt avdrag enligt 46 § 2 mom. kommunalskattelagen och 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt. Enligt nuvarande bestämmelser medges sådant avdrag endast om och i den mån vederbörande under beskattningsåret varit bosatt här i riket.

Ett införande av den här skisserade avdragsrätten för utländska skatter skulle icke vara stridande mot de redan ingångna dubbelbeskattningsavtalen med främmande makter. Genom dylika avtal sker en fördelning av beskattningsrätten mellan de avtalslutande länderna. Vad angår inkomst av rörelse bruka avtalen innehålla en föreskrift, enligt vilken sådan inkomst beskattas endast i det land, inom vars område vederbörande företag har ett fast driftställe. Då rörelse bedrivs utomlands av en här i riket bosatt

fysisk person eller en svensk juridisk person, har således Sverige genom avtalen helt avstått från beskattningsrätten för inkomsten av den i utlandet bedrivna rörelsen. En avdragsrätt av nu ifrågasatt slag skulle alltså icke komma att beröra sådana fall, där en avtalsmässig reglering av dubbelbeskattningsförhållandena föreligger. Avdragsrätten skulle vidare bliva av mindre räckvidd än den avtalsmässiga regleringen. Genom avdragsrätten skulle Sverige icke i förhållande till det främmande landet avstå från beskattningsrätten men väl medgiva en minskning av det skatteunderlag, som här toges till beskattning. Denna minskning av skatteunderlaget skulle få samma verkan som om den utomlands åtnjutna intäkten här i riket beskattades efter en lägre skattesats än den eljest vanliga.

Utskottet ansåg sig emellertid icke böra förorda motionärernas förslag om omedelbar författningsändring i ämnet. Det föreliggande spørsmålet vore enligt utskottets mening av den art, att ett närmare övervägande av detsamma borde ske, innan beslut i saken fattades. Även efter genomförandet av en författningsändring av nu ifrågasatt slag vore det givetvis önskvärt, att nya avtal med främmande makter för undvikande av dubbelbeskattning i största möjliga utsträckning komme till stånd. Det vore vid sådant förhållande en angelägenhet av vikt, att de ifrågasatta nya bestämmelserna icke utformades på sådant sätt att desamma kunde komma att medföra hinder eller olägenheter vid blivande förhandlingar om avtal för undvikande av dubbelbeskattning. Konsekvenserna med avseende å sådana blivande förhandlingar funne sig utskottet icke kunna helt överblicka. Med hänsyn härtill borde enligt utskottets mening, innan beslut i saken fattades, frågan närmare övervägas av Kungl. Maj:t.

Härtill komme, anförde utskottet vidare, att icke heller utformningen av reglerna om den ifrågasatta avdragsrätten kunde utan vidare anses given. Principiellt sett borde avdragsrätten avse de utländska skatter, vilka belöpte å samma inkomst som här i riket toges till beskattning. Med en sådan utformning av avdragsrätten skulle full likställighet erhållas med vad nu gällde i fråga om utländsk definitiv källskatt. Det syntes dock icke sannolikt, att avdragsrätten kunde bestämmas på detta sätt. En lättare framkomlig väg syntes utskottet vara, att avdrag medgaves antingen för under beskattningsåret i vederbörande land påförda skatter eller för under beskattningsåret i samma land erlagda skatter. Även detta spørsmål syntes böra närmare övervägas av Kungl. Maj:t.

Bevillningsutskottets betänkande godkändes av riksdagen.

1949 års riksdag anhöll i skrivelse (nr 58) under åberopande av nämnda betänkande att Kungl. Maj:t ville, med beaktande av vad i betänkandet anförts, låta verkställa utredning av berörda fråga samt för nästkommande års riksdag framlägga de förslag, som därav kunde föranledas.

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 7 oktober 1949 tillkallade dåvarande chefen för finansdepartementet samma dag regeringsrådet C. W. U. Kuylenstierna, f. d. kammarrättsrådet O. J. Ekenberg samt ekonomidi-

rektören P. H. Ohlin med uppdrag att såsom sakkunniga inom finansdepartementet utreda frågan om vidgad rätt att vid taxering erhålla avdrag för utländska skatter.

De sakkunniga ha med skrivelse daterad i september 1950 avlämnat *betänkande med förslag till ändrade bcslämmelser angående avdrag vid taxering för utländska skatter* (SOU 1950: 35) med därvid fogade författningsförslag; författningsförslagen torde få såsom *Bihang* fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende.

Över betänkandet ha efter remiss *yttranden* avgivits av kammarrätten, kommerskollegium (med överlämnande av yttranden från handelskammarna i Stockholm, Göteborg och Malmö), överståthållarämbetet (med överlämnande av yttrande från uppbördsverket i Stockholm), länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Värmlands, Västmanlands och Norrbottens län, allmänna ombudet hos mel-lankommunala prövningsnämnden, Sveriges allmänna exportförening, Svenska bankföreningen, Sveriges grossistförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges redareförening samt Internationella handelskammarens svenska nationalkommitté.

II. Allmänna synpunkter på frågan om avdrag vid taxering för utländska skatter. Huvudprinciperna i de sakkunnigas förslag.

De sakkunniga. De sakkunniga framhålla, att det torde förhålla sig så, att kravet på avdrag för utländska skatter allmänt uppfattades som ett rättfärdighetskrav och icke blott såsom ett uttryck för en allmän önskan att skattelindring av billighetsskäl borde beviljas på grund av den särskilt framträdande dubbelbeskattning som »skatt på skatten» ansåges innebära. Denna mening kunde antagas bottsna i det förhållandet att den utländska skatten av dem, som berördes därav, normalt uppfattades såsom en faktisk omkostnad för inkomstens förvärvande. Det torde vara särskilt naturligt för den som i aktiebolagsform bedreve en förgrenad rörelse utomlands att såsom omkostnad betrakta varje utgift — skatt eller annat — vilken måste där nedläggas för hemtagande av viss inkomst. I själva verket torde få erkännas att — bortsett från förhållandet i fråga om vissa familjebolag — samtliga ett aktiebolags utgifter, inklusive skatter, i realiteten utgjorde omkostnad för erhållande av de belopp som komme att stå till förfogande för utdelning. Men även för en i Sverige bosatt enskild person, som toge hem inkomster från utlandet, torde den uppfattningen synas ganska självfallen, att allt utom vad som komme honom till handa vore omkostnad.

Det funnes, enligt de sakkunnigas mening, fog för att den uppfattning, som sålunda syntes vara vanlig hos allmänheten, även överensstämde med beskattningens grundläggande principer, ehuru de sammanhang som därvid framstode vore rätt komplicerade.

De sakkunniga anföra härom följande:

Från skatteförmågeprincipens utgångspunkt finnes — bortsett från att merbeskattning av viss inkomst till äventyrs må vara betingad av denna inkomsts beskaffenhet — med hänsyn till kravet på jämnhet rum för beskattning av en persons inkomster en gång men icke mer. När man enligt svensk skattelagstiftning dels med oinskränkt skattskyldighet träffar en i Sverige bosatt persons samtliga inkomster dels med inskränkt skattskyldighet drabbar vissa inkomster som tillfalla en i utlandet bosatt person, och man tillika givetvis måste förutsätta att det i andra länder förfares på liknande sätt, har man i verkligheten gjort en avvikelse från skatteförmågeprincipen. Liksom vi beskatta här bosatta personer helt, måste vi — om vi ej vilja helt bortse från beskattningen i utlandet — givetvis erkänna att andra länder äga rätt att helt beskatta där bosatta personer, och att från skatteförmågeprincipens utgångspunkter rum för ytterligare beskattning egentligen ej finnes. När man i Sverige det oaktat beskattar vissa inkomster som tillföras i utlandet bosatta personer, måste grunden därtill ligga på ett annat plan än skatteförmågeprincipens. Å svensk sida göres otvivelaktigt gällande att Sverige har ett berättigat intresse att beskatta ifrågavarande inkomster på samma sätt som beträffande den interna beskattningsrätten de olika kommunerna anses ha ett berättigat intresse att med företrädesrätt framför andra beskatta vissa från dem härflutna inkomster. Bakom denna inställning måste ligga en i rättsmedvetandet grundad uppfattning att mellan ifrågavarande inkomster samt respektive länder och kommuner finnes ett sådant samband, en sådan samhörighet, att en beskattning i och för sig är motiverad oavsett skatteförmågeprincipen. Men är beskattningen motiverad oavsett skatteförmågeprincipen, så framstår den också såsom i viss mån primär i förhållande till beskattning enligt denna princip.

Skall beskattningen i stort byggas upp på skatteförmågeprincipen, måste den alltså i övrigt så avpassas att den beaktar även nämnda primära beskattning. I fråga om den interna beskattningen har i Sverige tillsetts, att med få undantag — avseende den kommunala garantibeskattningen och rätten till avdrag vid kommunalbeskattningen för underskott — den totala skatten till olika kommuner kommer att träffa den skattskyldiges sammanlagda inkomst men intet därutöver. Den i och för sig primära och oavsett skatteförmågeprincipen betingade beskattningen har inordnats såsom ett led i den efter skatteförmågeprincipen avvägda skatten. I avseende å förhållandet till utlandet har någon motsvarande anordning ej vidtagits. Vissa förvärvskällor beskattas på grund av sambandet med Sverige alltid oavsett bosättningen. Men dessutom beskattas i Sverige bosatta personer jämväl för alla övriga inkomster från ej mindre svenska än även utländska förvärvskällor, ehuru, om alla inkomster skola beskattas endast en gång, den primära beskattningsrätten till vissa utländska förvärvskällor enligt vad nyss sagts borde tillkomma utlandet. Härigenom uppstår en beskattning två gånger, som icke är i överensstämmelse med skatteförmågeprincipen. Många skäl kunna anföras för att beskattningssystemet sålunda uppbygges med klar insikt att internationell dubbelbeskattning kan uppstå. Det är ej minst ur ekonomisk synpunkt, för undvikande av en oekonomisk inriktning av de produktionsbildande faktorerna, angeläget att intet slag av inkomst helt undgår skatt och därigenom obehörigen gynnas framför andra slags inkomster. Eftersom beskattningen, och särskilt omfattningen av den inskränkta skattskyldigheten, i främmande länder är mycket olika och i vissa länder alltjämt inkomstskatt saknas, måste den svenska beskattningen vara så inrättad att skattskyldigheten för i Sverige bosatta personer täcker även de fall där den inskränkta skattskyldigheten i utlandet har minsta förekommande omfattning, d. v. s. där varje sådan skattskyldighet

saknas. Detta betyder att skattskyldigheten i Sverige för här bosatta personer bör vara oinskränkt. — — —

Om nu en inkomst från utlandet tillfaller en i Sverige bosatt person, som beskattas för inkomsten i den främmande staten, och det erkännes att ursprungsstaten har ett berättigat intresse att beskatta den oavsett bosättning, så borde Sverige — — — strängt taget avstå från att beskatta inkomsten i fråga. Om Sverige — på grund av bosättningen — likväl beskattar samma inkomst, finnes i varje fall intet skäl att i inkomsten inbegripa det skattebelopp, som den främmande staten på grund av sin erkänt primära beskattningsrätt uttager. Denna skatt faller uppenbarligen utanför det på skatteförståelseprincipen grundade beskattningsunderlaget i Sverige, och dess karaktär av avdragsgill omkostnad framträder.

Vidare anföra de sakkunniga:

Såsom avdragsgill omkostnad bör enligt det ovan anförda närmast betraktas den skatt som i en viss främmande stat uttages på grund av sambandet mellan staten och ifrågavarande förvärvskälla oavsett bosättningen, d. v. s. den skatt som utgår vid inskränkt skattskyldighet i den främmande staten. I vissa stater omfattas flera inkomst kategorier av dylik inskränkt skattskyldighet än i andra stater. Den av de sakkunniga föranstaltade utredningen angående beskattningen i ett antal främmande länder utvisar sålunda att den inskränkta skattskyldigheten utomlands ofta har en vidare omfattning än i Sverige. Av det förut anförda kunde man väl vara benägen för den slutsatsen, att Sverige ej borde ha anledning att tillerkänna främmande stat primär beskattningsrätt i större utsträckning än Sverige förbehåller sig dylik rätt, och att följaktligen skatt till den främmande staten, i den mån den sträcker sig utanför ramen för den inskränkta skattskyldigheten i Sverige, icke borde erkännas vara omkostnad i förvärvskälla. Men detta betraktelsesätt synes alltför trångt. Det torde vara riktigare att i detta sammanhang utgå från det faktum att varje stat själv avgör vilken beskattning den vill betrakta såsom primär och uttaga oavsett bosättningen. Det finnes då ingen anledning att å svensk sida fördjupa sig i frågan huruvida omfattningen av den inskränkta skattskyldigheten i den främmande staten framstår såsom rationell eller ej; skattens karaktär av omkostnad, som bör få avdragas, minskas i ingen mån därför att den förefaller oss irrationell.

Beträffande frågan om skatteavdraget såsom en anordning att lindra internationell dubbelbeskattning framhålla de sakkunniga, att det förefölle rimligt att gå ett steg längre och beakta att, bortsett från huruvida skatten i utlandet vore att betrakta såsom verklig omkostnad i en förvärvskälla eller icke, ekonomiska hänsyn eller billighetsskäl kunde leda till att avdrag borde medgivas för den utländska skatten. Om ifrågavarande inkomst beskattades även i en främmande stat föreläge nämligen en internationell dubbelbeskattning vilken, om icke i den främmande staten avdrag finge ske för antingen skatt till nämnda stat eller för den svenska skatten, torde framstå såsom desto mera stötande som fråga ansåges vara om »skatt på skatten».

