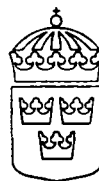


Regeringens proposition

1985/86: 131

om den skattemässiga behandlingen av
kostnader vid viss verksamhet i utlandet,
m. m.



Prop.
1985/86: 131

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i
bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 20 mars 1986.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Kjell-Olof Feldt

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att regeringen, i syfte att främja samhällsekonomiskt betydelsefull verksamhet, skall kunna medge att underskott i viss verksamhet i utlandet skall få dras av i rörelse som bedrivs här även om de förutsättningar som annars gäller för sådan avdragsrätt inte föreligger. Vidare föreslås regler om att avdrag inte medges för kostnader som är hänförliga till en intäkt som på grund av dubbelbeskattningsavtal är undantagen från beskattning. Slutligen föreslås en lag om avräkning av utländsk skatt som ersätter de nuvarande bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt och kommunalskattelagen (1928: 370).

Lagförslagen i denna proposition har granskats av lagrådet. Propositionen innehåller därför tre huvuddelar: lagrådsremissen (s. 10), lagrådets yttrande (s. 94) och föredragandens ställningstaganden till lagrådets synpunkter (s. 97). De som vill ta del av samtliga skäl för lagförslagen måste därför läsa alla tre delarna.

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928: 370)¹

dels att 72 § 4 mom. och anvisningarna till 74 § skall upphöra att gälla,

dels att 39 § 2 mom. och 74 § skall ha följande lydelse,

dels att det i anvisningarna till 29 § skall införas en ny punkt, 21, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

39 §

2 mom.² Från bruttointäkt av fastighet eller rörelse i utlandet får avdrag ske med ledning i tillämpliga delar av vad som enligt 22 §, 25 § 1 och 2 mom. samt 29 § gäller för motsvarande slag av fastighet eller rörelse inom riket. Avdrag för underskott som uppkommit på fastighet eller rörelse i utlandet må dock göras endast från annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet. Avdrag för sådant underskott får utnyttjas även senare beskattningsår än det varunder underskottet uppkommit, dock senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum.

2 mom. Från bruttointäkt av fastighet eller rörelse i utlandet får avdrag ske med ledning i tillämpliga delar av vad som enligt 22 §, 25 § 1 och 2 mom. samt 29 § gäller för motsvarande slag av fastighet eller rörelse inom riket. Avdrag för underskott som uppkommit på fastighet eller rörelse i utlandet må dock göras endast från annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet. Avdrag för sådant underskott får utnyttjas även senare beskattningsår än det varunder underskottet uppkommit, dock senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum. *Avdrag för sådant underskott får dock inte göras om – efter medgivande enligt punkt 21 av anvisningarna till 29 § – underskottet dragits av i rörelse som bedrivs här i riket.*

74 §

Skall i *anledning* av överenskomelse eller beslut, *varom* i 72 eller 73 § sägs, *inkomst*, som enligt denna lag är skattepliktig, *ej* här i riket beskattas, *får, därest underskott uppkommer vid inkomstberäkningen, sådant underskott icke vid taxering avräknas å inkomst, som skall här beskattas.*

Skall, *på grund* av överenskomelse eller beslut *som avses* i 72 eller 73 §, *intäkt*, som är skattepliktig enligt denna lag, *inte* beskattas här i riket, *medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten.*

¹ Senaste lydelse av 72 § 4 mom. 1982: 1098.

² Senaste lydelse 1966: 729.

Anvisningar

till 29 §

21. Regeringen får – i syfte att främja samhällsekoniskt betydelsefull verksamhet – medge att underskott i verksamhet i utlandet får dras av i rörelse som bedrivs här i riket även om de förutsättningar som annars gäller för sådan avdragsrätt inte föreligger.

1. Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1988 års taxering om inte annat följer av punkterna 2 och 3 nedan.

2. Äldre bestämmelser skall fortfarande tillämpas vid 1988 års taxering i fråga om beskattningsår som har påbörjats före den 1 juli 1986. Äldre bestämmelser i 74 § skall fortfarande tillämpas i fråga om inkomst som utgörs av ränta på utlånade medel om lånet beviljats före lagens ikraftträdande.

3. Medgivande som avses i punkt 21 av anvisningarna till 29 § får avse 1977 eller senare års taxeringar. I fråga om 1977–1986 års taxeringar får besvär anföras i anledning av sådant medgivande i den ordning som sägs i 100 § taxeringslagen (1956: 623). Därvid får besvär avseende 1977–1982 års taxeringar anföras intill utgången av år 1988 utan hinder av bestämmelserna i 100 § tredje stycket nämnda lag.

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

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

dels att rubriken närmast före 24 § skall utgå,

dels att 24–26 §§ skall upphöra att gälla,

dels att 22 § skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*22 §²

Skall i *anledning* av överenskom-
melse eller beslut, *varom* i 20 § eller
21 § *sägs*, *inkomst* som enligt denna
lag är skattepliktig *ej* här i riket be-
skattas, *får därest underskott upp-*
kommer vid inkomstberäkningen
sådant underskott icke vid taxering
avräknas å inkomst, som skall ta-
gas till beskattning härstädes.

Skall, *på grund* av överenskom-
melse eller beslut *som avses* i 20
eller 21 §, *intäkt*, som är skatteplik-
tig enligt denna lag, *inte* beskattas
här i riket, *medges inte heller av-*
drag för kostnader som är hänförliga
till intäkten. Detta gäller dock
inte i fråga om utdelning från ut-
ländskt företag till svenskt företag i
fall då utdelningen skulle ha varit
undantagen från beskattning om
båda företagen varit svenska.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1988 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas vid 1988 års taxering i fråga om beskattningsår, som har påbörjats före den 1 juli 1986. Äldre bestämmelser i 22 § skall fortfarande tillämpas i fråga om inkomst som utgörs av ränta på utlånade medel om lånet beviljats före lagens ikraftträdande.

¹ Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974: 770

24 § 1982: 1099

25 § 1982: 1099

26 § 1982: 1099.

² Senaste lydelse 1974: 770.

Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrivs att 31 § 3 mom. taxeringslagen (1956: 623)¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

31 §

3 m o m.² Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt eller förmögenhetsskatt enligt bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal eller enligt 24–26 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och nedsätts här efter den utländska skatten, är han skyldig att anmäla detta till skattechefen. Anmälan skall göras inom tre månader från det att den skattskyldige fått del av det beslut genom vilket den utländska skatten nedsatts och skall avfattas på formulär som fastställts av regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer. Till anmälan skall fogas beslutet eller bestyrkt kopia av detta.

3 m o m. Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt eller förmögenhetsskatt enligt bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal eller enligt lagen (1986:000) om avräkning av utländsk skatt och nedsätts här efter den utländska skatten, är han skyldig att anmäla detta till skattechefen. Anmälan skall göras inom tre månader från det att den skattskyldige fått del av det beslut genom vilket den utländska skatten nedsatts och skall avfattas på formulär som fastställts av regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer. Till anmälan skall fogas beslutet eller bestyrkt kopia av detta.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling. Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och nedsätts här efter den utländska skatten, gäller i 31 § 3 mom. taxeringslagen föreskriven anmälningsskyldighet.

¹ Lagen omtryckt 1971: 399.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 773.

² Senaste lydelse 1982: 1100.

Lag om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs följande.

Nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt

1 § Om fysisk person, under tid då han varit bosatt här i riket, eller inländsk juridisk person har haft intäkt

a) som medtagits vid taxering enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

b) för vilken han beskattats i utländsk stat och

c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån,

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt i enlighet med vad som framgår av 4–10 §§.

2 § Rätt till avräkning enligt 1 § föreligger inte om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Vid avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal tillämpas dock bestämmelserna i 4–18 §§.

I det fall statlig inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten men inte kommunal inkomstskatt omfattas av dubbelbeskattningsavtal, får avräkning enligt 1 § ske med så mycket av den utländska skatten som motsvarar den andel som den kommunala inkomstskatten, beräknad utan avräkning, på den utländska intäkten, efter avdrag för kostnader, utgör av summan av denna skatt och den statliga inkomstskatt som skulle ha utgått på den utländska intäkten, efter avdrag för kostnader, om åtgärd för undvikande av dubbelbeskattning inte vidtagits.

3 § Med utländsk skatt i 1 och 2 §§ avses sådan allmän slutlig skatt på inkomst som erlagts till utländsk stat, delstat eller lokal myndighet samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.

4 § Avräkning sker från statlig inkomstskatt som utgår på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid denna taxering eller vid taxering till kommunal inkomstskatt.

I den mån den i första stycket angivna statliga inkomstskatten understiger vad som enligt 1–10 §§ får avräknas, får avräkning ske från kommunal inkomstskatt som utgår på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här.

5 § Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

a) den utländska skatt som får avräknas enligt 1 § samt

b) sådan utländsk skatt vartill rätt till avräkning föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal.

6 § Avräkning får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av den statliga inkomstskatt

och den kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till

- a) de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått och
- b) andra inkomster som medtagits vid taxeringen och som är hänförliga till fast driftställe eller fastighet i utlandet eller som utgör ränta, royalty eller utdelning i det fall utbetalaren är utländsk stat, fysisk person med hemvist i utländsk stat eller utländsk juridisk person.

7 § Den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad inkomst).

Kommunal inkomstskatt i en kommun anses hänföra sig till de utländska inkomsterna till så stor del som dessa utgör av den skattskyldiges sammanräknade inkomst vilken skall taxeras i denna kommun.

8 § Om enligt dubbelbeskattningsavtal inkomst skall undantas från beskattning men medtagas vid taxeringen (alternativ exempt), skall varken den svenska skatt som enligt avtalet belöper på inkomsten eller den utländska inkomsten medtagas vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 §.

9 § Om den skattskyldige erhållit avdrag såsom omkostnad för den utländska skatt, för vilken avräkning skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 § utföras som om sådant avdrag ej erhållits. Belopp, varmed avräkning enligt 5 och 6 §§ högst kan erhållas, skall minskas med det belopp varmed den statliga inkomstskatten och den kommunala inkomstskatten har sänkts genom avdraget.

10 § Vid tillämpning av 7 § skall utländsk inkomst från sjöfart eller luftfart i internationell trafik på begäran av den skattskyldige beräknas till så stor del av den skattskyldiges hela inkomst – efter avdrag för kostnader – från rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

Skattenedsättning med beaktande av vinstdelningsskatt

11 § Skattskyldig har enligt 13–16 §§ genom avräkning av utländsk skatt på en utländsk inkomst rätt till ytterligare nedsättning av statlig inkomstskatt och till nedsättning av vinstdelningsskatt om

- a) den enligt 5 § avräkningsbara summan utländsk skatt överstiger spärrbeloppet enligt 6 §, samt
- b) den avräkningsbara utländska skatten på den utländska inkomsten överstiger ett enligt 12 § beräknat spärrbelopp.

12 § Spärrbeloppet enligt 11 § b utgörs av ett belopp motsvarande den statliga inkomstskatt som, beräknad utan avräkning, hänför sig till den inkomst på vilken den utländska skatten utgått.

Den statliga inkomstskatt som hänför sig till den utländska inkomsten (intäkten efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt, beräknad utan avräkning, som

denna inkomst utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad inkomst).

Om den skattskyldige erhållit avdrag såsom omkostnad för sådan skatt för vilken avräkning enligt 1–10 §§ skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall beräkningen av spärrbeloppet utföras som om sådant avdrag ej erhållits.

13 § Avräkning enligt 11 § får ske med ett belopp som motsvarar enligt 5 § avräkningsbar utländsk skatt på en inkomst i den mån skatten överstiger det enligt 12 § beräknade spärrbeloppet på samma inkomst. Sådan avräkning medges endast i den mån lättnad i beskattningen motsvarande det i 5 § angivna beloppet inte redan erhållits genom

- a) avräkning enligt 1–10 §§,
- b) avräkning av annan skatt enligt 11–17 §§ eller
- c) avdrag som avses i 12 § tredje stycket.

Avräkning enligt 11 § får dock ske med högst ett belopp (spärrbelopp) som motsvarar den vinstdelningsskatt som hänför sig till den utländska inkomsten i fråga. Detta spärrbelopp beräknas på sätt som anges i 14 §.

14 § Den vinstdelningsskatt som hänför sig till den utländska inkomsten skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela vinstdelningsskatt, beräknad utan avräkning, som denna inkomst utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad inkomst) till statlig inkomstskatt. Dock skall den vinstdelningsskatt som hänför sig till den inkomst på vilken den utländska skatten utgått i stället anses utgöra 20 procent av den utländska inkomsten i det fall detta ger ett lägre belopp.

15 § Om den skattskyldige erhållit avdrag såsom omkostnad för sådan skatt för vilken avräkning enligt 1–10 §§ skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall beräkningen av spärrbeloppet enligt 14 § utföras som om sådant avdrag ej erhållits. Belopp, varmed avräkning enligt 13 § högst kan erhållas, skall minskas med det belopp varmed vinstdelningsskatten har sänkts genom avdrag av den utländska skatt, för vilken avräkning skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt.

16 § Avräkning enligt 11–15 §§ sker från statlig inkomstskatt som utgår på grund av taxering det år då den utländska inkomsten medtagits i underlaget för taxeringen.

I den mån den statliga inkomstskatten understiger vad som enligt 1–15 §§ får avräknas, får avräkning ske från vinstdelningsskatt som utgår på grund av vinstdelningsunderlag i vilket den utländska inkomsten ingått.

Allmänna bestämmelser

17 § Har enligt dubbelbeskattningsavtal skattskyldig genom avräkning rätt till större nedsättning än vad som följer enligt ovan angivna bestämmelser, skall nedsättning ske med det ytterligare belopp som föranleds av avtalet.

18 § Det åligger den skattskyldige att förebringa den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt.

Har den skattskyldige visat att förutsättningar för avräkning föreligger men förmår han inte lämna samtliga de uppgifter som erfordras för tillämp-

ning av ovan angivna bestämmelser, får avräkning medges med skäligt belopp. Prop. 1985/86: 131

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1988 års taxering. Lagen tillämpas dock första gången vid 1989 års taxering i fråga om skattskyldig som vid 1988 års taxering taxeras för beskattningsår som har påbörjats före den 1 juli 1986.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 9 januari 1986

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden I. Carlsson, Lundkvist, Feldt, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, Bodström, Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Wickbom, Johansson, Hultström, Lindqvist

Föredragande: statsrådet Feldt

Lagrådsremiss om den skattemässiga behandlingen av kostnader vid viss verksamhet i utlandet, m. m.

1 Inledning

I en framställning till regeringen år 1980 från AB Volvo, KemaNobel AB och Swedish Match AB framhölls att statens stöd till oljeprospektiveringsverksamheten riskerade att motverkas av vissa beskattningsregler. Företagen var oroadade över att det var osäkert om de med verksamheten sammanhängande kostnaderna fick behandlas som avdragsgilla omkostnader i företagens rörelser i Sverige.

Med anledning av framställningen och eftersom det även i andra sammanhang efterlysts ändringar av de gällande reglerna utarbetades inom dåvarande budgetdepartementet en promemoria (Ds B 1981: 10), Beskattning av verksamhet i utlandet m. m. I promemorian föreslogs bl. a. att begreppen filial och självständigt bedriven rörelse i utlandet skulle utmönstras och att all inkomst av rörelse i utlandet skulle hänföras till inkomstslaget rörelse. För närvarande gäller att inkomst av i utlandet självständigt bedriven rörelse hänförs till inkomst av kapital och utgör en särskild förvärvskälla. Vidare föreslogs att en regel om att avdrag inte medges för kostnader som är hänförliga till en intäkt som på grund av dubbelbeskattningsavtal inte beskattas här skulle införas.

Departementspromemorian remissbehandlades och de flesta remissinstanserna var i allmänhet positiva till förslagen. Invändningar gjordes dock från både principiella och tekniska utgångspunkter och i flera yttranden framhölls att ytterligare utredning behövdes.

Skatteavräkningssakkunniga (B 1981: 06; särskild utredare f. d. statssekreteraren Ivan Eckersten) som fått i uppdrag (Dir. 1981: 60) att se över bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt samt att behandla vissa därmed sammanhängande skattefrågor med internationell anknytning, fick därför genom tilläggsdirektiv (Dir. 1982: 16) i uppdrag att ytterligare överväga de frågor som behandlats i den angivna departementspromemorian.

En skrivelse från Oljekonsumenternas förbund, ekonomisk förening, (OK), den 15 april 1983, som i huvudsak behandlade samma problem som

framställningen från AB Volvo, KemaNobel AB och Swedish Match AB, Prop. 1985/86: 131
överlämnades också till skatteavräkningssakkunniga.

I betänkandet (Ds Fi 1984: 25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m. m., avgivet av skatteavräkningssakkunniga, har de sakkunniga behandlat *dels* den speciella samverkansformen "joint venture" *dels* frågan om avdragsrätt för underskott i filial i utlandet då enligt dubbelbeskattningsavtal exemptmetoden skall tillämpas i förhållande till det land där verksamheten bedrivs genom filial. Vidare har i betänkandet behandlats två speciella problem, som aktualiseras vid beskattningen av löntagare som bor i Sverige och arbetar i annat nordiskt land. Slutligen har de sakkunniga föreslagit vissa förtydliganden och kompletteringar av de interna reglerna om avräkning av utländsk skatt i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, och kommunalskattelagen (1928:370), KL, som föreslagits bli samlade i en särskild lag.

Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 1* fogas en sammanfattning av det angivna betänkandet samt dess författningsförslag.

Betänkandet har remissbehandlats.

Ett av de problem som tas upp i betänkandet beträffande beskattningen av löntagare som bor i Sverige och arbetar i annat nordiskt land har redan behandlats i regeringens proposition 1985/86: 12 om avdragsrätt för nordiska socialavgifter. De i propositionen framförda förslagen antogs av riksdagen, SFS 1985:922 - 924.

Beträffande den del av betänkandet som nu behandlas delar de flesta remissinstanser i princip den i betänkandet framförda uppfattningen att behov av ändrade regler föreligger. Flera av remissinstanserna har dock haft synpunkter på förslagets utformning. Jag ämnar redovisa dessa i det följande. Som *bilaga 2* till protokollet bör fogas en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av deras yttranden.

2 Avdragsrätt för kostnader för deltagande i viss verksamhet i utlandet

Bakgrund

Ett svenskt företag som bedriver verksamhet i utlandet kan driva verksamheten genom ett i den främmande staten bildat aktiebolag eller annan juridisk person eller direkt utan förmedling av en utländsk juridisk person. Bedrivs verksamheten direkt är verksamheten antingen en utomlands självständigt bedriven rörelse eller gren – filial – av en i Sverige bedriven rörelse. Vid bedömningen av om verksamheten är en filial eller en utomlands självständigt bedriven rörelse har i praxis avseende fästs vid om verksamheten kan anses utgöra ett led i den i Sverige bedrivna verksamheten och om verksamhet av samma eller liknande slag också bedrivs i Sverige.

Utgör den utländska verksamheten en gren av en i Sverige bedriven rörelse sker en gemensam resultatberäkning och ett eventuellt underskott i grenens verksamhet, sedd isolerad, kan utjämnas mot ett eventuellt över-
skott i den övriga verksamheten.

Inkomst av utomlands självständigt bedriven rörelse och inkomst av fastighet i utlandet hänförs i stället till inkomstslaget kapital och utgör en särskild förvärvskälla. Underskott i denna förvärvskälla är inte avdragsgill mot annan inkomst.

I de nämnda skrivelserna från AB Volvo, KemaNobel AB och Swedish Match AB resp. från OK har företagen uppgivit att de deltagit i olje-prospekteringsverksamhet i utlandet. Prospekteringen kräver betydande investeringar under längre tid och är förbunden med stora ekonomiska risker. Gemensamt för företagen är att verksamheten bedrivits tillsammans med utländska bolag i form av s. k. joint venture. Deltagarna svarar var och en för sin andel av kostnaderna och kommer att direkt tillföras sin andel av eventuella överskott. Den löpande driften och tillsynen handhas av en s. k. operating committee bestående av representanter för de deltagande bolagen. I pågående skatteprocesser har ifrågasatts om prospekteringskostnaderna är avdragsgilla kostnader i rörelsen i Sverige.

Företagen har framhållit att den nuvarande osäkerheten om rättsläget leder till svårigheter att överblicka konsekvenserna av företagna och planerade satsningar och hemställt att regeringen vidtar åtgärder för att undanröja oklarheterna.

Mitt förslag: Regeringen ges möjlighet att, i syfte att främja samhällsekonomiskt betydelsefull verksamhet, medge att underskott i verksamhet i utlandet får dras av i rörelse som bedrivs här i riket även om alla de förutsättningar som annars gäller för sådan avdragsrätt inte föreligger. För att medgivande skall kunna ges också beträffande redan pågående projekt föreslås att medgivande får avse 1977 eller senare års taxeringar.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att om en skattskyldig samverkar i utlandet med annan i projekt med gemensam ledning, vid bedömningen av huruvida verksamheten är självständigt bedriven rörelse eller filial skall bortses från den omständigheten att det föreligger gemensam ledning i projektet.

Remissinstanserna: Kammarrätterna i Stockholm och Jönköping, Föreningen auktoriserade revisorer, (FAR), Landsorganisationen i Sverige, (LO), Landstingsförbundet, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Sveriges advokatsamfund, AB Volvo och KemaNobel AB är i huvudsak positiva till utredningens förslag. Sveriges redareförening och ett par länsstyrelser är tveksamma till om den föreslagna ändringen är tillräcklig. Samma tvekan hyser Lantbrukarnas riksförbund, (LRF), Sveriges hantverks- och industriorganisation – Familjeföretagen, (SHIO-Familjeföretagen), Sveriges industriförbund, OK, Swedish Match AB och Svenska Petroleum AB. Dessa tillstyrker visserligen förslaget men önskar mer långtgående regler. Anledningen är att inte alla företag som bedriver olje-prospektering har någon liknande verksamhet i Sverige, vilket är en förutsättning för att en filial – en gren – av en i Sverige bedriven rörelse skall anses föreligga. Med anledning härav önskar de angivna remissinstanserna

helt avskaffa skillnaden mellan självständigt bedriven rörelse och filial.

Riksskatteverket, (RSV), Allmänna ombudet för mellankommunala mål, (AO), länsstyrelserna i Stockholms, Göteborgs och Bohus, Örebro samt Gävleborgs län förordar i stället för det framlagda förslaget, att en möjlighet till dispens införs. Osäkerheten om gällande rätt – när en filial skall anses föreligga – och kontrollproblemen framhålls som skäl för ett dispensförfarande. Den nuvarande skillnaden i behandlingen av filialer och självständigt bedrivna rörelser har motiverats bl. a. av kontrollhänsyn. När det gäller s. k. joint venture uppstår än värre kontrollproblem än för utlandsverksamhet i allmänhet menar de angivna remissinstanserna, eftersom verksamheten i ett joint venture endast kan kontrolleras om även övriga deltagares underlag och bokföring ställs till de svenska skattemyndigheternas förfogande. RSV befarar att förslaget i denna del kan komma att medföra att mindre seriösa personer frestas att redovisa underskott av joint venture-verksamhet i utlandet och att det föreligger en uppenbar risk för skatteundandragande om reglerna får den föreslagna utformningen.

Skälen för mitt förslag: Den nuvarande skillnaden i behandling av filialer och utomlands självständigt bedrivna rörelser har främst betingats av de kontrollproblem som uppstår då verksamhet bedrivs utomlands. Sverige har genom ett omfattande internationellt samarbete försökt att komma till rätta med dessa problem. För närvarande har Sverige avtal för undvikande av dubbelbeskattning med ett sjuttiotal stater. Avtalen innehåller så gott som undantagslöst bestämmelser om informationsutbyte. Vidare har Sverige handräckningsavtal med de nordiska staterna och med Förbundsrepubliken Tyskland. Handräckningsavtalen innehåller förutom bestämmelser om informationsutbyte också bestämmelser om indrivning av skatt, delgivning av handlingar etc. Flera av dubbelbeskattningsavtalen innehåller också sådana bestämmelser. Bestämmelserna om informationsutbyte innebär regelmässigt skyldighet för vardera staten att, på begäran av den andra statens skattemyndigheter, hos skattskyldiga i den egna staten utreda, genom granskning av räkenskapshandlingar eller på annat sätt, förhållanden som kan vara av betydelse vid beskattning av skattskyldig i den andra staten. Sverige har också aktivt tagit del i det arbete som pågår i Organisation för ekonomiskt samarbete och utveckling, OECD, och Europarådet för att få till stånd en multilateral konvention om handräckning i skatteärenden. Även om det beskrivna internationella samarbetet bidragit till att minska kontrollproblemen vid verksamhet i utlandet är jag inte beredd att, såsom vissa remissinstanser önskat, föreslå att skillnaden mellan filial och självständigt bedriven rörelse helt avskaffas.

Utredningens förslag att ändra gränsdragningen mellan filial och självständigt bedriven rörelse skulle, om det genomfördes, i viss utsträckning kunna komma att medföra ökade kontrollproblem. Det enda sättet att få till stånd en verkligt effektiv kontroll av en utomlands bedriven verksamhet är genom ett sådant samarbete med myndigheterna i den främmande staten som beskrivits ovan. Vare sig verksamheten i utlandet bedrivs i form av en filial som inte samverkar med andra företag eller i form av ett joint venture, är förutsättningen för en effektiv kontroll att bokföringen och företedda

verifikat kan kontrolleras hos leverantörer, kunder och avtalspartner. Såsom vissa av remissinstanserna påpekat ökar dock kontrollproblemen vid samverkan i joint venture genom att bokföringen till viss del kan vara gemensam och en kontroll av denna endast kan göras om också övriga deltagares underlag och bokföring ställs till de svenska myndigheternas förfogande. Utredningen har undersökt gällande rätt om när en filial resp. en självständigt bedriven rörelse skall anses föreligga. Utredningen har också undersökt i vilka fall som samverkan skall anses ske i form av ett utländskt bolag. Trots utredningens arbete kvarstår viss osäkerhet om gällande rätt. Dessutom har, såsom påpekats av vissa remissinstanser, inte alla de företag som bedriver oljeprospektering någon liknande verksamhet i Sverige. Att ändra gränsdragningen mellan filial och självständigt bedriven rörelse på det sätt utredningen föreslagit skulle på grund härav inte hjälpa alla företag som bedriver sådan verksamhet. Den utländska verksamheten skulle ändå i vissa fall komma att anses som självständigt bedriven.

Jag är mot bakgrund av det anförda inte beredd att tillstyrka utredningens förslag.

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

Vid dispensprövningen bör speciell vikt läggas vid samarbetsprojekt som förbättrar den internationella konkurrenskraften för svensk industri och projekt som tillförsäkrar Sverige tillgång på råvaror och energi. Såsom exempel på sådana verksamheter kan nämnas förutom oljeprospektering också byggnads- och anläggningsverksamhet. Gemensamt för dessa verksamheter är att det på den internationella marknaden ofta förekommer projekt av sådan omfattning att ett genomförande förutsätter samverkan mellan flera företag. Även i fall då ett svenskt företag ensamt bedriver verksamhet i utlandet bör dock undantagsvis dispens kunna komma i fråga.

Vid ett dispensförfarande bör hänsyn tas till om tillräckliga förutsättningar för en effektiv kontroll av projektet föreligger. Det senare torde kunna bedömas bl. a. genom beaktande av det sätt på vilket räkenskaperna förs och med hänsynstagande till det eventuella samarbete som kan ha inletts med de övriga inblandade staternas myndigheter. Beslut om dispens bör fattas av regeringen.

