

Nr 48

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckt motion om ändrade grunder beträffande beskattning av rörelse som bedrivs i flera kommuner.

(2:a avd.)

I en inom riksdagen väckt, till bevillningsutskottet hänvisad motion, II: 179, av herr *Löfroth* har hemställts, att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om utredning och förslag till sådan ändring av 58 § kommunalskattelagen, att bestämmelserna att fem procent eller eventuellt mera av rörelseinkomst skall föras till kommun, där huvudkontor finnes, utgår, samt till sådan ändring av 61 § samma lag, att kontor ej räknas som fast driftställe.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionen framförda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen.

I 57 § 1 mom. kommunalskattelagen stadgas, att skatt för inkomst av rörelse skall utgöras till kommun, där rörelsen utövats från fast driftställe. Vidare finnes vissa stadganden rörande beskattningsorten i de fall, då fast driftställe icke begagnats. I 2 mom. återfinnes bestämmelser angående beskattningen — förutom av rederirörelse — av vissa slag av rörelse, vilka enligt sin natur merendels bör beskattas i flera kommuner, nämligen kommunikationsföretag (järnvägsdrift, kanaldrift, omnibustrafik etc.) samt vatten-, gas- eller elverk. I momentet ges för beskattningen av varje slag av rörelse allmänna riktlinjer, vilka kan sägas innebära att beskattning skall ske i den kommun där huvudkontor funnits samt i kommun, som berörts av verksamheten genom att t. ex. förbrukning av kraft skett eller trafik ägt rum.

Detaljerade bestämmelser angående rörelseinkomstens fördelning i de fall, då beskattning i flera kommuner ifrågakommer, lämnas i 58 §. Beträffande ovannämnda kommunikations- och kraftföretag samt rörande vissa andra rörelser, såsom bankrörelse eller annan penningrörelse och jordstyckningsföretag, stadgas sålunda för varje slag av rörelse huru stor del av inkomsten som skall beskattas i varje kommun. I fråga om flertalet slag av rörelse innebär dessa bestämmelser, att en viss del av rörelseinkomsten, fem eller tio procent, skall beskattas i kommun, där huvudkontor funnits. Resterande del av inkomsten skall fördelas med hänsyn till vissa

angivna omständigheter, såsom t. ex. i fråga om spårvägsdrift i förhållande till inom varje kommun tillryggalagda vagnkilometer. Rörande vissa slag av rörelse lämnas i anvisningarna till denna paragraf ytterligare — i några fall synnerligen detaljerade — föreskrifter angående inkomstens fördelning. I 58 § stadgas slutligen beträffande rörelse av annat slag än de i paragrafen särskilt angivna att inkomsten skall beskattas till fem procent eller, där omständigheterna därtill föranleder, högre procent i kommun, där huvudkontor funnits, samt i övrigt i de kommuner, där fast driftställe begagnats, efter ty som kan finnas skäligt med hänsyn till inom varje kommun tillverkade varors värde, handelsomsättnings storlek, antalet där sysselsatta arbetare eller annat förhållande, som kan tjäna till grund för bedömning av den inkomst, som kan anses hava åtnjutits inom kommunen.

I 61 § samma lag stadgas, att såsom *fast driftställe* i rörelse skall anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe. Med fast driftställe likställas gruva eller annan fyndighet, som varit föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som varit föremål för jordstyckning, samt plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning.