De sakkunniga yttra vidare:

De senaste decenniernas kraftiga ökning av skatterna har i praktiskt taget alla länder medfört ogynnsamma verkningar för dem som vid tiden för

skattehöjningarnas genomförande haft kapitalinvesteringar vilka berörts av desamma. Dylika skattehöjningar leda till en minskning av den årliga nettoavkastning som kan hemföras till den stat från vilken investeringarna ske. De medföra med andra ord en försämring av investeringarnas räntabilitet och därmed också ett lägre värde på dessa, i stort sett motsvarande de årliga skatteökningarnas kapitaliserade belopp. En sådan försämring av investeringarnas värde kan i större eller mindre grad neutraliseras genom skattelättnad i en eller annan form i företagets hemland, och det torde vara klart att det är icke blott ett intresse för företaget självt utan med hänsyn till vikten av att vägarna ej stängas för svensk företagsamhet i främmande länder också ett riksintresse att sådan lättnad gives. Visserligen kan göras gällande att en svensk skattskyldig, som efter en dylik skattehöjning i utlandet övertager den utländska investeringen till dess genom skattehöjningen reducerade värde, gör en obehörig vinst, om skattelättnad efter hans övertagande av investeringen medgives i Sverige och sålunda investeringen helt eller delvis återfår sitt ursprungliga värde. Med hänsyn till osannolikheten av att det sistnämnda fallet över huvud taget förekommer måste en olägenhet av detta slag av en skattelättnad i Sverige anses väga lätt gentemot det påtagliga missförhållande som, om sådan skattelättnad ej medgives, kan betraktas som normalt.

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

Det torde få erkännas att den samtidigt mest rationella och mest effektiva metoden att komma till rätta med den internationella dubbelbeskattningen är den som Sverige huvudsakligen anlitat, nämligen träffande av s. k. dubbelbeskattningsavtal. Ävägbringandet av sådana avtal framstår numera som en angelägenhet av stor vikt. Men dubbelbeskattningsavtal kunna ej åstadkommas så snabbt som önskvärt vore, och man lärer få räkna med att ett fullständigt system av dylika avtal icke inom överskådlig tid skall kunna komma till stånd. En utväg att tills vidare partiellt komma till rätta med internationell dubbelbeskattning är då givetvis att vid inkomstberäkningen i Sverige medgiva avdrag för den utomlands erlagda skatten å förvärvskällan därstädes.

I sistnämnda avseende må framhållas att de skattskyldiga i Sverige ej böra erhålla oförmånligare behandling i fråga om avdragsrätt för utländsk skatt än den som tillkommer skattskyldiga i främmande länder i allmänhet. Om Sverige vill räkna med möjligheten av kapitalexport, böra konkurrensmöjligheterna ej beskäras genom bristande likställighet i förhållande till mera betydelsefulla främmande länder i en så viktig fråga som denna. I själva verket bjuda — — — vissa andra stater större förmåner i beskattningsavseende än dem som följa av avdragsrätt för utländsk skatt från inkomsten, i det de medgiva avdrag för utländsk skatt från den eljest utgående uträknade skatten. En sådan anordning — vilken innebär en metod att utan krav på ömsesidighet helt undanröja internationell dubbelbeskattning — syftar emellertid längre än vad som faller inom de sakkunnigas uppdrag.

I direktiven för de sakkunniga har bl. a. framhållits, att särskilt borde beaktas angelägenheten av att de eventuella nya avdragsreglerna utforma-

des så, att desamma icke skulle minska främmande staters intresse av att med Sverige ingå avtal för undvikande av dubbelbeskattning eller medföra ett försämrat förhandlingsläge för vårt land vid blivande avtalsförhandlingar med andra stater. Därest de eventuella nya reglerna icke utformades under tillbörligt beaktande av dessa synpunkter, skulle reglerna nämligen — samtidigt som de medförde individuella fördelar för vissa skattskyldiga i vårt land — kunna verka till skada för andra svenska skattskyldiga ävensom för de svenska fiskaliska intressena. De sakkunniga förklara, att det framlagda förslaget torde kunna godtagas utan hinder av sådana hänsyn som nu berörts. Härom anföres:

”Såsom redan påpekats, ha de sakkunniga låtit verkställa utredningar rörande den ställning som i ett antal främmande länder — dels sådana med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal dels andra — intages till frågan om avdrag för utländska skatter. Dessa utredningar visa att dylikt avdrag vanligen medgives i rätt betydande utsträckning och att sålunda, därest motsvarande avdrag medgives i Sverige, en faktisk om också ej avtalsreglerad ömsesidighet skulle åvägabringas. I varje fall skulle härigenom Sverige ej komma i sämre förhandlingsläge i förhållande till tredje stat än de länder som redan ha dylikt avdragsrätt. Eftersom ett medgivande av avdrag för utländska skatter icke innebär ett fullständigt utan endast ett partiellt undanröjande av dubbelbeskattningen, skulle försämringen av förhandlingsläget endast få begränsad räckvidd. Den omständigheten att en sådan avdragsrätt innebär blott en minskning av skattens storlek men icke ett undantagande av viss inkomst från beskattning torde även äga betydelse för frågans bedömande.

Med utgångspunkt från den förebragta utredningen rörande utländska skatters karaktär av omkostnad i förvärvskälla, föreslå de sakkunniga, att bestämmelser om avdragsrätt för utländska skatter införas i 20 § kommunalskattelagen och dess anvisningar. Vad angår själva paragrafen föreslås allenast, att uttrycket »allmänna skatter» utbytes mot »svenska allmänna skatter». De sakkunniga framhålla, att någon ändring av det nuvarande sakliga innehållet icke skulle ske härigenom, enär uppräknigen — i anvisningspunkt 3 till nämnda paragraf — av de utskylder som skulle räknas till allmänna skatter endast åsyftade svenska staten och svenska kommunbildningar av olika slag. I anslutning till det nu sagda borde även i berörda anvisningspunkt uttrycket »allmänna skatter» ersättas med »svenska allmänna skatter». Följden av den föreslagna ändringen i själva paragrafen skulle bli den, att paragrafen liksom nu icke komme att innehålla någon uttrycklig föreskrift om utländska skatter, men att dessa vore avdragsgilla i den mån de vore att hänföra till omkostnad i förvärvskälla jämlikt paragrafens första stycke. I en ny anvisningspunkt — punkt 4 — borde angivas i vad mån sådan omkostnad skulle anses vara för handen.

I den föreslagna nya anvisningspunkten utsäges till en början, att avdrag för skatt, som erlagts till utländsk stat eller kommun, medgives om skatten utgör omkostnad i en förvärvskälla. Med kommun förstås, enligt de sakkunniga, sådan av såväl högre som lägre ordning, primärkommun och

sekundärkommun, allmän kommun och specialkommun. Däremot kunde icke såsom skatter anses skattelikhande avgälder till andra juridiska personer än sådana av samhällelig karaktär, exempelvis icke till särskilda religiösa samfund och dylikt, icke ens om avgälderna vore obligatoriska. För avdrag av rent personliga skatter — exempelvis motsvarande de gamla svenska mantalspengarna — funnes icke heller rum.

Utländsk speciell skatt hänförlig till en förvärvskälla har, enligt de sakkunniga, karaktär av omkostnad i förvärvskällan i likhet med motsvarande svenska skatter. De sakkunniga föreslå därför, att i den nya anvisningspunkten uttryckligen utsäges att såsom omkostnad i förvärvskälla räknas utländsk speciell skatt. Någon särskild definition av detta begrepp hade icke ansetts erforderlig. De sakkunniga uttala, att sakens natur och den exemplifiering av svenska speciella skatter, som funnes i punkt 9 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, finge anses tillräckligt vägledande.

Beträffande *utländsk allmän skatt* framhöll bevillningsutskottet vid 1949 års riksdag i sitt betänkande den skiljelinje, som kunde uppdragas mellan oinskränkt och inskränkt skattskyldiga i avseende å rätten att erhålla avdrag för utländska skatter, och ville för sin del ifrågasätta om icke sådant avdrag borde tillerkännas endast de oinskränkt skattskyldiga. De sakkunniga förklara, att den utredning, som de förebragt rörande utländska skatters karaktär av omkostnad i förvärvskälla, pekade i samma riktning men med den ytterligare inskränkningen att avdrag borde medgivas endast för sådana utländska skatter, som utginge oberoende av bosättning och därmed likställt förhållande. Utländsk allmän skatt borde sålunda betraktas såsom avdragsgill omkostnad i förvärvskälla under två förutsättningar. Den ena förutsättningen vore att den utländska skatten skulle hänföra sig till intäkt, som åtnjötes av en i Sverige oinskränkt skattskyldig person — en person som vore bosatt i Sverige eller härstädes stadigvarande vistades eller en svensk juridisk person. Den andra förutsättningen vore att skatten skulle hänföra sig till intäkt som enligt lagstiftningen i den utländska staten omfattades av skattskyldighet därstädes på grund av att den förvärvskälla, från vilken intäkten härflöte, ansåges där lokaliserad. Intäkten skulle således vara föremål för inskränkt skattskyldighet i den utländska stat, som uttog skatten, och skatten skulle utgå oberoende av bosättning, medborgarskap eller dylikt.

Angående sistnämnda förutsättning för avdragsrätt, nämligen att den intäkt till vilken skatten hänförde sig skulle omfattas av inskränkt skattskyldighet i den främmande staten, påpeka de sakkunniga, att här icke vore fråga om någon bedömning från svensk beskattningsmyndighets sida utan endast om en utredning rörande omfattningen av inskränkt skattskyldighet i den främmande staten, sålunda ett konstaterande av det faktiska förhållandet att intäkten vore föremål för inskränkt skattskyldighet i den främmande staten på grund av förvärvskällans lokalisering och icke på grund av den skattskyldiges bosättning i denna stat eller medborgarskap därstädes. I de allra flesta fall komme någon tvekan om stadgandets nu avsedda innebörd

knappast att behöva riskeras, framhålla de sakkunniga, enär det utom i de få fall, där oinskränkt skattskyldighet föreläge icke blott i Sverige utan även i den främmande staten, eo ipso vore klart, att beskattningen i den främmande staten skedde just på grund av att ifrågavarande förvärvskällor ansåges lokaliserade där.

De sakkunniga uttala slutligen, att om ett centralorgan skulle komma att inrättas med uppgift att verka för en enhetlig lagtolkning i skattefrågor, detta organ lämpligen skulle kunna anlitas för besked och anvisningar rörande tillämpning av de föreslagna bestämmelserna.

Remissyttrandena. I samtliga remissyttranden tillstyrkes det framlagda förslaget i huvudsak eller lämnas detsamma i princip utan erinran. Dock riktas i några yttranden kritik mot vissa speciella punkter i förslaget. Denna kritik skall icke beröras i detta sammanhang utan först i fortsättningen i samband med att vissa speciella frågor upptagas till behandling.

I några yttranden anförs mera allmänna synpunkter på förslaget i dess helhet.

Kammarrätten uttalar sålunda, att det allmänt erkända kravet på avdrag för utländska skatter vid taxering här i riket hade med den tid efter annan skärpta beskattningen gjort sig alltmer gällande. Att våra skatteförfattningar icke medgäve rätt till sådant avdrag funne kammarrätten i likhet med 1944 års allmänna skattekommitté utgöra en brist i skattelagstiftningen. Kammarrätten anför vidare:

Såsom i förslaget framhållits läres det stå i god överensstämmelse med rättvisa och billighet att bestämmelser uti ifrågavarande hänseende i någon form meddelas i skatteförfattningarna. Ett införande av den föreslagna avdragsrätten kan även förväntas komma att underlätta det ekonomiska utbytet med främmande länder. Att avdrag för utländska skatter i betydande utsträckning utomlands medgives utgör enligt kammarrättens mening även ett tungt vägande skäl för medgivande av sådan avdragsrätt jämväl i Sverige. Såsom de sakkunniga framhållit skulle härigenom en faktisk om också ej avtalsreglerad ömsesidighet åvägbringas.

Vid övervägande av frågan huruvida berörda avdrag bör betraktas såsom omkostnad vid beräkning av nettointäkten av vederbörande förvärvskälla eller få formen av allmänt avdrag, finner kammarrätten i likhet med de sakkunniga företråde böra givas åt det förra alternativet. Detta alternativ torde ock mest överensstämma med uppfattningen hos de skattskyldiga och med skattelagstiftningens allmänna principer. — — — Därest avdraget komme att utformas enligt det senare alternativet, vill kammarrätten fästa uppmärksamheten på de olägenheter, som i sådant fall torde uppkomma vid beräkningen av skatteavdragets storlek i de fall, då den skattskyldige varit bosatt i Sverige endast under en del av beskattningsåret.

Beträffande frågan om omfattningen av den föreslagna avdragsrätten förklarar sig kammarrätten icke ha något att invända mot den begränsning, som föreslagits.

Överståthållarämbetet finner liksom de sakkunniga, att den mest effektiva åtgärden att undvika dubbelbeskattning i två stater vore att genom avtal reglera de båda staternas rätt till beskattning av viss inkomst eller för-

mögenhet. Ämbetet förordade därför att — i syfte att främja det ekonomiska utbytet med främmande länder — sådana avtal i så stor utsträckning som möjligt inginges med de stater som härvid borde komma i fråga. Ämbetet hade emellertid i huvudsak icke funnit något att erinra mot förslaget att i de fall, då skatt för samma inkomst eller förmögenhet uttoges både i vårt land och i främmande stat, med vilken avtal icke ingåtts, skattehindring skulle åvägabringas därigenom att avdrag för den utländska skatten medgäves vid beskattningen här i riket.