Då fråga är om underskott i en särskild förvärvskälla bör vid bifall beslutet utformas så att regeringen medger att underskottet skall få dras av från intäkter i en verksamhet som bedrivs i Sverige. I dispensbeslutet bör i sådant fall anges i vilken förvärvskälla som avdraget skall ske. Har underskottet efter medgivande härom dragits av i rörelse som bedrivs här i riket bör avdraget naturligtvis inte också få göras från annan intäkt av fastighet

eller rörelse i utlandet. Den omständigheten att eventuella intäkter från verksamheten inte beskattas här på grund av dubbelbeskattningsavtal, bör inte i och för sig medföra hinder mot bifall om övriga förutsättningar för bifall föreligger (jfr nästa avsnitt).

Prop. 1985/86: 131

3 Beskattning när exemptmetoden tillämpas

Bakgrund

I dubbelbeskattningsavtalen undviks dubbelbeskattning antingen med tillämpning av credit(avräknings)-metoden eller exempt(undantagande)-metoden. Exemptmetoden innebär att viss inkomst inte skall beskattas i en av de avtalsslutande staterna. 74 § KL och den motsvarande bestämmelsen i 22 § SIL tar sikte på den situationen att en inkomst på grund av ett dubbelbeskattningsavtal inte beskattas här i riket. Bestämmelsen i 74 § KL lyder: "Skall i anledning av överenskommelse eller beslut, varom i 72 eller 73 § sägs, inkomst, som enligt denna lag är skattepliktig, ej här i riket beskattas, får, därest underskott uppkommer vid inkomstberäkningen, sådant underskott icke vid taxering avräknas å inkomst, som skall här beskattas".

Enligt sin ordalydelse tycks bestämmelsen innehålla ett förbud att, om en inkomst genom tillämpning av dubbelbeskattningsavtal är undantagen från beskattning i Sverige, dra av ett underskott från en inkomst som skall beskattas här. Enligt ordalydelsen torde det inte föreligga någon skillnad mellan underskott i självständigt bedriven rörelse och i filial. Vissa rättsfall och även uttalanden i doktrinen ger dock visst stöd för uppfattningen att möjligheten att i Sverige utnyttja underskott i en filial i utlandet inte är utesluten därför att ett dubbelbeskattningsavtal föreligger enligt vilket en intäkt i filialen skall undantas från svensk skatt.

Dubbelbeskattningssakkunniga föreslog i betänkandet (SOU 1962: 59) Internationella skattefrågor, att 74 § KL och 22 § SIL skulle ändras så att, om en intäkt på grund av dubbelbeskattningsavtal inte fick beskattas här, omkostnader som är hänförliga till intäkten inte skulle få dras vid taxeringen.

Frågan togs åter upp i departementspromemorian (Ds B 1981: 10) Beskattning av verksamhet i utlandet.

Ett avgörande av regeringsrätten, RÅ 1984 1: 27, gällde huruvida den omständigheten att viss inkomst i rörelse (bankrörelse) på grund av dubbelbeskattningsavtal inte beskattas i Sverige medför att avdrag skall vägras för driftkostnad som hänför sig till inkomsten. Regeringsrätten yttrade bl. a. "Den omständigheten att förevarande ränteinkomster på grund av särskilda regler i dubbelbeskattningsavtalen mellan Sverige och ett vart av länderna ej skall upptas till beskattning i Sverige påverkar icke bankens rätt att i sin rörelse göra avdrag för sina driftkostnader".

Mitt förslag: Avdrag medges inte för kostnader som är hänförliga till en intäkt som på grund av dubbelbeskattningsavtal är undantagen från beskattning.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att nuvarande 74 § KL kompletteras med en regel som innebär följande. I de fall avdrag för filialunderskott medgivits från inkomst som skall beskattas här i riket och underskottet även beaktats vid beskattningen i den andra staten skall inom tio år motsvarande belopp återföras till beskattning i Sverige i den mån överskott uppstår i filialen. Kan den skattskyldige visa att avdrag för filialunderskottet inte medges enligt lagstiftningen i den andra staten eller, om sådant avdrag medges, avdraget inte kunnat utnyttjas, skall beloppet inte återföras till beskattning i Sverige.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser delar utredningens uppfattning att behov av klarare regler föreligger. De flesta är också positiva till det framlagda förslaget men många remissinstanser anser att förslaget bör kompletteras i olika avseenden. Viss oro finns också för att en sådan lagstiftning skulle orsaka tillämpningssvårigheter och kontrollproblem. Flera instanser är också tveksamma beträffande den uppfattning om rättsläget som betänkandet ger uttryck för. RSV och flera andra myndigheter önskar i stället för det av utredningen framförda förslaget ett generellt avdragsförbud. Näringslivets instanser pekar å andra sidan på konkurrensaspekten och åberopar att regler liknande de som föreslagits av utredningen finns i andra västeuropeiska stater och tillstyrker utredningens förslag.

Skälen för mitt förslag: Såsom påpekats i näringslivets remissvar tillåter man i vissa stater (Förbundsrepubliken Tyskland, Belgien och Nederländerna), med vilkas företag svenska företag konkurrerar, avdrag för filialunderskott även då exemptmetoden tillämpas beträffande intäkterna. Jag delar dock den av vissa remissinstanser framförda åsikten att ett system med rätt till avdrag vid underskott och en senare återföring av medgivna avdrag skulle kunna medföra tillämpningssvårigheter och kontrollproblem. Dessutom torde ett sådant system förutsätta ändringar i alla de aktuella dubbelbeskattningsavtalen. Svenska företags verksamhet i utlandet bedrivs i de allra flesta fall inte i form av filial utan genom ett i den utländska staten bildat dotterbolag. I dessa fall är det inte möjligt att utjämna ett underskott i dotterbolagets rörelse mot ett överskott i det svenska bolagets rörelse. Mot bakgrund härav är jag inte beredd att lägga fram förslag om att införa ett sådant system som utredningen föreslagit.

I stället för det av utredningen förordade förslaget anser jag liksom dubbelbeskattningsakkunniga, de som utarbetat den angivna departementspromemorian och flera remissinstanser, att regler om att avdrag för kostnader inte medges då kostnaderna är hänförliga till en intäkt som på grund av dubbelbeskattningsavtal är undantagen från beskattning bör införas. Detta överensstämmer med den allmänna principen att kostnader som är hänförliga till intäkter som inte beskattas inte är avdragsgilla.

Genomförs mitt i föregående avsnitt framlagda förslag kan trots de nu föreslagna reglerna, då fråga är om samhällsekonomiskt betydelsefull verksamhet, genom dispens medges att ett underskott i en filial i utlandet får dras av från intäkter i den övriga rörelsen fastän filialens intäkter enligt ett dubbelbeskattningsavtal är undantagna från svensk skatt.

Bakgrund

År 1982 infördes en bestämmelse om avräkning av utländsk skatt i KL och vidare gjordes vissa ändringar i bestämmelserna om sådan avräkning i SIL, SFS 1982: 1098–1100. Ändringarna genomfördes efter förslag av skatteavräkningssakkunniga i betänkandet (Ds B 1982: 5) Avräkning av utländsk skatt. Enligt tidigare regler fick allmän slutlig skatt på inkomst som erlagts till utländsk stat eller delstat avräknas från den statliga inkomstskatten på samma inkomst. Avräkning mot den kommunala inkomstskatten medgavs inte. Ändringarna innebär bl. a. att avräkning fick ske också från den kommunala inkomstskatten och att även sådan utländsk skatt som är jämförbar med svensk kommunalskatt fick avräknas. Vidare skall numera alla utländska inkomster och skatter för ett visst beskattningsår beaktas samtidigt vid bestämmandet av hur mycket svensk kommunalskatt och statlig inkomstskatt som får tas i anspråk för avräkning samma år. Förfarandet innebär, att avräkning som sker med stöd av ett dubbelbeskattningsavtal och avräkning på grund av intern lagstiftning skall ske på i princip samma sätt och genom ett samordnat förfarande.

Mitt förslag: Avräkningsreglerna sammanförs i en lag om avräkning av utländsk skatt. I förslaget har reglerna i förtydligande syfte fått en delvis ny utformning. I den föreslagna lagen har vidare intagits regler om avräkning från vinstdelningsskatt även i fall då dubbelbeskattningsavtal med bestämmelser om sådan avräkning saknas.

Utredningens förslag: I huvudsak lika med mitt. Utredningen har dock föreslagit att avräkning från vinstdelningsskatt endast skulle få ske då en skattskyldig enligt dubbelbeskattningsavtal har rätt till sådan avräkning. Vidare har utredningen också föreslagit regler om avräkning från sjömansskatt i fall då dubbelbeskattningsavtal som medför rätt till sådan avräkning föreligger.

Remissinstanserna: I stort sett samtliga remissinstanser tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. Flera remissinstanser har haft synpunkter av formell natur på förslagets utformning. Svenska byggnadsentreprenörföreningen önskar att avräkning från vinstdelningsskatt skall kunna medges även då dubbelbeskattningsavtal saknas. Sveriges industriförbund till vars yttrande Svenska arbetsgivareföreningen, SAF, och Svenska handelskamarförbundet anslutit sig anser också att det finns behov av sådana regler. Vidare har dessa remissinstanser framfört önskemål om bestämmelser som medger en förskjutning av avräkningsrätten mellan olika beskattningsår. Som ett första steg anser de att ett system som tillåter en förskjutning till ett efterföljande år, s. k. carry forward, bör genomföras. Vidare önskar de att införandet av ett system för förskjutning till ett tidigare år, s. k. carry back, snarast bör utredas. Slutligen anser man att omkostnadsavdrag för utländsk skatt bör medges även när dubbelbeskattningsavtal föreligger. RSV har ifrågasatt om inte möjlighet till avräkning från sjömansskatt bör införas även i fall då dubbelbeskattningsavtal saknas.

Skälen för mitt förslag: Genom att avräkning som sker med stöd av ett dubbelbeskattningsavtal och avräkning som sker på grund av intern lagstiftning efter 1982 års ändringar skall ske genom ett samordnat förfarande har behov av vissa förtydliganden uppkommit. Genom införandet av vinstdelningsskatten (SFS 1983: 1086) har det också visat sig nödvändigt med regler om hur avräkning från vinstdelningsskatt skall ske när en skattskyldig enligt dubbelbeskattningsavtal har rätt till sådan avräkning.

Efter 1982 års ändringar sker avräkning av utländsk skatt från kommunalskatt och statlig inkomstskatt enligt den s. k. overall-metoden. Denna metod innebär att höga och låga utländska skatter på utländska inkomster kan utjämnas vid bestämmande av det högsta belopp med vilket avräkning får ske och att därför större lättnader i den svenska beskattningen kan erhållas. Kretsen av avräkningsbara utländska skatter har också utvidgats. Allt detta har medfört avsevärt ökade möjligheter att undanröja dubbelbeskattning även i de fall då något dubbelbeskattningsavtal inte föreligger. Genom införandet av vinstdelningsskatten har vi dock åter kommit i den situationen att rätt till avräkning från all svensk inkomstskatt för utländsk skatt som kan ha utgått på ett svenskt företags utländska inkomst inte längre föreligger, om inte dubbelbeskattningsavtal finns som ger sådan avräkningsrätt. Med hänsyn härtill och till att de utländska skatter som påförs svenska företags inkomster från utlandet i många fall är väl så höga som den skatt som påförs inkomsterna i Sverige, finner jag det angeläget att, såsom flera remissinstanser önskat, införa rätt till avräkning från vinstdelningsskatt även i de fall då dubbelbeskattningsavtal som föreskriver sådan avräkningsrätt saknas.

Beträffande avräkning från sjömansskatt är situationen något annorlunda. För närvarande övervägs ett slopande av den särskilda sjömansbeskattningen och att i stället inordna sjömännen i landskattesystemet. Vidare torde situationer då en i Sverige bosatt sjöman beskattas i en främmande stat för sin inkomst ombord på ett svenskt handelsfartyg mycket sällan uppkomma. Mot bakgrund härav saknas enligt min mening anledning att nu föreslå regler om avräkning från sjömansskatt.

Frågan om att införa regler som medger en förskjutning av avräkningsrätten mellan olika beskattningsår har tagits upp av vissa remissinstanser. Den frågan har tidigare behandlats i prop. 1982/83: 14 om avräkning av utländsk skatt. Dåvarande chefen för budgetdepartementet anförde i propositionen (s. 14), att vissa remissinstanser framhållit att ett sådant system kunde komma att medföra en ökad arbetsbelastning för de tillämpande myndigheterna och att han främst med hänsyn till detta och med beaktande av att de i övrigt framlagda förslagen torde medföra avsevärt ökade möjligheter att undanröja dubbelbeskattning, inte var beredd att lägga fram förslag om införande av carry forward av icke avräknad utländsk skatt. De skäl som då talade mot införandet av ett s. k. carry forward-system är enligt min mening fortfarande giltiga. Därtill kommer att skatteavräknings-sakkunniga har i uppdrag att fortsätta att utreda de olika metoderna för att undvika internationell dubbelbeskattning och därmed sammanhängande frågor. Jag är därför inte beredd att nu föreslå andra ändringar i avräkningsreglerna än vad om följer av den föreslagna lagen.

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till

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

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

6 Specialmotivering till förslaget om lag om avräkning av utländsk skatt

1 §

Bestämmelsen motsvarar 24 § första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Liksom i 24 § SIL uppställs såsom villkor för rätt till avräkning att den skattskyldige, om han är fysisk person, varit bosatt här i riket eller om fråga är om en juridisk person, att denne är en inländsk juridisk person. Detta överensstämmer med den internationellt vedertagna principen att det är hemviststaten som har att undanröja internationell dubbelbeskattning.

Vidare har angivits, att intäkten i fråga skall ha medtagits vid taxering, detta för att markera att utländsk skatt på en intäkt som inte blir föremål för taxering här i riket på grund av t.ex. sexmånadersregeln [54 § första stycket f kommunalskattelagen (1928:370), KL, och 7 § 11 mom. SIL.] eller dispens (7 § 8 mom. 10–12 styckena SIL) inte får avräknas. Uttrycket "medtagits vid taxering" har använts för att markera att en utländsk skatt i princip får avräknas även om det uppkommer underskott vid den svenska beräkningen av inkomsten av förvärvskällan. Vid den svenska taxeringen beräknas inkomsten efter svenska regler och ett underskott kan därvid uppkomma även i det fall intäkten föranlett skatt i den utländska staten.

Slutligen har angivits att den utländska intäkten enligt skattelagstiftningen i den utländska staten skall anses härröra därifrån. De flesta utländska stater beskattar en intäkt antingen därför att den som uppbär denna har någon form av anknytning till den egna staten såsom bosättning eller medborgarskap eller för att intäkten anses ha särskild anknytning till staten i fråga. Många stater uttrycker det senare i sin lagstiftning så att en viss intäkt skall anses ha källa i eller anses härröra från den egna staten. Avsikten med att ange att den utländska intäkten enligt skattelagstiftningen i den utländska staten skall anses härröra därifrån är följande. Om en intäkt har blivit beskattad i den utländska staten *endast* därför att den som uppbär intäkten anses ha hemvist eller vara medborgare där, skall avräkning inte medges. Om en intäkt visserligen beskattas i den utländska staten redan på den grund att personen är medborgare eller anses ha hemvist i

denna stat, men intäkten ändå skulle ha beskattats där även om den uppburits av person som inte är medborgare eller har hemvist där, skall dock rätt till avräkning föreligga. Antag att en medborgare i en stat med vilken Sverige inte har dubbelbeskattningsavtal har hemvist i Sverige och uppbär en intäkt från denna stat samt att intäkten beskattas i denna stat på den grund att personen som uppbär intäkten är medborgare där. Om intäkten på grund av samband med den utländska staten skulle ha beskattats där även om den uppburits av någon här bosatt person som inte är medborgare i den utländska staten, skall rätt till avräkning föreligga. I det fall intäkten härrör från Sverige och den utländska staten beskattar denna endast för att den som uppbär intäkten är medborgare där, skall däremot avräkning inte ske. Dubbelbeskattning undviks i sådant fall i allmänhet genom att den utländska staten medger avräkning för den skatt som erlagts i Sverige.

2 §

Bestämmelsen ersätter 24 § andra stycket SIL. För att klarlägga förhållandet till dubbelbeskattningsavtalen har angivits att rätt till avräkning enligt 1 § inte föreligger om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. I detta fall föreligger i stället rätt till avräkning eller undviks dubbelbeskattning på annat sätt på grund av avtalet. I första stycket andra meningen har angivits att även avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal skall ske med tillämpning av bestämmelserna i 4–18 §§. Avräkning skall med andra ord ske i ett samordnat förfarande och på samma sätt, antingen rätt till avräkning föreligger enligt ett avtal eller enligt 1 §.

1949 års dubbelbeskattningsavtal med Storbritannien omfattar den statliga men inte den kommunala inkomstskatten. Avtalet, som numera upphört att gälla mellan Sverige och Storbritannien, gäller alltså i förhållande till en del tidigare brittiska besittningar, av vilka de flesta numera är självständiga stater. Eftersom vid tillämpning av detta avtal dubbelbeskattning endast delvis undviks, bör möjlighet att erhålla avräkning enligt 1 § föreligga för en del av den i den främmande staten erlagda skatten. I andra stycket har därför angivits att i sådant fall avräkning av den utländska skatten får ske med så mycket av denna som den kommunala inkomstskatten på den utländska inkomsten utgör av summan av denna skatt och den statliga inkomstskatt som skulle ha utgått på inkomsten om denna hade beskattats fullt ut.

3 §

Denna bestämmelse överensstämmer med 24 § tredje stycket SIL och anger vilka utländska skatter som får komma i fråga för avräkning enligt 1 §.

4 §

Här har angivits att den inkomstskatt från vilken avräkning kan ske är den som utgått på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxeringen. Härigenom framgår klart, att av-

räkning enligt dubbelbeskattningsavtal aldrig får ske för utländsk skatt som utgår på inkomst som inte medtagits vid taxeringen.

Prop. 1985/86: 131

Andra stycket motsvarar 24 § första stycket andra meningen SIL. Principen att avräkning i första hand skall ske från statlig inkomstskatt har sålunda bibehållits. Endast i den mån den statliga inkomstskatten inte räcker till för avräkning, får avräkning ske från kommunal inkomstskatt.

5 §

Här anges dels att all utländsk skatt för vilken avräkning skall ske, skall beaktas samtidigt vid bestämmandet av hur mycket svensk inkomstskatt som får tas i anspråk, dels huvudregeln om avräkningsbeloppets storlek. Summan av de avräkningsbara utländska skatterna skall jämföras med det spärrbelopp som anges i 6 §. Avräkning får sedan ske med det lägsta av de båda beloppen.

6 §

Här anges beräkningen av det spärrbelopp med vilken avräkning högst får medges. En precisering har skett av de utländska inkomster som får beaktas vid beräkningen. Dels får de inkomster medräknas på vilka de avräkningsbara utländska skatterna utgått, dels får liksom tidigare även vissa andra inkomster medräknas vilka härrör från, dvs. har källa i utlandet. Vanligen blir enligt skattelagstiftningarna i andra länder inkomster av det senare slaget föremål för beskattning där. Inkomsterna får sålunda räknas med även om någon skatt inte utgått på dessa i det enskilda fallet.

7 §

Bestämmelsen överensstämmer med den i 25 § första stycket SIL angivna regeln för hur spärrbeloppet skall beräknas. För att uppnå ökad klarhet har det i deklarationsblanketten använda begreppet "sammanräknad inkomst" införts i lagtexten. Spärrbeloppet erhålls genom att den ifrågavarande svenska inkomstskatten, beräknad på vanligt sätt, fördelas på de utländska och de svenska inkomsterna. Den del av den svenska inkomstskatten som belöper på de utländska inkomsterna utgör spärrbeloppet, dvs. det högsta belopp med vilken avräkning kan erhållas. Detta erhålls genom att ett bråktal, där de utländska inkomsterna utgör täljaren och den skattskyldiges sammanräknade inkomst utgör nämnaren, multipliceras med den beräknade inkomstskatten.

8 §

Här anges hur beräkningen av spärrbeloppet skall ske då alternativ exempt och avräkning skall tillämpas samtidigt. Med alternativ exempt avses att en inkomst skall undantas från svensk skatt men ändå taxeras här. Metoden som förekommer i vissa dubbelbeskattningsavtal innebär med andra ord att någon svensk skatt inte utgår på inkomsten men att denna tas med i den taxerade inkomsten. Spärrbeloppet skall, då de båda metoderna skall användas samtidigt, beräknas med bortseende från den utländska inkomst som skall undantas från beskattning genom alternativ exempt och den på denna inkomst belöpande svenska skatten. Sålunda skall den samman-

9 §

Denna bestämmelse överensstämmer med 25 § andra stycket SIL. Regeln innebär att, i det fall omkostnadsavdrag vid taxeringen tidigare erhållits för den utländska skatten, spärrbeloppet skall beräknas som om avdraget inte erhållits, dvs. den utländska inkomsten, den sammanräknade inkomsten och den svenska inkomstskatten som används vid beräkningen skall uppgå till de belopp de hade uppgått till om omkostnadsavdraget inte hade medgivits. Det erhållna spärrbeloppet jämförs med summan av utländsk skatt beräknad enligt 5 §. I princip medges avräkning med det lägre av beloppen. När omkostnadsavdrag medgivits, har emellertid den tidigare fastställda skatten blivit lägre än om avdraget inte medgivits. Det belopp med vilket avräkning eljest skulle ha fått ske skall därför minskas med ett belopp motsvarande den sänkning av skatten som den skattskyldige fått genom avdraget.

10 §

Bestämmelsen, som överensstämmer med 25 § tredje stycket SIL, är en speciell regel för rederier och luftfartsföretag. Regeln innebär att den nettointäkt som skall anses härröra från en viss utländsk stat får – på begäran av den skattskyldige – beräknas som den del av den skattskyldiges hela inkomst från rederi- eller luftfartsrörelsen som de i den utländska staten uppburna frakt- och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag. Om enligt en sådan beräkning den nettointäkt som skall anses härröra från utländsk stat blir större än den verkliga nettointäkten från den utländska staten, ökar därmed spärrbeloppet.

11 och 12 §§

En skattskyldig som är skyldig erlagga vinstdelningsskatt kan enligt 11–16 §§ erhålla ytterligare nedsättning av sin inkomstskatt utöver vad han eventuellt redan erhållit med tillämpning av 1–10 §§ eller genom att omkostnadsavdrag erhållits för utländsk skatt. I 11 § föreskrivs såsom en första förutsättning härför att den enligt 5 § avräkningsbara summan utländsk skatt överstigit spärrbeloppet enligt 6 §, dvs. att statlig inkomstskatt inte redan genom avräkning med tillämpning av de föregående bestämmelserna och i förekommande fall genom omkostnadsavdrag för utländsk skatt kunnat nedsättas med belopp motsvarande all avräkningsbar skatt. Dessutom har såsom en andra förutsättning föreskrivits att den avräkningsbara utländska skatten på en viss inkomst överstiger ett enligt 12 § beräknat spärrbelopp. Detta spärrbelopp beräknas enligt ”per item”-principen och motsvarar sålunda den statliga inkomstskatt som hänför sig till just den inkomst på vilken den utländska skatten utgått. Spärrbeloppet beräknas genom att ett bråktal, i vilket den utländska inkomsten utgör täljaren och den skattskyldiges sammanräknade inkomst nämnaren, multipliceras med den statliga inkomstskatten. Bestämmelsen i 12 § tredje stycket motsvarar 9 § första meningen och anger hur beräkningen av

spärrbeloppet skall ske då omkostnadsavdrag erhållits för sådan utländsk skatt för vilken avräkning får ske.

Prop. 1985/86: 131

13–16 §§

För att bestämma det belopp med vilket avräkning enligt 11 § får ske har i 13 § såsom huvudregel angivits att sådan avräkning får ske med belopp som motsvarar den enligt 5 § avräkningsbara skatten på en inkomst i den mån skatten överstiger det enligt 12 § beräknade spärrbeloppet på samma inkomst. Hänsyn måste dock tas till den lättnad i beskattningen som redan kan ha erhållits genom avräkning eller genom att omkostnadsavdrag medgivits för avräkningsbar skatt. Därför har också angivits att avräkning medges endast i den mån lättnad motsvarande det i 5 § angivna beloppet inte redan erhållits. Summan avräkningsbar utländsk skatt får med andra ord jämföras med redan erhållen skattenedsättning för att konstatera om ytterligare nedsättning kan ske.

Avräkning enligt 11 § får dock ske med högst ett belopp (spärrbelopp) som motsvarar den vinstdelningsskatt som hänför sig till den utländska inkomsten i fråga. I första hand beräknas detta genom att ett bråktal, i vilket den utländska inkomsten i fråga utgör täljaren och den skattskyldiges sammanräknade inkomst nämnaren, multipliceras med den skattskyldiges hela vinstdelningsskatt. Det på detta sätt erhållna beloppet jämförs med ett belopp motsvarande 20% av den utländska inkomsten. Skulle detta belopp vara lägre, skall detta i stället utgöra spärrbeloppet.

Bestämmelsen i 15 § första meningen motsvarar 12 § tredje stycket och anger hur beräkningen skall ske då omkostnadsavdrag erhållits för sådan utländsk skatt för vilken avräkning enligt 1–10 §§ skall ske. Har omkostnadsavdrag medgivits för den utländska skatt för vilken avräkning skall ske har den tidigare fastställda vinstdelningsskatten blivit lägre än om avdraget inte medgivits. Det belopp med vilket avräkning eljest skulle ha fått ske skall därför minskas med ett belopp motsvarande den sänkning av vinstdelningsskatten som den skattskyldige fått genom avdraget.

Även avräkning enligt 11 § sker i första hand från den statliga inkomstskatten. Endast om denna inte räcker till får avräkning ske från vinstdelningsskatt.

17 §

I ett dubbelbeskattningsavtal kan föreskrivas att avräkning beträffande viss inkomst skall ske enligt förmånligare regler än vad som följer av övriga bestämmelser. Så kan exempelvis i ett avtal föreskrivas att avräkning skall ske enligt den s.k. full credit-principen, dvs. med hela den utländska skatten utan hänsynstagande till hur stor svensk skatt som belöper på inkomsten. Vidare kan avtalen innehålla regler om avräkning i vissa fall av högre skattebelopp än som faktiskt erlagts, s.k. matching credit. I denna bestämmelse har därför klargjorts att den skattskyldige i ett sådant fall har rätt till den ytterligare nedsättning som föranleds av avtalet.

7 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över lagförslagen.

8 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Sammanfattning av betänkandet (Ds Fi 1984: 25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m. m.

I detta delbetänkande lägger skatteavräkningssakkunniga fram förslag om vissa ändringar i beskattningsreglerna för direktägda rörelser i utlandet. Förslaget avser *dels* den speciella samverkansformen "joint venture", som förekommer då svenska företag tillsammans med utländska går samman i ett gemensamt, ofta mycket kostnadskrävande, projekt som t.ex. byggnads- och anläggningsentreprenad och oljeprospektering, *dels* frågan om avdragsrätt för underskott i filial i utlandet då enligt dubbelbeskattningsavtal exemptmetoden skall tillämpas i förhållande till det land där verksamheten bedrivs genom filial. Vidare behandlas två speciella problem, som aktualiseras vid beskattningen av löntagare, som bor i Sverige och arbetar i annat nordiskt land. Slutligen har kommittén föreslagit vissa förtydliganden och kompletteringar av de interna avräkningsreglerna.