En uttömmande redogörelse rörande beskattningsföremålens fördelning mellan kommunerna med en omfattande historik lämnas i kommunalskatteberedningens betänkande med förslag till omläggning av den kommunala beskattningen m. m. del I (SOU 1942: 34 s. 173—239), till vilken utskottet tillåter sig hänvisa. I förevarande sammanhang må allenast nämnas följande. Före år 1928 fanns intet stadgande om huvudkontorsandel. Förslag därom framlades första gången i Eiserman och von Wolckers år 1917 avgivna betänkande. Dittills hade i allmänhet, då särskilt huvudkontor inrättats, den kommun, där affärsledningen sålunda handhades, tillmätts en betydande andel av inkomsten till beskattning. Nämnade förslag begränsade emellertid denna andel till högst fem procent så framt icke särskilda omständigheter föranledde tillämpningen av en högre andelsberäkning. I kommunalskattekommitténs betänkande (SOU 1924: 53) upptogs emellertid ifrågavarande bestämmelser i huvudsak i den lydelse de erhöi år 1928 och alltjämt äger. I 1927 års kommunalskatteproposition (nr 102) berördes frågan om fördelning av rörelseinkomst mellan flera kommuner icke i vidare mån än att departementschefen tillbakavisade de anmärkningar, som riktats mot kommunalskattekommittén, därför att denna skulle ha föreslagit att kommun, där huvudkontor vore beläget, i regel skulle tilldelas fem procent av inkomsten. Enligt departementschefens mening hade kommittén klart utsagt, att där omständigheterna därtill föranledde, huvudkontorskommunen skulle erhålla högre procent än fem,

varför det av kommittén angivna procenttalet fem vore allenast en minimisiffra, som kunde överskridas. I 1928 års kommunalskatteproposition (nr 213) upptogs i huvudsak samma regler som i 1927 års proposition. Riksdagen godkände propositionens förslag i dessa delar.

I motioner vid 1938 års riksdag föreslogs, att huvudkontorsandelen skulle bestämmas till tre procent, eller, därest särskilda omständigheter det föranledde, till högre procent, dock högst fem procent. Motionerna avsågs på hemställan av samma års bevillningsutskott i dess betänkande nr 7 under motivering att spørsmålet vore föremål för närmare överväganden inom kommunalskatteberedningen.

I kommunalskatteberedningens tidigare omnämnda betänkande (SOU 1942: 34), vilket emellertid i förevarande hänseenden icke lagts till grund för lagstiftning, anfördes viss kritik mot gällande ordning rörande fördelning av inkomst av rörelse (s. 200—233). I anslutning härtill föreslog beredningen vissa ändrade regler rörande fördelningen av rörelseinkomst, syftande huvudsakligen till en begränsning av den s. k. handelsandelen. Rörande huvudkontorsandelen föreslogs emellertid i sak ingen ändring i förhållande till gällande regler. I fråga om huvudkontorsandelen anförde beredningen följande:

När det gäller att fördela inkomst mellan verksamhetsgrenar av olika art, torde enligt huvudregeln den ekonomiska betydelsen av varje gren böra utgöra fördelningsgrund. Så synes regeln också hava tolkats, när det varit fråga om uppdelningen mellan fabrikation och handel, men vid utmätande av huvudkontorets andel har det införda stadgandet angående sådan andel kommit att verka såsom en begränsning. Denna begränsning, som ansluter sig till de av kommunalskattesakkunniga framlagda riktlinjerna, synes i viss må stå i motsättning till huvudregeln. Huvudkontorsandelen torde nämligen i allmänhet icke vara så stor att den motsvarar den ekonomiska betydelsen av den vid ett huvudkontor bedrivna verksamheten.

Beredningen har även övervägt en ytterligare begränsning av beskattningsrätten för de kommuner, där tillverkning ej sker, genom ett borttagande av huvudkontorsandelen, såsom i de ovannämnda motionerna vid 1938 års riksdag ifrågasatts. En sådan åtgärd skulle även överensstämma med beredningens allmänna uppfattning i fördelningsfrågan. Det må också erinras, att man i Danmark nyligen funnit anledning upphäva bestämmelsen om särskild andel för huvudkontorskommunen. Då emellertid huvudkontorsandelen genom gällande bestämmelser är tämligen snävt begränsad och därför icke har någon betydelse för fördelningen av inkomstskatteunderlaget mellan kommunerna, har beredningen icke ansett sig hava skäl att framlägga något förslag i denna fråga. Praxis synes även gå i den riktningen att huvudkontorsandelen sällan bestämmas till mer än fem procent.