Ämbetet påpekar, att förslaget skulle komma att i tillämpningen ställa stora krav på beskattningsnämnderna därutinnan, att dessa i åtskilliga fall skulle få att pröva frågor om när inskränkt skattskyldighet i utlandet skulle anses vara för handen. Ämbetet anför härom vidare:

De lokala taxeringsnämnderna torde icke sällan sakna för en dylik prövning erforderlig kompetens. Med hänsyn härtill torde det bliva erforderligt att de deklARATIONER, som avlämnats till lokal taxeringsnämnd och vari yrkats avdrag för utländsk skatt, eftergranskas i prövningsnämnden. Eftergranskningen synes lämpligen böra avse även deklARATIONER, som inlämnats till särskild taxeringsnämnd och vari yrkats dylikt avdrag. Taxeringsnämndens ordförande bör därför upprätta och till taxeringsintendenten insända förteckningar över ifrågasvarande deklARATIONER. Huruvida det sålunda ökade arbetet för ämbetets skatteavdelning kan komma att nödvändiggöra en förstärkning av arbetskraften, kan icke nu bedömas.

Ämbetet förklarar till sist, att såsom avdragsrätten utformats man icke torde behöva befara, att de föreslagna reglerna skulle komma att försvåra avslutandet av nya dubbelbeskattningsavtal.

Länsstyrelsen i Malmöhus län ifrågasätter om icke en längre gående avdragsrätt än den de sakkunniga förordad vore önskvärd. Med hänsyn till vad i betänkandet anförts, ansåge sig länsstyrelsen emellertid böra biträda vad som föreslagits om avdragets räckvidd. Vidare ifrågasattes om reglerna icke erhållit en alltför allmän och knapphändig formulering, varigenom tillämpningssvårigheter skulle kunna tänkas uppkomma. Härom anför länsstyrelsen:

Länsstyrelsen vill påpeka, att bestämmelserna väl komma att träda i kraft före inrättandet av det centralorgan med uppgift att verka för en enhetlig lagtolkning i skattefrågor, vilket enligt de sakkunnigas mening lämpligen kan anlitas för erhållande av erforderliga besked och anvisningar. Det skulle därför kunna ifrågasättas om ej särskilda tillämpningsanvisningar borde utfärdas.

Länsstyrelsen i Hallands län yttrar, att de sakkunniga syntes ha framlagt övertygande skäl för sin uppfattning att även sådana främmande skatter, som icke vore av speciell natur, borde anses såsom omkostnad. En sådan slutsats kunde härledas ur de principer, som låge till grund för vår beskattningsrätt över huvud. En avdragsrätt för utländska skatter i enlighet med förslaget stode jämväl i god överensstämmelse med vad som enligt rådande allmän uppfattning vore rätt och billigt.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län hänvisar först till ett yttrande, som länsstyrelsen på sin tid avgav i anledning av den utav Aktiebolaget Svenska kullagerfabriken gjorda framställningen om efterskänkande av vissa skatter. I detta yttrande uttalade länsstyrelsen, att man för undvikande av ett orimligt beskattningsresultat i första hand borde undersöka i vad mån lättnad i dubbelbeskattningen kunde vinnas genom avtal med vederbörande utländska stat och att metoden att avdraga de utländska skatterna endast i andra hand syntes böra tillgripas. Länsstyrelsen ville nu framhålla, att den utredning, som de sakkunniga verkställt, övertygat länsstyrelsen om att avtalsvägen icke vore praktiskt framkomlig i alla fall samt att det ur synpunkten, att det svenska beskattningsintresset skulle på bästa sätt tillvaratagas, ej heller syntes nödvändigt att låta rätten till avdrag för utländska skatter bliva sekundär på så sätt, att denna rätt endast skulle inträda i sådana fall, då dubbelbeskattningseffekten icke kunde undanröjas genom avtal.

Därefter anför länsstyrelsen följande:

Tanken att de utländska skatterna skola behandlas såsom omkostnader i de fall, då det utländska beskattningsanspråket hävdas på grund av förvärvskällans lokalisering dit och oavsett den skattskyldiges personliga anknytning till den utländska staten, ligger i linje med vad ett naturligt inkomstbegrepp kräver. Om man emellertid vill motivera skatteavdraget såsom en omkostnad enligt naturlig inkomstföreställning, synes det knappast vara följdriktigt, att såsom ett ytterligare villkor för avdraget även föreskriva, att intäkten skall ha åtnjutits av fysisk person under tid, då han är bosatt i Sverige eller av inländsk juridisk person. Inkomstberäkningen för olika förvärvskällor bör, enligt länsstyrelsens mening, utformas utan hänsyn till om vederbörande personligen är bosatt här i riket eller icke. Är han icke skattskyldig här i riket för inkomst av den ifrågavarande förvärvskällan, saknar problemet hur inkomsten skall här beräknas varje intresse. Såvitt länsstyrelsen kan finna, torde det ifrågavarande villkoret om bosättning i riket ha förhållandevis liten praktisk betydelse. Länsstyrelsen vill därför förorda, att detsamma utgår ur förslaget till anvisningar.

Länsstyrelsen i Östergötlands län yttrar:

Medan i utlandet uttagna utskylder i form av kupongskatt ansetts avdragsgilla vid taxering här i riket, får avdrag icke göras för andra utländska skatter. Även om man räknar sådan kupongskatt såsom en speciell skatt och på grund därav tillåter avdrag vid taxeringen, framstår det såsom otillfredsställande, att avdrag icke får ske för andra utländska skatter. Olika uppfattningar råda visserligen inom företagsekonomien, huruvida vid upprättandet av självkostnadsberäkning för en varas framställande och försäljning hänsyn bör tagas till den inkomstskatt, som kan komma att utgå. Teoretiskt kan det naturligtvis påstås, att en inkomstskatt icke är någon omkostnad för intäkternas förvärvande, enär inkomstskatten erlägges icke för att förvärva en inkomst utan tvärtom är en följd av att inkomst uppkommit. Det är å andra sidan klart, att erläggandet av skatten kommer att påverka rörelsens vinstresultat, och det framstår därför såsom naturligt, om i praktiken företagen vid sina kalkyler som regel räkna med ett så stort vinstpålägg, att en nettovinst framkommer, som bland annat täcker de utgående skatterna. Detta innebär, att företagsmässigt inkomstskatt betraktas

såsom omkostnad, för vilken täckning måste erhållas vid självkostnadsberäkningen.

Även om den inkomstskatt, som erlägges av här i riket bosatt skattskyldig för här bedriven rörelse, icke anses utgöra en omkostnad i rörelsen, blir förhållandet annorlunda beträffande de skatter, som en här i riket bosatt skattskyldig har att erlagga i utlandet för en därstädes bedriven rörelse. Nettovinsten belastas i sådant fall av den utländska skatten och kommer icke i sin helhet den skattskyldige tillgodo i Sverige. Erläggandet av den utländska skatten blir på detta vis en omkostnad för förvärvandet av den inkomst, för vilken han kommer att få skatta i Sverige. Liksom för andra omkostnader för inkomstförvärv, bör därför avdrag medgivnas för i utlandet erlagd inkomstskatt.

Bortsett från den frågan, huruvida skatten i utlandet är att betrakta såsom en omkostnad i förvärvskällan, tala ekonomiska hänsyn och billighets-skäl för att avdrag bör medgivnas för den utländska skatten. De synpunkter, som de sakkunniga härutinnan anlagt, synas länsstyrelsen vara värda allt beaktande. Med nyssnämnda utgångspunkter kan det emellertid med viss styrka göras gällande, att avdraget icke bör ske i förvärvskällan såsom en omkostnad utan i form av en direkt avräkning mot den svenska skatten. Om Sverige vid förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal genom ett sådant stadgande skulle komma i ett ogynnsammare läge, synes det dock lämpligare, att endast bereda företagen den lättnad i beskattningen, som kan upp-nås genom att den utländska skatten betraktas såsom en omkostnad i förvärvskällan.

Länsstyrelsen i Norrbottens län förklarar, att den ansåge det vara ett rättfärdighetskrav, att avdrag för utländsk skatt medgaves i den utsträckning de sakkunniga föreslagit. Länsstyrelsen påpekar dock, att invecklade frågeställningar skulle kunna uppkomma beträffande avdragsrätten. Länsstyrelsen anför därefter:

Som länsstyrelsen tidigare anfört kunna frågorna om avdragsrätt bliva svårbedömbara. Ävenså kan tolkningen av de föreslagna lagbestämmelserna medföra icke avsedda konsekvenser. Därför ifrågasätter länsstyrelsen huruvida icke bestämmelserna böra göras provisoriska och underhandlingar om ingående av avtal för undvikande av dubbelbeskattning inledas med sådana länder, med vilka avtal härom ännu icke träffats men äro önskvärda.

Kommerskollegium uttalar, att den nuvarande bristen på bestämmelser angående rätt till avdrag för utländska skatter onekligen vore synnerligen besvärande för den ekonomiska samfärdseln. Ett undanröjande av internationell dubbelbeskattning finge anses som ett betydelsefullt önskemål på grund av de hinder i det mellanstatliga ekonomiska utbytet som dubbelbeskattningen med nutidens höga skattesatser betydde.

Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen, Stockholms handelskammare och Internationella handelskammarens svenska nationalkommitté åberopa ett av näringslivets skattedelegation i frågan avgivet yttrande. I detta yttrande framhålls bland annat att det förhållandet, att gällande skatteförfattningar icke medgäve avdrag för i utlandet erlagda skatter, finge anses utgöra en brist i skattelagstiftningen. Förslaget avsåge att hjälpa denna brist, vilken särskilt under nuvarande förhållanden ledde till

en uppenbart obillig skattebelastning. Förslaget vore ock betingat ej minst av hänsyn till vad rättvisan krävde.

Handelskammaren i Göteborg anför, att det från rättssynpunkt och även skälighetssynpunkt vore en naturlig sak, att skatt å en i utlandet förtjänad inkomst för i Sverige bedriven rörelse borde uttagas antingen i utlandet, där inkomsten intjänats, eller i Sverige, där rörelsen vore domicilierad, men ej på båda ställena. I den mån gällande lagstiftning eller tillämpad praxis ledde till ett annat resultat syntes ett förtydligande så som de sakkunniga föreslagit vara angeläget.

Sveriges allmänna exportförening uttalar, att genom förslaget hade i utlandet erlagda skatter omsider jämställts med övriga omkostnader, vilket innebure en icke oväsentlig lättnad i den börda, som den internationella dubbelbeskattningen utgjorde för viktiga delar av svensk företagsamhet. Föreningen framhåller emellertid, att det här rörde sig endast om ett första steg i riktning mot målet: avskaffandet av all mellanstatlig dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet.

Exportföreningen har låtit chefen för det till exportföreningen hörande institutet för utländsk rätt, juris doktorn K. G. A. Sandström, verkställa en detaljgranskning av förslaget. Under förutsättning att de av Sandström framförda synpunkterna vunne beaktande förklarade sig föreningen tillstyrka förslaget.

Sandström påpekar bland annat att enligt förslaget till författningstext avdrag medgäves endast för skatt till utländsk »stat eller kommun», men att de sakkunniga i motiveringen framhölle, att någon begränsning i fråga om avdragsrätten icke vore avsedd, såvitt gällde det offentlighetsrättsliga subjekt, som uppbyure skatten. Det syntes därför nödvändigt att i författningstexten något utvidga beskrivningen å de utländska skatter, vilka avsåges. Sålunda borde däri ingå även skatter till delstater, provinser, kantoner m. fl. dylika.

Departementschefen. De olägenheter för de ekonomiska förbindelserna mellan Sverige och utländska stater, som föranledas av att viss inkomst blir föremål för beskattning såväl i Sverige som i en utländsk stat, ha givetvis blivit alltmer påtagliga genom den ökning av skattetrycket, som både i Sverige och i andra stater blivit en följd av utvecklingen. För undvikande av sådan dubbelbeskattning har vårt land med ett betydande antal stater ingått avtal, genom vilka beskattningsrätten uppdelats mellan Sverige och den utländska staten. Metoden att genom avtal reglera de båda staternas rätt till beskattning av viss inkomst eller viss förmögenhet får utan tvekan anses vara den mest effektiva utvägen att undvika dubbelbeskattning i förhållandet mellan två stater. En dylik avtalsmässig reglering saknas emellertid i förhållande till flertalet stater. Då dubbelbeskattningsavtal inom den närmaste framtiden kunna ingås endast med ett begränsat antal stater och ett fullständigt system av dylika avtal — som de sakkunniga påpeka — icke inom överskådlig tid torde kunna komma till stånd, synas mer generell verkande åtgärder på området vara påkallade.

De sakkunnigas förslag går i huvudsak ut på följande. Utländska skatter skola i viss utsträckning vara avdragsgilla såsom omkostnad vid inkomstberäkningen. Speciella utländska skatter, hänförliga till en förvärvskälla, skola sålunda alltid utgöra omkostnad i förvärvskällan. För allmänna skatter till utländsk stat skall avdragsrätt föreligga om och i den mån skatterna hänföra sig till intäkt av sådant slag, som enligt lagstiftningen i den utländska staten är skattepliktig därstädes på grund av att förvärvskällan är där lokaliserad, samt intäkten åtnjutes endera av en fysisk person under tid då han är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här eller av en svensk juridisk person. I de sakkunnigas förslag till författningstext utsäges bl. a. att med skatt till utländsk stat likställes utländsk kommunalskatt.