Bakgrunden till förslaget beträffande joint ventureverksamhet är en framställning till regeringen av några svenska företag, som deltar i oljeprospektering. Företagen hemställer om ändrade regler vid beskattningen av sådan verksamhet i utlandet. Nuvarande regler skiljer mellan de fall en rörelse i utlandet är en gren (filial) till en rörelse i Sverige och de fall då den utländska rörelsen bedrivs självständigt. Om utlandsrörelsen är att betrakta som en filial medför det bl. a. att underskott i denna får utnyttjas för avdrag från inkomst av rörelsen i Sverige. Då det gäller självständigt bedriven rörelse hänförs verksamheten utomlands till en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget kapital. Underskott i denna särskilda förvärvskälla får inte räknas av mot inkomst av verksamhet som bedrivs i Sverige. Vid oljeprospektering är det vanligen så att företag från olika länder samverkar i ett visst projekt (joint venture). Detta beror på att sådan prospektering är ekonomiskt mycket krävande och riskfylld. Även inom byggnads- och anläggningsbranschen på den internationella marknaden är det vanligt att samverka i joint venture. Enligt nu gällande regler betraktas joint ventureverksamhet ur skattesynpunkt som självständigt bedriven rörelse. Detta beror på att samverkan i joint venture kräver en för de deltagande företagen gemensam lokal ledning. I och med det anser man att det "inre sammanhang" som skall föreligga mellan en svensk rörelse i Sverige och dess filial i utlandet bryts. Avdrag för underskott i verksamheten utomlands får således inte göras. Skatteavräkningssakkunniga föreslår i denna del (kapitel I) en ändrad gränsdragning mellan filialer och självständigt bedrivna rörelser, som innebär att den omständigheten att den skattskyldige samverkar i utlandet med annan i projekt med gemensam ledning inte skall leda till att verksamhetens karaktär av filial upphör.

En betydelsefull fråga i detta sammanhang är hur regeln i 74 § KL om begränsning av rätten till underskottsavdrag i vissa fall skall tolkas. Bestämmelsen i 74 § stadgar att, om en inkomst genom tillämpning av exemptmetoden i ett avtal är undantagen från beskattning i Sverige, får –

om ett underskott i stället uppkommer – detta inte dras av mot inkomst som är skattepliktig i Sverige. Enligt ordalydelsen i paragrafen torde det inte föreligga någon skillnad i fråga om underskott om verksamheten i utlandet är en självständigt bedriven rörelse eller filial. Det skulle således i båda fallen råda förbud mot avdrag för underskott i den utomlands bedrivna verksamheten. Emellertid har 74 § inte kommit att tolkas eller tillämpas så bokstavligen. Vid den praktiska tillämpningen skiljer man i avdragshänseende mellan självständigt bedriven rörelse och filial i utlandet. Då det gäller den förra medges inte avdrag för underskott som uppkommer utomlands. Däremot medges sådant avdrag i filialfallet. Det är främst frågan om rätten till avdrag för underskott i filialfallet som varit föremål för diskussion, då det gäller tillämpningen av 74 §. Det har från fiskalt håll riktats kritik mot nuvarande tillämpning och förslag har framlagts om en ändring av stadgandet så att avdragsförbudet även skulle gälla i filialfallet. Man har ansett att hittillsvarande tillämpning är inkonsekvent och ger ett felaktigt resultat. Det kan nämligen inträffa att den skattskyldige kan få avdrag för filialunderskottet både i Sverige och i det land där verksamheten bedrivs.

Skatteavräkningssakkunniga föreslår att en ny regel införs i 74 § som innebär följande. I de fall avdrag för filialunderskott medgivits från inkomst som skall beskattas här i riket och underskottet även beaktats vid beskattningen i den andra staten skall inom tio år motsvarande belopp återföras till beskattning i Sverige i den mån överskott uppstår. Kan den skattskyldige visa att avdrag för filialunderskottet inte medges enligt lagstiftningen i den andra staten, eller om sådant avdrag får medges, avdraget inte kunnat utnyttjas, skall beloppet inte återföras till beskattning i Sverige. Detta system brukar kallas "claw back". Bl. a. Västtyskland har ett sådant modifierat avdragssystem beträffande filialunderskott som uppkommit i utlandet.

Bakgrunden till förslaget i fråga om beskattningen av löntagare, som bor i Sverige och arbetar i annat nordiskt land (kapitel II), är att beskattningssituationen för dessa uppmärksammas bl. a. i flera motioner till riksdagen. Ett av problemen vid beskattningen av dessa löntagare, vilket också omnämns i kommittédirektiven, är att varken avtals- eller lagreglerna om avräkning medger full avräkning om på grund av låg beskattningsbar inkomst den svenska skatten på en utländsk inkomst är lägre än den utländska skatten på samma inkomst. En sådan situation kan uppstå t. ex. om en skattskyldig, som har arbete i annat nordiskt land, redovisar underskott av sin villafastighet i Sverige, och hans beskattningsbara inkomst därför blir så låg att den svenska skatten inte förlår till avräkning av den utländska skatten som beräknats på arbetsinkomsten utan avdrag för underskottet. Enligt kommitténs mening kan en tillfredsställande lösning på detta problem endast nås genom överenskommelse mellan berörda stater eller genom harmonisering av lagstiftningarna. En internordisk arbetsgrupp är sedan en tid tillbaka sysselsatt med att söka finna en lösning på problemet. Kommittén lägger därför inte fram något förslag i denna del. Enligt de exempel som kommittén redovisar torde den grupp vars skattesituation blir besvärande vara relativt liten.

Ett annat aktuellt problem för dessa löntagare rör den s. k. trygdeavgiften i Norge. Det norska socialförsäkringssystemet, folketrygden, finansieras delvis med avgifter från löntagarna själva. Många av de i Sverige bosatta personer, som arbetar i Norge, är skyldiga att betala till folketrygden. Eftersom avgiften inte omfattas av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet, medges inte avräkning för denna. Avdragsrätt i Sverige som allmänt avdrag föreligger inte. Enligt uppgift har inte heller vid den svenska taxeringen avdrag såsom för omkostnad medgivits för avgiften.

I denna del föreslår skatteavräkningssakkunniga att avdragsrätt som allmänt avdrag införs vid inkomsttaxeringen för obligatoriska avgifter, som avses i konventionen den 5 mars 1981 mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge om social trygghet. Den norska trygdeavgiften omfattas av denna konvention och blir alltså avdragsgill i Sverige om förslaget genomförs.

Fr. o. m. 1983 års taxering genomfördes på förslag av skatteavräknings-sakkunniga vissa ändringar i reglerna om avräkning av utländsk skatt. Ändringarna innebar bl. a. att alla utländska inkomster och skatter för ett visst beskattningsår skall beaktas samtidigt vid bestämmandet av hur mycket svensk inkomstskatt som får tas i anspråk för avräkning detta år. Denna ändring i avräkningsreglerna har medfört behov av mer detaljerade bestämmelser om avräkning. Genom införandet av vinstdelningsskatten har behov också uppkommit av regler om hur avräkning från vinstdelningsskatt skall ske när en skattskyldig enligt dubbelbeskattningsavtal har rätt därtill. Vidare har det visat sig nödvändigt med regler om avräkning från sjömansskatt. Kommittén har med anledning härav utarbetat ett förslag till en särskild lag om avräkning av utländsk skatt. Denna lag kommenteras i kapitel III.

Författningsförslag i betänkandet (Ds Fi 1984: 25)
Underskott vid joint venture- och annan
verksamhet i utlandet, m. m.

Prop. 1985/86: 131

Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928: 370)
dels att 72 § 4 mom. skall upphöra att gälla,
dels att 35 § 1 mom., 46 § 2 mom., 53 § 1 mom., 74 § samt punkt 4 av
anvisningarna till 38 § skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 §

- 1 mom.¹ Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänförs
- 1) intäkt som skattskyldig haft av annan förvärvskälla än förut har nämnts och som inte heller utgör intäkt av kapital,
- 2) sådan lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 §,
- 3) restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, som inte utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna,
- 3) restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, som inte utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, och återbetalda avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3), allt i den mån avdrag har medgetts för avgifterna,
- 4) restituerad, avkortad eller avskriven vinstdelningsskatt i den mån avdrag har medgetts för skatten, och
- 5) vinst – i den omfattning som anges i 2–4 mom. – genom icke yrkesmässig avyttring (*realisationsvinst*).

(forts. av mom. utelämnad här)

46 §

2 mom.². I hemortskommunen får skattskyldig, som varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret, dessutom göra avdrag:

- 1) för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som inte får dras av från inkomsten av särskild förvärvskälla, i den utsträckning som framgår av punkt 5 av anvisningarna;
- 2) för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter som inte får dras av från inkomsten av särskild förvärvskälla;

3) för obligatoriska avgifter som den skattskyldige under beskattningsåret, på grund av arbete i annat nordiskt land, har betalat i överensstämmelse med den konvention som avses i förordningen*

¹ Senaste lydelse 1983: 1088.

² Senaste lydelse 1982: 421.

* Punkt 3 upphävd genom SFS 1982: 421 och punkt 5 genom SFS 1976: 460.

(1981:1284) om tillämpning av konventionen den 5 mars 1981 mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge om social trygghet, i den mån den avgiftsgrundande inkomsten beskattas i Sverige;

4) för belopp som den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogat intyg eller annat skriftligt bevis under beskattningsåret har betalat för eller tillgodoräknats som underhåll av icke hemmavarande barn intill dess barnet fyllt 18 år eller intill dess det fyllt 21 år om det genomgår grundskola, gymnasieskola eller därmed jämförlig grundutbildning, dock högst med 3 000 kr för varje barn;*

6) för avgift som den skattskyldige har betalat under beskattningsåret för annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, som ägs av arbetsgivare, om försäkringen ägs av den skattskyldige.

(forts. av mom. utelämnad här)

53 §

*1 mom.*³ Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

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

för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger 7 500 kronor och för annan ersättning enligt nämnda lag;

för pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

³ Senaste lydelse 1984: 353.

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973: 349);
för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvat
inkomst av tjänst;

för återfört avdrag för egenav-
gifter enligt lagen (1981: 691) om so-
cialavgifter samt – i den mån av-
drag har medgetts för avgifterna –
restituerade, avkortade eller av-
skrivna egenavgifter;

för återfört avdrag för egenav-
gifter enligt lagen (1981: 691) om so-
cialavgifter samt – i den mån av-
drag har medgetts för avgifterna –
restituerade, avkortade eller av-
skrivna egenavgifter *samt för åter-
betalda avgifter som avses i 46 § 2
mom. första stycket 3) i den mån
avdrag har medgetts för avgif-
terna;*

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i
riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse och av egendom som
avses i 35 § 3 a mom. och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del
av ett hus här i riket; samt

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av aktier och andelar i sådana
svenska företag som avses i punkt 4 a av anvisningarna till 41 §, om
överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått
det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket
eller stadigvarande vistats här;

(forts. av mom. utelämnad här)

74 §

Skall i anledning av överenskommelse eller beslut, varom i 72 eller 73 §
sågs, inkomst, som enligt denna lag är skattepliktig, ej här i riket beskattas,
får, därest underskott uppkommer vid inkomstberäkningen, sådant under-
skott icke vid taxering avräknas å inkomst, som skall här beskattas.

*I det fall kostnaderna i rörelse i
utlandet, som är gren av rörelse
inom riket, överstigit intäkterna i
samma rörelsegren och underskot-
tet avräknats mot rörelseresultatet
här i riket gäller följande. Om in-
täkterna i rörelsegrenen, ett senare
år överstiger kostnaderna i samma
rörelsegren, skall det medgivna un-
derskottsavdraget återföras till be-
skattning här i riket för detta år. Är
överskottet lägre än underskottsav-
draget, återförs till beskattning
dock endast ett belopp motsvaran-
de överskottet. Återstående under-
skottsavdrag återförs på motsva-
rande sätt till beskattning för sena-
re år. Visar den skattskyldige att
avdrag för underskott i rörelse-
grenen i utlandet enligt lagstift-
ningen där inte medges, skall åter-*

föring till beskattning inte ske. Medges underskottsavdrag i utlandet och visar den skattskyldige att sådant avdrag inte kunnat utnyttjas med ett belopp som uppgår till det svenska underskottsavdraget, skall återföring till beskattning ske endast med ett belopp motsvarande vad som medgivits som avdrag i utlandet. Återföring till beskattning får inte ske senare än det tionde taxeringsåret efter det taxeringsår, då underskottet avräknades.

Anvisningar
till 38 §

4.⁴ Intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet beräknas med ledning i tillämpliga delar av vad som enligt 21 §, 24 § 1 mom. och 28 § gäller för motsvarande slag av fastighet eller rörelse inom riket.

Med rörelse i utlandet avses sådan rörelseverksamhet, som därstädes självständigt bedrivits. Har i utlandet bedriven rörelse utgjort allenast en gren (filial) av en rörelse inom riket, *upptagas* av rörelsen i dess helhet härflutna intäkter såsom intäkt av rörelse (jfr punkt 6 av anvisningarna till 28 §).

Med rörelse i utlandet avses sådan rörelseverksamhet, som därstädes självständigt bedrivits. Har i utlandet bedriven rörelse utgjort allenast en gren (filial) av en rörelse inom riket, *upptas* av rörelsen i dess helhet härflutna intäkter såsom intäkt av rörelse (jfr punkt 6 av anvisningarna till 28 §). *Om skattskyldig samverkar i utlandet med annan i projekt med gemensam ledning, skall vid bedömningen av huruvida verksamheten är självständigt bedriven rörelse eller filial bortses från den omständigheten att det föreligger gemensam ledning i projektet.*

Denna lag träder i kraft den

De nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1987 års taxering. De äldre bestämmelserna i 72 § 4 mom., 74 § och punkt 4 av anvisningarna till 38 § tillämpas dock vid 1987 eller 1988 års taxering i fråga om skattskyldig som då taxeras för beskattningsår, som har påbörjats före den 1 januari 1986 och avslutats före den 1 mars 1987 respektive den 1 mars 1988. De nya bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 38 § och i 46 § 2 mom. får tillämpas från och med 1980 respektive 1983 års taxering. Önskar den skattskyldige sådan tillämpning, får han i den ordning som anges i 100 § taxeringslagen (1956: 623) anföra besvär, såvitt avser punkt 4 av anvisningarna till 38 §, över 1980, 1981, 1982, 1983 eller 1984 års taxering, och såvitt avser 46 § 2 mom., över 1983 eller 1984 års taxering.

⁴ Senaste lydelse 1966: 729.

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

Härigenom föreskrivs att 24–26 §§ lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt skall upphöra att gälla.

Denna lag träder i kraft den

Bestämmelserna i 24–26 §§ tillämpas dock till och med 1986 års taxering. Bestämmelserna skall även tillämpas vid 1987 eller 1988 års taxering i fråga om skattskyldig som då taxeras för beskattningsår, som har påbörjats före den 1 januari 1986.

Lag om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs följande.

Skattenedsättning med beaktande av statlig inkomstskatt och kommunalskatt

1 § Fysisk person, som under tid då han varit bosatt här i riket, eller inländsk juridisk person, som haft intäkt som

a) medtagits i underlaget för taxeringen till skatt enligt lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt (statlig inkomstskatt),

b) beskattats i utländsk stat och

c) enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån, har genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten rätt till nedsättning av svensk inkomstskatt i enlighet med vad som framgår av 4–10 §§.

Vad som i första stycket sägs äger motsvarande tillämpning i fråga om intäkt som medtagits i underlaget för taxering till skatt enligt kommunalskattelagen (1928: 370) (kommunal inkomstskatt).

2 § Rätt till avräkning enligt 1 § första stycket föreligger ej om den statliga inkomstskatten, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal.

Rätt till avräkning enligt 1 § andra stycket föreligger ej om den kommunala inkomstskatten, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal.

Vid avräkning, vartill rätt föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal, tillämpas dock bestämmelserna i 4–10 §§.

3 § Med utländsk skatt i 1 och 2 §§ avses sådan allmän slutlig skatt på inkomst som erlagts till utländsk stat, delstat eller lokal myndighet samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.

4 § Avräkning sker från statlig inkomstskatt som utgår på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits i underlaget för denna taxering eller i underlaget för taxering till kommunal inkomstskatt.

I den mån den statliga inkomstskatten understiger vad som enligt 5–10 §§ får avräknas, får avräkning ske från kommunal inkomstskatt som utgår på grund av den i första stycket nämnda taxeringen till sådan skatt.

5 § Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

a) den utländska skatt som får avräknas enligt 1 § samt

b) sådan utländsk skatt som får avräknas enligt dubbelbeskattningsavtal och som är hänförlig till intäkt som medtagits i underlaget för taxeringen.

6 § Avräkning får dock ske med högst ett belopp (spärrbelopp) som motsvarar den statliga inkomstskatt och den kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till

a) de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått och

b) andra inkomster som medtagits i underlaget för taxeringen och som är hänförliga till fast driftställe eller fastighet i utlandet eller som utgör ränta, royalty eller utdelning i det fall utbetalaren är utländsk stat, fysisk person med hemvist i utländsk stat eller utländsk juridisk person.

7 § Den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad inkomst).

Kommunal inkomstskatt i en kommun anses hänföra sig till de utländska inkomsterna till så stor del som dessa utgör av den skattskyldiges sammanräknade inkomst vilken skall taxeras i denna kommun.

8 § Om enligt dubbelbeskattningsavtal inkomst skall undantas från beskattning men medtas vid taxeringen (alternativ exempt), skall varken den svenska skatt som enligt avtalet belöper på inkomsten eller den utländska inkomsten beaktas vid beräkning av spärrbeloppet.

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

10 § Vid tillämpning av 7 § skall utländsk inkomst från sjöfart eller luftfart i internationell trafik på begäran av den skattskyldige beräknas till så stor del av den samlade inkomsten – efter avdrag för kostnader – i rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

Nedsättning av sjömansskatt

11 § Har enligt dubbelbeskattningsavtal skattskyldig genom avräkning av utländsk skatt rätt till nedsättning av skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt (sjömansskatt), iakttas bestämmelserna i 12–15 §§.

12 § Avräkning får ske från sjömansskatt som utgått på beskattningsbar månadsinkomst i vilken den inkomst som beskattats i utländsk stat medtagits. Avräkning får också ske från sjömansskatt som utgått på sådant engångsbelopp, som anges i anvisningarna till 9 § lagen (1958:295) om sjömansskatt om den inkomst som beskattats i utländsk stat ingått i beloppet.

13 § Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar den utländska skatt som i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet får avräknas.

14 § Avräkning får dock ske med högst ett belopp (spärrbelopp) som motsvarar den sjömansskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till den inkomst på vilken den utländska skatten utgått.

15 § Den sjömansskatt som hänför sig till den inkomst (intäkterna efter avdrag för kostnader) på vilken den utländska skatten utgått skall anses utgöra så stor del av summan av den skattskyldiges i 12 § angivna sjömansskatt som denna inkomst utgör av summan av den skattskyldiges i 12 § angivna månadsinkomst och engångsbelopp.

Skattenedsättning med beaktande av vinstdelningsskatt

16 § Skattskyldig har i enlighet med vad som framgår av 18–21 §§ genom avräkning av utländsk skatt rätt till ytterligare nedsättning av svensk inkomstskatt om

a) den skattskyldige enligt dubbelbeskattningsavtal genom avräkning av utländsk skatt har rätt till nedsättning av svensk inkomstskatt och skatt enligt lagen (1983: 1086) om vinstdelningsskatt (vinstdelningsskatt) omfattas av avtalet,

b) den enligt 5 § avräkningsbara utländska skatten överstiger spärrbeloppet enligt 6 §, samt

c) den enligt dubbelbeskattningsavtalet avräkningsbara utländska skatten på en viss inkomst överstiger ett enligt 17 § beräknat spärrbelopp.

17 § Det i 16 § c) avsedda spärrbeloppet utgörs av ett belopp motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan avräkning, hänför sig till den inkomst på vilken den utländska skatten utgått.

Den statliga inkomstskatt som hänför sig till den utländska inkomsten (intäkten efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt, beräknad utan avräkning, som denna inkomst utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad inkomst).

Kommunal inkomstskatt i en kommun anses hänföra sig till den utländska inkomsten till så stor del som denna utgör av den skattskyldiges sammanräknade inkomst vilken skall taxeras i denna kommun.

18 § Avräkning enligt 16 § får ske med ett belopp som motsvarar den enligt dubbelbeskattningsavtalet avräkningsbara utländska skatten på en viss inkomst i den mån skatten överstiger spärrbeloppet enligt 17 § och någon del av summan av denna skatt och annan enligt 5 § avräkningsbar utländsk skatt inte kunnat avräknas enligt 4–10 §§.

19 § Avräkning enligt 16 § får dock ske med högst ett belopp (spärrbelopp) som motsvarar den vinstdelningsskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till den utländska inkomsten.

20 § Den vinstdelningsskatt som hänför sig till den utländska inkomsten skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela vinstdelningsskatt, beräknad utan avräkning, som denna inkomst utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad inkomst) till statlig inkomstskatt. Dock skall den vinstdelningsskatt som hänför sig till den inkomst på vilken den utländska skatten utgått i stället anses utgöra 20 procent av den utländska inkomsten i det fall detta ger ett lägre belopp.

21 § Avräkning enligt 16–20 §§ sker från statlig inkomstskatt som utgår på grund av taxering det år då den utländska inkomsten medtagits i underlaget för taxeringen.

I den mån den statliga inkomstskatten understiger vad som enligt 5–10

och 16–20 §§ får avräknas, får avräkning ske från kommunal inkomstskatt som utgår på grund av taxering samma år som den utländska inkomsten taxerats till statlig inkomstskatt.

I den mån även den kommunala inkomstskatten understiger vad som enligt 5–10 och 16–20 §§ får avräknas, får avräkning ske från vinstdelningsskatt som utgår på grund av vinstdelningsunderlag i vilket den utländska inkomsten utgått.

Allmänna bestämmelser

22 § Har enligt dubbelbeskattningsavtal skattskyldig genom avräkning rätt till större nedsättning än vad som följer enligt ovan angivna bestämmelser, skall nedsättning ske med det ytterligare belopp som föranleds av avtalet.

23 § Det åligger den skattskyldige att förebringa den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt.

Har den skattskyldige visat att förutsättningar för avräkning är för handen men förmår han inte lämna samtliga de uppgifter som erfordras för tillämpning av ovan angivna bestämmelser, får avräkning medges med skäligt belopp.

Denna lag träder i kraft den
och tillämpas första gången vid 1987 års taxering. Lagen tillämpas dock första gången vid 1988 eller 1989 års taxering i fråga om skattskyldig som 1987 respektive 1988 taxeras för beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 1986.

Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

31 §

3 mom.¹ Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt eller förmögenhetsskatt enligt bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal eller enligt 24–26 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och nedsätts härefter den utländska skatten, är han skyldig att anmäla detta till skattechefen. Anmälan skall göras inom tre månader från det att den skattskyldige fått del av det beslut genom vilket den utländska skatten nedsatts och skall avfattas på formulär som fastställts av regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer. Till anmälan skall fogas beslutet eller bestyrkt kopia av detta.

3 mom. Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt eller förmögenhetsskatt enligt bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal eller enligt lagen (1985:000) om avräkning av utländsk skatt och nedsätts härefter den utländska skatten, är han skyldig att anmäla detta till skattechefen. Anmälan skall göras inom tre månader från det att den skattskyldige fått del av det beslut genom vilket den utländska skatten nedsatts och skall avfattas på formulär som fastställts av regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer. Till anmälan skall fogas beslutet eller bestyrkt kopia av detta.

Denna lag träder i kraft den

Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt enligt 24–26 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i någon av dess lydelse före ikraftträdandet av lagen (1985:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och nedsätts härefter den utländska skatten gäller i 31 § 3 mom. taxeringslagen föreskriven anmälningsskyldighet.

¹ Senaste lydelse 1982: 1100.

Sammanställning av remissyttranden över betänkandet Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m. m. (Ds Fi 1984: 25)

I det följande lämnas en redogörelse för remissinstansernas yttranden över betänkandet utom såvitt avser förslaget att införa rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för vissa obligatoriska socialavgifter. Sammanställningen följer så långt det är möjligt betänkandets disposition.

1 Remissinstanserna

Efter remiss har yttranden avgetts av riksskatteverket (RSV), allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO), kammarrätterna i Stockholm och Jönköping, länsstyrelserna i Stockholms, Kristianstads, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Örebro samt Gävleborgs län, Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska företagares riksförbund (SFR), Svenska handelskammarförbundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges hantverks- och industriorganisation – Familjeföretagen (SHIO-Familjeföretagen), Sveriges industriförbund, Sveriges redareförening, AB Volvo, KemaNobel AB, Oljekonsumenternas förbund (OK), Swedish Match AB och Svenska Petroleum AB.

2 Allmänt

Flera remissinstanser har understrukt vikten av att få regler som inte hämmar svenska företags utlandsetableringar.

FAR anför:

Inledningsvis vill FAR allmänt framhålla vikten för svenskt näringsliv och svensk export av att företagen har möjlighet att skattemässigt avräkna de inarbetnings- och initialförluster som de oftast riskfyllda etableringarna utomlands oavsett företagsform kan medföra.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen anför:

Att svenska företags etableringar i utlandet – inte minst då svenska byggnads- och anläggningsföretags etableringar – har gynnsamma effekter för samhällsekonomin torde vara ställt utom varje tvivel. Mot denna bakgrund bör det vara en angelägen uppgift för statsmakterna att tillse att de förutsättningar som råder i Sverige för att bedriva verksamhet i utlandet stimulerar företagens strävanden till utlandsetableringar.

Från samhällets sida synes också finnas ambitioner att skapa ett klimat som stimulerar enskilda svenska företag till export. Den s.k. tjänsteex-

portutredningen, som under 1984 lade fram betänkandet "Handla med tjänster", hade sålunda ett sådant syfte. Betänkandet innehöll också förslag som skulle kunna stimulera bl. a. svenska byggföretags strävanden till etablering utomlands. Värt att framhålla är, som tjänsteexportutredningen också konstaterade, att ett svenskt byggföretags etableringar i utlandet innebär att sysselsättning också skapas i näringar utanför byggnadsindustrin. Nämnas kan att under 1983 exporterade byggindustrin för ca 6,3 miljarder kronor samtidigt som byggmaterial exporterades för ca 18 miljarder kronor.

Till åtgärder som bör vara angelägna från samhällets sida hör också sådana som syftar till att åstadkomma att beskattningsreglerna för företagen inte är sådana att de missgynnar svenska företag i förhållande till deras utländska konkurrenter. Väsentligt är också att undanröja eventuella oklarheter i beskattningreglerna som kan verka hämmande för företagens vilja och möjligheter till engagemang i ofta ekonomiskt krävande och riskfyllda projekt i utlandet.

Sveriges industriförbund, till vars remissyttrande *SAF* och *Svenska handelskammarförbundet* ansluter sig, anför:

Det är utomordentligt viktigt att svenska företag som etablerar sig i utlandet icke missgynnas av skatteregler som försämrar deras konkurrenssituation i förhållande till andra i utlandet verksamma företag eller till inhemska svenska företag. Skatteregler som inte medger resultatutjämning mellan företagets olika verksamheter i samma utsträckning oavsett var verksamheterna bedrivs eller som inte medger antingen fullt omkostnadsavdrag för utländska skatter eller fullständig avräkning av utländska skatter mot svenska skatter, vartill räknas även vinstdelningsskatten, innebär ofrånkomligt en försämrad konkurrenssituation för utlandsverksamheten.

Eftersom svenska företags utlandsetableringar är av mycket stor betydelse för såväl bytesbalansen som sysselsättningen i Sverige och dessutom de verksamheter som KemaNobel AB, Swedish Match AB och AB Volvo bedriver inom oljeprospekteringsområdet i form av joint ventures kan komma att förbättra energiförsörjningen i Sverige är det ett övergripande intresse för svensk ekonomi och sysselsättning att skattereglerna utformas ur strikt konkurrensneutral synpunkt. Eventuella kontrollsvårigheter måste bemästras på annat sätt än genom en konkurrenssnedvridande skattelagstiftning.