Rörande *mellankommunala prövningsnämndens praxis* i hithörande hänseenden lämnas i en artikel i Svensk Skattetidning årgång 1948, s. 303, bl. a. följande upplysningar:

Enligt bestämmelserna i 58 § kommunalskattelagen skall i normalfallet 5 procent av den kommunalskattepliktiga inkomsten tillföras den kommun där huvudkontor för rörelse funnits. Om det gäller ett företag, som både tillverkar varor och försäljer dessa genom egen försäljningsorganisation, brukar den återstående delen av kommunalskattepliktiga inkomsten enligt utbildad praxis fördelas med $\frac{2}{3}$ tillverkningsvinst och $\frac{1}{3}$ försäljningsvinst. Tillverkningsvinsten fördelas i förekommande fall i förhållande till tillverkningsvärdena eller efter annan grund som kan befinnas skälig och försäljningsvinsten med ledning av omsättningssiffrorna. Fördelning med ledning av s. k. specialbokslut för olika avdelningskontor godtages som regel icke.

I vissa fall beräknas emellertid huvudkontorsandelen till 10 procent. För företag som uteslutande driva handelsrörelse brukar således huvudkontorsandelen beräknas efter den högre procentsatsen, om huvudkontoret ombesörjer varuinköpen. Förhöjningen motiveras med att någon del av vinsten bör hänföras till den del av huvudkontorets verksamhet som avser varuanskaffningen och som hos tillverkningsbolag motsvaras av tillverkningsvinst. Vidare brukar huvudkontorsandelen beräknas till 10 procent, om huvudkontoret är av särskilt stor betydelse, exempelvis om konstruktions- och forskningsarbeten i större omfattning bedrivs i huvudkontorskommunen eller om huvudkontoret såsom hos våra stora exportindustrier sköter världsomfattande affärer. Slutligen brukar huvudkontorsandelen höjas till 10 procent i sådana fall då huvudkontoret sköter försäljningsarbetet men detta kräver jämförelsevis liten personal. Det har i sådana fall ansetts, att huvudkontorskommunen skulle bli alltför gynnad, om den enligt vanlig schablon tillfördes 5 procent såsom huvudkontorsandel och $\frac{1}{3}$ av återstående inkomst såsom försäljningsvinst. Huvudkontorskommunen tillgodoräknas i stället en mindre försäljningsvinst genom att huvudkontorsandelen höjes till 10 procent; återstående del av den kommunalskattepliktiga inkomsten tillföres tillverkningskommunerna. Sistnämnda förfaringsätt brukar bl. a. tillämpas då tillverkningen avser tämligen likartat gods och försäljningen sker i stora partier. Detta gäller exempelvis gruvföretag; även för bruksindustrier och trävaruföretag räknas ofta icke med full försäljningsvinst enligt huvudregeln utan huvudkontorsandelen höjes i stället till 10 procent.

Jämväl bestämmelser om vad som avses med *fast driftställe* framlades först i Eiserman och von Wolekers förslag och innebar huvudsakligen vad nu är stadgat. Bl. a. upptogs kontor såsom exempel på fast driftställe. Tidigare fanns endast en generell föreskrift, att inkomsten skulle beskattas, där rörelsen eller någon huvudsaklig gren därav på mera självständigt sätt eller i avsevärd omfattning idkats. Kommunalskattekommittén föreslog bestämmelser om fast driftställe med i huvudsak samma innebörd som de nu gällande. Kommittén uttalade (s. 468), att de föreslagna bestämmelserna avsåge att i mera bestämd form angiva beskattningsort för rörelse eller yrke men rubbade icke utbildad praxis på området. Kommitténs förslag upptogs med vissa smärre ändringar i 1927 och 1928 års kommunalskattepropositioner samt föranledde intet särskilt uttalande från riksdagens sida.

Frågan om fördelningen av rörelseinkomst har — såvitt angår kraftverkens beskattning — uppmärksammats i en skrivelse till Kungl. Maj:t från *samarbetsdelegationen för de fyra nordligaste länen*. I skrivelsen hemställas om en skyndsam översyn av gällande bestämmelser om kraftverkens beskattning. Skrivelsen har av Kungl. Maj:t överlämnats till 1950 års skattelagssakkunniga för övervägande. I detta sammanhang må allenast nämnas, att i skrivelsen icke synes göras någon erinran mot stadgandet, att 10 procent av kraftverks inkomst skall beskattas i den kommun, där huvudkontor varit beläget.