De sakkunnigas förslag innebär icke ett fullständigt undanröjande för Sveriges del av internationell dubbelbeskattning utan endast att beskattningsunderlaget i Sverige skall minskas med den i utlandet utgående skatten. Partiell dubbelbeskattning kommer därför enligt förslaget att kvarstå. På grund härav och vid det förhållandet att — som framgår av den utredning rörande skattelagstiftningen i ett flertal främmande stater, som de sakkunniga låtit verkställa — utländska stater i betydande utsträckning medgiva avdrag vid inkomstberäkningen för skatter till andra stater, är det icke att förmoda, att utländska staters intresse av att med Sverige ingå avtal för undvikande av dubbelbeskattning skulle minskas, om de föreslagna bestämmelserna införas i vår skattelagstiftning. Icke heller är det att förmoda att de föreslagna bestämmelserna skulle medföra ett försämrat förhållingsläge för vår del vid blivande förhandlingar om dylika avtal. Härtill kommer att rätten att avdraga utländsk skatt enligt förslaget icke skulle medgivas i Sverige ej bosatta fysiska personer eller här ej domicilierade juridiska personer; för en utländsk stat är det emellertid speciellt frågan om hur i den staten bosatta eller domicilierade personer beskattas i Sverige för härifrån härflytande inkomster, som påverkar statens intresse av att ingå dubbelbeskattningsavtal med vårt land.

Mot de sakkunnigas utformning av avdraget som ett omkostnadsavdrag vid inkomstberäkningen har jag intet att erinra. Detta torde bäst överensstämma med skattelagstiftningens allmänna principer. Beträffande spörsmålet om omfattningen av avdragsrätten har jag icke heller något att invända mot de sakkunnigas förslag.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har förordat, att som villkor för avdragsrätt icke borde föreskrivas att intäkten skulle ha åtnjutits av fysisk person under tid, då han vore bosatt i Sverige, eller av inländsk juridisk person. Länsstyrelsen har sålunda ansett det tillfyllest med det andra föreslagna villkoret för avdragsrätt, nämligen att intäkten enligt lagstiftningen i den främmande staten skulle vara skattepliktig därstädes på grund av att förvärvskällan vore där lokaliserad. På grund av att den inskränkta skattskyldigheten ofta i utlandet är utformad på annat sätt än den svenska, kan det dock icke sällan inträffa, att en intäkt, som omfattas av inskränkt skattskyldighet i Sverige, även enligt ett främmande lands skattelagstiftning är

föremål för inskränkt skattskyldighet på grund av att den förvärvskälla, från vilken intäkten härflyter, anses där lokaliserad. Royalty, som härrör från här i riket bedriven rörelse, anses enligt svensk uppfattning såsom inkomst av rörelse som här bedrivits och royalty är sålunda föremål för inskränkt skattskyldighet i Sverige. Uppbäres royalty av t. ex. ett företag med fast driftställe i ett främmande land, beskattas den emellertid ofta även i detta land på grund av att förvärvskällan enligt det främmande landets lagstiftning anses där lokaliserad. I likhet med de sakkunniga anser jag emellertid, att Sverige får anses ha prioritet att beträffande utländska skatte- subjekt beskatta från svenska förvärvskällor härflytande inkomster obeskurna av avdrag för utländska skatter. Vidare synes den utredning rörande skattelagstiftningen i ett antal främmande länder, som de sakkunniga låtit verkställa, ge vid handen att avdragsrätt för utländska skatter i främmande länder som regel är begränsad till fysiska personer, som äro bosatta i vederbörande land, samt till därstädes domicilierade juridiska personer. Av dessa skäl och med hänsyn till den principiella uppfattning, som ligger till grund för de sakkunnigas förslag, synes det icke finnas anledning att utvidga den föreslagna avdragsrätten på sätt länsstyrelsen förordat.

Beträffande den föreslagna författningstexten, såvitt den berör nu avhandlade spörsmål, vill jag anmärka att — i anslutning till den i 20 § kommunalskattelagen och den i anvisningspunkt 3 till samma paragraf föreslagna ändringen av uttrycket »allmänna skatter» till »svenska allmänna skatter» — motsvarande ändring torde böra vidtagas i anvisningspunkt 3 till 22 § kommunalskattelagen samt i anvisningspunkt 9 till 29 § samma lag. Vidare synes det — på sätt påpekats i ett remissyttrande — vara lämpligt att i författningstexten något utvidga beskrivningen av de utländska skatter, vilka avses skola omfattas av avdragsrätten. I författningstexten torde sålunda uttryckligen böra angivas, att avdrag även må åtnjutas för skatt till utländsk delstat och provins. Vidare torde, då med den av de sakkunniga föreslagna formuleringen av författningstexten tvekan synes kunna uppstå huruvida en person, vilken är oinskränkt skattskyldig i såväl Sverige som i en utländsk stat, över huvud äger rätt till avdrag för i den utländska staten erlagd skatt, ett förtydligande härom vara erforderligt.

I ett par remissyttranden har framhållits, att invecklade frågeställningar skulle kunna uppkomma beträffande avdragsrätten samt att taxeringsnämnderna i regel knappast kunde anses ha kompetens att bedöma om och i vilken omfattning avdragsrätt föreläge. Med hänsyn härtill har i något remissyttrande föreslagits, att de deklarationer, vari yrkats avdrag för utländsk skatt, skulle eftergranskas av vederbörande prövningsnämnd. Vidare har i ett yttrande ifrågasatts om reglerna icke erhållit en alltför knapphändig formulering och om icke därför särskilda tillämpningsanvisningar borde utfärdas. De sakkunniga ha, som förut nämnts, framhållit att någon tvekan om det föreslagna stadgandets innebörd i de allra flesta fall knappast behövde riskeras, enär det — utom i de få fall där oinskränkt skattskyldighet föreläge icke blott i Sverige utan även i den främmande staten — utan vi-

dare vore klart att beskattning i den utländska staten skedde just på grund av att förvärvskällan ansåges lokaliserad där. Även enligt min mening torde endast i rena undantagsfall tillämpningssvårigheter kunna uppkomma. För övrigt må framhållas att, därest den i propositionen nr 64 till årets riksdag föreslagna riksskattenämnden kommer till stånd, denna torde kunna lämna betydelsefulla bidrag till lösandet av uppkommande frågor rörande bestämmelsernas tillämpning.

III. Speciella frågor i de sakkunnigas förslag.

a) Avdrag för utländsk skatt vid s. k. dubbel bosättning.

De sakkunniga. De sakkunniga framhålla, att skatt av en person, som ansåges vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, utomlands kunde uttagas med högre belopp än som följde av inskränkt skattskyldighet i utlandet, nämligen då han där behandlades som oinskränkt skattskyldig trots bosättningen eller vistelsen i Sverige, exempelvis på grund av att han ansåges vara bosatt eller stadigvarande vistas jämväl i den främmande staten eller på grund av att han vore denna stats medborgare.

Enligt de förut angivna huvudprinciperna i förslaget skola i Sverige oinskränkt skattskyldiga personer erhålla rätt till avdrag för skatt till främmande stat å inkomst av förvärvskälla, som i denna stat är underkastad inskränkt skattskyldighet. Vid fall av dubbel bosättning borde därför rätteligen avdrag medgivnas endast med det belopp, varmed skatt i nämnda stat skulle ha utgått om skattskyldigheten hade varit endast inskränkt. De sakkunniga anföra härom:

En dylik regel skulle dock knappast tillfredsställa rättskänslan. Följden av att den i Sverige oinskränkt skattskyldige är oinskränkt skattskyldig också i den främmande staten är i själva verket den, att den dubbelbeskattning, som skulle föreligga vid allenast inskränkt skattskyldighet därstädes, i regel ytterligare skärptes, dels så att den skatt som belöper på de inskränkt skattskyldighet underkastade förvärvskällorna blir större i anledning av den inkomsten i dess helhet drabbande progressiviteten, dels så att skatten eventuellt omfattar förvärvskällor i den främmande staten som icke äro underkastade inskränkt skattskyldighet. Frågan kan i sistnämnda avseende vara exempelvis om arbetsinkomst, ränta på obligationer eller banksättningar m. m. från den främmande staten. Den obillighet, som dubbelbeskattningen i och för sig innebär, blir sålunda ändå mer framträdande vid s. k. dubbel bosättning.

De sakkunniga förklara vidare, att det vore i hög grad rimligt att avdragsrätt medgäves även för den skatteökning i den främmande staten som för de förvärvskällor, vilka där vore underkastade inskränkt skattskyldighet, följde av att den skattskyldige faktiskt vore oinskränkt skattskyldig därstädes. Den på den inskränkt skattepliktiga inkomsten belöpande skatten finge då beräknas efter den skattesats, som i genomsnitt utginge för den samlade inkomsten. Utredningen härutinnan torde enligt de sakkunniga i

varje fall bliva enklare än en utredning hur stor skatten skulle ha varit vid blott inskränkt skattskyldighet. De sakkunniga framhålla, att det finge ankomma på den skattskyldige att själv visa vilka av hans förvärvskällor, som skulle ha träffats av inskränkt skattskyldighet, om endast sådan varit för handen. Sedan det väl konstaterats huru stor nettointkomst detta skulle ha gällt, finge det genom proportionering konstateras vilken del av den utländska skatten, som belöpte därå. De sakkunniga framhålla slutligen, att utredningssvårigheter kunde antagas i praktiken äga endast ringa betydelse, enär fall av oinskränkt skattskyldighet i Sverige och en annan stat vore ovanliga. Den skattskyldige torde för övrigt mestadels kunna genom egna dispositioner undvika dubbel bosättning. Än ytterligare påpekas att skatteförfattningarnas bestämmelser om efterskänkande av statlig skatt i vissa fall skulle kunna träda i tillämpning.

Att vid oinskränkt skattskyldighet i såväl Sverige som en annan stat medgiva avdrag för *all* skatt till den andra staten, förklara de sakkunniga sig icke ha velat förorda bl. a. på grund av att den utländska skatten eller del därav kunde hänföra sig till förvärvskällor som i Sverige vore föremål för inskränkt skattskyldighet. Sverige finge anses ha så klar prioritet att beskatta inkomster från dessa, obeskurta av avdrag för skatt till den främmande staten, att det trots dubbelbeskattningen icke föreläge tillräcklig anledning att avstå från någon del av denna beskattning. Vidare erinra de sakkunniga om sådana fall då en skattskyldig, som vore oinskränkt skattskyldig i Sverige ävensom i en främmande stat, åtnjöte inkomst från förvärvskälla, lokaliserad i en tredje stat. Beskattades inkomsten i den tredje staten borde avdrag enligt huvudregeln få ske för den sålunda erlagda skatten. Men att medgiva avdrag för skatt även till den andra utländska staten — vilken beskattade inkomsten endast för att den skattskyldige ansåges bosatt inom denna stat utan att förvärvskällan där vore lokaliserad — vore icke motiverat.

Remissyttrandena. Nu förevarande spörsmål har berörts endast i ett par remissyttranden.

Kammarrätten, som helt instämt i vad de sakkunniga yttrat i denna fråga, understryker de sakkunnigas uttalande, att de antydda utredningssvårigheterna torde komma att få endast ringa betydelse.

Överståthållarämbetet förklarar att, då den skattskyldige i nu berörda fall delvis drabbades av dubbelbeskattning, vissa skäl talade för att avdrag borde medgivas för hela den utländska skatten. Emellertid hade vederbörande i dylikt fall möjlighet att få den svenska statliga inkomstskatten, respektive den svenska förmögenhetsskatten, efterskänkt. Härtill komme att, om i nu ifrågavarande fall rätt till avdrag för hela den utländska skatten skulle föreligga, den främmande statens intresse av att ingå dubbelbeskattningsavtal kunde komma att minskas. Ämbetet ansåge sig med hänsyn härtill böra godtaga den föreslagna begränsningen i avdragsrätten.

Sandström anför bl. a. följande:

Fall av dubbel bosättning förekomma givetvis men äro dock ej alltför vanliga. Där de förekomma, drabbas den skattskyldige särskilt hårt genom att full beskattning äger rum i båda länderna; här synas närmast skäl föreligga för att medgiva den skattelindring, som en avdragsrätt för den främmande skatten innebär.

Departementschefen. Om man vid oinskränkt skattskyldighet i såväl Sverige som annan stat icke å svensk sida finner sig kunna medgiva avdrag för all skatt till den andra staten — och detta synes mig i varje fall uteslutet beträffande förvärvskällor som äro föremål för inskränkt skattskyldighet i Sverige — måste man, hur man eljest bestämmer avdragsrätten, räkna med vissa utredningssvårigheter vid fall av s. k. dubbel bosättning. Då dylika fall emellertid torde vara ovanliga och utredningssvårigheter sålunda endast i undantagsfall skulle kunna uppkomma, anser jag mig böra biträda förslaget i denna del.

I likhet med de sakkunniga anser jag det icke erforderligt att belasta författningstexten med bestämmelser angående beräkningen av skatteavdraget i nu diskuterade fall.

b) Avdrag för erlagd utländsk skatt. Återbekommen dylik skatt upptages såsom inkomst.

De sakkunniga. De sakkunniga föreslå, att avdragsrätten skall avse allenast *erlagd* skatt och sålunda icke skatt som endast debiterats. Vidare föreslås, att avdrag skall medgivas allenast för *slutligt* erlagd skatt och icke för belopp, som utgör förskottsbetalning av skatt, liknande den svenska uppborlden av s. k. preliminärskatt. Härom anför de sakkunniga:

Mot anordningen att låta avdragsrätten gälla redan skatteförskottet talar bl. a. *dels* den omständigheten att densamma skulle nödvändiggöra särskilda regler för den slutliga regleringen av skatteskulden, vilkas tillämpning särskilt med hänsyn till kontrollen säkerligen icke skulle bli lätt, *dels* också det förhållandet att avdraget vid den svenska statsbeskattningen för kommunalskatt avser definitiv skatt. Med hänsyn till att i normala fall möjligheten att åtnjuta ifrågavarande avdrag torde kunna utnyttjas även om avdragsrätten gäller endast erlagd »definitiv» skatt, synas de starkare skälen tala för att begränsa avdragsrätten till sådan skatt.