3 Ändrad gränsdragning mellan filialer och självständigt bedrivna rörelser

I stort sett samtliga remissinstanser synes dela den i promemorian framförda uppfattningen att behov av ändrade regler föreligger.

Beträffande det framlagda förslaget är dock uppfattningarna delade.

Kammarrätterna i Stockholm och Jönköping, *FAR*, *LO*, *Landstingsförbundet* och *SFR* tillstyrker förslaget eller lämnar detta utan erinran.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen tillstyrker också förslaget men delar inte utredningens slutsatser beträffande innebörden av gällande rätt när svenska företag deltar i byggkonsortier utomlands och anför:

Utredningen anser att förvärvskällegemenskapen mellan den svenska och den utländska byggverksamheten bryts i dessa fall eftersom den utomlands bedrivna konsortieverksamheten och den svenska verksamheten inte står under gemensam ledning.

Enligt SBEF:s mening är det på intet sätt givet att förvärvskällegemenskapen, som utredningen hävdar, enligt gällande rätt skulle brytas när ett svenskt byggföretag deltar i ett utländskt byggkonsortium. SBEF kan sålunda icke finna att ordalydelsen av bestämmelserna i 18 § KL lägger hinder i vägen för att anse den utländska konsortieverksamheten och byggverksamheten i Sverige ingå i en gemensam förvärvskälla. Goda skäl kan anföras för att en sådan förvärvskällegemenskap mellan den svenska och den utländska byggverksamheten föreligger på samma sätt som när konsortieverksamhet bedrivs som enkelt bolag i Sverige. I det senare fallet torde sålunda inte deltagande i konsortium ses som en särskild förvärvskälla utan anses ingå i de deltagande företagens "egen" rörelse. Enligt SBEF föreligger i principellt hänseende inte någon skillnad mellan organisationen av ett i Sverige bedrivet konsortium och ett i utlandet bedrivet sådant. Inte heller föreligger i detta hänseende någon skillnad mellan konsortieverksamhet och ett företags "egen" verksamhet.

Detta sammanhänger med den speciella organisation som råder inom ett byggföretag och för själva byggprocessen. Sedan väl de övergripande besluten gällande arbetet fattats är beslutsprocessen synnerligen långt decentraliserad. Den operativa ledningen finns sålunda i regel placerad på byggarbetsplatsen.

När det gäller konsortiearbeten fungerar dessa i huvudsak på samma sätt som "egna" arbeten. De övergripande beslut som fattas tillsammans med de andra konsortiedeltagarna träffas i huvudsak före det att arbetet på byggarbetsplatsen påbörjas. I detta skede fastställer parterna principerna för hur själva byggandet etc. skall organiseras och utföras. Därefter fungerar som nämnts konsortiebyggarbetsplatsen som vilken annan byggarbetsplats som helst inom företaget, dock givetvis med den skillnaden att företagen bara har en viss andel av byggarbetsplatsens intäkter och kostnader.

Såvitt SBEF kan förstå måste det vara uteslutet att hävda att varje byggarbetsplats hos ett företag skulle utgöra en särskild förvärvskälla. Som tidigare anförts finns inte några avgörande principiella skillnader mellan beslutsprocess, drift etc. av ett byggnadsarbete som utförs ensamt av ett företag eller tillsammans med andra företag, utländska eller svenska, i konsortium. Mot denna bakgrund bör inte verksamheten i ett utländskt byggkonsortium enligt SBEF vara att hänföra till särskild förvärvskälla.

Oaktat det anförda tillstyrker SBEF det av utredningen föreslagna tillägget till punkt 4 av anvisningarna till 38 § KL. Åtminstone undanröjes därmed de oklarheter som kan finnas beträffande innebörden av gällande regler för utländska byggkonsortier.

Sveriges advokatsamfund som inte har något att erinra mot förslaget önskar dock visst förtydligande av lagtexten och anför:

Samfundet instämmer i skatteavräkningssakkunnigas förslag om ändrad gränsdragning mellan filial i utlandet och utomlands självständigt bedriven rörelse. En vidgad möjlighet till skattemässigt avdrag för kostnader i joint ventureverksamhet är önskvärd och kommer att främja svenska företags utlandsverksamhet. Den i promemorian företrädde tanken att man vid gränsdragning mellan självständigt bedriven rörelse och filial skall bortse från gemensam projektledning framstår som välgrundad.

Enligt samfundets mening föreligger det ett påtagligt behov av en lagstiftning, som skapar större klarhet beträffande "joint ventures" utanför Sverige. Skatteavräkningssakkunnigas uppfattning om gränsdragningen mellan filialer och självständigt bedrivna rörelser – grundad på förvärvskällereglerna i 18 § kommunalskattelagen – framstår inte som i och för sig självklar. Samfundet har dock intet att erinra mot förslaget i denna del men förordar att man i lagtexten uttryckligen anger att det är förvärvskällereglerna i kommunalskattelagen som skall vara avgörande för gränsdragningen mellan filial och självständigt bedriven rörelse.

AB Volvo tillstyrker förslaget men hemställer att det i propositionen klart uttalas att bestämmelsen inbegriper den verksamhetsform i vilken petroleumprospektering vanligen bedrivs. Företaget anger att prospekteringen vanligen bedrivs på följande sätt:

Varje delägare i blocken svarar för sin andel av kostnaderna och kommer att tillföras sin andel av eventuella framtida överskott. Vid delägar-sammanträden – rösträtt efter innehav – fattas de för verksamheten väsentliga besluten. Inom ramarna för de av delägarna sålunda lämnade direktiven omhändertas den löpande driften av en av delägarna (operatör).

KemaNobel AB som anser att förslaget fått en ändamålsenlig utformning anför:

Förutsätter man att konstaterad gemensam ledning innebär att självständig rörelse alltid föreligger så har förslaget om ändring i punkten 4 av anvisningarna till 38 § KL fått en med hänsyn till utgångspunkterna i direktiven ändamålsenlig utformning.

Också om man – som vi gjort – kommer till slutsatsen att gällande rätt inte innebär något absolut krav på bibehållen egen ledning måste förslaget anses ha fått en ändamålsenlig utformning. I våra tidigare framställningar har vi förutsatt att just ett förtydligande av det ifrågavarande lagrummet kan vara påkallat.

KemaNobel AB anför följande beträffande bakgrunden till förslaget och om gällande rätt:

Bakgrunden

Det ifrågavarande betänkandet måste anses vara förhållandevis kortfattat och summariskt med hänsyn till komplexiteten hos de frågor som skall lösas. Detta kan säkert åtminstone delvis förklaras av att utredningen uppställt som mål att behålla de grundläggande skatterättsliga begreppen oförändrade. Vad som emellertid här särskilt måste framhållas är det förtjänstfulla i att bakgrunden till utredningsuppdraget har redovisats utförligt. I den mån lagförslaget genomförs torde den i betänkandet redovisade industriella och företagsekonomiska bakgrunden komma att utgöra en för de skattskyldiga och de tillämpande myndigheterna värdefull tolkningsbakgrund.

I den 9 juni 1980 dagtecknad skrivelse till regeringen redovisade *AB Volvo*, *KemaNobel AB* och *Swedish Match AB* ingående förutsättningar för bolagens deltagande i oljeprospektering. Bolagen framhöll att statsmakterna på många sätt verkade för att svenska företag skulle ta aktiv del i prospektering efter och utvinning av olja. Taxeringsnämnder och

allmänna ombudet för mellankommunala mål hade emellertid givit uttryck för en helt ny tolkning av begreppet "rörelse i utlandet" som stod i direkt strid med statsmakternas intentioner då det gäller prospektering efter petroleum. Mot bakgrund av de redovisade omständigheterna hemställde bolagen att regeringen måtte föranstalta om vidtagande av sådana åtgärder att de oklarheter som föranlett de beskrivna fiskala aktionerna snarast undanröjdes så att svenska företags prospekteringsverksamhet utomlands ej försvårades.

När utredningen i sammanfattningen (sid 9) anger innehållet i bolagens hemställan sker detta med en till synes betydelselös avvikelse från det här redovisade innehållet. Det anges nämligen att bolagen hemställer om "ändrade regler" vid beskattningen av svenska företags oljeprospektering i utlandet. I likhet med Oljekonsumenternas förbund (OK) – som i en den 15 april 1983 dagtecknad skrivelse till regeringen redogjort för förutsättningarna för dess deltagande i oljeprospektering – hemställde alltså bolagen att den ifrågavarande lagstiftningen måtte klargöras. Det förutsattes således inte att en egentlig nyordning var erforderlig. Som exempel på lagstiftning med sådant syfte och innebörd från senare tid må anföras den nyligen i en lagrådsremiss föreslagna förtydligande justeringen i 56 § 1 mom. taxeringslagen.

Gällande rätt

Utredningen konstaterar att remissbehandlingen av betänkandet Ds B 1981:10 visat att osäkerhet råder om hur gränsen dras mellan grenar (filialer) och självständigt bedrivna rörelser i utlandet. Orsaken till den föreliggande situationen uppges vara att KL inte innehåller någon helt tydlig regel om hur gränsen dras. Frågan berördes inte heller särskilt i propositionen (1927:102) med förslag till kommunalskattelag. Det framhålls vidare att i ett senare betänkande (SOU 1950:35) har uttalats att en förutsättning för att en rörelse skall anses självständigt bedriven torde vara att den har egen bokföring och egen lokal ledning.

Några rättsfall som ger vägledning om vilka omständigheter som kan vara av betydelse vid gränsdragningen mellan filial och självständig rörelse i utlandet finns ej enligt utredningen. Av ett notisfall från 1978 (RÅ 1978 Aa 216) har utredningen tyckt sig kunna utläsa att ett begrepp "inre sammanhang" har en central roll. Det finns emellertid ingenting som stöder antagandet att regeringsrätten i detta notisfall utgått från ett i gällande rätt särskilt preciserat och utmejslat begrepp. Inte heller finns i notisfallet något stöd för antagandet att regeringsrätten vid tillämpningen av 38 § KL och anvisningspunkten 4 till samma paragraf skulle ha utgått från något begrepp som vore identiskt med det i 18 § KL använda uttrycket "varje förvärvsverksamhet som är att anse som självständig rörelse".

Med hänsyn till de i tilläggsdirektiven givna förutsättningarna – bl. a. departementschefens anvisning att utredningen skulle överväga om förvärvskällareglerna i 18 § KL borde göras direkt tillämpliga vid rörelse i utlandet – ter sig minstpunkten att så redan skulle vara fallet enligt gällande rätt såsom minst sagt förvånande. Måhända är det dock endast fråga om val av uttryckssätt. I vår skrivelse den 9 juni 1980 talade vi själva om "undanröjande av oklarheter". Härmed gav vi uttryck för vår uppfattning att det var en otillåtet snäv avgränsning av självständig rörelse i utlandet som de fiskala företrädarna intagit.

Kommittén uttalar (sid 55) att det finns goda skäl för uppfattningen att begreppen "självständig rörelse" i 18 § KL och "självständigt bedriven rörelse" i 38 § 2 mom. KL har samma innebörd. Som framgått ovan och av

redogörelsen i betänkandet saknas varje stöd för att kommunalskattelagens upphovsmän haft sådana avsikter eller över huvud taget ägnat frågan någon närmare uppmärksamhet vilket för övrigt framgår av att det i första stycket av punkten 4 av anvisningarna till 38 § KL talas om "rörelse i utlandet" och att detta i andra stycket ansetts böra utvecklas närmare genom anvisningen "Med rörelse i utlandet avses sådan rörelseverksamhet som därstädes självständigt bedrivits".

Om utredningen i stället uttryckt sig så att goda skäl talar för att en rörelse skall beskattas enligt samma regler oberoende av om den bedrivs i Sverige eller utomlands skulle vi ej haft något att invända. Vi kan härvid erinra om att vi i vår framställning till regeringen framhållit just vikten av skattemässig neutralitet. Ett sådant ställningstagande skulle dessutom ha utgjort ett svar på den av departementschefen i tilläggsdirektiven framställda huvudfrågan om det är motiverat att även i fortsättningen göra skillnad mellan olika former av verksamhet i utlandet eller om man bör gå över till ett system som innebär att en rörelse beskattas enligt samma regler oberoende av om den bedrivs i Sverige eller utomlands.

I och för sig kan det anses stå i överensstämmelse med svensk rättskällelära att fylla ut ett regelverk genom att i efterskott förse en lagregel med motiv och att konstruera samband mellan olika lagregler som inte var uppenbara för dem som deltog vid lagstiftningens tillkomst och att detta likväl inte behöver uppfattas som en förändring. Gällande rätt har endast "förtydligats" eller "klarlagts". Det är i sådana fall fråga om en tillåten rättslig fiktion. I ett lagstiftningsärende bör man emellertid för tydlighets skull nämna saker vid deras rätta namn. Som framgår av vår kommentar till ikraftträdandebestämmelserna (avsnitt 1.4 nedan) hade detta varit särskilt påkallat med hänsyn till den retroaktiva tillämpning som de nya bestämmelserna i punkten 4 av anvisningarna till 38 § KL avses få.

Den frihet som utredningen ansett sig ha när den på angivet sätt fyller ut gällande rätt genom att göra 18 § KL direkt tillämplig på utlandsfallen står i skarp kontrast till den bundenhet till ordalydelsen i punkten 3 av anvisningarna till 18 § KL som utredningen gett uttryck för. Än viktigare är emellertid – som framgår av det följande – att utredningen inte grundar sitt ställningstagande på en analys av de bestämmelser i 18 § KL jämte anvisningar som den ansett skola tillämpas även i utlandsfallen.

I den skattelagstiftning som gällde före år 1928 hade inga föreskrifter meddelats om avgränsningen av särskilda förvärvskällor. Avsikten bakom KL:s indelning i särskilda förvärvskällor inom bl. a. inkomstslaget rörelse har varit att skapa naturliga skattetekniska enheter.

Såsom särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse anses enligt 18 § KL varje förvärvsverksamhet som är att anse såsom självständig rörelse. Det bör understrykas att detta är den grundläggande och enda egentliga lagbestämmelsen i KL vari avgränsningen av särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse behandlas. Den kortfattade lagtexten måste därför tolkas utifrån den ovan angivna avsikten med dess tillkomst. Till hjälp vid tolkningen och tillämpningen av den ifrågavarande bestämmelsen finns vidare de vägledande synpunkterna i punkten 3 av anvisningarna till 18 § KL.

Innehållet i anvisningspunkten är i huvudsak detsamma nu som vid införandet av kommunalskattelagen år 1928. Vid olika tillfällen har dock texten omredigerats.

Första stycket i anvisningspunkten, som anger att en förvärvskälla i regel föreligger om rörelse bedrivits huvudsakligen med den skattskyldiges egen arbetskraft, torde sakna varje betydelse för verksamhet som bedrivs i aktiebolagsform.

Andra stycket i anvisningspunkten fyller funktionen att ange problemställningen: Om rörelsen bedrivs med användande av nedlagt kapital eller avlönad arbetskraft kan ej sällan spörsmål uppstå om verksamheten är att hänföra till en och samma förvärvskälla eller flera särskilda förvärvskällor.

Först i tredje stycket återfinns anvisningar av mer stipulativ karaktär. Där anges att om särskilda slag av förvärvsverksamhet är till arten helt olika och utan något egentligt inre sammanhang, dessa är att anse som särskilda förvärvskällor. Det anges vidare att verksamhetens särskilda grenar i sådant fall framträder såsom ekonomiskt sett särskilda företag.

Fjärde stycket anger att saken ligger annorlunda till om de olika förvärvsgrenarna framträder såsom *ett enhetligt företag* genom att de företer ett inre sammanhang.

Det hittills refererade i innehållet i anvisningspunkten skulle kunna sammanfattas enligt följande:

Olika förvärvsgrenar hänförs till en och samma förvärvskälla om de företer ett sådant inre sammanhang att de ekonomiskt sett framträder såsom ett enhetligt företag.

Innehållet i övrigt i anvisningspunkten upptas av mer eller mindre utförliga exempel avsedda att tjäna till vägledning vid avgränsningen av "särskild förvärvskälla" respektive "enhetligt företag". Det måste understrykas att det således inte varit lagstiftarens mening att skapa ett särskilt skatterättsligt företagsbegrepp vars innebörd skulle kunna utläsas genom bokstavstolkning, analogier eller motsatsslut utifrån texten i anvisningspunkten.

Att den exemplifierande delen av innehållet i anvisningspunkten skulle kunna vantolkas insåg redan vederbörande departementschef vid lagstiftningens tillkomst. I det ursprungliga lagförslaget hade nämligen angivits "idkar någon både järnfrädlings- och träfrädlingsrörelse, föreligga åter särskilda förvärvskällor". I propositionen 1927: 102 medtogs inte detta exempel eftersom departementschefen ansåg att "det syntes kunna föranleda en för snäv tillämpning av regeln om driftkomplex såsom en enda förvärvskälla" (prop. sid 343).

Det förtjänar vidare understrykas att de i anvisningspunkten redovisade aspekterna på t. ex. "inre sammanhang" har som självklar utgångspunkt svenskt näringsliv med den struktur detta hade för sextio år sedan. Det är därför lika självklart att det moderna näringslivet med t. ex. en mängd nya former för samverkan inte skall bedömas utifrån 1920-talets uppfattning om betydelsen av t. ex. gemensam ledning.

Det saknas dessutom varje stöd för antagande att 1928 års lagstiftare ansett att ett absolut krav på gemensam ledning skulle upprätthållas. Vad som sägs i anvisningspunkten är enligt dess ordalydelse endast att gemensamhet i ledning ej ensamt är tillräckligt för att konstituera en gemensam förvärvskälla. Om "gemensam ledning" hade varit att uppfatta såsom ett nödvändigt lagrekvisit så hade tillika detta rekvisit tarvat en närmare analys och beskrivning. Det förhållandet att varken anvisningspunkten eller förarbetena anger vad som skall förstås med "ledning" eller "gemensam ledning" utgör ytterligare belägg för att lagstiftaren inte haft några sådana avsikter. Över huvud taget är det betecknande att innehållet i den ifrågavarande anvisningspunkten inte närmare utvecklats eller kommenterats i förarbetena till KL, vilket förklaras av att ambitionen endast varit att ge en allmän vägledning vid tillämpningen av bestämmelsen i 18 § KL.

Slutsatsen av vad ovan anförts är alltså att något särskilt skatterättsligt ledningsbegrepp inte finns. Frågan huruvida en eller flera förvärvskällor skall anses föreligga måste istället avgöras med utgångspunkt från faktiskt föreliggande organisations-, marknads-, produkt-, integrations- och ansvarsförhållanden m. m.

Samarbete eller samverkan mellan företag kan avse varierande frågor och ta sig mycket olika uttryck. I vissa fall kan företagen i en bransch ha mycket långtgående och detaljrika avtal med en gemensam leverantör om marknadsföring. Det enskilda företagets möjligheter att sedan avtalet ingåtts själv välja försäljningskanaler eller sättet att göra reklam för produkterna kan härvid vara kraftigt begränsade. Likväl torde det uppfattas som både långsökt och direkt felaktigt om någon hävdade att det enskilda företaget härigenom frånhänt sig ledningen över den aktuella verksamheten på sådant sätt att den inte skulle kunna konstituera gemensam förvärvskälla tillsammans med annan verksamhetsgren inom företaget. Tvärtom förhåller det sig ju så att samgåendet är en från företagsekonomiska utgångspunkter nödvändig förutsättning för ekonomisk tillväxt i den egna och med övrig verksamhet integrerade förvärvskällan.

Dagspressen är en av flera branscher där långtgående prisöverenskomelser förekommer och t. o. m. uppmuntras av presstödsorganen. Inte heller i dessa fall – där alltså ett företag för att kunna åstadkomma en prisändring är beroende av de andra företagens samtycke – torde med fog kunna hävdas att det enskilda företaget frånhänt sig ledningen över sin verksamhet.

Inom expansiva branscher blir det allt vanligare att ett enskilt företags organisation inte räcker till för nya respektive utvidgade åtaganden. Det förekommer då att ett annat företag åtar sig s. k. managementansvar för det förstnämnda företaget vilket innebär att den dagliga, operativa verksamheten kommer att skötas av en utomstående part. Beslut av mer principiell och långsiktig betydelse förutsätts fattas av det förstnämnda företagets styrelse sedan de managementansvariga tagit fram underlagen för besluten och utvärderat dessa.

Om man, som här skett, går igenom och analyserar olika aspekter på mer eller mindre långtgående samverkan mellan företag inser man snart att bibehållandet av en egen ledning i aktuellt hänseende inte utesluter att tämligen långtgående samverkan sker beträffande t. ex. produktinriktning, marknadsföring, prissättning och operativ ledning. Det väsentliga torde i stället vara att den verkställande direktören och styrelsen har ett oavvisligt ansvar gentemot aktieägarna och andra intressenter även beträffande den verksamhetsgren där samverkan sker med utomstående.

Det är således uppenbart att frågan huruvida ett enhetligt företag föreligger i det enskilda fallet måste besvaras utifrån den i betänkandet (sid. 66) angivna ambitionen att gränsdragningen skall vara anpassad till formerna för dagens företagsamhet.

Det är ävenledes uppenbart att den inställning i förevarande fråga som vissa beskattningsmyndigheter givit uttryck för (se sid. 2 ovan) inte har stöd i vare sig lagstiftning, förarbeten eller rättspraxis.

Sveriges redareförening, som stöder förslaget, anser att den föreslagna ändringen i punkt 4 av anvisningarna till 38 § KL inte är tillräcklig. I den angivna punkten har föreslagits en ändring införd med innebörden att man skall bortse "från den omständigheten att det föreligger gemensam ledning i projektet". Redareföreningen anser att denna skrivning inte är tillräcklig utan föreslår följande lydelse "– bortse från varje gemenskap i ledning, förvaltning eller annat gemensamt förhållande i övrigt".

Sveriges redareförening anför följande beträffande de förhållanden som råder inom sjöfarten och om hur dessa ur skattesynpunkt skall bedömas:

Redareföreningen finner det i detta sammanhang angeläget att klargöra vilka förhållanden som råder inom sjöfarten och hur dessa ur skattesynpunkt skall bedömas, av det skälet att Redareföreningen noterat bristande insikt hos vissa skattemyndigheter i denna fråga.

Under den senaste 20-årsperioden har i ökad omfattning träffats samarbetsavtal mellan rederier i olika länder för att i pooler samordna dessa rederiers resurser i gemensamma aktiviteter inom sjöfarten. Anledningen till det ökade antalet pooler är att investeringskostnaderna inom sjöfarten dramatiskt ökat, vilket inneburit att många rederier haft att välja mellan att samarbeta med andra rederier eller lämna marknaden. Många rederier har upprätthållit till exempel linjeverksamhet inom samma eller näraliggande trafikområden och för merparten av dessa rederier har det varit nödvändigt att gå in i poolsamarbete för att inte bli utkonkurrerade. Mot bakgrund av det samarbete som finns sedan gammalt inom sjöfartsnäringen i de olika sjöfartskonferenserna har det varit förhållandevis lätt att komma till överenskommelser om poolsamarbete för att på så sätt bibehålla eller eventuellt förbättra avkastningen av gjorda investeringar. Utan poolsamarbete i linjesjöfarten hade det med visshet varit omöjligt för svensk linjesjöfart att upprätthålla linjetrafik inom ett flertal trafikområden. Under senare år har poolsamarbeten även kommit till stånd inom tank- och bulksjöfarten. Parterna i en pool måste givetvis manifestera principerna för sitt samarbete i ett avtal. Sådana avtal är av mycket varierande omfattning.

Poolavtal inom sjöfarten reglerar en samordning av resurser. För att kunna utnyttja dessa resurser krävs en organisation som motsvarar en sedvanlig rederiorganisation med bokföring och redovisning av poolens intäkter, kostnader och resultat. Ansvarig poolmanager finns alltid och poolen har också en kontorsorganisation. Det är självklart nödvändigt att beslut i vissa för poolens verksamhet viktiga frågor fattas gemensamt.

Betänkandet behandlar enbart samarbetsavtal som berör annan verksamhet än sjöfart. Detta är i och för sig väl motiverat, eftersom förhållandena för sjöfarten till huvudsaklig del genom de speciella sjöfartsartiklarna i avtal om undvikande av dubbelbeskattning reglerat ifrågavarande förhållanden för sjöfartens del. På sid. 42, 2.3.1, tredje stycket, sägs att "utlandsverksamhet bedrivs dock mera sällan i direktägd form annat än vad gäller entreprenad- och oljeprospekteringsverksamhet". För sjöfartens del torde det kunna påstås att utlandsverksamhet regelmässigt bedrivs i direktägd form såsom detta definierats på sid. 32 i betänkandet, nämligen "utan förmedling av ett utländskt dotterbolag eller någon annan utländsk juridisk person".

Sjöfartsartikeln i dubbelbeskattningsavtalen är helt entydig. Beskattningsort är den ort där rederiets verkliga ledning finns. Detta gäller inte bara om det enskilda företaget ensamt bedriver verksamhet, utan även när verksamheten bedrivs i poolsamarbete. Vid bestämmandet av var beskattning skall ske, bortser man alltså från det föreliggande samarbetsavtalet och behandlar de i samarbetet ingående rederierna som helt oavhängiga. Det är alltså orten för respektive rederis verkliga ledning som är avgörande för var beskattning skall ske. Genom sjöfartsartikeln har respektive land avstått från beskattningsrätten av inkomst av sjöfart även om rederiet ifråga skulle ha fast driftställe i det andra landet.

Redareföreningen har för sin del inga invändningar att göra mot det förslag som lagts fram i betänkandet, men vill göra följande påpekande. Under punkten 3.2 behandlas beskattningen av direktägd verksamhet utomlands enligt dubbelbeskattningsavtalen. I detta avsnitt sägs att inga avtal finns där man genomgående använt credit of tax-metoden, samt att i de credit-avtal Sverige ingått i vissa fall bibehållits exemptmetoden för

rörelseinkomst från fast driftställe. Det torde därför förekomma avtal där credit-metoden används beträffande rörelseinkomst. I de fall den utländska avräkningsbara skatten vid något tillfälle skulle överstiga den svenska skatten, bör därför finnas en rätt att inom förslagsvis en sexårsperiod få avräkna den överskjutande delen av den utländska skatten.

Den rättspraxis som utbildats och som innebär att det inre sammanhanget mellan svensk verksamhet och verksamhet i utlandet anses brutet genom att vissa beslut i väsentliga frågor måste fattas gemensamt på grund av samarbetsavtal, har följaktligen inte varit tillämplig på samarbetsavtal inom sjöfarten. Ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning kan endast lindra effekten av intern skattelag. Enligt Redareföreningens bestämda uppfattning innebär sjöfartsartikeln i dubbelbeskattningsavtalen en för sjöfarten mildare tillämpning av intern svensk rätt.

Trots att den föreslagna lagstiftningen får effekt även på samarbetsavtal inom rederinäringen, finner Redareföreningen det nödvändigt och angeläget att understryka de särregler som därutöver enligt dubbelbeskattningsavtalet gäller för sjöfarten.

Sammanfattningsvis förutsätter Redareföreningen att specialregleringen i dubbelbeskattningsavtalen rörande inkomstbeskattningen av sjöfart bibehålles.