I *den föreliggande motionen* har anförts bl. a., att bestämmelserna i berörda paragrafer hade lett till att rörelsevinster i många fall fördelats så, att en icke ringa del därav förts till kommun, där företaget hade huvudkontor eller annat kontor, till förfång för de kommuner där den verkliga tillverkningen eller produktionen skedde. Detta kunde icke anses tillfredsställande ur dessa kommuners synpunkt, varför en ändring av bestämmelserna borde vidtagas. Det funnes ingen som helst anledning att föra en del av vinsten till kommun, där intet produktivt arbete för företaget utfördes. Enbart den omständigheten, att huvudkontor funnes på en viss plats, borde ej föranleda till att just den kommunen finge rätt att beskatta en del av vinsten. Bestämmelserna i 58 § att fem procent eller eventuellt mera skulle föras till kommun, där huvudkontor funnes, borde därför utgå samt 61 § ändras så, att kontor ej räknades som fast driftställe.

Utskottet. I 57 och 58 §§ kommunalskattelagen samt i anvisningarna till sistnämnda paragraf stadgas om fördelning av rörelseinkomst i de fall, då rörelse bedrivits i flera kommuner. Beträffande vissa slag av rörelse finnes särskilda bestämmelser, i fråga om linjetrafik med omnibus stadgas t. ex., att inkomsten skall beskattas till fem procent i kommun, där huvudkontor funnits, och i övrigt i de kommuner, där trafiken ägt rum. I fråga om rörelse av annat slag än de, för vilka särskilda fördelningsregler fastställts, gäller att inkomsten skall beskattas till fem eller, där omständigheterna därtill föranleder, högre procent i kommun, där huvudkontor funnits, samt i övrigt i de kommuner, där fast driftställe begagnats, efter vad som kan finnas skäligt med hänsyn till inom varje kommun tillverkade varors värde, handelsomsättningens storlek, antalet där sysselsatta arbetare eller annat förhållande. I 61 § stadgas, att såsom fast driftställe skall anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe.

I *den föreliggande motionen* har yrkats sådana ändringar i ovannämnda bestämmelser, att den s. k. huvudkontorsandelen måtte avskaffas såvitt an-

går annan rörelse än de i 58 § särskilt nämnda och att kontor icke måtte räknas såsom fast driftställe. Till stöd för detta yrkande har motionären anfört, att det icke funnes någon som helst anledning att föra en del av rörelseinkomsten till en kommun, där intet produktivt arbete utfördes.

Vad angår frågan om huvudkontorsandelen må till en början nämnas, att för beskattning av huvudkontorsandel i en kommun torde erfordras, att i kommunen inrättats ett verkligt huvudkontor, som har karaktären av fast driftställe. Det synes angeläget att i första hand ett klarläggande sker härutinnan, enär en icke ovanlig missuppfattning torde vara, att för beskattning av huvudkontorsandel vore till fyllest, att ett företags styrelse hade sitt säte i kommunen. Det förtjänar vidare framhållas, att det i motionen berörda spörsmålet endast utgör en del av det större problemet om fördelning av rörelseinkomst över huvud taget. Gällande bestämmelser på området torde vara grundade på den uppfattningen, att en fördelning av rörelseinkomsten bör ske mellan de olika kommuner, i vilka inkomsten kan anses ha åtnjutits eller intjänats. Därvid har man icke ansett sig kunna bortse från det förhållandet att, även om ett företag idkat fabriksrörelse eller dylikt, rörelseresultatet dock måste antagas vara beroende jämväl av andra faktorer än enbart tillverkning eller produktion. Man har sålunda tillerkänt beaktande särskilt åt försäljningsarbete genom den s. k. försäljningsvinstandelen, men jämväl åt inköpsarbete och administration. Huvudkontorsandelen torde sålunda vara avsedd att motsvara den andel av rörelseinkomsten, som kan antagas ha intjänats genom den vid huvudkontoret bedrivna verksamheten. Denna innebär stundom endast ren administration, men mestadels torde flertalet för rörelsens verksamhet avgörande beslut ske på huvudkontoret och även viss inköps- eller försäljningsverksamhet vara knuten dit. I dessa hänseenden torde den i det tidigare lämnade redogörelsen för mellankommunala prövingsnämndens praxis vara belysande. Rörande storleken av huvudkontorsandelen synes i flertalet sammanhang, då denna andel diskuterats, dock icke ha gjorts gällande, att den stadgade andelen vore för hög. Kommunalskatteberedningen, som framlade ett förslag i ämnet ägnat att bättre tillgodose de kommuner, där tillverkning skedde, diskuterade ur dessa synpunkter även ett borttagande av huvudkontorsandelen. Beredningen ansåg sig emellertid icke ha skäl att framlägga något förslag därom. I sammanhanget uttalade beredningen bl. a., att andelen genom gällande bestämmelser vore tämligen snävt begränsad och därför icke hade någon betydelse för fördelningen av skatteunderlaget mellan kommunerna. Beredningen anförde även, att huvudkontorsandelen i allmänhet icke torde vara så stor att den motsvarade den ekonomiska betydelsen av den vid ett huvudkontor bedrivna verksamheten.