Det läres emellertid ej sällan kunna vara svårt att avgöra om en skattebetalning är provisorisk eller »definitiv». Den svenska krigskonjunkturskatten har otvivelaktigt varit en definitiv skatt, ehuru betydande möjligheter till restitution efter s. k. provisorisk skattepåföring förelegat. Det kan med andra ord tänkas att en skattebetalning bör betraktas såsom i och för sig definitiv, även om möjlighet till restitution kan betraktas såsom ganska vanlig. Flertalet typiska källskatter äro ej genomgående slutgiltiga. Den omständigheten, exempelvis, att den engelska skatten å aktieutdelningar, som uttages hos bolaget men tillgodoräknas aktieägaren, kan av denne i viss utsträckning återbekommas från det allmänna, bör ej hindra avdragsrätten. Det väsentliga är att skatten i en viss stat i förhållande till personer bosatta utom denna kommer att i allmänhet framstå såsom slutgiltig. En inbetalnings natur av ren förskottsbetalning karakteriseras vanligen av ett

efterföljande avräkningsförfarande som medför ej blott återbetalningar utan även tilläggsbetalningar. Avgörande bör alltså vara om verklig »skatt» anses föreligga eller endast sådant förskott å framtida skatt som den nyss berörda svenska preliminärskatten, vilken likvisst benämnes skatt.

De sakkunniga påpeka, att anledning att vid frågans bedömande hos taxeringsmyndigheterna anlägga särskilt restriktiva synpunkter icke syntes föreligga, då återbekommet skattebelopp i alla händelser skulle upptagas såsom intäkt. Härom uttalas, att detta följde redan av att fråga ansåges vara om återbkommen omkostnad, utan att uttryckligt stadgande därom behövde meddelas på sätt skett i fråga om statsbeskattningen beträffande restituerad kommunalskatt. Stadgande i sistnämnda avseende hade erfordrats därför att avdrag för kommunalskatt hade naturen icke av avdrag under viss förvärvskälla utan av allmänt avdrag.

Remissyttrandena. Spörsmålet har behandlats endast i ett par yttranden.

Kammarrätten, som instämmer i vad de sakkunniga i ifrågavarande hänseende föreslagit, erinrar om att den restituerade skatten borde upptagas såsom intäkt i vederbörande förvärvskälla.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser i likhet med de sakkunniga, att rätten till omkostnadsavdrag borde göras beroende av att den utländska skatten blivit erlagd under den tid, som inkomstberäkningen omfattade. Länsstyrelsen finner dock tveksamt, om det under sådana förhållanden kunde anses motiverat att vägra avdrag för erlagd förskotts-skatt. Rent affärsmässigt torde väl en rörelseidkare regelmässigt räkna även sådan skatt såsom en omkostnad. Skulle undantagsvis förskotts-skatt komma att restitueras, måste den i vanlig ordning inräknas såsom inkomst.

Sandström anser, att avdragsrätt borde föreligga även för preliminär utländsk skatt och uttalar, att det ur alla synpunkter syntes enklast och för vederbörande beskattningsmyndigheter minst besvärligt att medgiva avdrag för all erlagd skatt, oberoende av om densamma kunde betecknas såsom preliminär eller icke.

Departementschefen. De sakkunnigas förslag innebär, att avdrag skall medgivas för under beskattningsåret i utlandet slutligt erlagda skatter, även om dessa icke belöpa på den inkomst som för beskattningsåret togs till beskattning här i riket. Principiellt sett borde avdragsrätten avse de utländska skatterna å den inkomst, som beskattas här i riket för det beskattningsår varom fråga är. Avdragsrätten torde dock av praktiska skäl icke böra bestämmas på detta sätt, när det beträffande en skatteutgift är vanligt, att utgiften göres förhållandevis lång tid efter det den skattskyldige åtnjutit den inkomst, till vilken skatten hänför sig. Jag ansluter mig därför till de sakkunnigas förslag att avdragsrätten i princip skall avse under beskattningsåret erlagda skatter.

De sakkunniga ha anfört att mot anordningen att medgiva avdrag redan för preliminärt erlagd skatt talade bl. a. den omständigheten, att en

dylik anordning skulle nödvändiggöra särskilda bestämmelser för den slutliga regleringen av skatteskulden, vilkas tillämpning, särskilt med hänsyn till kontrollen, säkerligen icke skulle bliva lätt. Om emellertid en skattskyldig yrkar avdrag för utländsk skatt erfordras givetvis, att han genom företeende av kvitterad debetsedel eller annan av utländsk myndighet utfärdad handling kan styrka att han erlagt skatten. Yrkar han avdrag för under visst beskattningsår erlagd preliminärskatt, måste han sålunda kunna styrka, att han erlagt beloppet. Visar det sig, när sedermera slutavräkning sker beträffande den redan avdragna preliminära skatten, att densamma understigit den slutliga skatt, som han har att erlagga, är han berättigad till avdrag för det återstående beloppet, när detta erlagts; även i detta fall kräves att den skattskyldige genom debetsedel eller annan handling kan styrka att beloppet guldits.

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

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

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

c) Avdrag för underskott på grund av beskattning i utlandet.

Under inkomst av kapital i vidsträckt mening räknas såsom särskild förvärvskälla bl. a. all fastighet i utlandet samt utomlands självständigt bedriven rörelse. Uppkommer underskott i denna förvärvskälla gäller enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen och 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt den speciella regeln, att sådant underskott icke får avdragas såsom allmänt avdrag. Annan från utlandet härflytande intäkt än av utomlands belägen fastighet och där självständigt bedriven rörelse anses däremot icke såsom särskild förvärvskälla. Dylik intäkt skall sålunda upptagas under samma förvärvskälla som motsvarande intäkt, härflytande från Sverige. I avseende å underskott gäller här den allmänna regeln att avdrag icke får ske för underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom eller för deltagande i lotteri, men att avdrag i

öfrigt medgives i hemortskommunen beträffande såväl stats- som kommunalskatt.

De sakkunniga. De sakkunniga framhålla, att den omständigheten att rätten till avdrag för underskott vore i vissa avseenden begränsad givetvis innebure en inskränkning även i fråga om möjligheten att utnyttja avdrag för utländsk skatt, en inskränkning som såtillvida hade särskild betydelse att det beträffande en skatteutgift vore vanligt, att denna komme att göras först avsevärd tid efter det den inkomst, till vilken den hänförde sig, hade åtnjutits. I fråga om mera tillfälliga inkomster från utlandet skulle det sålunda kunna antagas ej sällan inträffa, att den ifrågasatta avdragsrätten för utländsk skatt icke kunde utnyttjas. De sakkunniga anföra därefter:

Det är emellertid blott beträffande fastighet i utlandet och därstädes självständigt bedriven rörelse som avdrag för underskott alls icke får åtnjutas, och inkomster från dylika förvärvskällor äro merendels av långsiktig natur, varför den ifrågasatta avdragsrätten för normala fall ingalunda torde bli illusorisk. Först vid förvärvskällornas avveckling lär normalt bli fråga om avdragsrätt som icke kan utnyttjas. I fråga om dessa slag av inkomst gäller emellertid ett inkomstbegrepp av alldeles särskild utformning, vilket innebär betydande förmåner för de skattskyldiga genom möjligheten att inom ramen för de årliga intäkternas storlek erhålla avdrag även för kapitalinvesteringar. Det kan icke gärna bli fråga om att i anledning av den förmån i form av vidgad avdragsrätt för utländsk skatt varom nu är fråga så ändra detta inkomstbegrepp att rätt till avdrag för underskott i större eller mindre utsträckning medgives. Den eftersläpande skatten må anses utgöra en eftersläpande avvecklingskostnad jämställd med andra icke avdragsgilla sådana kostnader.

Begränsning av rätten till avdrag för underskott gäller vidare i fråga om icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom och liknande inkomst i utlandet. Det är icke vanligt att realisationsvinst i fråga om värdepapper och dylikt beskattas i annan stat än där den skattskyldige är oinskränkt skattskyldig, varför begränsningen i avdragsrätten i fråga om skatt å sådan inkomst torde ha mindre praktisk betydelse. I öfrigt gäller att ifrågavarande svenska och utländska intäkter utgöra en gemensam förvärvskälla, varför utnyttjande av eventuellt underskott å tillgång i utlandet stundom lär kunna kvittas mot dylik intäkt i Sverige. Beträffande realisationsvinst vid avyttring av fastighet eller rörelse i utlandet torde däremot inskränkt skattskyldighet i den stat, där tillgången befinner sig, icke vara ovanlig, och eftersom det kan röra sig om relativt betydande skattebelopp är begränsningen av avdragsrätten här ingalunda betydelselös. Det må emellertid ifrågasättas om icke bestämmelsen i sista stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, att realisationsvinst respektive realisationsförlust beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis, analogivis måste anses innebära att en till försäljningen hänförlig utgift skall medräknas vid uppskattning av vinsten eller förlusten även om den förfaller till betalning efter beskattningsåret och till äventyrs ej blivit till beloppet fixerad förrän efter detta. Är detta riktigt — vägledande avgöranden av regeringsrätten för frågans bedömande torde ej finnas, men starka skäl synas tala för tolkningen — lär den nu diskuterade begränsningen av rätt till avdrag för underskott sakna större betydelse.

De sakkunniga anse vid angivna förhållanden anledning icke föreligga att på denna punkt föreslå någon ändring i de nu gällande principerna.

Remissyttrande. Efter att ha framhållit att det endast i undantagsfall kunde inträffa att det föreslagna skatteavdraget icke skulle kunna utnyttjas, förklarar *kammarrätten*, att visst fog syntes finnas för de sakkunnigas uppfattning, att bestämmelsen att realisationsvinst respektive realisationsförlust skulle beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skulle betalas på en gång eller terminsvis, analogivis måste anses innebära att en till försäljningen hänförlig utgift skulle medräknas vid uppskattning av vinsten eller förlusten även om utgiften förfölle till betalning efter beskattningsårets utgång och till äventyrs ej blivit till beloppet fixerad förrän efter sistnämnda tidpunkt.

Departementschefen. Såsom de sakkunniga framhållit, kan det stundom inträffa, att den ifrågasatta avdragsrätten för utländsk skatt icke skulle kunna utnyttjas.

Det föreslagna avdraget är konstruerat som ett omkostnadsavdrag i vederbörande förvärvskälla; detta innebär att, om intäkten från utlandet icke täcker den utländska skatten, bristen får avdragas från andra intäkter i samma förvärvskälla samt, om underskott uppstår i förvärvskällan, dylikt underskott i regel får såsom allmänt avdrag avräknas från den skattskyldiges sammanräknade inkomst.

Beträffande förvärvskällan fastighet i utlandet och därstädes självständigt bedriven rörelse gäller emellertid, att uppkommet underskott icke får tillgodonjutas såsom allmänt avdrag. Då i fråga om dessa inkomstslag gäller ett speciellt inkomstbegrepp, som medför betydande förmåner för de skattskyldiga därigenom att de äga avdraga vad de av behållen inkomst av sådan fastighet eller rörelse använt för fastigheten eller för rörelsen, finner jag dock anledning icke föreligga att med hänsyn till den nu föreslagna avdragsrätten föreslå ändring av detta inkomstbegrepp, så att rätt till avdrag för underskott i större eller mindre utsträckning skulle medgivas.

En skattskyldig erhåller icke heller avdrag för underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom eller för deltagande i lotteri. Icke heller här finner jag skäl att föreslå ändring i nu gällande regler. Jag vill emellertid anmärka att, därest rättspraxis skulle godtaga den av de sakkunniga uttalade meningen att en till en försäljning hänförlig utländsk skatt borde medräknas vid uppskattning av vinsten eller förlusten å försäljningen även om skatten förfölle till betalning efter beskattningsårets utgång och till äventyrs icke blivit under sagda år till beloppet fixerad, den nu diskuterade avdragsfrågan är av mycket ringa betydelse.

d) Avdrag för utländsk skatt å förmögenhet.

De sakkunniga. De sakkunniga framhålla, att det syntes rimligt att med utländsk skatt å inkomst i förevarande avseende likställa skatt å förmögenhet, vartill den inkomst, varom fråga vore, hänförde sig. Ärlig förmögen-

hetsskatt, yttra de sakkunniga, torde kunna karakteriseras såsom i stort sett avsedd att utgå av den årliga avkastningen, även om det beträffande skatt på särskilt stora förmögenheter ofta förekomme att den föranledde konsumtion jämväl av dessa. För den skattskyldige tedde sig dylik skatt såsom omkostnad i samma utsträckning som motsvarande inkomstskatt. I dubbelbeskattningsavtal brukade vanligen för årlig skatt å förmögenhet gälla i princip samma regler som för skatt å inkomst. Däremot, förklara de sakkunniga, syntes det knappast tillräckligt motiverat att med skatt å inkomst likställa s. k. engångsskatt å förmögenhet även om denna uttoges i flera repriser under ett visst antal år.