Länsstyrelsen i Kristianstads län, som inte heller har något att erinra mot att anvisningarna till 38 § KL kompletteras, anser också att det föreslagna tillägget är otillräckligt för att uppnå avsedd effekt och anför:

Vid gränsdragning mellan självständig rörelse och filial i utlandet är en med andra företag gemensam ledning i utlandet av verksamheten endast en av de faktorer som konstituerar en självständig rörelse. Även det förhållandet att en verksamhet i utlandet är artschild från verksamheten i Sverige eller saknar samband genom varuleveranser eller tjänster konstituerar enligt länsstyrelsens mening att fråga är om självständig rörelse i utlandet. Enligt denna utgångspunkt skulle lagförslaget vara tillräckligt för att konsortier utomlands i byggnads- och anläggningsbranschen normalt ska betraktas som filialer. Däremot kan oljeprospekteringsverksamhet i joint ventures utomlands knappast bedömas som filialer för AB Volvo, KemaNobel AB och Swedish Match AB med den föreslagna lagtexten.

Länsstyrelsen förordar följaktligen ett ytterligare förtydligande i anvisningarna till 38 §.

Liknande tankegångar framförs av *länsstyrelsen i Malmöhus län* som anför:

Länsstyrelsen delar de skatteavräkningssakkunnigas uppfattning att avdrag bör medgivas för underskott som uppkommer vid joint venturesamverkan för företag som bedriver oljeprospektering samt byggnads- och anläggningsverksamhet i utlandet. Lagtekniskt bör detta emellertid kunna lösas på ett mera tillfredsställande sätt än vad som föreslås i betänkandet. Att beteckna AB Volvo:s, Kema Nobel AB:s och Swedish Match AB:s oljeprospektering i främmande länder såsom en gren (filial) av deras rörelser inom riket är ologiskt eftersom dessa bolag inte bedriver någon sådan eller liknande verksamhet här i landet. Det är svårt att se ett sådant inre sammanhang mellan dessa bolags rörelser i Sverige och oljeprospekteringen i utlandet att gemensam förvärvskälla och filialförhållanden skulle vara för handen.

Mellankommunala skatterätten och kamarrätten har ansett att oljeprospekteringen som ett svenskt aktiebolag bedrev i samarbete med svenska och utländska bolag utgör självständigt bedriven rörelse på grund av att bolaget inte ensamt hade någon bestämmanderätt beträffande denna verksamhet. Det kan ifrågasättas om inte domstolarna skulle ha kommit till samma domslut även om anvisningarna till 38 § KL haft den lydelse som skatteavräkningsakkunniga föreslår i betänkandet. Att bortse från om "det föreligger gemensam ledning i projektet" torde inte vara tillräckligt för att filialverksamhet skall anses föreligga.

LRF, SHIO-Familjeföretagen, Sveriges industriförbund, OK, Swedish Match AB och Svenska Petroleum AB tillstyrker i och för sig förslaget men önskar mer genomgripande ändringar i lagstiftningen. *SAF och Svenska handelskammarförbundet* instämmer i vad som i frågan anförts i yttrandet från Sveriges industriförbund.

LRF anför:

Delegationen vill till att börja med framhålla det angelägna i att svenska företags verksamheter i utlandet inte motverkas av svensk skattelagstiftning. Nyetablering är som regel förenad med stora kostnader och man får normalt räkna med underskott under ett uppbyggnadsskede. En förutsättning för att utlandsetablering skall ske är i många fall att underskott i den utländska verksamheten kan kvittas mot överskott i den svenska rörelsen. Problemet har visserligen särskilt accentuerats inom sådana mycket riskfyllda och kostnadskrävande verksamheter som oljeprospektering samt byggnads- och anläggningsindustri, men har givetvis betydelse även inom andra områden. Därvid torde i synnerhet de mindre företagen vara känsliga för nyetableringskostnader.

Delegationen har mot den här bakgrunden tidigare tillstyrkt ett förslag från dåvarande budgetdepartementet som innebar att reglerna för beskattning gjordes neutrala i förhållande till om verksamheten bedrevs i Sverige eller utomlands. Förslaget innebar också att man i princip inte gjorde någon skillnad mellan filial och självständigt bedriven verksamhet i utlandet. Vid den statliga taxeringen gavs enligt förslaget följaktligen full kvittningsrätt oavsett om det var fråga om filial eller självständigt bedriven verksamhet i utlandet. Det tidigare förslaget har vunnit ytterligare i styrka sedan den kommunala taxeringen av juridiska personer slopats från ingången av år 1985.

Delegationen anser därför att man i första hand bör överväga en mer generell lösning.

Skattedelegationen delar i och för sig de sakkunnigas bedömning att gällande rätt är så att förstå att förvärvskällareglerna skall vara avgörande för gränsdragningen mellan filial och självständigt bedriven verksamhet. En utvidgning av området för vad som skall anses utgöra filialverksamhet, på sätt som föreslås i betänkandet, är i och för sig ändamålsenlig för att uppnå det enligt delegationens mening alltför begränsade syftet att underlätta för svenska företag ett deltaga i sk joint ventureverksamhet.

Det är ur samhällsekonomisk synpunkt angeläget att svenska företags verksamhet i utlandet inte försvåras av svenska skattebestämmelser. En möjlighet att kunna kvitta underskott i utlandsverksamhet mot överskott i Sverige torde vara en förutsättning för att nyetablering skall vara möjlig på utlandsmarknaden. Framför allt för de mindre företagen är kostnaderna för etablering i utlandet ett allvarligt hinder mot sådan verksamhet. Mot denna bakgrund är det angeläget med en ordning där skattereglerna i princip är neutrala i förhållande till om verksamhet bedrivs i Sverige eller i utlandet. Detta skulle kunna åstadkommas genom att det överhuvud taget inte görs någon skillnad mellan verksamhet i Sverige och verksamhet i utlandet när det gäller kvittning mellan förvärvskällor. De oklarheter som för närvarande finns i fråga om en verksamhet skall bedömas som filial eller självständigt bedriven rörelse skulle då bortfalla. SHIO-Familjeföretagen föreslår därför en mera genomgripande lösning av problemet med beskattning av rörelse i utlandet.

SHIO-Familjeföretagen har, mot bakgrund av vad som tidigare anförts, i och för sig inget att invända mot den lösning som de sakkunniga föreslår i syfte att underlätta för de företag som deltar i joint venture-verksamhet.

Sveriges industriförbund anför:

I vårt remissyttrande över skatteavräkningssakkunnigas tidigare betänkande "Beskattning av verksamhet i utlandet m. m." har vi utförligt redovisat vår inställning till beskattningen av rörelsegränar i utlandet. Vi framhöll där att gränsdragningen mellan filial och självständig rörelse borde lösas i enlighet med bestämmelserna i 18 § KL om respektive gemensam och särskild förvärvskälla. I det nu framlagda betänkandet har skatteavräkningssakkunniga intagit samma ståndpunkt.

I fråga om olika behandling i resultatutjämningshänseende mellan den utländska och svenska verksamheten beroende på om verksamheten i utlandet är särskild förvärvskälla eller ej har i de nu föreliggande betänkandet inte redovisats något nytt förslag. I stället har föreslagits en särreglering som begränsar den skatterättsliga betydelsen av gemensam ledning vid joint venture. Förslaget i denna del måste ses som en reträtt jämfört med vad som tidigare föreslogs nämligen att en rörelse i utlandet skulle behandlas på i princip samma sätt som rörelse i Sverige. Det tidigare förslaget innebar nämligen att vid den statliga taxeringen fullständig resultatutjämnning skulle få ske mellan den skattskyldiges samtliga förvärvskällor. Vid den kommunala taxeringen skulle utjämningsmöjligheterna begränsas eftersom någon fullständig resultatutjämnning inte var medgiven mellan särskilda förvärvskällor som bedrevs inom olika svenska kommuner. Därmed ansåg man sig ha åstadkommit en likabehandling av verksamheter inom och utom riket. Det nu förevarande förslaget innebär däremot att särskilda förvärvskällor i utlandet kommer att hänföras till inkomstslaget kapital.

Sveriges Industriförbund tillstyrkte de sakkunnigas tidigare förslag men ansåg att det var motiverat att också medge resultatutjämnning vid den kommunala taxeringen. Genom att den kommunala taxeringen fr. o. m. den 1 januari 1985 slopats för flertalet juridiska personer bl. a. för aktiebolagen saknar de sakkunnigas tidigare förslag att begränsa resultatutjämnningen till den statliga taxeringen bäring. De skäl som tidigare kunde ha funnits att begränsa resultatutjämnningen vid den kommunala taxeringen

föreligger därför inte längre såvitt avser berörda juridiska personer bl. a. alla aktiebolag.

Prop. 1985/86: 131

Som vi anført i vårt yttrande över det tidigare betänkandet var den ursprungliga underskottsavdragsbegränsningen en följd av att det tidigare förelegat en rätt till omedelbart avdrag för investeringsutgifter. I konsekvens med att denna rätt upphävdes borde också förbudet mot underskottsavdrag slopas. Med hänsyn till att det fr. o. m. 1985 inte finns några underskottsavdragsbegränsningar för svenska juridiska personer med särskilda förvärvskällor i olika kommuner inom riket bör samma regler gälla för svenska företag som bedriver verksamhet såväl i Sverige som i utlandet. De tolkningsproblem som uppstår när man skall bedöma om verksamheter utgör särskild eller gemensam förvärvskälla skulle därigenom försvinna.

Genom att slopa skillnaden mellan självständig rörelse och filial skulle också våra krav på en konkurrensneutral beskattning för exportföretagens del tillgodoses såväl gentemot svenska företag med verksamhet enbart i Sverige som gentemot utländska företag i de länder utlandsetableringen sker.

Som vi inledningsvis uttalat skulle en sådan konkurrensneutralitet verkamt bidra till att förbättra bytesbalansen, sysselsättningen och energiförsörjningen. Allt risktagande som är förknippat med nyetableringar skulle nämligen kunna ske med full avdragsrätt.

Ett genomförande av vårt förslag skulle dessutom innebära att den av de sakkunniga föreslagna särregleringen för joint venture blir obehövlig.

Därest vårt förslag inte skulle bli föremål för lagstiftning tillstyrker vi förslaget i betänkandet såvitt avser att slopa kravet på gemensam ledning vid joint venture.

OK anför:

OK har tidigare i skrivelsen 1983-04-15 till regeringen hemställt om lagstiftningsåtgärder, som klarlägger att kostnader för ett svenskt företags deltagande i konsortium för oljeprospektering utomlands utgör avdragsgill omkostnad för det svenska företaget. OK hälsar därför med tillfredsställelse utredningsförslaget till den del det kan anses tillgodose dessa våra tidigare framförda synpunkter. Emellertid innebär förslaget till komplettering av punkt 4 anvisningarna till 38 § KL endast att *vissa* tidigare osäkerhetsmoment undanröjs.

Själva den grundläggande frågan var en oljeprospekteringsrörelse skall anses bedriven diskuteras överhuvudtaget inte i betänkandet. Denna fråga borde besvarats innan den skattemässiga behandlingen av prospekteringsprojekt i joint venture-form regleras.

De sakkunniga synes i betänkandet utgå från att ett deltagande i oljeprospekteringsverksamhet i utlandet alltid utgör en utomlands bedriven rörelse och diskuterar utifrån detta förhållande om verksamheten skall anses utgöra en självständigt bedriven rörelse eller en filial till den svenska rörelsen. Hur man har kommit fram till den förstnämnda slutsatsen framgår inte, men tydligen utgår de sakkunniga från att prospektering av olja i sig konstituerar fast driftställe på samma sätt som gruvfyndighet etc. Detta synsätt torde emellertid vara felaktigt.

I 61 § KL räknas upp vad som anses utgöra fast driftställe. Där anges bl. a. fyndigheter, som varit föremål för bearbetning. En oljekälla kan möjligen i och för sig ingå i begreppet fyndighet, men prospekteringen av olja kan ingalunda jämföras med bearbetning, varför oljeprospektering

inte kan anses utgöra fast driftställe. Om fast driftställe saknas för verksamhet utomlands kan denna i vart fall inte anses självständig i förhållande till här bedriven verksamhet.

Frågan är då om oljeprospektering utomlands, utan att utgöra fast driftställe, likväl konstituerar rörelse utomlands. Svaret på denna fråga är förstås var någonstans en prospekteringsrörelse skall anses bedriven. Om den skall anses bedriven där prospekteringen fysiskt pågår är det givet att det är rörelse utomlands. Stöd härför skulle vara förekomsten av t.ex. särskild anläggning eller liknande anordning som enligt 61 § KL utgör fast driftställe. Man kan också tänka sig att verksamheten bedrivs där de övergripande besluten fattas. Dessa beslut fattas av varje joint venture-deltagare suveränt var för sig, dvs. i regel där respektive parts centrala ledning är belägen. För OKs vidkommande fattas de övergripande besluten rörande oljeprospekteringsverksamheten helt klart av förbundsledningen i Stockholm. Mycket talar därför för att hela denna verksamhet skall anses vara förlagd till Sverige, trots att en del av verksamheten sker genom deltagande i joint venture-projekt utomlands.

Ytterligare alternativ till svar på frågan var en prospekteringsrörelse skall anses bedriven är platsen för den dagliga ledningen. Projekt bedrivna i samverkan drivs ofta av en av parterna gemensamt utsedd operatör. Denne kan i vissa fall bedriva rörelse där prospekteringen fysiskt äger rum, men kan i andra fall sköta den dagliga ledningen från annan ort och/eller land. Det måste också understyrkas att den lokala ledningen av en joint venture bedriven oljeprospektering är helt osjälvständig i förhållande till de i projektet ingående samarbetspartnerna. Den lokala ledningen styrs ju helt och hållet på dessas uppdrag.

Olika synpunkter kan således läggas på frågan var en oljeprospekteringsrörelse skall anses bedriven. Enligt OKs mening bör en sådan verksamhet, som sker i samverkan med andra intressenter, anses bedriven där respektive intressent har sin centrala ledning. Detta torde också överensstämma med internationell rättsuppfattning.

OK vill i detta sammanhang också passa på att ta upp en här näraliggande fråga. På sid. 57 i betänkandet sägs som en självklarhet att om rörelse bedrivs endast i utlandet så utgör utlandsverksamheten en självständigt bedriven rörelse. Om oljeprospektering utomlands genom deltagande i joint venture-projekt anses utgöra utomlands bedriven rörelse – vilket OK enligt vad som framgår ovan bestrider – kan denna "självklarhet" leda till allvarliga problem för OK. Förslaget till komplettering av punkt 4 av anvisningarna till 38 § hjälper i sådant fall inte heller till att lösa detta problem.

OK bedriver nämligen sin oljeprospektering genom det helägda dotterbolaget OK Development AB. Någon oljeprospektering inom Sveriges gränser bedrivs av kända skäl inte annat än genom delägarskap i OPAB. Verksamheten i dotterbolaget finansieras genom dels statsbidrag, dels koncernbidrag från moderföretaget, som ju bedriver med oljeprospektering integrerad verksamhet. Om deltagande i joint venture-projekt utomlands skall anses utgöra utomlands bedriven rörelse och någon prospektering fysiskt sett inte sker i Sverige skulle därvid OK Developments prospekteringsverksamhet utgöra utomlands självständigt bedriven rörelse. Kostnaderna för att delta i prospekteringsverksamheten skulle därmed inte kunna kvittas mot mottagna koncernbidrag, vilket i sin tur skulle omintetgöra hela verksamhetens fortlevnad.

Såvitt OK kunnat finna är det vanligt att prospekteringsverksamheten, bl.a. med hänsyn till de stora riskerna, bedrivs i särskilda rättssubjekt, i synnerhet i aktiebolagsform. Om de i föregående stycke redovisade effek-

terna anses avspegla gällande rätt hemställer därför OK om ett uttalande från departementshåll innebärande att kravet på integration mellan rörelse i Sverige och i utlandet skall anses uppfyllt om sådant inre samband finns mellan ett svenskt företags utländska verksamhet och verksamhet bedrivna i Sverige av företaget eller *annat inom samma koncern ingående företag*.

Swedish Match AB anför:

Kommittén har kommit fram till att "förvärvskällereglerna i 18 § KL är avgörande för hur gränsen dras mellan rörelsegrenar (filialer) och självständigt bedrivna rörelser utomlands" (sid. 58).

Vi delar inte oreserverat kommitténs tolkning av nuvarande rättsläge, men avstår från att i detta sammanhang utveckla vår uppfattning. Föreliggande yttrande lämnas därför med det antagandet att kommitténs tolkning är korrekt.

Vi vill först återropa bakgrunden till direktiven till utredningen. I grunden ligger bl. a. den skrivelse som tillställts regeringen från AB Volvo m. fl. 1980-06-09. Av skrivelsen framgår att statsmakernas stöd till oljeprospekteringsverksamhet riskerar att motverkas av vissa beskattningsregler. Oljeprospekteringsverksamhet är, sett ur svenskt perspektiv, unik såtillvida att investeringskostnaderna är större än i någon annan bransch. Vidare förflyter regelmässigt avsevärd tid mellan investeringstidpunkt och tidpunkt då verksamheten ger ett ekonomiskt resultat. I praktiken torde inte någon annan samverkansform än den hittills använda – dvs. joint venture – vara möjlig. En sådan samverkansform måste givetvis omfatta såväl det ekonomiska risktagandet som ansvaret för den praktiska skötseln och den administrativa beslutsprocessen.

Det rådande skattemässiga synsättet – att joint venture i utlandet utgör självständig rörelse – torde effektivt stoppa så gott som all oljeprospekteringsverksamhet bedrivna utomlands av svenska företag.

Det är bl. a. mot denna bakgrund som utredningen gjorts. I tilläggsdirektiven (Dir 1982: 16) har chefen för budgetdepartementet konstaterat att den nuvarande gränsdragningen mellan filial och självständig rörelse är oklar. Han har härvid ifrågasatt om gränsdragningen är ändamålsenlig. Departementschefen fastslår vidare att kommittén särskilt måste överväga om nuvarande förvärvskälleregler i 18 § KL *bör göras* direkt tillämpliga på utlandsfallen eller om särskilda begränsningar eller preciseringar behövs.

Härmed har departementschefen uttalat att nuvarande förvärvskälleregler i 18 § KL inte för närvarande är direkt tillämpliga på tolkningen av "utomlands självständigt bedrivna rörelse" i 38 § 2 mom. KL.

Trots utredningsdirektiven har kommittén valt att inte föreslå ändringar eller preciseringar ifråga om gränsdragningen mellan filial och självständig rörelse. I stället har man valt att genom ett tillägg i anvisningarna till 38 § KL föreslå att man skall bortse från eventuell gemensam ledning i utlandsprojektet. Härigenom har kommittén valt att behandla alla branscher lika utan att särskilt beakta det som är unikt för oljeprospekteringsbranschen.

Vi har i och för sig inget att erinra mot den generella räckvidd som förslaget givits, men tvingas samtidigt konstatera att de skattemässiga problem som uppkommer i samband med oljeprospekteringsverksamhet utomlands i stor utsträckning kvarstår. Genom att kommittén valt att fastslå att förvärvskälibegreppet i 18 § KL gäller vid tolkningen av "utomlands självständigt bedrivna rörelse" i 38 § 2 mom. KL kan oljeprospekteringsverksamhet utomlands anses utgöra en gren av den svenska

verksamheten endast om oljeprospekteringsverksamheten ingår i samma förvärvskälla som den svenska verksamheten. Ett skattesystem med sådan regel kan knappast sägas vara konkurrensneutralt.

Vi menar att utredningen borde utmynnat i ett förslag som löste samtliga skattemässiga problem i samband med utlandsverksamhet. Den lämpligaste lösningen torde vara att hänföra all rörelse – i Sverige och utomlands – till inkomstslaget rörelse. Det saknas vägande skäl att bibehålla den nuvarande regeln att "utomlands självständigt bedriven rörelse" skall hänföras till inkomst av kapital.

I sammanhanget vill vi också framhålla att den av kommittén gjorda kopplingen till förvärvskällareglerna i 18 § KL rimmar illa med de nya bestämmelserna om slopad kommunal taxering av juridiska personer. Det finns numera ingen anledning – för juridiska personer – att fördela inkomst av rörelse mellan olika förvärvskällor. Det kan inte vara rimligt att en omotiverad bestämmelse i 38 § 2 mom. KL skall framtinga en sådan fördelning, som många gånger kan vara ytterst komplicerad.

Av det ovan anförda framgår, att den nuvarande distinktionen mellan filial och självständig rörelse bör slopas.

Svenska Petroleum AB anför:

De stater i vilka prospektering efter och utvinning av petroleum bedrivs anser sig ha en självklar rätt att beskatta nettointäkten av verksamheten. Formen för det lokala skattesubjekt som krävs enligt reglerna i de enskilda staterna varierar. I vissa länder är det tillfyllest med en på visst sätt registrerad adress, i andra länder krävs en lokal filial av det utländska bolaget. I åter andra behövs ett lokalt registrerat dotterbolag till det utländska bolaget.

I rubr. promemoria synes man skilja mellan "direktbedriven" utländsk prospektering (där kostnaderna *inte* är avdragsgilla i Sverige) och sådan som bedrivs genom en utländsk filial (där kostnaderna *är* avdragsgilla i Sverige). I vår erfarenhet krävs i de flesta fall en lokal filial där inte ett lokalt dotterbolag erfordras (det senare alternativet kan ju motiveras även från icke-fiskala utgångspunkter). Det faktum att en lokal filial ofta krävs hindrar dock inte att prospekteringen i de flesta fall bedrivs inom ramen för konsortier på sätt som beskrivs i promemorian och i den mån därav följer att (trots den lokala filialen) nedlagda prospekteringskostnader inte nu är avdragsgilla mot övriga rörelseintäkter i Sverige är de föreslagna lagändringarna välkomna och viktiga.

Vad dessa emellertid inte beaktar är de vanliga fall då den aktuella staten för sin licensgivning kräver att prospekteringen bedrivs i ett lokalt registrerat dotterbolag. F. n. finns såvitt bekant inga möjligheter att i Sverige få avdrag för medel som härifrån direkt tillskjutits ett sådant bolag för finansiering av dess prospekteringskostnader. Hittills har i sådana fall problemet lösts genom en filialbildning och (med lokala myndigheters tillstånd) överlåtelse av det "ekonomiska intresset" av licensen till filialen under det att dotterbolaget fortsatt att vara formell licenshavare. I vissa länder (där det alls tillåts) ställs dock särskilda villkor i samband med sådan överlåtelse och det faktum att prospekteringen ur skattesynpunkt anses bedriven i filialens intresse snarare än i dotterbolagets medför vissa negativa konsekvenser i en skattemässig miljö som i övrigt inte är anpassad därtill. Vi får därför hemställa att departementet överväger möjligheterna att komplettera de föreslagna ändringarna i 74 § och i anvisningarna till 38 § med regler enligt vilka tillskott till utländskt hel- eller delägt bolag för finansiering av

där bedriven prospektering blir avdragsgilla i Sverige mot rörelseintäkter här.

Prop. 1985/86: 131

I detta sammanhang vill vi fästa uppmärksamheten på 43 § mom. 2 st. KL där det anges att bidrag från ett svenskt företag till annat *svenskt* (vår understrykning) företag kan bli avdragsgill efter regeringens tillstånd även om förutsättningarna för koncernbidrag eljest inte föreligger. I den mån denna bestämmelse används för att åstadkomma avdragsrätt för kostnader för finansiering av utomlands bedriven oljeprospektering (vilket skedde för sådan som bedrevs av Petroswede Aktiebolag under 1970-talet) riskerar den att förfela sitt syfte i de fall de svenska företag som är mottagare av kostnadsbidragen i sin tur inte kan få avdrag för sina utländska prospekteringskostnader av de skäl som redovisats ovan. Det vore därför önskvärt och ändamålsenligt om det aktuella stycket kunde ändras så att kravet på att det bidragsmottagande företaget är svenskt, slopas. Eventuellt kan samma effekt uppnås genom ett särskilt uttalande att de därpå följande två sista styckena i 43 § 3 mom. KL kan utnyttjas även för här angivna ändamål och inte endast för utländsk bedriven forskning och utveckling vilket nu synes framgå av förarbetena.

I detta sammanhang vill vi också erinra om den diskussion som på initiativ av Industridepartementet förs mellan Svenska Petroleum och vissa stora svenska företag om dessa företags förvärv direkt eller indirekt av andelar i Svenska Petroleum Exploration A/S. Den exakta formen för sådana förvärv har ännu inte fastlagts men det torde vara ytterst väsentligt för de tilltänkta intressenterna att de kapitaltillskott som dessa företag förväntas presteras för att finansiera såväl norsk prospektering/utvinning som norsk forskning och utveckling leder till skattemässiga kostnadsavdrag mot företagens övriga svenska rörelseintäkter.

RSV, AO, länsstyrelserna i Stockholms, Göteborgs och Bohus, Örebro samt Gävleborgs län förordar, i stället för det framlagda förslaget, att en möjlighet till dispens införs. Osäkerheten om gällande rätt och kontrollproblemen framhålls särskilt som skäl för ett dispensförfarande.

RSV anför:

I. Allmänt

Bakgrunden till de förslag som framlagts i promemorian är att några större svenska företag, som deltar eller ämnar deltaga i oljeprospekteringsverksamhet i utlandet genom s. k. joint ventures, hemställt om ändrade beskattningsregler för att inte sådant deltagande skall allvarligt försvåras eller ointetgöras. Bolagen har framhållit att den nuvarande osäkerheten om rättsläget på ifrågavarande område leder till stora svårigheter att överblicka de ekonomiska konsekvenserna av företagna och planerade satsningar. Vidare har framhållits den belastning ur konkurrenssynpunkt som de svenska reglerna medför i förhållande till utländska företag vid uppbyggnad av en utlandsverksamhet. I remissvar på tidigare utredning i frågan, förordar ett bolag i första hand och ett annat i andra hand att ett dispensförfarande införs för sådan utlandsverksamhet som kan anses önskvärd från samhällets synpunkt.

RSV delar uppfattningen att utlandsetablering inte bör försvåras eller hindras av skatteregler. En allmän utgångspunkt vid lagstiftning bör dock vara att de värden som lagstiftningen är avsedd att främja klart överstiger de olägenheter eller kontrollproblem som den ger eller kan tänkas ge

upphov till. De problem som nuvarande lagstiftning och oklara rättsläge ger upphov till synes begränsade till ett mindre antal relativt speciella situationer. Detta förhållande talar i och för sig för att en lösning av det aktuella problemet skulle kunna åstadkommas genom ett dispensförfarande. Ett dispensförfarande förutsätter dock att gällande rätt är klar. Utredningen har i sina förslag utgått ifrån att gällande rätt har ett visst innehåll trots att detta, vilket utredningen själv redogör för, är långt ifrån klart. RSV anser att dispensinstitutet skall användas endast i undantagsfall. Mot bakgrund av vad nedan sägs angående kontrollaspekter vill dock RSV ändå i detta fall förorda att ett dispensinstitut övervägs framför lagstiftning av generell natur. Ett sådant dispensinstitut skulle kunna ta i beaktande både den interna rätten och effekterna av dubbelbeskattningsavtalen för att avgöra från fall till fall när utlandsrörelse i beskattningshänseende skall jämföras med rörelse som bedrivits i Sverige. Vilka kriterier som skall användas för att dispens skall ges är närmast ett politiskt ställningstagande. RSV vill dock peka på att kontrollproblemen skulle begränsas och erfarenheter kunna tas tillvara för en eventuell framtida generell lagstiftning på området. Härvid skulle även den faktiska tillämpningen av informationsklausulen i dubbelbeskattningsavtal kunna beaktas.

RSV anser att utredningens ställningstagande och förslag jämfört med direktiven till utredningen ger vid handen att problemställningarna inte har tillräckligt penetrerats för att en lagstiftning skall kunna genomföras.