I förevarande sammanhang förtjänar anmärkas, att i fråga om fördelning av rörelseinkomst, då ett företag både tillverkat och sålt varor, en

förskjutning i praxis till förmån för tillverkningskommunerna ägt rum. Det tidigare antagandet, att i normalfallet tillverkningen och handeln vägde lika, har sålunda fått vika för en avvägning, som tillmäter tillverkningen en dubbelt så stor andel som försäljningen. Sedan huvudkontorsandelen fråndragits hänföres alltså två tredjedelar av inkomsten till tillverkningskommunerna och en tredjedel till försäljningskommunerna.

Med det anförda har utskottet endast velat antyda bakgrunden till gällande bestämmelser. Med utgångspunkt från att dessa syftar till att i möjligaste mån fördela rörelseinkomsten mellan kommunerna efter den ekonomiska betydelsen av den inom varje kommun bedrivna verksamheten kan utskottet icke finna, att vad i motionen anförts kan utgöra skäl för ett slopande eller en minskning av huvudkontorsandelen. Skulle emellertid den större frågan om ändrade grunder för fördelning av rörelseinkomst över huvud taget upptagas till omprövning, blir givetvis även frågan om huvudkontorsandelens storlek aktuell. Som nyss nämnts ansåg sig emellertid icke heller kommunalskatteberedningen, oaktat den inställning beredningen hade till fördelningsfrågan, böra förorda en sänkning av huvudkontorsandelen.

Vidkommande härefter yrkandet, att kontor icke borde anses såsom fast driftställe, äger vad ovan anförts i viss utsträckning jämväl tillämpning på detta spörsmål. Utskottet vill endast framhålla, att därest ett företag haft ett kontor i en kommun, detta icke i och för sig innebär att en till sin storlek bestämd del av rörelseinkomsten skall tagas till beskattning i kommunen. Huru stor del av rörelseinkomsten, som skall hänföras till ifrågavarande kommun, bestämmes från fall till fall med ledning av de i 58 § angivna omständigheterna. Är kontorets verksamhet att anse såsom obetydlig, kommer även en obetydlig andel av vinsten att beskattas i kommunen, och kan kontorets verksamhet antagas hava varit av mer väsentlig betydelse för rörelseresultatet, kommer en mer väsentlig del av inkomsten att hänföras dit. I betraktande av grunden för gällande regler om fördelning av rörelseinkomst kan enligt utskottets mening berättigade anmärkningar icke riktas mot de resultat, som framkommer vid en rätt tillämpning av förevarande stadgande.

Av anförda skäl avstyrker utskottet den föreliggande motionen.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa, att motionen II: 179 av herr Löfroth om ändrade grunder beträffande beskattning av rörelse som bedrivs i flera kommuner icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 3 maj 1955

På bevillningsutskottets vägnar:

ADOLV OLSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar Sjödahl, Heüman, Gustaf Elofsson, Eriksson, Söderquist, Velander, Snygg, Anders Johansson, fröken Ranmark och herr Bengtson; samt

från andra kammaren: herrar Olsson i Gävle, Kristensson i Osby, Hagberg i Malmö, Sjölin, Brandt, Kärrlander, Jansson i Aspeboda, Engkvist, Anderson i Sundsvall och Asp.