Såsom motiv för att icke föreslå avdragsrätt för utländsk engångsskatt å förmögenhet anföres:

Dylik skatt betraktas icke såsom en årlig skatt vilken hänför sig till vissa års inkomster lika litet som t. ex. en skatt å kvarlåtenskap. De principiella skälen torde därför få anses tala emot en avdragsrätt. Å andra sidan kan knappast förnekas att billighetsskäl med viss styrka tala för en sådan rätt. — — — En medelväg vore väl att medgiva avdragsrätt men endast i viss utsträckning, exempelvis med den spärren att avdraget ej skulle få överstiga avkastningen av förmögenheten i fråga för det beskattningsår under vilket skatten förfölle till betalning. Man skulle härigenom komma nära det inkomstbegrepp som gäller för fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet. Beträffande dessa inkomstslag skulle några större svårigheter ej möta att tillämpa en spärregel av nämnda slag. Mindre tillfredsställande skulle en dylik regel dock även här verka därför att den skulle obehörigen gynna dem som vore i stånd att till ifrågavarande beskattningsår aktualisera inkomster, t. ex. genom framtagande av dolda reserver, framför andra skattskyldiga vilka icke hade motsvarande möjligheter. Och beträffande övriga förvärvskällor skulle en spärregel av nämnda slag möta svårigheter i tillämpningen, då det skulle gälla att bedöma bl. a. huru stor del av ifrågavarande, tillsammans med andra svenska och utländska intäkter beskattade belopp som utgjorde behållen inkomst av desamma. Då engångsskatter å förmögenhet kunna antagas utgå endast i anledning av sådana extraordinära förhållanden som krig och dylikt, synas de övervägande skälen tala för att nu icke i avdragsrätten inbegripa engångsskatt å förmögenhet. Skulle frågan om sådan skatt bli aktuell i någon främmande stat, med vilken ej dubbelbeskattningsavtal finnes varigenom frågan regleras, kan ju till övervägande upptagas frågan om specialbestämmelser böra meddelas rörande avdragsrätt. Tvekan kan måhända stundom vara för handen huruvida en skatt å förmögenhet är att anse såsom engångsskatt eller ej. Anledning att vägra avdraget synes icke föreligga i andra fall än sådana där det verkligen är ganska tydligt att fråga är om en engångsskatt, låt vara fördelad på flera år. — — —

Fråga kan uppkomma till vilken kategori en skatt å förmögenhetstillväxt eller en jordvärdestegringskatt är att hänföra. Det kan förhålla sig så att en skatt å förmögenhetstillväxt rätteligen är att anse såsom en skatt i efterskott på vissa års inkomster, den kan exempelvis vara att betrakta såsom en krigskonjunkturskatt. I princip bör i dylikt fall vanligen avdragsrätt föreligga, ehuru fråga ofta torde vara om skatt som bestämmes och förfaller till betalning först efter utgången av den period då de inkomster vartill den i realiteten hänför sig förvärvats. En jordvärdestegringskatt däremot

torde vanligen innefatta en indragning till det allmänna av viss del av fastighetens eget värde. Utgår den såsom engångsskatt, kan avdrag knappast ifrågakomma utom i samband med fastighetens avyttring eller dylikt; utgår den åter såsom en årlig avgäld, har den närmast en grundskatteliknande natur och har såsom speciell skatt uppenbar karaktär av omkostnad för inkomstens förvärvande, vilken bör få avdragas.

Remissyttrandena. *Kommerskollegium* anser, att övervägande skäl talade för att icke göra någon skillnad mellan s. k. engångsskatt och annan skatt på förmögenhet. Gränsdragningen mellan dessa olika kategorier måste komma att bli synnerligen vansklighet och i en del fall kunde det kanske rentav vara omöjligt — både för den skattskyldige och myndigheterna — att avgöra om man hade att göra med en engångsskatt eller en normal skatt. Det kunde knappast vara lämpligt att i lagstiftningen anknyta till så svårbedömliga förhållanden. Tvärtom vore det angeläget att skattereglerna vore så enkla och enhetliga som möjligt, så att de icke onödigtvis gäve utrymme för meningsskiljaktigheter angående tolkningen. För de skattskyldiga själva skulle en gränsdragnings sådana som den föreslagna i praktiken komma att te sig synnerligen godtycklig.

Sveriges redareförening yttrar, att föreningen funne det ur rättvise- och billighetssynpunkt vara fullt befogat, att de skattskyldiga även erhöle avdrag för utländsk engångsskatt å förmögenhet. Föreningen förklarar, att den förutsatte, att denna fråga, som torde kunna behandlas fristående från förslaget i övrigt, ägnades fortsatt uppmärksamhet.

Efter att ha påpekat att förslaget i denna del skulle vålla betydande svårigheter vid tillämpningen, yttrar *Sandström* bl. a. följande:

Ur principiell synpunkt finnes icke någon skillnad mellan en engångsskatt och en årlig skatt och det visar sig också bäst däri, att engångsskatten mycket väl kan infogas som ett led i den årliga beskattningen. En stat, som t. ex. uttager 18 promille i förmögenhetsskatt å förmögenheter över 300 000 kronor kan besluta uttaga en engångsskatt å ytterligare 50 promille å dylika förmögenheter. Detta kan effektueras antingen genom en särskild lag om dylik engångsskatt eller genom att för ett år höja skattesatsen från 18 till 68 promille. I förstnämnda fall skulle med de sakkunnigas uppfattning föreligga en icke avdragsgill engångsskatt, i senare fallet tydligtvis en fullt avdragsgill årlig förmögenhetsskatt. Ett dylikt resultat måste dock betecknas såsom föga rimligt. — — —

Härutöver må observeras, att alla svenska dubbelbeskattningsavtal, vilka över huvud taget reglera förmögenhetsbeskattningen, även torde vara tillämpliga å engångsskatter å förmögenhet, i den mån sådana införts eller införas. Men har man sålunda vid dylika avtals ingående med den årliga förmögenhetsskatten jämställt engångsskatter å förmögenhet, synes synnerligen egendomligt, om man i förevarande sammanhang skulle söka uppdraga en skillnad dem emellan — en skillnad, som alltid måste bli konstlad och svårtillämplig.

Än vidare anmärkes, att det ofta är en ren formuleringsfråga, huruvida en skatt betecknas såsom en engångsskatt å förmögenhet eller en skatt å förmögenhetsökning. Den finska lagen om engångsbeskattning i vissa fall av odeklarerad inkomst och förmögenhet är t. ex. i verkligheten en skatt

å förmögenhetsökning. Skola i dylika fall taxeringsnämnderna införskaffa och studera de utländska lagarna för att med ledning därav bedöma skattens verkliga karaktär? — Ofta föreligger en kombination av förmögenhetsskatt och skatt å förmögenhetsökning. Så har t. ex. fallet varit i Tjeckoslovakien och i Österrike. Båda slagen av förmögenhetsskatter hava samma karaktär; varför skall den ena skatten vara avdragsgill, den andra icke?

Jag kan icke finna något vägande skäl anfört för att från avdragsrätten i fråga utesluta utländsk engångsskatt å förmögenhet men finner tvärtom alla sakskäl likaväl som billighetssynpunkter tala för att även dylik skatt skall vara avdragsgill.

Departementschefen. De sakkunniga ha ansett det rimligt att med utländsk skatt å inkomst likställa skatt å förmögenhet, vartill den inkomst, varom fråga är, hänför sig. De sakkunniga ha däremot icke ansett tillräckligt motiverat att med skatt å inkomst likställa skatt å förmögenhet, som har huvudsaklig karaktär av engångsskatt. De principiella skälen torde enligt de sakkunniga tala mot en avdragsrätt i detta fall.

Vad beträffar sådan årlig förmögenhetsskatt, som i regel är avsedd att utgå av förmögenhetens årsavkastning, finner jag, i likhet med de sakkunniga, det vara rimligt, att den föreslagna avdragsrätten skall omfatta även dylik skatt.

Vad åter angår s. k. engångsskatt å förmögenhet vill jag understryka de sakkunnigas uttalande, att dylika skatter kunna antagas utgå endast i anledning av extraordinära förhållanden. Engångsskatterna å förmögenhet ha därför ofta en karaktär av konfiskation, vilket gör det befogat att ställa dylika skatter i särklass. Jag vill därför — även om jag är medveten om att svårigheter i vissa fall kunna uppkomma vid bedömningen av om en utländsk förmögenhetsskatt skall anses såsom en engångsskatt eller icke — ansluta mig till de sakkunnigas, av det övervägande flertalet remissinstanser godtagna förslag att avdrag icke skall medgivas för skatt å förmögenhet, som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Beträffande avdragsrätt för skatter å förmögenhetsökning anser jag liksom de sakkunniga att, om en förmögenhetsökningsskatt rätteligen är att anse som en skatt i efterskott på vissa års inkomster — vilket ofta torde vara fallet med t. ex. en krigskonjunkturskatt — avdragsrätt i princip bör föreligga, men att om skatten icke har nämnda karaktär, avdrag bör förvägras.

e) Avdrag för utländsk skatt vid inkomstberäkningen i de fall då dubbelbeskattningsavtal föreligger.

De sakkunniga. Beträffande de fall, då dubbelbeskattningsavtal föreligger mellan Sverige och den främmande staten, föreslå de sakkunniga att, om avtalet innebär att dubbelbeskattningen helt undanröjes, den föreslagna avdragsrätten i regel skall bortfalla, men att, om avtalet innebär att dubbelbeskattningen endast delvis undanröjes, det föreslagna avdraget skall medgivas.

Har i dubbelbeskattningsavtal tillämpats den metoden, att beskattningsrätten till viss inkomst eller viss förmögenhet förbehållits den främmande staten, komme rätten till avdrag för utländsk skatt, som ansåges utgöra omkostnad i förvärvskälla, automatiskt att bortfalla i och med det att den intäkt, till vilken den utländska skatten hänförde sig, upphörde att vara skattepliktig i Sverige.

Om enligt dubbelbeskattningsavtal beskattningsrätten till inkomst av visst slag icke vore förbehållen endera staten utan vore uppdelad på de avtalsslutande staterna på så sätt, att vardera staten finge beskatta viss bråkdel av inkomsten, anse de sakkunniga, att så stor bråkdel av omkostnaden icke borde vara avdragsgill, som motsvarade den icke skattepliktiga intäkten.

Har åter i avtal för dubbelbeskattningsens undanröjande tillämpats den metoden, att den utländska staten skall reducera sin skatt med den i Sverige utgående skatten — och dubbelbeskattningen sålunda till fullo undanröjes — förklara de sakkunniga, att någon rätt till avdrag vid inkomstberäkningen för den skatt, som eventuellt återstode i den utländska staten, icke borde ifrågakomma.

Har Sverige genom avtal förbundit sig att, utan begränsning till viss skatteprocent, medgiva så stort avdrag från sin skatt att dubbelbeskattningen bortföle, borde enligt de sakkunniga följdriktigt förfaras så, att taxeringsmyndigheten i vanlig ordning vid inkomstberäkningen medgäve omkostnadsavdrag för skatten till den andra staten, medan debiteringsmyndigheten fastställde ett så stort avdrag från den uträknade skatten att dubbelbeskattningen helt undanröjdes.

Efter att ha erinrat om att utländsk definitiv källskatt i praxis finge avdragas vid inkomstberäkningen framhålla de sakkunniga, att det med hänsyn till avgöranden av regeringsrätten torde vara klart att, om dubbelbeskattning i fråga om aktieutdelningar i avtal med främmande stat partiellt undanröjts genom reduktion av uträknad skatt, detta förhållande icke betoge den skattskyldige rätten till avdrag för erlagd kupongskatt. De sakkunniga anföra härom:

Tankegången kan härvid förmodas ha varit den att, då ej i samband med tillämpningsföreskrifterna rörande ett dubbelbeskattningsavtal uttryckligt stadgande meddelats att eljest medgiven rätt till avdrag för källskatt icke skall gälla, i övrigt vedertagna regler icke satts ur kraft. Det bör märkas att, om nämnda avdragsrätt genom avtalet betoges den skattskyldige, hans läge kunde bliva försämrat, enär avtalet kunde stipulera en mindre förmån än avdragsrätten. — — — Det har med fog kunnat antagas att det icke vid ingäendet av — — — dubbelbeskattningsavtal kunde åsyftas att den i Sverige bosatte aktieägarens läge skulle försämrast, varför den av regeringsrätten intagna ståndpunkten måste finnas icke blott av gällande rätt påkallad utan även sakligt berättigad.

De sakkunniga ha emellertid uppmärksammat att, om de nu angivna, hittills tillämpade linjerna konsekvent fullföljas, resultatet av den gällande rättens ståndpunkt i vissa ytterlighetsfall skulle kunna bli en större skattelättnad än som erfordrades för att dubbelbeskattningen skulle helt undanröjas. De sakkunniga framhålla, att detta skulle kunna inträffa, om vid tillämpning av avtal, vari dubbelbeskattning av aktieutdelning endast partiellt undanröjts genom reduktion av uträknad skatt, avdraget från den uträknade skatten kombinerades med avdraget för den utländska skatten såsom för omkostnad. I bl. a. avtalet mellan Sverige och Amerikas förenta stater hade stadgats, att skatten i den stat, varifrån utdelningen utginge, vore begränsad till 10 procent av densamma, medan den stat, där aktieägaren bodde, skulle meddela befrielse från där eljest utgående skatt med 5 procent av utdelningen. (I Sverige skulle detta avdrag göras från statsskatten.) Tillämpades såväl 5 %-avdraget som omkostnadsavdraget för den utländska skatten och uppginge den beskattningsbara inkomsten i Sverige till så högt belopp, att den svenska skatten överstege 50 procent, bleve den sammanlagda skatten i Sverige och Förenta staterna lägre än skatten skulle ha varit i Sverige, om ingen dubbelbeskattning alls varit för handen. De sakkunniga ha belyst frågan med ett exempel vari antagits, att den beskattningsbara inkomsten utgjorde 210 000 kronor, därav 110 000 kronor aktieutdelning från Förenta staterna. Den sammanlagda skatten till Sverige och Förenta staterna bleve i exemplet 3 200 kronor lägre än skatten skulle ha varit i Sverige, om ingen dubbelbeskattning förelegat. De sakkunniga påpeka att, om den svenska skatten utginge med exakt 50 procent, någon för stor skattelättnad icke skulle uppkomma utan resultatet bli detsamma, som om dubbelbeskattningen helt undanröjts. Utginge emellertid den svenska skatten efter en procentsats, som låge under 50 procent, innebure detta att skattelättnaden icke skulle bli så stor som om dubbelbeskattningen helt undanröjts.