2. Beskattning enligt interna regler

Nuvarande regler skiljer mellan de fall en rörelse i utlandet är en gren (filial) till en rörelse i Sverige och det fall då den utländska rörelsen bedrivs självständigt. I filialfallet får underskott i den utländska verksamheten dras av från inkomst av rörelsen i Sverige. Vidare får ett underskott i hela förvärvskällan dras av mot ett överskott i annan förvärvskälla. Då det gäller utomlands självständigt bedriven rörelse hänföres resultatet av verksamheten till *en särskild förvärvskälla* inom inkomstslaget kapital. Inom denna särskilda förvärvskälla får kvittning av underskott ske mot överskott från olika verksamheter i utlandet men ett eventuellt underskott får inte dras av mot ett överskott i annan förvärvskälla. Det skall genast anmärkas för undvikande av missförstånd att den angivna distinktionen mellan "filialfallet" och fallet med en utomlands självständigt bedriven rörelse enbart är av skatterättslig natur. För resultatberäkningen gäller i båda fallen samma regler som för rörelse i Sverige. Mot bakgrund härav torde det i och för sig äga sin riktighet att kontrollproblemet är detsamma i båda fallen. Den begränsade erfarenhet som finns utvisar dock att underlaget för bokföringen av den utländska verksamheten ofta enbart av mycket summarisk karaktär återfinns i Sverige.

Kontrollskäl har tidigare av lagstiftaren anförts som grund för begränsning av avdragsrätten. Dessa skäl kvarstår enligt RSV:s mening även i dag men kan således även sägas gälla filialfallet (jfr beträffande nuläget och förväntad utveckling den redovisning som lämnats i Ds C 1984: 4A, Sveriges datakommunikation med utlandet – en inventering).

Huvudfrågan för utredningen har varit om det är motiverat att göra skillnad mellan olika former av verksamhet i utlandet eller om man bör gå över till ett system som innebär att en rörelse skall beskattas enligt samma principer oberoende av om den bedrivs i Sverige eller utomlands. Tidigare utredning på området (Ds B 1981: 10 Beskattning av verksamhet i utlandet m. m.) föreslog att samma princip skulle gälla varvid önskemålet om neutralitet vid beskattning skulle uppnås. Detta skulle uppnås genom att man

istället för de kortfattade och oklara bestämmelserna om "filialer" och självständiga rörelser skulle få en mera direkt anknytning till förvärvskällereglererna i 18 § KL med anvisningar, vilka ansågs mer preciserade. Remissinstanserna ställde sig i stor utsträckning positiva till regler som medförde att verksamheter inom och utom riket i högre grad beskattades lika. Utredningen har i denna del till att börja med ansett att frågan om gränsdragningen mellan olika former av direktägda utlandsverksamheter även aktualiserar frågan om gränsdragningen mellan sådana verksamheter och verksamhet som anses bedriven genom ett utländskt skattesubjekt. Det är naturligtvis helt klart att en sådan första fråga måste besvaras i varje särskilt fall. RSV vill särskilt påpeka att behandlingen av utländska handelsbolag med svenska delägare i rättstillämpningen varit mycket oklar och är för närvarande föremål för processer. Utredningens slutsats att rörelse som bedrivs genom utländsk juridisk person aldrig kan beskattas som direktägd rörelse är naturligtvis riktig. RSV ställer sig dock tveksam till påståendet att frågan om rättssubjektivitet skall bedömas enligt det främmande landets civilrättsliga regler (jfr bl. a. Nils Matssons artikel i Svensk skattetidning 1973 sid. 215 ff). Som exempel kan nämnas tyska handelsbolag. Dessa är enligt tysk rätt inte att anse såsom juridiska personer. Det torde knappast vara utredningens mening att sådana skall vara att anse såsom joint ventures.

Utredningen anser att man inte funnit något övertygande argument för att det skulle finnas olika regler för gränsdragning mellan förvärvskällor för verksamheter inom respektive utom riket. Slutsatsen är att begreppen "självständig rörelse" i 18 § och "självständigt bedriven rörelse" i 38 § 2 mom. har samma innebörd och att därmed rättsläget innebär att förvärvskällereglererna i 18 § är avgörande för hur gränsen dras mellan rörelsegrenar (filialer) och självständigt bedrivna rörelser. Med utgångspunkt härifrån har utredningen funnit övervägande skäl tala för att bibehålla nu gällande regler och att i stället endast finna en lösning på problemet med den oklarhet som råder beträffande joint venture.

Gränsdragningen mellan filial och självständig rörelse har vållat problem. Någon definition av vad som är filialverksamhet finns inte i KL. I stället har praxis försökt bestämma vad som är självständigt bedriven rörelse varefter filial bestämts som sådan verksamhet som inte är självständigt bedriven. Härvid har man bland annat sökt ledning i förvärvskällereglererna i 18 § KL. Rättsläget kan därför sägas vara det av utredningen förfäktade. En annan sak är ifall rättsläget avspeglar lagstiftarens ursprungliga intentioner. Härom kan råda delade meningar. En tillämpning av förvärvskällereglererna innebär i sig en utvidgning av filialbegreppet och det kan ifrågasättas ifall en tillämpning av dessa regler innebär en förenkling. Frågor rörande vad som är att anse som en eller flera förvärvskällor enligt förvärvskällereglererna är även det mycket oklart och praxis kan sägas vara mycket diffus på området. Det skulle kunna ifrågasättas om det inte vore mer fruktbärande att söka definiera vad som förstås med en filialverksamhet. Ledning skulle härvid kunna hämtas från de bestämmelser som regelmässigt finns i dubbelbeskattningsavtal angående fast driftställe. Goda skäl talar för att man vid bestämning av vad som avses med en filial också skulle kunna hämta ledning från de interna reglerna om fast driftställe. Härmed skulle harmoni kunna uppnås i förhållandet mellan intern rätt och dubbelbeskattningsavtal. Även frågan om vad som menas med "utomlands bedriven verksamhet" skulle i det sammanhanget kunna lösas. Denna frågeställning har utredningen inte berört.

Enligt RSV:s mening kan ingen oklarhet råda såvitt gäller joint ventures med utgångspunkt i förvärvskällereglererna i 18 § utan deltagande i en sådan

verksamhet blir att anse såsom "självständigt bedriven rörelse". Utredningen tycks också mena att så är fallet och vill därför införa en regel om att man vid en bedömning av gränsdragningen skall bortse från den omständigheten att det föreligger en gemensam ledning i det projekt där samverkan med andra förekommer. Utredningen kan därmed sägas endast ha försökt lösa just det problem som gäller för de företag som aktualiserat frågeställningen. En sådan perifer ändring i sammanhanget liknar i mångt och mycket ren speciallagstiftning och talar närmast för att ett dispensförfarande bör införas.

Anmärkas bör att det inte är helt säkert ja t. o. m. knappast troligt att många bolag skulle "klara av" en test gentemot övriga kriterier i förvärvskällareglerna. Härigenom kan knappast någon neutralitet i beskattningsreglerna uppkomma. Företag som avser att starta verksamhet i utlandet antingen helt ensamma eller i samverkan med andra skulle för sin del inte kunna göra gällande filialverksamhet och därmed underskottsavdrag ifall det exempelvis skulle röra sig om en ny verksamhet utan samband med den svenska verksamheten. Det kan betecknas som otillfredsställande att detta problem skulle kvarstå ifall man anser att skatteregler inte skall hindra utlandsetablering.

3. Kontrollaspekten

Såsom tidigare sagts har kontrollproblemet för närvarande blivit detsamma vad gäller ett bolag oavsett om den utländska verksamheten är att betrakta såsom "filial" eller självständigt bedriven rörelse. Svårigheterna ligger i första hand i det faktum att verksamheten bedrivits utomlands. Om däremot såsom utredningen föreslår andel i en joint venture verksamhet skall få dras av i Sverige om underskott uppkommer blir kontrollproblemet artskilt. Resultatet av verksamheten i ett joint venture kan ju enbart kontrolleras i fall även övriga deltagares underlag och bokföring ställs till skattemyndigheternas förfogande. Det uppkommer även problem med att applicera svenskt regelsystem på ett sådant underlag. Mot bakgrund härav är utredningens konstaterande (sid 67) — att det föreslagna tillägget till punkt 4 av anvisningarna till 38 § ej är av sådan karaktär att dylik kontroll försvåras — enligt RSV's mening felaktigt. Rent allmänt kan sägas att man vid ändringar i materiell lagstiftning tidigare i alltför liten utsträckning beaktat kontrollsynpunkter. Lagstiftaren har försummat en analys av de faktiska förutsättningarna för kontrollen. Förslaget har ur denna aspekt troget följt tidigare spår.

RSV befarar att förslaget i denna del kan komma att medföra att mindre seriösa personer frestas att redovisa underskott av joint venture verksamhet i utlandet. Det föreligger en uppenbar risk att skatteundandragande kommer till stånd genom att de materiella reglerna får den föreslagna utformningen.

Särskilt yttrande avgavs av ledamoten Dag Helmers:

Lagstiftning är den principiellt rätta metoden för att reglera joint ventures. Metoden medger rättslig prövning och förhandsbesked. De tekniska invändningar som framförts mot en lagstiftning bör kunna beaktas under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Allmänt

Beskattnings av verksamhet som drivs utomlands i egen regi eller tillsammans med andra aktualiserar flera frågeställningar. Bland de viktigaste är vad som anses med "utländskt" bolag och gränsdragningen mellan filial och utomlands självständigt bedriven rörelse. De sakkunniga har ingående analyserat rättsläget och gör såvitt gäller den första frågan den bedömningen (sid 52) att under begreppet faller endast juridiska personer och att frågan om rättssubjektiviteten därvid skall bedömas enligt hemlandets civilrättsliga regler. Beträffande den andra frågan gör de sakkunniga den bedömningen (sid 58) att förvärvskällereglerna i 18 § kommunalskattelagen är avgörande för hur gränsen skall dras mellan rörelsegrenar (filialer) och utomlands självständigt bedrivna rörelser. Jag delar den bedömning som de sakkunniga gjort av rättsläget; i vart fall som huvudregler från vilka det emellanåt torde finnas anledning till avsteg för att bedömningarna inte skall bli helt verklighetsfrämmande eller leda till praktiska omöjligheter. Detta gäller särskilt begreppet "utländskt bolag" där även det villkoret att bolaget är ett skattesubjekt i det andra landet bör uppställas emellanåt. Jag vill härutöver tillägga följande.

Det är av utomordentligt stor betydelse att lagen har sådant innehåll i här berörda avseenden att missförstånd och oklarheter rörande karaktären på en utomlands bedriven rörelse kan undvikas så långt det är möjligt. En förutsättning härför är att reglerna är enkla att förstå för såväl skattemyndigheterna som de enskilda företagen och att de har ett sådant innehåll att gränsdragningsproblem kan undvikas. De nuvarande reglerna brister i dessa avseenden och de sakkunniga borde, som jag ser det, inte ha stannat vid den gjorda analysen utan gått ett steg längre och därvid föreslagit förtydliganden/ändringar i lagtexten som överensstämmer med de tolkningar av rättsläget som de sakkunniga har gjort. Ett sådant "klargörande" medför att diskussioner rörande tolkningen av begreppen i framtiden kan undvikas eller i vart fall minskas. Detta är av vikt eftersom den gjorda tolkningen kan visa sig vara felaktig och säkerligen inte kommer att stå oemotsagd. Bristen på praxis rörande de här aktuella frågorna är nämligen, vilket också framgår av betänkandet, stor.

Som exempel på hur svårt det är att avgöra om en verksamhet i utlandet är en gren av den svenska verksamheten eller självständigt bedriven rörelse vill jag nämna ett nyligen avgjort förhandsbeskedsärende. Avgörandet finns refererat i riksskatteverkets förhandsbeskedsserie under beteckningen RSV/FB Dt 1984:32. Sökanden bedrev verksamhet i Sverige. Han avsåg att utvidga verksamheten genom att etablera en filial i Frankrike. All försäljning skulle ske genom huvudkontoret i Sverige. Leveranser skulle dock i viss utsträckning ske direkt från filialen till kunderna. Leveranser från filialen skulle faktureras däriifrån. Väsentlig administration och den övergripande ledningen av filialverksamheten skulle utövas i Sverige. Vidare förelåg gemensamhet i fråga om inköp för driften. Rättsnämnden ansåg att fråga var om självständigt bedriven rörelse och anförde:

Under de i ansökningen angivna förutsättningarna får den av A i Frankrike bedrivna verksamheten anses utgöra en självständigt bedriven rörelse. Nämnden förklarar därför att den i Frankrike bedrivna verksamheten inte ingår i samma förvärvskälla som den av A i S-stad bedrivna verksamheten.

Rättsnämndens beslut – mot vilket det fanns skiljaktiga meningar – grundades sannolikt på det skälet att verksamheten i Frankrike på det

sättet var självständig i förhållande till den svenska verksamheten att den hade en egen bokföring. Något annat skäl kan jag inte finna. (Anm: Jag var motpart till den skattskyldige i förhandsbeskedsärendet.) Regeringsrätten ändrade emellertid nämndens beslut och förklarade att verksamheten utgjorde allenast en filial till den svenska verksamheten. I domen anförde regeringsrätten bl. a. följande:

Av upplysningar som lämnats i målet får anses framgå att mellan den verksamhet som A bedriver i Sverige och den i Frankrike planerade verksamheten kommer att föreligga ett inre sammanhang på grund av gemensam ledning samt huvudsaklig gemensamhet i fråga om inköp av förnödenheter för driften och försäljning av produkter. Med hänsyn härtill skall verksamheten i Frankrike, under de i ansökningen angivna förutsättningarna, betraktas som en gren (filial) av A:s rörelse i Sverige och sålunda vid taxering anses ingå i samma förvärvskälla som verksamheten i Sverige.

Regeringsrättens dom torde innebära en bekräftelse på den av de sakkunniga gjorda tolkningen; en första prövning av karaktären på verksamheten utomlands skall alltså göras utifrån förvärvskällereglererna. Att det skulle vara någon skillnad om verksamheten utomlands bedrivs nära eller långt ifrån Sverige torde vidare sakna betydelse. Huruvida verksamheten bedrivs i betydande eller ringa omfattning i det andra landet torde också sakna direkt betydelse. Jag vill i detta sammanhang hänvisa till RÅ 1952 Fi 148 och RÅ 1971 ref 50.

Som ytterligare ett exempel på hur svåra gränsdragningsproblemen kan bli och på vilken tolkningsmetod som bör tillämpas vill jag omnämna regeringsrättens dom 1985-03-14 (mål nr 2289-1979) rörande 1979 års taxering av AB Aerotransport (ABA). Detta bolag äger 3/7 i flygkonsortiet SAS. Domen gällde om SAS-konsortiets andel i ett danskt "kommanditselskap" som bedrev hotellverksamhet i Köpenhamn skulle anses ingå i flygrörelsen som en integrerad del av denna eller om andelen skulle anses som en utomlands självständigt bedriven rörelse. Mellankommunala skatterätten hade gjort den bedömningen att andelen inte ingick i flygrörelsen utan hänfört den till en särskild förvärvskälla. Kammarrätten i Stockholm hade motsatt uppfattning. Regeringsrätten delade mellankommunala skatterättens bedömning. I sin dom konstaterade regeringsrätten först att dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Danmark endast innehöll en formell, icke materiell, fördelningsregel avseende beskattningsrätten till SAS-konsortiets inkomst. Därefter anförde regeringsrätten bl. a. följande:

ABA hävdar att SAS' del av kommanditselskapets rörelse skall anses ingå i luftfartsverksamheten och att rörelseresultatet därför bör direkt påverka konsortiets inkomst. Med ett sådant synsätt, som kammarrätten har godtagit, skulle kommanditselskapets underskott anses som omkostnad även för ABA till aktuell andel. Vilken verksamhet som skall inbegripas i luftfart är visserligen något oklart, men viss ledning kan i detta avseende fås från kommentarerna till OECD:s modellavtal beträffande dubbelbeskattning, som i sin artikel 8 innehåller en bestämmelse som svarar mot artikel 8 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet med Danmark. I kommentaren till modellavtalet uttalas, att bestämmelsen angående luftfart inte omfattar klart fristående verksamhet, exempelvis hotellverksamhet som bedrivs som särskild rörelse. I vissa fall måste dock bestämmelsen tillämpas även på hotellrörelse, t. ex. när hotellverksamhet inte har annat syfte än att tillhandahålla

transitpassagerare nattlogi och kostnaden för sådan kundservice ingår i färdbiljettens pris.

Utredningen i målet ger inte stöd för åsikten att kommanditselskapets hotellrörelse skall hänföras till konsortiets luftfartsverksamhet. Som framgått har inte andra av SAS genom dotterbolag ägda hotellrörelser upptagits i konsortiets räkenskaper. Vad ABA åberopat i nyssnämnda hänseende kan därför inte beaktas vid bedömningen av frågan i målet. ABA:s nu avsedda avdragsyrkande skall på grund härav anses vara ett yrkande om avdrag för underskott i ett utom landet beläget bolag.

Regeringsrättens dom är intressant bl. a. av det skälet attt regeringsrätten först gör en prövning av frågan om hotellverksamheten är hänförlig till luftfartsverksamheten trots att hotellverksamheten bedrivs genom en utländsk juridisk person.

"Joint-venture"

De sakkunniga anför (sid 58) att det särskilt vad gäller "joint-venture" kan uppstå problem då det gäller att avgöra om fråga är om en filial eller självständigt bedriven rörelse. För att finna en lösning på detta och för att minska beskattningsreglernas hämmande effekt på etableringar och annan verksamhet utomlands föreslås därför en komplettering i punkt 4 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen. Enligt förslaget skall det förhållandet att den skattskyldige bedriver verksamheten i utlandet tillsammans med annan under gemensam ledning inte innebära att verksamhetens karaktär av filial omintetgörs. Detta förslag innebär att avdragsrätt inte heller i framtiden kommer att föreligga i de fall integrationssamband saknas mellan den svenska verksamheten och verksamheten i utlandet. Det är därför inte säkert att förslaget löser alla de problem som aktualiserats genom skrivelserna från de svenska företag som deltar i oljeprospektering utomlands. Förslaget innebär vidare att vissa kontrollfrågor aktualiseras. En av dessa är frågan om samverkan i utlandet är ett självständigt rättssubjekt eller ej enligt det landets lagstiftning. Är så fallet är det fråga om samverkan i ett utländskt bolag. Möjligheterna till en utjämning i beskattningshänseende föreligger då inte (jfr dock den ovan angivna ABA-domen).

Att avgöra om det är fråga om samverkan i ett utländskt bolag eller ej kommer att vålla problem för de svenska skattemyndigheterna bl. a. av det skälet att statusen på samverkansformen i första hand är att bedöma utifrån lagen i det land där verksamheten bedrivs. Det ligger i öppen dag att tvister rörande denna fråga kommer att uppstå. Jag anser det därför vara nödvändigt att förslaget kompletteras med åtminstone uttalanden i den eventuellt kommande propositionen av innehåll att skattskyldig som bedrivit verksamhet i ett "joint-venture" har att visa genom intyg utfärdat av beskattningsmyndigheterna i det andra landet eller på annat liknande sätt vilken rättslig status den aktuella samverkansformen har. Bevisbördan rörande tillämpningen av det föreslagna tillägget bör alltså klart ligga på den skattskyldige. Bäst vore det kanske om bestämmelse härom togs in i anslutning till tillägget eller på lämpligt ställe i taxeringslagen.

En ytterligare kontrollfråga som aktualiseras genom det föreslagna tillägget är hur redovisningen i konsortiet skall kunna kontrolleras. De sakkunniga har (sid 67) endast angett att tillägget ej är av sådan karaktär att kontrollen ur taxeringssynpunkt försvåras. Varför utvecklas dock inte närmare. Detta borde de sakkunniga ha gjort och avsaknaden av skäl för

påståendet anser jag utgöra en allvarlig brist. Dessutom tror jag det är felaktigt. Enligt min uppfattning är det klart att det dyker upp "nya" kontrollproblem samtidigt som vissa "gamla" förstärks.

Om inte de föreslagna reglerna skall kunna missbrukas måste de svenska skattemyndigheterna ha möjlighet att kontrollera konsortieredovisningen. De svenska företagen måste således kunna åläggas att ställa den utländska redovisningen avseende verksamheten i konsortiet till förfogande för granskning. Kontrollmöjligheterna får således inte vara sämre än i de fall verksamheten i utlandet bedrivs genom en sedvanlig filial. Detta är ett berättigat krav eftersom avdragsrätten blir densamma. Med hänsyn till att verksamheten i ett "joint-venture" bedrivs tillsammans med utländska intressenter och då bokföringen för verksamheten kanske sköts av en av de utländska intressenterna kommer kontrollfrågorna dock att bli mer komplicerade än de som gäller de sedvanliga filialfallen. Kontrollfrågorna bör därför utredas närmare innan förslaget kan godtas. Under alla omständigheter bör taxeringslagen kompletteras med en bestämmelse om att de skattskyldiga har att öppet i självdeklarationen ange resultatet av verksamheten i utlandet.

Sammanfattningsvis anser jag att förslaget i denna del inrymmer så många osäkerhetsmoment att det kan ifrågasättas om det även efter de kompletteringar jag föreslagit bör godtas. För att inte hindra verksamhet i utlandet som kan antas ha särskild betydelse för det svenska näringslivet vill jag dock inte motsätta mig att företagen erhåller den föreslagna rätten till avdrag för underskott av verksamhet i ett "joint-venture". För att minska riskerna för missbruk anser jag dock att förslaget bör kompletteras jämväl med en dispensbestämmelse av innehåll att avdragsrätten endast gäller om det föreligger synnerliga skäl. Beslut om sådan dispens bör fattas av regeringen.

Länsstyrelsen i Stockholms län anför:

Länsstyrelsen har full förståelse för de konkurrensaspekter som ligger till grund för den föreslagna ändringen av anvisningarna till 38 § kommunal-skattelagen.

Den föreslagna ändringen torde emellertid inte vara tillräcklig för att underlätta konkurrensen för de svenska företagen. Vidare öppnar förslaget nya möjligheter till ekonomisk brottslighet. Företag kan genom bulvaner eller liknande i utlandet få verksamhet i utlandet att omfattas av en skattelindring som inte är avsedd. Kontroll av dylika oegentligheter är mycket svår.

De företag som i betänkandet avses ges en skattelindring är realistiskt sett ganska få och antalet fall där lagstiftningen skulle kunna tillämpas torde inte överstiga femtio per år. Länsstyrelsen föreslår därför att ingen ändring görs av lagtexten men att länsstyrelserna ges möjlighet att under vissa förutsättningar ge dispens efter ansökan. Vid en sådan lösning skulle reglerna för dispens kunna utformas på ett sådant sätt att joint venture-verksamhet i utlandet underlättas för svenska företag på ett mer markant sätt än vad förslaget i betänkandet medger.

Den av länsstyrelsen förordade lösningen kräver dock resurser. Detta gäller framför allt länsstyrelsen i Stockholm men även i viss utsträckning Göteborg och Malmö.

Länsstyrelsen tillstyrker i princip förslaget att avdrag medges för underskott av joint-ventureverksamhet i utlandet. Från fiskal synpunkt måste man dock peka på kontrollfrågan. Det finns anledning anta att verksamheter av nämnt slag blir mycket svåra, för att inte säga näst intill omöjliga att kontrollera för skattemyndigheterna. Även om departementschefen i direktiven sagt (sid 33) att utredningen särskilt skall beakta kontrollaspekten och att nya regler inte bör kunna utnyttjas för ett ökat skatteundandragande över gränserna, så har kommittén inte närmare utrett hur kontrollen skall ske. Några instrument i likhet med vad som exempelvis föreslagits i Ds B 1981: 10 (som inte blivit föremål för lagstiftning) har kommittén inte föreslagit. Länsstyrelsen vill i sammanhanget peka på vad som sägs i Prop 1984/85: 32 (sid 27). Departementschefen anför att "för att motverka den ekonomiska brottsligheten måste kontrollpolitiska aspekter beaktas i samband med införande av ny och reformer av äldre lagstiftning. Lagar och förordningar bör i möjlig mån utformas så att missbruk förebyggs". Med hänsyn till kontrollproblemen, risken för skatteundandragande över gränserna samt de relativt få fall av sådan joint-ventureverksamhet som kommitténs förslag handlar om, ifrågasätter länsstyrelsen om frågan inte i första hand borde lösas genom ett dispensförfarande.

Länsstyrelsen i Örebro län anför:

Joint venture och liknande samverkansformer

Länsstyrelsen delar utredningens uppfattning att definitionen på förvärvskälla i 18 § kommunalskattelagen är avgörande för om en verksamhet i utlandet är filial till verksamhet i Sverige eller självständigt driven rörelse.

I det av utredningen framlagda förslaget görs ett undantag från den nu gällande definitionen på förvärvskälla i inkomstlagen rörelse. Vissa utlandsprojekt med särskild ledning föreslås ingå i förvärvskälla i Sverige. Enligt nu gällande regler är sådan projektverksamhet självständigt driven rörelse, vilket gör att underskott ej får dras av från överskott av förvärvskälla i Sverige.

Ändringen är av utredningen placerad i anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen.

Beskattningsreglerna är i vissa situationer otvivelaktigt ett hinder för svenska företags verksamhet i utlandet. Utredningens förslag är inriktat på att underlätta för de svenska företag, som ägnar sig åt oljeprospektering och entreprenadverksamhet i utlandet.

Länsstyrelsen har erfarit att verksamhet i form av joint venture blir allt vanligare i internationella sammanhang. De viktigaste anledningarna – förutom bristen på rättssubjektivitet – synes vara att risken sprids på flera deltagare och att det är lättare att komma in på marknaden i ett främmande land om en eller flera deltagare i verksamheten är hemmahörande i landet. Genom att ett joint venture vanligen inte har rättssubjektivitet, kan den formen för samarbete vara att föredra framför att, under det förlustbringande initialskedet, bilda ett särskilt bolag, som är juridisk person, för verksamheten. Hittills har deltagande i joint ventures för svenska företag sannolikt begränsats av att sådan verksamhet är i utlandet självständigt driven rörelse. Om den föreslagna ändringen införs, förutser länsstyrelsen att svenska företag kommer att delta i joint ventures utomlands i ökande omfattning i allt fler branscher.

Utredningen har (sid 59 och 65–66) funnit övervägande skäl tala för att bibehålla nu gällande regler för beskattning av filialer resp självständigt bedriven rörelse och att endast föreslå ändring på problemet med joint ventures. Det framgår inte klart om utredningen därmed menar att de inte har för avsikt att ytterligare utreda frågan om skattemässigt lika behandling av rörelse i utlandet och i Sverige. Länsstyrelsen anser att det finns skäl att vidare utreda frågan.

Förslaget innebär en ändring av förvärvskällebegreppet. Ändringen – om den genomförs – bör enligt länsstyrelsens uppfattning i så fall införas som ett tillägg till punkt 3 i anvisningarna till 18 § kommunalskattelagen. I anvisningarna till 38 § och i punkt 6 anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen bör hänvisas till punkt 3 anvisningarna till 18 §.

Utredningen framför uppfattningen att den föreslagna ändringen inte medför att kontrollen ur taxeringssynpunkt försvåras. Som bekant är det redan i dag stora problem för skattemyndigheterna att kontrollera utlandsverksamhet.

Eftersom projekt i form av joint ventures sannolikt kommer att öka antalsmässigt om förslaget genomförs, förutser länsstyrelsen att kontrollproblem kommer att öka. Dessutom lär ytterligare gränsdragningsproblem tillkomma. I nuläget behöver man vid underskott sällan fastslå om verksamheten bedrivs i utländskt bolag eller ej, eftersom det i vilket fall är självständigt bedriven verksamhet. Förslaget innebär att man i varje särskilt fall måste ha klargjort att verksamheten inte drivs i en association med rättssubjektivitet. Ute på länen torde inte annat än i undantagsfall finnas tid och kompetens för de utredningar som erfordras.

Länsstyrelsen har erfaren att det underlag, som finns tillgängligt hos den svenske deltagaren i ett joint venture, i allmänhet består av operatörens faktura på debiterad kostnad eller, om även intäkter finns, en avräkning. För kontroll av att resultatberäkningen är riktig, krävs att man har tillgång till operatörens underlag och bokföring för projektet. De nödvändiga uppgifterna lär knappast vara åtkomliga för svenska myndigheter. En utvidgning av avdragsrätten, så som utredningen föreslår, där kontrollen blir beroende av företagets välvilja att bistå skattemyndigheterna med uppgifter, framstår som helt otillfredsställande. Just kontrollsvårigheterna har tidigare använts som skäl för att begränsa avdragsrätten. Länsstyrelsens uppfattning är därför att det inte är lämpligt att införa en specialbestämelse av den generella omfattning som utredningen föreslår. Om avsikten är att underlätta för svenska företag att delta i större projekt av visst slag utomlands, föreslår länsstyrelsen att man skapar en möjlighet till dispens från det eljest gällande förvärvskällebegreppet för utlandsprojekt i de fall det av en eller annan anledning anses att svenskt deltagande skall uppmuntras. Vid ett dispensbeslut kan föreskrivas att det svenska företaget skall lämna sådana uppgifter att resultatet av projektet kan kontrolleras. Dispens bör lämnas av regeringen.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län anför:

Länsstyrelsen anser det rimligt att t. ex. OK och svenska byggföretag som i olika samverkansformer, vilka inte har rättssubjektivitet, bedriver verksamhet i utlandet får avdrag i Sverige för underskott i verksamheten. Det är befogat att för dessa typer av företag, vars verksamhet kan främja export av svenska varor och tjänster, införa en gränsdragning mellan filial och självständigt bedriven rörelse som är bättre anpassad till formerna för dagens företagsamhet.

Den föreslagna kompletteringen av punkt 4 andra stycket anvisningarna

till 38 § kommunalskattelagen kan emellertid enligt länsstyrelsens mening medföra icke avsedda effekter. Den kan t.ex. medföra att en i Sverige bosatt ägare till här befintliga travhästar kan satsa pengar i en i utlandet i någon samverkansform ägd travhäst och få avdrag i Sverige för underskott på sistnämnda travhäst. En sådan i utlandet bedriven verksamhet måste också vara mycket svår att kontrollera ur taxeringssynpunkt.

Länsstyrelsen, som delar kommitténs uppfattning att gränsen mellan filial och självständigt bedriven rörelse i utlandet följer förvärvskälle-reglerna för rörelse i 18 § kommunalskattelagen, tillstyrker det föreslagna tillägget endast om det konstrueras så att undantag från förvärvskälle-reglernas krav på gemensam ledning endast kan medges efter dispens från riksskatteverket. Det bör i lagtexten anges att dispens får medges endast om den i utlandet bedrivna verksamheten kan främja export av svenska varor och tjänster eller på annat sätt vara till nytta för samhället.

Kommittén konstaterar att det föreslagna tillägget inte torde vara av sådan karaktär att kontrollen ur taxeringssynpunkt försvåras men har inte motiverat sitt konstaterande.

Länsstyrelsen i Malmöhus län förordar att skattelättnaderna tills vidare begränsas till företag inom vissa branscher och anför:

Om bestämmelserna om underskottsavdrag för verksamhet i utlandet ges en så generell omfattning som föreslås i betänkandet föreligger risk för missbruk. Därför bör skattelättnaderna tills vidare begränsas till att gälla endast de företag som bedriver oljeprospekterings-, byggnads- och anläggningsverksamhet i utlandet. Även om det nu är ovanligt att svenska företag samarbetar med utländska företag i joint venture-projekt, är det inte osannolikt att sådana verksamheter kan få större omfattning i framtiden. Joint venture lär vara en lämplig samarbetsform för svenska företag som önskar etablera sig i sydamerikanska länder med hög inflation.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anför följande om kontrollproblemen:

Ur kontrollsynpunkt innebär joint ventures och konsortier utomlands särskilda svårigheter. För sådana verksamheter finns normalt en särskild bokföring, som upprättas hos något av de deltagande företagen. Hos de svenska deltagande företagen finns normalt endast tillgång till någon form av sammanställningar/rapporter utvisande deras andel i intäkter och kostnader. De krav, som ställs i bokföringslagen, på att räkenskapsmaterialet ska finnas i Sverige tillgängligt för bl. a. företagets revisorer och för taxeringskontroll, kan knappast upprätthållas på annat sätt än, att bokslut eller annat sammandrag av intäkter och kostnader i dessa typer av utlandsverksamhet betraktas som tillräckligt underlag i de svenska företagens bokföring.

Länsstyrelserna i Malmöhus, Örebro och Gävleborgs län önskar att taxeringslagen ändras.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anför:

I yttrande över departementspromemorian *Beskattning av verksamhet i utlandet* (Ds B 1981:10) framhöll länsstyrelsen svårigheterna att kontrollera verksamhet i utlandet och i tilläggsdirektiven till skatteavräknings-sakkunniga säger departementschefen att de kontrolltekniska aspekterna

bör tillmätas stor betydelse. Skatteavräkningssakkunniga konstaterar i sitt betänkande att den föreslagna lagändringen inte är av sådan karaktär att kontrollen försvåras och har därför inte ansett sig behöva föreslå någon lagändring som medför förbättrade kontrollmöjligheter. I detta sammanhang vill länsstyrelsen peka på vad som sägs i Prop. 1984/85: 32 Om riktlinjer för det framtida arbetet mot ekonomisk brottslighet m. m. På sidan 27 i Bilaga 1 till propositionen framhålls att för att motverka den ekonomiska brottsligheten måste kontrollpolitiska aspekter beaktas i samband med införande av ny och reformer av äldre lagstiftning och att lagar och förordningar bör i möjlig mån utformas så att missbruk förebyggs. Detta principuttalande bör enligt länsstyrelsens uppfattning beaktas vid ändrad lagstiftning beträffande beskattning av svenska företags verksamhet i utlandet.

Alla företag som bedriver verksamhet från fast driftställe i utlandet bör vara skyldiga att särredovisa resultatet av sådan verksamhet i självdeklarationen vare sig det är fråga om självständigt bedriven rörelse eller filial. Taxeringslagen bör ändras så att de skattskyldiga åtminstone blir skyldiga att utan anmaning till självdeklarationen foga officiell årsredovisning för det utländska företaget innehållande balans- och resultaträkning med tillhörande noter och förklaringar samt förvaltningsberättelse, liksom upplysning om deras andel i det utländska företaget. Såväl betänkandet av dubbelbeskattningssakkunniga (SOU 1962: 59) som departementspromemorian (Ds B 1981: 10) innehöll förslag till ändring av 30 § TL av liknande innebörd. Vid remissbehandlingen av Ds B 1981: 10 tillstyrkte praktiskt taget alla remissinstanser förslaget om särskild redovisningsskyldighet för företag som har ett fast driftställe i ett land med vilket Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal enligt exmptmetoden. Det är därför anmärkningsvärt att de skatteavräkningssakkunniga inte framlagt något förslag till lagändring på detta område.

Länsstyrelsen i Örebro län anför:

I detta sammanhang vill länsstyrelsen påtala att det i taxeringslagen inte finns någon skyldighet föreskriven att lämna separat redovisning för del av förvärvskälla. Filial i utlandet ingår som del av förvärvskällan i den svenska deklarationen, ibland utan att det av deklarationshandlingarna framgår att utlandsfilial finns. I promemorian Ds B 1981: 10 Beskattning av verksamhet i utlandet m. m. föreslogs införande av ett femte moment i 30 § taxeringslagen med innebörden, att filial med fast driftställe i exmptland skall redovisas särskilt. Länsstyrelsen föreslog i sitt yttrande över promemorian att särskild redovisning skall lämnas för alla fasta driftställen utomlands.

Vid kontroll av utlandsverksamhet är det viktigt att skattemyndigheterna får vetskap om verksamheten så snart som möjligt. Länsstyrelsens uppfattning är att det är nödvändigt med särskild redovisning löpande av utlandsverksamheten. Länsstyrelsen förordar därför en generell bestämmelse att utlandsverksamhet även i filialfallen skall redovisas särskild från verksamheten i Sverige.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län anför:

Länsstyrelsen anser att det finns risk för att kontrollsvårigheter kan uppkomma. Det bör därför i taxeringslagen införas en bestämmelse om att deklarationsskyldig, som bedrivit verksamhet i utlandet i samverkan med

annan i projekt med gemensam ledning, skall vid deklarationen föga rä-kenskapsutdrag eller någon därmed likvärdig uppställning som visar de intäkter och kostnader som är hänförliga till verksamheten. Bestämmelsen kan lämpligen införas i ett nytt 5 mom. i 30 § taxeringslagen.

RSV och länsstyrelsen i Örebro län anser att utredningens förslag att den föreslagna ändringen skall tillämpas retroaktivt talar för att ett dispensförfarande bör övervägas.

RSV anför:

Utredningen har såvitt avser ikraftträdandebestämmelser till lagförslaget vad gäller punkt 4 anvisningarna till 38 § (att man skall bortse från gemensam ledning vid bedömning av huruvida verksamheten är självständigt bedriven rörelse eller filial) föreslagit att den föreslagna bestämmelsen skall få tillämpas från och med 1980 års taxering.

Förslaget om retroaktivitet har överhuvudtaget inte kommenterats av utredningen. RSV finner detta anmärkningsvärt mot bakgrund av pågående processer i frågeställningen. Förfarandet ger återigen snarast intrycket av att utredningen närmast varit inriktad på att lösa problemet för aktuella bolag och ger än mer stöd för åsikten att ett dispensförfarande bör övervägas.

Länsstyrelsen i Örebro län anför:

Utredningen föreslår att ändringen av punkt 4 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen skall gälla retroaktivt från och med 1980 års taxering. Anledningen härtill har inte berörts av utredningen. Sannolikt är retroaktiviteten föranledd av den framställning som AB Volvo m. fl. gjorde till regeringen 1980. Detta tyder på att utredningens förslag är inriktat på att lösa just det problem som de oljeprospekterande bolagen påtalat. Problemet torde inte finnas för mer än ett fåtal svenska företag. Länsstyrelsen anser att detta än mer talar för, att ett dispensförfarande är att föredra framför en generell ändring av kommunalskattelagens regler om förvärvskälla.

Länsstyrelserna i Kristianstads och Göteborgs och Bohus län anser förslaget att ändring skall gälla retroaktivt fr. o. m. 1980 års taxering som olämpligt.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anför:

Flera skatteprocesser med de nuvarande reglerna har drivits avseende de år retroaktiviteten föreslås gälla. Länsstyrelsen avser därför det föreslagna retroaktiva ikraftträdandet från 1980 års taxering beträffande punkt 4 i anvisningarna till 38 § som olämpligt. Denna lagstiftning har knappast varit oklar men några företag har yrkat avdrag för joint venture-underskott, vilka vägrats. Möjlighet föreligger för dessa företag att inom den gamla lagstiftningen under 6 år utnyttja underskotten som förlustavdrag mot överskott av samma eller andra verksamheter i utlandet.

Det föreslås att de nya bestämmelserna skall tillämpas retroaktivt fr. o. m. 1980 års taxering. Länsstyrelsen ställer sig tveksam till detta förslag med hänsyn till vad som ovan anförts om kontrollproblemen. Förslaget avstyrks därför.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen anser att även om det är positivt att förslaget får tillämpas retroaktivt så uppväger detta inte olägenheterna av den osäkerhet som rått.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen anför:

SBEF vill därtill framhålla att det är angeläget att frågan om gränsdragningen mellan filial och självständig rörelse i utlandet nu snarast får sin lösning. Till saken hör därvid att det nu är drygt fyra år sedan departementspromemorian "Beskattning av verksamhet i utlandet" lades fram med förslag som bl. a. syftade till att lösa den aktuella gränsdragningen. Även om det är positivt att det nu framlagda förslaget får tillämpas retroaktivt, uppväger detta inte helt olägenheterna av den osäkerhet som rått under mellantiden.

Sveriges industriförbund, *KemaNobel AB* och *Swedish Match AB* vill att ändringen skall få tillämpas fr. o. m. 1978 års taxering.

Sveriges industriförbund anför:

Övergångsreglerna måste emellertid utformas på sådant sätt att de åtminstone täcker in de verksamheter som ovannämnda företag i form av joint venture bedriver inom oljeprospekteringsområdet. Detta betyder att de föreslagna reglerna skall få tillämpning fr. o. m. 1978 års taxering.

KemaNobel AB anför:

Med hänsyn till att förslaget – som vi ovan påvisat – bör uppfattas endast såsom ett förtydligande och inte en egentlig nyordning saknas emellertid varje skäl för att begränsa bestämmelsens tillämpning beträffande tidigare taxeringar än 1987 års taxering.

Förslaget att den nya bestämmelsen skall få tillämpning beträffande tidigare taxeringar har inte motiverats närmare av kommittén. Någon särskild motivering kan emellertid knappast anses erforderlig. Bakgrunden, d. v. s. skrivelsen till regeringen från *KemaNobel AB*, *AB Volvo* m. fl. bolag med hemställan om att åtgärder måtte vidtas i den för bolagen uppkomna situationen, till utredningens direktiv har ju som ovan framhållits givits en mycket utförlig redovisning i betänkandet.

Från principiella utgångspunkter måste det anses riktigt att på sätt utredningen gjort anknyta till besvärreglerna i 100 § taxeringslagen (TL). Att i detta sammanhang tillåta att taxeringar genom besvär i särskild ordning finge brytas upp utan att tiden härför begränsades torde inte stå i överensstämmelse med svensk förvaltningsrätt. Något principiellt hinder mot att låta den nya bestämmelsen få tillämpas beträffande tidigare taxeringar än 1980 års taxering föreligger emellertid inte om detta kan ske utan att lagakraftvunna taxeringar behöver brytas upp.

Den ovan och i betänkandet redovisade bakgrunden till lagförslaget reser ju också från allmänna utgångspunkter krav på att de berörda bolagens pågående skatteprocesser skall påverkas.

Vi hemställer med anledning av det ovanstående att ikraftträdandebestämmelserna måtte ändras endast i så måtto att den nya bestämmelsen i punkt 4 av anvisningarna till 38 § KL får tillämpas från och med 1978 års taxering.

Swedish Match AB anför:

Kommittén har föreslagit att den nya bestämmelsen i anvisningarna till 38 § KL skall få tillämpas fr.o.m. 1980 års taxering. De problem som uppkommit med anledning av oljeprospekteringsverksamhet utomlands har uppkommit redan tidigare i år. Då det saknas anledning att begränsa ikraftträdandet till 1980 års taxering föreslår vi att de nya bestämmelserna i anvisningspunkt 4 till 38 § KL skall få tillämpas fr. o. m. 1978 års taxering.

4 Beskattningen när exemptmetoden tillämpas

De flesta remissinstanserna delar den i betänkandet framförda uppfattningen om att behov av klarare regler föreligger.

Beträffande det framlagda förslaget är också de flesta positiva men många remissinstanser anser att förslaget bör kompletteras i olika avseenden. Flera instanser är också tveksamma beträffande den uppfattning om rättsläget som de sakkunniga gett uttryck för.

RSV har i första hand den principiella inställningen att kostnader i utomlands bedriven rörelse inte i något fall skall få beaktas i avdragshänseende om inkomsten av verksamheten i fråga genom ett exemptavtal har undantagits från beskattning.

RSV anför:

Diskussionen i denna del har gällt om 74 § i exemptfallen är tillämplig på både filialfallet och självständigt bedriven rörelse eller endast på det sistnämnda d. v. s. om ett underskott vid filialfallet, trots att ett överskott endast beskattas i utlandet, ändå skall få dragas av i Sverige. Rent allmänt kan sägas att om man undantar vinsterna av en verksamhet från beskattning måste motsvarande rimligtvis gälla förlusterna. Tidigare utredning konstaterade att dubbelbeskattningsavtalen inte brukar innehålla några uttryckliga regler om behandlingen av underskott men att de uppenbarligen bygger på principen att den stat som avhänt sig rätten att beskatta överskottet av en viss verksamhet inte heller skall ta hänsyn till de underskott som verksamheten kan lämna. Utredningen konstaterar också att enligt ordalydelsen i paragrafen föreligger ingen åtskillnad mellan de bägge fallen. Man redogör också för praxis och doktrin i hithörande frågor och konstaterar att avdrag medges i filialfallet.

Enligt RVS:s mening är det inte helt klart om praxis har denna innebörd eftersom vissa rättsfall synes kunna ge stöd för att förhållandet skulle vara det motsatta. Lagtexten kan sägas vara helt klar och borde därför tillämpas i enlighet med sin lydelse. RSV anser därför att rättsläget snarast är det att avdrag inte skall medges i filialfallet. Utredningens tillägg till 74 § bygger helt på att rättsläget är det av utredningen förutsatta. Ifall så inte visar sig vara fallet kommer förslaget att sakna mening. Enligt RSV:s åsikt måste ett svar på frågan om avdragsgillhet föreligger ges innan lagstiftaren kan ta

ställning till förslaget i denna del. Ifall man anser att man inte har tid att avvakta ett avgörande i frågan från regeringsrätten måste lagtexten ändras eller klarläggas så att fullständig klarhet vinnas i den principiella frågan. I sammanhanget kan påpekas att tidigare utredning ville ha till stånd ett klarläggande och att en majoritet av remissinstanserna tillstyrkte förslaget att kostnader i utomlands bedriven verksamhet inte i något fall skulle få beaktas i avdragshänseende om inkomsterna av verksamheten ifråga genom exemptavtal hade undantagits från beskattning i Sverige. RSV delar denna principiella inställning.

Under förutsättning att rättsläget är det av utredningen förutsatta är det regelsystem utredningen föreslår att föredra jämfört med att möjligheterna till dubbelt avdrag skall finnas kvar. Under förutsättning att avdrag inte tillåts kan tankegångarna bakom förslaget om "claw back" användas såsom villkor vid ett dispensförfarande. Utredningen har hänvisat till rådande system i utlandet. Ett skäl som mycket starkt talar för den föreslagna lösningen är att lagstiftningen inte skall försämra svenska företags förutsättningar att etablera sig utomlands jämfört med sina utländska konkurrenter. Med hänsyn till att förslaget innebär att möjligheterna till dubbelt avdrag för ett underskott tas bort är RSV, med förbehåll för vad som nedan sägs, berett tillstyrka att förslaget genomförs i denna del, ifall inte den tidigare principiella ståndpunkten skulle anses ha sådan tyngd att avdrag överhuvudtaget inte skall medges i exemptfallen.

Utredningen har inte närmare berört frågan om hur underskott som tidigare åtnjutits skall behandlas ifall filialen omvandlas till aktiebolag eller annat bolag med andelar. Av lagtexten framgår dock att någon återföring inte skall komma till stånd. Denna frågeställning bör enligt RSV:s mening även den närmare belysas om det föreslagna systemet skall införas.

Förslaget innebär även att svenska skatteintressen blir beroende av förlustutjämningsregler i andra länder. RSV ställer sig tveksam till om detta principiellt kan anses acceptabelt. Visavi länder utan förlustutjämningsregler skulle det förhållandet inträffa att underskott alltid skulle få dras av i Sverige oberoende av ifall verksamheten senare skulle ge ett beskattningsbart överskott i det andra landet eller inte.

Utredningen har inte närmare klargjort hur ett administrativt förfarande skall läggas upp eller hur kontrollen av att tidigare åtnjutna underskottsavdrag återförs senare år skall gå till. RSV anser att dessa frågeställningar måste klargöras innan det föreslagna systemet införs.

AO anför:

De sakkunniga har gjort en ingående analys av tillämpningen av 74 § kommunalskattelagen på filialer utomlands och drar – med hänsyn särskilt till RÅ 1946 not Fi 141 och vissa uttalanden i doktrinen – den slutsatsen att lagrummet inte begränsar rätten till avdrag för underskott av filialverksamhet i ett "exempt-land". För egen del anser jag att slutsatsen inte kan accepteras utan vidare. I stället anser jag att frågan alltjämt får anses som "öppen". Min uppfattning grundar sig på följande.

För det första talar ordalydelsen i 74 § kommunalskattelagen för att det inte föreligger rätt till avdrag till underskottet. Om lagstiftaren hade velat ge lagrummet en så begränsad betydelse som den som de sakkunniga förordar i betänkandet borde detta rimligen ha kommit till uttryck i lagens förarbeten. Så är dock inte fallet. För det andra talar mycket för att regeringsrätten inte ingick på en prövning av lagrummet i RÅ 1946 not Fi 141. I regeringsrättens motivering anges nämligen inget härom. Något

egentligt skäl för regeringsrättens beslut anges över huvud taget inte utan regeringsrätten anger endast att AB Regnkappsfabriken, med avseende på vad i målet förekommit, får anses berättigat till avdrag med 43 533 kronor avseende driftkostnader för verksamheten i USA. Vidare anges AB Regnkappsfabrikens filial med firman "*American Raincoat Company*" (understrykning av mig). Det kan således inte uteslutas att regeringsrätten prövat avdragsrätten i en vidare bemärkelse än den de sakkunniga gör gällande. I stället kan regeringsrätten ha gjort följande bedömning. "Filialen" var nystartad och den skulle i vissa hänseenden verka för moderbolagets egen rörelse. Driftkostnaderna för filialen utgjorde därför driftkostnader för moderbolaget. Vidare kunde det inte anses vara fråga om otillåten vinstöverföring eller kapitaltillskott till verksamheten i USA — d. v. s. beloppet 43 533 kr var storleksmässigt oantastbart såsom driftkostnad. Skäl vägra bolaget avdrag för det angivna beloppet kunde därför inte anses föreligga. Av det nu anförda följer att regeringsrätten kan ha medgett avdrag för beloppet utan att ha ingått på en prövning av 74 § kommunalskattelagen. Denna tolkning framförs också av Lennart Wingquist i Skattenytt 1982 sid. 495. Han anför där att regeringsrätten kan ha betraktat utgiften för fabriken i USA som en kostnad direkt uppkommen i den svenska rörelsegrenen på samma sätt som vilken annan driftkostnad som helst och att regeringsrätten då inte alls har tagit ställning till hur ett underskott i den utländska rörelsegrenen borde behandlas. Befogenheten i Wingquists tolkning stöds av ett senare rättsfall nämligen RÅ 84 I:16. Målet gällde om svenskt moderbolag, som lämnat räntefria lån till dotterbolag utomlands, var skyldigt att som inkomst uppta ränta på lånen. Regeringsrätten, som avlog taxeringsintendentens yrkande härom, anförde till stöd för sitt beslut bl. a.: "Utredningen i målet ger vid handen att omständigheterna vid moderbolagets försök att via dotterbolagen komma in på en ny marknad varit sådana att moderbolaget måste anses haft goda affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i dessa bolag". Regeringsrättens dom bekräftar att svenskt moderföretag vid etablering utomlands kan ha rätt till skäligt avdrag för det utländska dotterbolagets driftkostnader som om de varit egna driftkostnader. I det sist angivna målet bestred moderbolaget dotterbolagens räntekostnader för lånen. I RÅ 1946 not Fi 141 bestred det svenska företaget vissa andra driftkostnader för den utländska "filialen". I sak torde det inte vara någon skillnad mellan målen. Det bör härvid observeras att RÅ 1946 not Fi 141 i betänkandet Koncernbidrag m. m. (SOU 1964:29) redovisas i bilaga 1 till betänkandet under rubriken "Rättsfall angående koncernbidrag och andra överföringar mellan bolag". Det får anses naturligt eftersom det anges att fråga var om belopp som *utbetalats* till filialen i USA. (Se betänkandet sid 147–148).

Mot en uppfattning att 74 § kommunalskattelagen begränsar rätten till avdrag för underskott av filialer i "exempt-länder" skulle kunna riktas den invändningen att om avdrag inte medges så innebär exemptbestämmelsen i avtalet en otillåten inskränkning i den interna rätten till avdrag för underskott av filialer i utlandet. Avtalet skulle därigenom verka i skärpande riktning och detta anses inte vara tillåtet. En sådan invändning kan dock inte anses bärande; 74 § är ju en del av den interna rätten och den är dessutom hänförlig till ett kapitel som har rubriken "Om undantag från denna lags bestämmelser i vissa fall". Vidare hänvisar jag i denna fråga till OECD:s Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet (Rapport av OECD:s kommitté för skattefrågor 1977). I kommentaren (den svenska översättningen) till artikel 23 A i modellavtalet, som behandlar exempt-metoden, anförts på sidan 172 vid 44 bla:

Vid tillämpning av artikel 23 A behandlar åtskilliga stater förlust som uppkommit i den andra staten på samma sätt som inkomst från denna stat. I egenskap av hemviststat (staten R) medger de inte avdrag för förlust som uppkommit beträffande fastighet eller fast driftställe i den andra staten (E eller S). *Under förutsättning att denna andra stat medger förlustutjämning, kommer den skattskyldige inte i ett sämre läge* (understrykning av mig), eftersom han endast hindras från att yrka avdrag för samma förlust två gånger, nämligen i staten E (eller S) och i staten R.

Slutligen vill jag rörande tolkningen av 74 § kommunalskattelagen göra det tillägget att det förslag till ändring av lagrummet som föreslogs av dubbelbeskattningsakkunniga i SOU 1962: 59 sannolikt skulle ha inneburit en större skärpning än den som var avsedd. Förslaget innebar att om skattepliktig intäkt, i anledning av dubbelbeskattningsavtal, inte skulle upptas till beskattning här i riket, så skulle omkostnader hänförliga till intäkten inte få dras av vid taxeringen i Sverige. Meningen var att begränsa rätten till avdrag för underskott av filialer i "exempt-länder". Detta bör jämföras med utgången i RÅ 84 1:27 där avdrag medgavs för kostnader hänförliga till ränteintäkter som var undantagna från beskattning här i riket genom bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal.

Med ovanstående har jag velat fästa uppmärksamheten på att 74 § kommunalskattelagen *första stycket* bör ändras och ges det klara innehållet att avdrag medges för underskott av filialverksamhet också i "exempt-land".

Vidare föreslås ett tillägg till 74 § avseende de fall filialen efter förlustår går med vinst. Det torde dock kunna ifrågasättas om denna återläggningsregel får någon praktisk betydelse. Avdragsrätten samma år som förlusten uppkommer torde medföra att filial etableras under ett uppbyggnadsskede. När verksamheten blir lönande bildas ett aktiebolag som övertar filialens verksamhet. Någon "avskattning" sker inte. För att komma tillrätta härmed föreslår jag att en motsvarighet till bestämmelserna i Västtyskland övervägs (se sid. 86).

Ytterligare bör det noteras att det föreligger ett samband mellan förslagen rörande "joint-venture" i punkt 4 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen och förslaget rörande underskott av filialverksamhet i 74 § kommunalskattelagen. För verksamhet genom ett "joint-venture" torde återläggningsregeln i 74 § andra stycket kommunalskattelagen bli tillämplig. Vidare gäller att det under exempelvis oljeletning torde vara naturligt att man under prospekteringsstadiet har en tillfällig organisation av typ "joint-venture". Om olja upptäcks torde det i de flesta fall bli aktuellt med en fastare organisation i form av ett bolag i exploateringslandet. För dessa fall bör det finnas en återläggningsregel (jfr föregående stycke).

Tillämpningen av de återläggningsregler som tillskapas kommer att medföra kontrollproblem för beskattningsmyndigheterna. De skattskyldiga bör därför åläggas att i deklarationen öppet lämna sådana uppgifter att kontrollen underlättas.

Avslutningsvis ställer jag mig tveksam till innehållet i det föreslagna andra stycket till 74 § kommunalskattelagen. Avsikten är väl att det endast skall gälla för "exempt-fallen"? Enligt sin ordalydelse gäller det också filialer som skall beskattas enligt credit-of-tax-metoden. Detta kan knappast vara avsikten. Förhållandet bör klargöras.