De sakkunniga ifrågasätta av anförda skäl att, då för stor skattelättnad i dylika fall skulle inträda, en spärregel i fråga om rätten till avdrag från den uträknade skatten införes av innebörd, att skattelättnaden skall stanna vid dubbelbeskattningens undanröjande. Härom anföres följande:

Det stämmer uppenbarligen icke med beskattningens principer att genom dubbelbeskattningsavtal i fall varom här är fråga en skattelättnad åstadkommes varigenom skatten blir lägre än om ingen dubbelbeskattning föreläge. En modifikation av gällande regler, varigenom missförhållandet undanröjes, kan teoretiskt tänkas åstadkommen *antingen* genom begränsning i de fall, där skattelättnaden eljest blir för stor, av den förmån som rätten till avdrag vid inkomstberäkningen av den utländska skatten medför, *eller* genom reduktion av det eljest avtalsmässigt gällande 5 %-avdraget från den uträknade skatten. — — —

Det bör alltså tillses att det resultat, som erhålles om avdrag vid inkomstberäkningen sker för skatten till Förenta staterna och det avtalsmässiga 5 %-avdraget från skatten göres, justeras så att i exemplet 3 200 kronor komma att tilläggas den uträknade skatten. Den närmast till hands liggande utvägen är otvivelaktigt att reducera 5 %-avdraget med detta belopp. I avseende å denna lösning anmärkes måhända, att avdraget — — — enligt avtalet icke får rubbas, enär ett 5 %-avdrag uttryckligen tillförsäkrats de

skattskyldiga. Men det kan genmål原因 att dubbelbeskattningsavtalets bokstaveliga innehåll begränsas genom den för avtalet grundläggande principen att detta avser att undanröja dubbelbeskattning och icke att giva någon därutöver gående förmån. I själva verket inledes just den artikel i det ifrågavarande avtalet, där avdragsrätten stadgas, med orden: »Det är överenskommet att dubbelbeskattning skall undvikas genom följande förfaringsätt».

Skulle det likväl anses att avtalet i nämnda avseende måste följas efter bokstaven, kan man fråga sig om det icke är möjligt att i stället direkt inrikta sig på att i stället i erforderlig mån reducera den skattelättnad som följer av avdraget vid inkomstberäkningen för den utländska skatten. Icke utan fog torde emellertid kunna invändas att, om reduktion av 5 %-avdraget enligt avtalet ej är tillåten, giltigheten av ett förfarande som på en omväg leder till samma mål och som i verkligheten innefattar en diskriminering i grunderna för beskattningen till nackdel för en viss kategori skattskyldiga ej är mindre tvivelaktigt.

De sakkunniga uttala sammanfattningsvis, att intet av nu gällande svenska dubbelbeskattningsavtal syntes ha sådant innehåll att hinder föreläge att, med bibehållande av rätten till avdrag vid inkomstberäkningen för skatter till den andra avtalsslutande staten, införa en dylik spärregel.

Alternativt framhålla de sakkunniga beträffande avtalet med Förenta staterna följande:

Det ligger nära till hands att i avtalet inlägga den innebörden att den av de avtalsslutande staterna, där aktieägaren bor, genom 5 %-avdraget från den uträknade skatten lämnar 100-procentig kompensation för 5 av de 10 procenten skatt till den andra staten, och att följaktligen ej rum finnes för avdrag vid inkomstberäkningen för denna redan tillgodoräknade skatt. Är detta riktigt, bör skatteavdraget vid inkomstberäkningen i Sverige, om aktieägaren bor där, ej avse mer än de 5 % som utgöra hela den återstående dubbelbeskattningen. — — —

De sakkunniga anföra beträffande de särskilda bestämmelserna i skatteförfattningarna rörande internationell dubbelbeskattning, att det syntes lämpligt att i författningstexten intaga en erinran om att, för den händelse viss inkomst avtalsvis undantagits från beskattning här i riket, det av den föreslagna huvudregeln följde att avdrag för utländsk skatt såsom för omkostnad icke finge åtnjutas försåvitt skatten belöpte på den undantagna inkomsten. Till denna bestämmelse föreslå de sakkunniga skall fogas en tilläggsföreskrift av innehåll att, därest annat förfaringsätt avtalsvis stadgats för dubbelbeskattnings undanröjande, Kun gl. Maj:t skall i anslutning till sådant avtal kunna meddela av förhållandena betingade särskilda föreskrifter. Denna tilläggsföreskrift skulle, framhålla de sakkunniga, träda i tillämpning endast där avdragsrätten för utländsk skatt såsom för omkostnad skulle utbytas mot någon annan ordning vilken syftade till en längre gående skattelättnad än den normala men åstadkommen på en annan väg än denna.

Med sistnämnda tilläggsföreskrift avse de sakkunniga sålunda bl. a., att i de fall, då dubbelbeskattning enligt avtal med utländsk stat helt skall

undandröjas genom att den utländska skatten till hela sitt utgående belopp skall avräknas från den svenska, Kungl. Maj:t skulle äga rätt föreskriva, att det föreslagna avdraget icke skulle tillämpas. Vidare skulle Kungl. Maj:t med stöd av ifrågavarande föreskrift i de fall, då dubbelbeskattning enligt avtal med främmande stat endast delvis undandröjdes genom reduktion av uträknad skatt men kombinationen av reduktionsavdraget med avdraget för den utländska skatten såsom för omkostnad innebure större skattelättnad än om dubbelbeskattningen helt undandröjdes, kunna införa den förenämnda spärregeln genom att ändra tillämpningsföreskrifterna till dubbelbeskattningsavtalen.

De sakkunniga framhålla, att de stadganden, som avsåge internationella dubbelbeskattningsavtal, borde ha sin plats i respektive sammanhang, nämligen såsom anvisningar till 72 § kommunalskattelagen och 20 § förordningen om statlig inkomstskatt. Därefter anföres:

De bemyndiganden för Kungl. Maj:t att meddela undantagsbestämmelser, som i det föregående ifrågasatts, komma därigenom också att meddelas i de konstitutionella former som gälla för dels kommunal dels statlig beskattning. Då förordningen om statlig inkomstskatt för närvarande saknar anvisningar, kunde det tyckas önskvärt att i stället införa den där erforderliga bestämmelsen i själva lagtexten. Då bestämmelsen, hur man än i övrigt formulerar den, lämpligen bör innehålla en hänvisning till anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen, synes emellertid denna utväg mindre lämplig.

Remissyttrandena. *Överståthållarämbetet*, som avstyrker förslaget om en särskild spärregel, anför vidare:

Såsom de sakkunniga själva betonat skulle skattelättnaden endast i ytterlighetsfall kunna bli större än om dubbelbeskattningen helt undandröjdes. Såvitt överståthållarämbetet kan bedöma, skulle vidare överkompensationen bli relativt obetydlig. Liknande överkompensation förekommer redan nu, enär enligt praxis avdrag vid inkomstberäkningen får göras för utländsk kupongskatt. Redan de uträkningar, som enligt de berörda avtalen nu måste verkställas, vålla taxerings- och debiteringsmyndigheter betydande merarbete. Skulle härutöver den föreslagna spärregeln tillämpas, komme detta merarbete att ytterligare ökas utan egentlig praktisk nytta.

Vad angår den föreslagna författningstexten yttrar ämbetet:

Därest förslaget rörande den ovannämnda spärregeln icke skulle upptagas, erfordras icke de bestämmelser, som äro intagna såsom en andra punkt i de föreslagna anvisningarna till 72 § kommunalskattelagen, respektive till 20 § förordningen om statlig inkomstskatt. Den första punkten av anvisningarna till 72 § kommunalskattelagen bör då, med något ändrad formulering, lämpligen överföras till anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen punkt 4 och där bilda ett fjärde stycke. Anvisningarna till 20 § förordningen om statlig inkomstskatt kunna härvid helt utgå, enär anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen enligt 2 och 3 §§ förenämnda förordning äga tillämpning även vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

Stockholms stads uppbörsverk anför beträffande nu berörda frågor, i vad de medföra komplikationer i debiteringsförfarandet, följande:

Det framlagda förslaget kommer otvivelaktigt att medföra en ytterligare tidsödande komplicerings av debiteringsarbetet, vilket med hänsyn till nu rådande personalläge är ytterligt betänkligt. Uppbördsverket vill dock icke på den grund avstyrka förslaget men anser det nödvändigt att de för debiteringsmyndigheten erforderliga uppgifterna sammanställas av taxeringsmyndigheten på för ändamålet särskilt utarbetat och fastställt formulär.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län förklarar, att avdrag för utländska skatter borde medgivas oberoende av om dubbelbeskattningsavtal med vederbörande utländska stat blivit ingånget eller icke. Länsstyrelsen befarar, att den föreslagna spärregeln skulle komma att onödigt komplicera de redan nu besvärliga uträkningsreglerna. Det vore tveksamt om frågan vore av den vikt, att den krävde särskild uppmärksamhet.

Vidare yttrar länsstyrelsen:

Skall beträffande tillämpningskungörelsen till det amerikanska avtalet ändring ifrågakomma, kunde möjligen ifrågasättas om icke 5 %-regeln kunde jämkas så att avdraget beräknades icke på utdelningen brutto utan på utdelningen efter avdrag för den amerikanska källskatten. Detta skulle medföra, att »för hög» skattelindring komme att inträda först när den svenska marginskatten överstege 55 procent.

Länsstyrelsen i Stockholms län framhåller, att spärregeln vore så komplicerad, att den med säkerhet skulle komma att bereda beskattningsnämnderna stora besvärligheter. Länsstyrelsen ifrågasätter om de fall, då för stor skattelättnad kunde komma att beredas skattskyldig, vore av den betydelse att införandet av en så komplicerad spärregel kunde anses nödvändigt.

Sandström avstyrker förslaget beträffande den berörda spärregeln och uttalar, att endast i rena undantagsfall resultatet av den gällande rättens ståndpunkt skulle kunna bli en större skattelättnad än om dubbelbeskattningen helt undanröjts samt att det i dessa ytterlighetsfall vore fråga om en relativt obetydlig skattelättnad. Därefter anför Sandström följande:

Att här verkligen endast kan vara fråga om ytterlighetsfall och därtill ett mycket ringa antal sådana, framgår omedelbart, om man ett ögonblick eftersinnar vilka svenska skattskyldiga, som skulle kunna komma i åtnjutande av denna s. k. skattelättnad. För det första måste uteslutas alla aktiebolag. I detta fall kan ju statsskatten icke överstiga 40 % och om man härtill lägger en ungefärlig kommunalskatt å 10 %, så finner man att beträffande bolagen den — — — påtalade »skattelättnaden» aldrig inträder. För aktiebolagens vidkommande är alltså den avsedda regeln utan betydelse; det är emellertid i fråga om aktiebolagen, som den internationella dubbelbeskattningen har sin största betydelse. I och med att dessa fall utsöndras från området för den föreslagna bestämmelsen, begränsas densamma betydelse till allenast fysiska personer samt därtill till fysiska personer med sådana betydande inkomster att redan på grund härav antalet i hög grad beskäres. — — — För att den s. k. skattelättnaden skall bli någorlunda markerad måste emellertid även en något så när väsentlig del av inkomsten i dess helhet just utgöras av utdelning å utländska aktier. Det torde med hänsyn härtill kunna uttalas, att antalet skattskyldiga, som verkligen skulle kunna drabbas av den föreslagna regeln, är synnerligen obetydligt.

Sandström påpekar vidare att, om bestämmelser skulle meddelas av den art som de sakkunniga åsyfta, arbetsbördan för taxeringsmyndigheter och debiteringsförrättare med säkerhet skulle komma att väsentligen stegras utan någon egentlig praktisk vinning.

Beträffande den föreslagna författningstexten anför Sandström liknande synpunkter som överståthållarämbetet.

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

Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal av två typer, dels s. k. fullständiga avtal, dels partiella avtal. De fullständiga avtalen innebära i princip en reglering av beskattningsrätten såvitt angår samtliga inkomstslag. Dylika avtal innebära likväl icke alltid att dubbelbeskattning helt undanröjes. På grund av att skattesystemen i utländska stater ofta äro vitt skilda från det svenska och då det tillika i vissa fall varit omöjligt att sammanjämka skiljaktiga intressen ha vissa avtal icke kommit att omfatta alla de skatter, som uttagas i ett främmande land. Sålunda gäller t. ex. avtalet med Amerikas förenta stater icke de skatter, som utgå till respektive delstater och icke heller de amerikanska kommunalskatterna, samt avtalet med Storbritannien icke den där utgående kommunala fastighetsskatten. Å andra sidan förekommer att s. k. fullständiga avtal icke omfatta den svenska kommunalskatten eller den svenska förmögenhetsskatten. I vissa avtal har även på grund av nyssnämnda skäl dubbelbeskattning av inkomst av kapital endast delvis undanröjts eller ock kvarstår dubbelbeskattningen helt beträffande dylik inkomst.

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

Till en början torde böra påpekas att, då Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med en främmande stat, den nu föreslagna rätten att vid inkomstberäkningen avdraga i detta land erlagd skatt icke rimligen bör begränsas till att avse allenast sådana skatter, som falla inom avtalets tillämpningsområde. Gäller avtalet endast den främmande statens statsskatt, bör sålunda den föreslagna avdragsrätten det oaktat omfatta jämväl t. ex. de kommunala skatter, som utgå i denna stat.

Vidare må framhållas, att man vid undanröjande av internationell dubbelbeskattning genom bilaterala avtal brukar tillämpa i huvudsak två metoder. Den ena metoden innebär, att beskattningsrätten beträffande olika slag av inkomst och förmögenhet delas upp mellan de båda avtalslutande staterna så att den ena staten äger beskatta vissa slag av inkomst eller förmögenhet, som den andra staten då icke får beskatta, och vice versa. Den andra metoden innebär, att vardera staten beskattar i den staten hemmahörande fysiska och juridiska personer för all inkomst eller förmögenhet —

även för sådan som uppburits från eller är lokaliserad i den andra staten — men medgiver berörda personer avdrag från det sålunda påförda skattebeloppet för den i den andra staten utgående skatten å sådan inkomst eller förmögenhet, som förstnämnda stat enligt avtalet icke äger beskatta.

I de flesta avtal, som Sverige avslutat, har använts den förstnämnda metoden för dubbelbeskattningens undanröjande. I ett par avtal har dock föreskrivits en kombination av de båda metoderna.

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

Vad nyss sagts äger motsvarande tillämpning i det fall att dubbelbeskattningen helt undanröjts genom att beskattningsrätten till viss inkomst uppdelats mellan de avtalsslutande staterna så att vardera staten äger, med den andras uteslutande, beskatta viss del därav, såsom t. ex. då ett rörelseidkande svenskt företag har huvudkontor i Sverige och filial i den främmande staten.

Har åter i avtal med utländsk stat överenskommits, att dubbelbeskattning helt skall undanröjas genom den andra av de förenämnda metoderna, d. v. s. på så sätt att Sverige skall medgiva här domicilierade fysiska och juridiska personer avdrag från den svenska skatten för den i den utländska staten utgående skatten å sådana inkomster eller sådan förmögenhet, beträffande vilka beskattningsrätten tillkommer den utländska staten, så innebär detta enligt min mening, att något utrymme för avdrag för den utländska skatten såsom för omkostnad här icke finnes. Genom tillämpning av denna metod överföres avdraget för den utländska skatten från taxeringsstadiet till debiteringsstadiet och dubbelbeskattning undanröjes sålunda till fullo genom att den svenska skatten reduceras med den utländska. De sakkunniga ha ansett, att mest följdriktigt borde förfaras så att i de fall, då i avtalet icke uttryckligen angivits med vilken skatteprocent den svenska skatten skulle reduceras utan där i stället föreskrivits att så stort avdrag från uträknad skatt borde göras att dubbelbeskattningen bortfölle, taxeringsmyndigheten skulle vid inkomstberäkningen medgiva omkostnadsavdrag för skatten till den andra staten, medan debiteringsmyndigheten skulle fastställa det avdrag från den uträknade skatten, vartill bestämmelserna i avtalet föranledde. För att vid tillämpningen av de avtal, i vilka nu berörda metod användes för dubbelbeskattningens undanröjande, erhålla enhetliga och enkla regler förordar jag emellertid, att vid taxeringen avdrag för den

utländska skatten icke skall ske utan att det i stället skall ankomma på debiteringsmyndigheten att avräkna den utländska skatten från den svenska.

I dubbelbeskattningsavtalen med Amerikas förenta stater, Finland och Norge är uppdelningen av beskattningsrätten till aktieutdelningar, som utgå från den främmande staten till en i Sverige bosatt aktieägare, så anordnad, att den stat, varifrån utdelningen utgår, är berättigad att uttaga källskatt å utdelningen med högst 10 procent av densamma, medan Sverige skall meddela befrielse från här eljest utgående statsskatt med 5 procent av utdelningen. Den kvarstående dubbelbeskattningen utgör sålunda enligt avtalen 5 procent. De sakkunniga ha påvisat att — om 5-procentsavdraget enligt avtalet kombineras med omkostnadsavdraget för den utländska skatten och under förutsättning tillika att den svenska skatten överstiger 50 procent — blir den sammanlagda skatten i Sverige och i den främmande staten något lägre än den skatt, som utgår i Sverige i de fall då ingen dubbelbeskattning alls föreligger. Understiger däremot den svenska skatten 50 procent blir dubbelbeskattningen icke helt undanröjd. De sakkunniga ha ifrågasatt, att denna överkompensation skulle borttagas genom att Kungl. Maj:t ändrade tillämpningskungörelserna till de berörda avtalen och därvid föreskreve viss jämkning av 5-procentsavdraget från den uträknade skatten.

Även om en dylik överkompensation — såsom de sakkunniga påpekat — endast kan uppkomma i vissa ytterlighetsfall, är det naturligen i och för sig icke tillfredsställande, att de föreslagna avdragsreglerna skola kunna medföra de angivna verkningarna. Att av sådan anledning jämkas det på grund av avtalen medgivna 5-procentsavdraget anser jag mig emellertid icke kunna förorda, enär ett dylikt avdrag genom avtalsbestämmelserna uttryckligen tillförsäkrats de skattskyldiga. Att å andra sidan reducera det nu föreslagna omkostnadsavdraget — som i fråga om kupongskatt sedan lång tid tillämpats i praxis — anser jag mig icke heller kunna förorda på grund av de konsekvenser ur debiteringssynpunkt, till vilka en ändring av ifrågavarande uträkningsregler skulle leda.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har ifrågasatt om icke, för begränsning av den överkompensation som kunde inträffa vid aktieutdelning från Förenta staterna, tillämpningskungörelsen till det amerikanska avtalet skulle kunna ändras så, att 5-procentsavdraget skulle beräknas icke på utdelningens bruttobelopp utan på utdelningen efter avdrag för den amerikanska källskatten. I avtalstexten till det amerikanska avtalet utsäges endast, att Sverige skall från sin statsskatt medgiva ett avdrag icke understigande 5 procent av sådana utdelningar från Förenta staterna, som äro föremål för dylik beskattning i Sverige. Vad länsstyrelsen sålunda ifrågasatt synes emellertid icke lämpligen böra genomföras med hänsyn till att i avtalen med Finland och Norge, enligt vilka uppdelningen av beskattningsrätten till aktieutdelningar är anordnad på samma sätt som i det amerikanska avtalet, uttryckligen anges att avdraget skall beräknas på »utdelningens bruttobelopp».

I enlighet med det nu anförda förordar jag, att i punkt 4 av anvisningar-

na till 20 § kommunalskattelagen införes *dels* en bestämmelse att, om enligt överenskommelse med utländsk stat viss intäkt är undantagen från beskattning här i riket, omkostnadsavdrag icke får åtnjutas för utländsk skatt som belöper å den undantagna intäkten, *dels ock* en bestämmelse att, om enligt dylik överenskommelse dubbelbeskattning, såvitt avser visst slag av allmän skatt, helt undanröjes annorledes än genom att intäkten härstädes undantages från skatteplikt (såsom genom avräkning av den utländska skatten från den svenska) omkostnadsavdrag icke får åtnjutas såvitt angår dylik skatt. — Jämlikt 2 och 3 §§ förordningen om statlig inkomstskatt bli de sålunda föreslagna bestämmelserna tillämpliga jämväl vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

Några särskilda föreskrifter med avseende å det fall, att dubbelbeskattningen endast *delvis* undanröjes annorledes än genom att intäkten härstädes undantages från skatteplikt, torde däremot icke i detta sammanhang behöva meddelas. Frågan om meddelande av sådana föreskrifter torde sålunda tills vidare kunna lämnas öppen. Skulle bestämmelserna i något avtal vara så avfattade att särskilda föreskrifter erfordras för dylikt fall, torde frågan därom få upptagas i samband med att själva avtalet underställes riksdagen.

IV. Ikraftträdandet.

De sakkunniga. De sakkunniga framhålla att, då det föreliggande förslaget syntes betingat ej minst av hänsyn till vad rättvisan krävde, det torde framstå såsom synnerligen önskvärt, att den föreslagna avdragsrätten trädde i kraft så snart som möjligt. Därest den ifrågasatta nya lagstiftningen behandlades på ett tidigt stadium av 1951 års vårriksdag, borde det vara möjligt att låta den bli tillämplig redan vid nämnda års taxering för beskattningsåret 1950. I den mån icke de i ordinarie tid avgivna självdeklarationerna kunde beakta avdraget skulle tilläggsframställningar kunna göras med sådana upplysningar som erfordrades för att taxeringsmyndigheterna skulle kunna beakta avdragsrätten.

Remissyttrandena. *Kommerskollegium* anser det angeläget, att en lagstiftning i frågan kommer till stånd så snart som möjligt.

Även i *några andra remissyttrandena* framhålles önskvärdheten härav.

Departementschefen. Då förslaget icke kunnat framläggas för riksdagen i så god tid, att den av de sakkunniga angivna förutsättningen för de nya bestämmelsernas tillämpning redan vid 1951 års taxering föreligger, anser jag mig icke böra förorda, att den föreslagna lagstiftningen skall träda i kraft redan vid innevarande års taxering. Jag förordar i stället, att lagstiftningen skall träda i kraft dagen efter den, då lagen i fråga utkommit från trycket i Svensk författningssamling — och sålunda omedelbart bliva tillämplig med avseende å den preliminära skatten för år 1951 — men att lagstiftningen dock icke skall äga tillämpning med avseende å 1951 års taxering.

V. Departementschefens hemställan.

I enlighet med vad i det föregående anförts har inom finansdepartementet upprättats förslag till *lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)*.

Jag hemställer, att förenämnda författningsförslag måtte genom proposition föreläggas riksdagen till antagande.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdade hemställan förordnar Hans Maj:t Konungen, att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Lennart Eriksson.

Bihang.

De sakkunnigas förslag

till

**Lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928
(nr 370).**

Härigenom förordnas, att 20 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 samt anvisningarna till samma paragraf skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives, ävensom att till 72 § nämnda lag skola fogas anvisningar av nedan angiven lydelse.

20 §.

Vid beräkningen — — — och bibehållande.
Avdrag må — — — nedlagda kapital;
svenska allmänna skatter;
kapitalavbetalning å — — — till kapitalförlust.

Anvisningar

till 20 §.

1. Till skattskyldigs — — — 46 § 2 mom.
2. Hemmavarande barn — — — taxeringsåret (se 65 §).
3. Såsom svenska allmänna skatter räknas allmänna utskylder till staten samt till landsting, kommun, församling, skoldistrikt, fattigvårdssamhälle, som avses i 6 § lag om fattigvården, tingslag och municipalsamhälle. Såsom allmän skatt räknas däremot icke skogsvårdsavgift.

4. Avdrag för skatt som erlagts till utländsk stat eller kommun medges, om skatten utgör omkostnad i en förvärvskälla, som i 18 § sägs.

Omkostnad i sådan förvärvskälla är till densamma hänförlig utländsk speciell skatt.

Annan skatt till främmande stat betraktas såsom omkostnad, om den hänförs till intäkt som enligt lagstiftningen i den främmande staten omfattas av skattskyldighet därstädes på grund av att den förvärvskälla, från vilken den härflyter, anses där lokaliserad, och intäkten åtnjutes av fysisk person under tid då han är bosatt i Sverige eller av inländsk juridisk person. Med skatt till främmande stat likställas utländsk kommunalskatt, med skatt på inkomst skatt på förmögenhet, vartill intäkt som nu sagts hänförs sig, dock ej sådan skatt å förmögenhet som har huvudsaklig karaktär av engångsskatt.

5. = nuvarande punkt 4.

till 72 §.

Är enligt överenskommelse med främmande stat viss inkomst undantagen från beskattning här i riket, följer av 20 § första stycket, att sådant avdrag för skatt som avses i punkt 4 tredje stycket anvisningarna till nämnda

paragraf icke får åtnjutas, försåvitt skatten belöper på den undantagna inkomsten. Har genom överenskommelse med främmande stat bestämts att dubbelbeskattning helt eller delvis skall undanröjas annorledes än genom undantagande från skatteplikt av viss inkomst, äger Kungl. Maj:t att med avvikelse från vad i sagda anvisningspunkt finnes stadgat om rätt till avdrag för utländsk skatt meddela av förhållandena betingade särskilda föreskrifter.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och skall första gången tillämpas i avseende å den taxering, som äger rum år 1951.

F ö r s l a g

till

Förordning om ändring i förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt.

Häri genom förordnas, att till 20 § förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt skola fogas anvisningar av nedan angiven lydelse.

Anvisningar

till 20 §.

Är enligt överenskommelse med främmande stat viss inkomst undantagen från beskattning här i riket, följer av 20 § första stycket kommunalskattelagen, att sådant avdrag för skatt som avses i punkt 4 tredje stycket anvisningarna till nämnda paragraf icke får åtnjutas, för så vitt skatten belöper på den undantagna inkomsten. Har genom överenskommelse med främmande stat bestämts att dubbelbeskattning helt eller delvis skall undanröjas annorledes än genom undantagande från skatteplikt av viss inkomst, äger Kungl. Maj:t att med avvikelse från vad i sagda anvisningspunkt finnes stadgat om rätt till avdrag för utländsk skatt meddela av förhållandena betingade särskilda föreskrifter.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och skall första gången tillämpas i avseende å den taxering, som äger rum år 1951.