I sak har kammarrätten ej heller något att erinra mot kommitténs förslag att, genom ett tillägg i 74 § KL, införa ett modifierat avdragssystem efter västtysk modell såvitt avser underskott i filial i utlandet. De rent praktiska effekterna härav är dock inte behandlade i betänkandet. Utredningen berör exempelvis inte de kontrollsvårigheter som kan tänkas uppstå när det gäller att bestämma underlaget för en återföring till beskattning i Sverige av överskott som uppkommit i verksamheten under senare år. Kammarrätten förutsätter en närmare analys av denna och hithörande frågor innan det slutliga förslaget till lagändring läggs fram.

Kammarrätten i Jönköping tillstyrker de sakkunnigas förslag.

Länsstyrelsen i Stockholms län anför:

Länsstyrelsen vill redan inledningsvis peka på bristen av överväganden avseende kontrollaspekterna i betänkandet och hänvisar därvid till vad som framförts i prop. 1984/85: 32, bilaga 9, sid. 27.

Beträffande den föreslagna ändringen i 74 § kommunalskattelagen är länsstyrelsen inte säker på att den tolkning av gällande rätt som gjorts i betänkandet är rätt. Klart är emellertid att nämnda paragraf bör förtydligas så att befintliga oklarheter elimineras.

Det förslag till ändring som görs i betänkandet kommer att leda till merarbete vid kontrollverksamheten genom att uppkomna underskott i filial i utlandet måste följas upp i granskningsarbetet under en tioårsperiod. Om förslaget genomförs bör det i lagtexten anges att till deklARATIONEN som avlämnas här i riket skall underskottsåret och under vart och ett av de efterföljande tio åren efter underskottsåret bifogas en av riksskatteverket för ändamålet upprättad blankett. Den föreslagna lagtexten i sista mening- en bör också ändras till: "Återföring till beskattning *skall* ske före det elfte taxeringsåret efter det taxeringsår, då underskottet avräknades".

Länsstyrelsen i Kristianstads län anför:

Genom ett tillägg till 74 § föreslås återföringsskyldighet av underskottsavdrag för utländsk filial, när överskott uppkommer i filialen. Den föreslagna återföringsskyldigheten i Sverige för i andra länder erhållna underskottsavdrag är välmotiverad, eftersom avdrag redan erhållits i Sverige. Om filialer finns i länder med motsvarande skatteuttag som i Sverige synes förslaget i princip innebära skattemässig neutralitet i förhållande till tillämpningen av creditavtal.

En återföring av underskottsavdrag för filial, som omvandlats till utländskt aktie- eller andelsbolag, på sätt sker enligt västtysk skattelagstiftning, bör övervägas även i motsvarande svenska lagstiftning.

Länstyrelsen anser det även lämpligt, att de oklarheter, som råder i tillämpningen av 74 § beträffande rätten till avdrag för underskott i filial utomlands, får en lösning genom komplettering av lagtexten i enlighet med sakkunnigas bedömning av rättsläget.

I sista meningen i förslaget till 74 § anges, att återföring till beskattning inte *får* ske senare än 10:e taxeringsåret efter det taxeringsår, då underskottet avräknades. Ordet *får* kan leda till missförstånd för den läsare som inte läst motivtexten. Avsikten torde vara, att undanta underskott från återföring ifall överskott ej uppkommit inom 10 år p.g.a. kontrollskäl. Detta bör bättre framgå i lagtexten.

Trots att bestämmelserna i 74 § KL funnits oförändrade sedan kommunalskattelagens tillkomst och lagtexten i paragrafen förefaller vara klar, har sedan länge rått och råder alltså stor osäkerhet hur paragrafen skall tolkas. Dubbelbeskattningssakkunniga framförde redan år 1962 sin tolkning av bestämmelserna i 74 § KL och föreslog vissa ändringar men förslaget ledde inte till någon lagändring. En arbetsgrupp inom budgetdepartementet tolkade 74 § KL i en promemoria Beskattning av verksamhet i utlandet (Ds B 1981: 10) och föreslog ändringar men ej heller dessa förslag ledde till ändrad lagstiftning. Skatteavräkningssakkunniga har i sitt här aktuella betänkande lämnat sitt bidrag till tolkning av 74 § KL och föreslår viss lagändring.

Företag med filial i land, med vilket Sverige har dubbelbeskattningsavtal enligt exemptmetoden, kan utnyttja underskott i filialverksamheten både som underskottsavdrag i hemlandet under förluståret och som förlustavdrag i filiallandet under senare år. För att råda bot på denna inkonsekvens i bestämmelserna föreslår de skatteavräkningssakkunniga att ett system liknande det som finns i Västtyskland införes. Avdrag för underskott i utländsk filial skall liksom hittills medges, men om verksamheten senare år lämnar överskott skall underskottsavdraget återföras till beskattning.

Handläggare vid länsstyrelsens skatteavdelning har vid taxeringsrevisioner erfårit att företag som etablerar verksamhet i utlandet börjar med att starta en filial under uppbyggnadsskedet då verksamheten i allmänhet går med förlust. Senare år när verksamheten lämnar överskott bildas ett helägt utländskt dotterbolag, som övertager filialens verksamhet. Eventuellt avvecklas filialen först några år efter dotterbolagets bildande. I sådana fall skulle med de skatteavräkningssakkunnigas förslag någon återföring till beskattning av tidigare år medgivna filialunderskott aldrig komma till stånd. Sverige skulle få bära skattebortfallet på grund av förlusterna under uppbyggnadsskedet medan utlandet skulle komma att åtnjuta skatteintäkterna av överskotten i det väletablerade dotterbolaget. Även i sådana fall bör enligt länsstyrelsens mening tidigare åtnjutna underskottsavdrag återföras till beskattning och det bör ske det beskattningsår då organisationsförändringen äger rum.

Enligt uppgift i dagspressen har ett svenskt aktiebolag nyligen överlåtit sin andel i ett oljeprospekteringsföretag. Säljaren äger rätt till andelar av vinsterna från eventuella framtida fyndigheter. Försäljningen aktualiserar spörsmålet om eventuell vinst vid försäljning av "andelen" skall medföra att tidigare åtnjutna underskottsavdrag skall återföras till beskattning vid föreslagen lagändring av 74 § KL. Ett joint venture-företag torde närmast motsvara ett enkelt bolag och överlåtelse av "andel" skulle då utgöra försäljning av inkråmet i bolaget och därmed troligtvis inkomst av filialverksamheten. Eventuell vinst vid försäljning av "andel" skulle i så fall innebära att tidigare åtnjutna underskottsavdrag skulle återföras till beskattning. Detsamma torde gälla vinsterna från eventuella framtida fyndigheter.

Kommittén föreslår att underskottsavdragen skall återföras till beskattning inom tio år och hänvisar till vad som gäller för förlustavdrag. Tidsgränsen för sådana avdrag är enligt lagen om förlustavdrag tio år för aktiebolag och ekonomiska föreningar och sex år för övriga skattskyldiga. Motivet för skilda tidsperioder för olika företagsformer (Prop. 1977/78: 79) var att självdeklarationerna för aktiebolag och ekonomiska föreningar förvaras tills sex år förflutit efter utgången av det år bolaget eller föreningen upplösts (13 § TF) medan andra skattskyldigas deklarationer förstöres

sex år efter taxeringsårets utgång (50 § TL). Det är uppenbart att det kommer att bli svårt för skattemyndigheterna att kontrollera ifall bestämmelsen om återföring till beskattning av underskottsavdrag iakttages av andra skattskyldiga än aktiebolag och ekonomiska föreningar eftersom självdeklarationerna inte förvaras i mer än sex år. Spörsmålet har inte behandlats i betänkandet.

En filial kan gå med förlust under mer än ett år och därför kan underskottsavdrag uppkomma under flera år i följd. När verksamheten senare år lämnar överskott och underskottsavdragen enligt kommitténs förslag skall återföras till beskattning bör enligt länsstyrelsens uppfattning principen "först in – först ut" tillämpas. De skattskyldiga bör inte ha rätt att välja vilket förlustårs underskott som skall återföras till beskattning utan de äldsta förlusterna bör i första hand tagas i anspråk före en senare deklarerad förlust. För att undvika missbruk bör en bestämmelse härom intagas i 74 § KL om de skatteavräkningssakkunnigas förslag lägges till grund för ändrad lagstiftning.

I de äldre dubbelbeskattningsavtalen tillämpas i regel exemptmetoden medan credit of tax användes i de yngre avtalen. Frågan uppkommer då hur i betänkandet föreslagna bestämmelser skall tillämpas om ett exemptavtal är gällande under en filials förlustår men nytt avtal med credit of tax ingåtts därefter och skall användas de år filialöverskott uppkommer. Problemet har inte belysts i betänkandet. Rätteligen synes återföring av tidigare åtnjutna underskottsavdrag böra komma ifråga endast i de fall avtal med exemptmetoden är gällande för såväl förluståren som överskottsåren.

De skatteavräkningssakkunniga har ägnat större delen av Kapitel I:3 i betänkandet åt analys av gällande rättspraxis och egen tolkning av bestämmelserna i 74 § KL medan en obetydlig del av kapitlet ägnats åt kommentarer av eget förslag till ändring av 74 § KL. Såsom påpekats ovan råder det stor osäkerhet hur bestämmelserna i 74 § KL skall tolkas och denna tveksamhet synes inte ha skingrats genom de skatteavräkningssakkunnigas redogörelse. Det är osäkert om skattedomstolarna skulle tolka bestämmelserna på samma sätt som de skatteavräkningssakkunniga gör i betänkandet om spörsmålen kom under rättslig prövning.

Om lagtexten i 74 § KL skall ändras efter att ha varit oförändrad sedan kommunalskattelagens tillkomst bör ändringen enligt länsstyrelsens åsikt göras på ett sådant sätt att tidigare oklarheter i görligaste mån undanröjes. Den i betänkandet föreslagna ändringen är ytterst marginell och medför inte att större klarhet beträffande bestämmelserna i 74 § KL uppnås. Dessutom har de skatteavräkningssakkunniga inte penetrerat sitt förslag tillräckligt och därför föreligger risk för att nya tolkningsproblem skulle uppkomma om förslaget läggs till grund för ändrad lagstiftning. Länsstyrelsen avstyrker därför förslaget men anser det angeläget att bestämmelserna om beskattning av verksamhet i utlandet blir föremål för fortsatt utredning.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:

Länsstyrelsen är inte ense med kommittén om att rättsläget är så entydigt att avdrag skall medges för underskott i filial i exemptland. Det föreslagna tillägget till 74 § KL – vilket länsstyrelsen i princip tillstyrker – bör inte bli föremål för lagstiftning innan paragrafen får en sådan skrivning att det klart framgår att ifrågavarande underskottsavdrag skall medges.

Länsstyrelsen i Örebro län vill ha ett avdragsförbud och dispensmöjlighet:

Den gällande lagtexten säger helt klart att underskott av verksamhet i

exemptland inte är avdragsgillt vid taxering i Sverige. Utredningen konstaterar att praxis inte följer lagtexten i filialfallen. Länsstyrelsen är inte lika övertygad om innebörden av praxis men medger att avdrag för underskott av filial i exemptland sannolikt godtas utan närmare eftertanke.

Det av utredningen föreslagna tillägget innebär att möjligheten till dubbelavdrag försvinner. Länsstyrelsen tror dock inte att tillägget till 74 § kommunalskattelagen kommer att öka beskattningsunderlaget i Sverige. I internationell skatteplanering rekommenderas filialverksamhet så länge underskott uppkommer, men så snart verksamheten lämnar överskott rekommenderas bolagsbildning. Om överskottet redovisas i utländskt eller annat svenskt bolag, lär någon återföring av tidigare medgivna underskott knappast kunna ske.

Länsstyrelsen vill därför förordna att man, i stället för det av utredningen gjorda tillägget, förtydligar innebörden i 74 § kommunalskattelagen, så att det klart och entydigt framgår, att avdrag för underskott av filial i exemptland inte medges. Man bör dock även i detta sammanhang skapa en dispensmöjlighet i samband med dispens för förvärvskällebegreppet.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län anför:

Länsstyrelsen har samma uppfattning som kommittén om hur 74 § kommunalskattelagen för närvarande tillämpas samt anser i princip att den nuvarande tillämpningen är inkonsekvent och felaktig. Med hänsyn till att tillämpningen varit densamma under mycket lång tid har exportindustrin, som kommittén anför, säkerligen anpassat sig till den nuvarande ordningen. Det bör därför inte komma i fråga att i filialfallen helt ta bort rätten till avdrag i Sverige.

Länsstyrelsen tillstyrker i princip den av kommittén föreslagna lösningen men anser att den bör kompletteras med en bestämmelse i taxeringslagen om skyldighet att till ledning för taxeringarna under "återföringsperioden" (tio år efter det taxeringsår då underskottet avräknades) årligen lämna särskild utredning om överskott och underskott i rörelsegrenen och gjorda återföringar.

FAR anser att de sakkunniga gjort en lämplig avvägning mellan de fiskala intressena å ena sidan och exportindustrins behov av internationellt konkurrensneutrala beskattningsregler å andra sidan och tillstyrker förslaget.

LO tillstyrker också medan *Landstingsförbundet* inte funnit anledning till erinran mot förslaget.

LRF tillstyrker också förslaget och anför:

Skattedelegationen delar den principiella uppfattningen att det är felaktigt att en skattskyldig får avräkna ett underskott som uppkommit i en verksamhet i utlandet när ett överskott på samma verksamhet inte är skattepliktig i Sverige. Skattedelegationen tillstyrker därför att kvittningsförbudet utsträcks till att gälla även underskott i filialverksamhet.

Med hänsyn till de starka samhällsintressen som finns bakom en internationalisering av det svenska näringslivet är det väl motiverat att företagen under etableringsfasen kan få räkna av ett underskott som uppkommer i en verksamhet utomlands mot överskott i den svenska verksamheten. Den metod som skatteavräkningssakkunniga föreslagit för återföring till beskattning av underskotten när utlandsverksamheten ger överskott förefaller väl avvägd. Skattedelegationen tillstyrker därför förslaget även i denna del.

Sveriges advokatsamfund vill ha viss ändring i förslaget och anför:

Samfundet anser att förslaget om särskild reglering i det fall det uppstår ett mot svenska inkomster utnyttjat underskott i en filialverksamhet bedriven i ett land med vilket Sverige ingått exemptavtal bör förändras. Det är inte skäligt att ålägga den skattskyldige att visa att avdrag för underskottet inte medges enligt den utländska lagstiftningen. Särskilt i de fall tvist med utländska taxeringsmyndigheter om inkomstberäkningen uppkommit leder den föreslagna regleringen till tillämpningssvårigheter. Återföring till beskattning i Sverige bör enligt samfundets uppfattning endast ske om det är uppenbart att ett avdrag enligt avtalslandets lagstiftning slutligt har utnyttjats.

SHIO-Familjeföretagen tillstyrker förslaget och anför:

SHIO-Familjeföretagen delar uppfattningen att det är principiellt felaktigt att en skattskyldig kan ha rätt till avdrag för underskott i utländsk filial vid beskattningen i Sverige när ett överskott från sådan verksamhet inte hade varit skattepliktigt.

Det finns emellertid ett samhällsekonomiskt intresse av att underlätta för svenska företag på den internationella marknaden. Restriktiva bestämmelser om återföring till beskattning i det aktuella fallet kan leda till att nyetablering försvåras på utlandsmarknaden. Det är därför motiverat att företag under etableringsfasen ges möjlighet att räkna av underskott i utlandsverksamhet mot överskott i Sverige. Den föreslagna metoden, där underskottsavdrag återförs till beskattning inom en tioårsperiod när utlandsverksamheten visar överskott, förefaller vara väl avvägd.

SHIO-Familjeföretagen tillstyrker därför förslaget även i denna del.

Sveriges industriförbund, till vars yttrande SAF och Svenska handelskammarförbundet ansluter sig, tillstyrker också förslaget.

AB Volvo som i princip inte har något att erinra mot förslaget anför:

Vi har förståelse för utredningens uppfattning att det framstår som omotiverat att en skattskyldig kan utnyttja ett filialunderskott i exemptland dels såsom avdrag vid taxeringen i Sverige, dels i form av förlustavdrag vid taxeringen i utlandet. Med hänsyn härtill och till att utredningen valt att begränsa avdragsrätten genom en s. k. "claw-back"-metod har vi inget att erinra mot förslaget i princip.

Vi vill emellertid peka på följande. Förutsatt att utredningens tolkningar av 74 § KL är korrekta, medför bestämmelserna i lagrummet, att utvisar en förvärskölla i *sin helhet* underskott, medges ej avdrag för den del av underskottet som belöper på utlandsfilialen varken i form av kvittning mot eventuella övriga intäkter eller såsom förlustavdrag. Vi kan inte finna någon som helst omständighet som motiverar att den föreslagna claw-back-regeln inte skall tillämpas på nyssnämnt till utlandet hänförligt underskott. Vi förordar därför att 46 § 1 mom. och 74 § KL ävensom 4 § 1 mom. och 22 § SIL ändras på så sätt att den föreslagna claw-back-regeln blir tillämplig även i de fall hela förvärvskällan utvisar underskott.

Lika med kommittén konstaterar vi att lagrummet fått en tolkning som inte utan vidare låter sig förena med stadgandets ordalydelse. Det förhållandet att förarbetena inte ger någon närmare motivering till bestämmelsen framstår härvid såsom särskilt besvärande.

Ändringen i 74 § KL framstår av flera skäl såsom ändamålsenlig. För det första därför att den inte innebär någon betydande förändring av sedan länge etablerade förutsättningar för svenska företags verksamheter i utlandet. Det får vidare anses som en stor fördel att lagregler beträffande verksamhet i utlandet, såsom i detta fall skett, utformas efter mönster av de lösningar som valts i västeuropeiska länder med vilka vi har intima handelsförbindelser. Kommitténs förslag att anpassa längden av tidsbegränsningen för återföring till förlustavdragslagen synes på motsvarande sätt ägnat att öka konsekvensen i och bidra till förenkling av skattesystemet.

5 Underskott i förvärvskälla vid internationell beskattning

I stort sett samtliga remissinstanser som valt att besvara remissen i denna del delar de sakkunnigas uppfattning att frågan bör lösas genom en överenskommelse mellan de nordiska staterna eller genom en harmonisering av lagstiftningen.

Kammarrätten i Stockholm anser dock inte att problemet är av sådan art att det på sikt måste lösas och anför:

Under avsnitt II 3 redogör kommittén för de problem som underskott i förvärvskälla kan förorsaka vid internationell beskattning av arbetsinkomster. Kommitténs slutsats är att någon tillfredsställande lösning på denna fråga inte torde kunna åstadkommas varken genom ändringar av avräkningsreglerna eller inkomstberäkningsreglerna. Kammarrätten delar denna uppfattning. Kommittén anvisar i stället överenskommelser mellan berörda stater eller en harmonisering av lagstiftningarna som möjligheter att komma tillrätta med problemet. Kommittén har inte närmare gått in på hur detta skall ske. Avser kommittén en ordning enligt vilken Sverige och den berörda staten ifråga skulle medge avdragsrätt för underskott som uppkommit i den andra staten? En sådan lösning kan synas svår genomförbar bl. a. med tanke på skillnaden i det faktiska utbytet av arbetskraft mellan Sverige och de nordiska länderna. När det gäller utomnordiska stater torde möjligheten att lösa problemet på angivet sätt av olika skäl vara än mindre.

De exempel som kommittén redovisar (s. 131 ff) antyder emellertid – som kommittén själv konstaterar – att situationen inte är särskilt alarmerande för dem som arbetar i Norge och att detsamma torde kunna sägas för dem som arbetar i övriga nordiska länder. Problemets omfattning begränsas vidare av makes rätt till underskottsavdrag i förekommande fall. Kammarrätten kan därför inte dela kommitténs mening att problemet är av sådan art att det på sikt måste lösas. Om åtgärder ändå skulle anses påkallade ser kammarrätten som enda realistiska möjlighet att justera spärreglerna i lagen (1960: 63) om förlustavdrag.

Som kommittén anført antyder exemplen i bilagan till betänkandet att situationen för dem som arbetar i Norge och har villa i Sverige inte är särskilt alarmerande. Även med avdragsrätt i Sverige för trygdeavgiften skulle den svenska skatten på den norska inkomsten inte i något av de två exemplen understiga den norska skatten på samma inkomst. Skulle den skattskyldige ha haft svensk inkomst förutom den norska blir den svenska skatten på den norska inkomsten större än i exemplen.

Problemet för svenska gränsgångare med arbete i Danmark torde bli alarmerande fr. o. m. beskattningsåret 1987 endast om den danska skatten är högre än den norska. Så torde dock inte vara fallet.

Länsstyrelsen ifrågasätter om det verkligen finns något problem att lösa.

Om det ändå finns ett problem som fordrar någon åtgärd delar länsstyrelsen kommitténs uppfattning att ingen av de skisserade lösningarna bör införas. Den bästa lösningen av problemet skulle sannolikt kunna ske inom ramen för den internordiska arbetsgruppens arbete. Länsstyrelsen tillstyrker därför att problemet överlämnas till denna arbetsgrupp.

Kammarrätten i Jönköping som anser att det kan vara riktigt att problemen löses genom förhandlingar uttalar sympati för tanken att helt undanta utlandsinkomsterna från beskattning.

Kammarrätten i Jönköping anför:

När det gäller beskattningen av de löntagare som bor i Sverige men arbetar i annat nordiskt land hänvisar kommittén till att problemet behandlas av en internordisk arbetsgrupp på departementsnivå. Det kan väl vara riktigt att problemen löses efter förhandlingar mellan länderna. Kammarrätten vill dock redan nu uttala sympati för tanken att helt undanta utlandsinkomsterna från beskattning för de i detta sammanhang berörda inkomsttagarna. En sådan ordning skulle vara enkel för den enskilde. De statsfinansiella konsekvenserna för Sveriges vidkommande torde inte bli så stora med en sådan metod. Någon officiell statistik över antalet i Sverige bosatta som arbetar i övriga nordiska länder finns inte. Men i kommitténs förslag beträffande införande av avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för erlagda nordiska socialavgifter har kostnaden för det reformförslaget antagits utgöra mycket begränsade belopp. Inte heller den individuella "överkompensationen" som denna löntagargrupp eventuellt skulle erhålla torde ställa dem i någon speciellt gynnsam position i förhållande till andra löntagare. Kammarrätten anser därför starka skäl tala för att den s. k. exemptmetoden väljes.

Länsstyrelsen i Malmöhus län instämmer i att en tillfredsställande lösning endast kan nås genom överenskommelse mellan berörda stater och anför:

Det är onekligen viktigt att finna lösningar på de problem, som skatteavräkningssakkunniga upptagit till behandling. Inte enbart antalet skattskyldiga från de övriga nordiska länderna gör det motiverat att först sätta problemet under debatt i förhållande till det avtalet. Den gemensamma nordiska arbetsmarknaden och det även i övrigt nära samarbetet mellan de nordiska länderna gör det angeläget att i görligaste mån kunna finna sådana lösningar, att beskattningsreglerna inte utgör hinder för att ta arbete eller att bosätta sig i annat nordiskt land. Det torde också var lättare att inom

Norden utarbeta sådana lösningar än att göra det gentemot andra länder.

Skatteavräkningssakkunniga har upptagit det problem till behandling, att varken lagregler eller avtal för undvikande av dubbelbeskattning medger full avräkning i Sverige om på grund av låg beskattningsbar inkomst den svenska skatten på utländsk inkomst är lägre än den utländska skatten på samma inkomst. Skatteavräkningssakkunniga är av den åsikten, att problemet har samband med principen för skatteavräkning som metod för undvikande av dubbelbeskattning. Detta kan visserligen sägas vara riktigt, men man bör därför inte dra slutsatsen, att problemet är rent teoretiskt. Enligt länsstyrelsens uppfattning är valet av lösning snarare av praktisk, politisk natur.

Problemet med bristande avräkning kan – om än mest teoretiskt – förekomma, då den utländska skatten på inkomsten är högre än den svenska skatten, men oftast uppkommer det vid underskott i förvärvskälla.

Som första möjlighet att komma tillrätta med detta problem, diskuterar kommittén en ändring av avräkningsreglerna. Kommittén har här funnit, att det i så fall skulle vara nödvändigt att samtidigt införa rätt till carry-back eller carry-forward och rätt till full credit. Lika med kommittén finner länsstyrelsen, att det är nödvändigt att införa full credit för att dämpa de skattskyldigas finansieringssvårigheter. Länsstyrelsen instämmer också i att det är ett så markant avsteg från hittillsvarande principer, att systemet för den skull inte bör införas. Det förtjänar även att framhållas, att ett sådant system endast skulle innebära lättnad för de skattskyldiga, som arbetar i annat land något eller några år, men knappast för dem som gör det under en följd av år. Även detta är ett skäl till att systemet inte bör införas.

Som andra möjlighet till lösning diskuterar kommittén ändringar av inkomstberäkningsreglerna. Kommittén har där skisserat ett system, där den svenska beskattningsbara inkomsten genom en förskjutning av kostnadsavdrag beräknas på sådant sätt, att den svenska skatt mot vilken avräkning får ske, blir minst lika stor som den avräkningsbara utländska skatten. Kommittén anser sig dock inte kunna förorda en sådan lösning.

Länsstyrelsen måste instämma i detta. Förutom att vissa invändningar av teoretiskt slag kan göras, förefaller den skisserade lösningen knappast praktiskt genomförbar.

Kommittén har därefter funnit, att en tillfredsställande lösning endast kan nås genom överenskommelse mellan berörda stater eller genom en harmonisering av de respektive ländernas lagstiftning. Länsstyrelsen får instämma i detta.

Om skatteförmågeprincipen tillämpas så, att en samlad bedömning av den skattskyldiges inkomst- och skatteförhållanden görs, synes det, när två stater kan utöva sin beskattningsrätt och båda dessa stater tillåter avdrag för underskott, svårt att finna några principiella skäl att vägra underskottsavdrag från den främmande inkomsten, om avdraget inte kan utnyttjas i hemviststaten. En sådan lösning skulle även göra det möjligt att medge avdrag för ränta på fastighetslån vid bosättning i ett land och offentlig anställning i ett annat nordiskt land. Länsstyrelsen vill fästa uppmärksamhet på att det förekommer ett flertal sådana fall här i länet.

Även om ett system med övenskommelser och harmonisering får anses som mest praktiskt och principiellt riktigast, ger denna metod ingen lösning i de fall full avräkning inte kan ske på grund av låg inkomst i Sverige av annan anledning än underskottsavdrag.

LRF önskar med hänsyn till att problemet är akut att någon form av lättnadsregler införs omgående och anför:

Prop. 1985/86:131

Skattedelegationen vill gärna framhålla att även om kommitténs beräkningar visar att antalet skattskyldiga som för närvarande drabbas kanske inte är så stort så är det inte desto mindre ett problem då man hamnar i situationen att inte få avräkning för skatt. Som kommittén har pekat på kommer antalet drabbade att öka när den s. k. gränsgångarregeln upphör att gälla om något år.

Skattedelegationen delar kommitténs uppfattning att frågan bäst löses genom att fastighetsunderskottet får beaktas när skatten på arbetsinkomsten i arbetsstaten fastställs. Med hänsyn till att någon tidsplan inte har upprättats för den nordiska arbetsgruppens arbete och det här problemet är akut anser skattedelegationen att någon form av lättnadsregler omgående bör införas för de här situationerna. Den metod som skattedelegationen då vill förorda är den s. k. carry back metoden eftersom endast den kan förhindra att den skattskyldige får likviditetsproblem när räntor på lån i t. ex. en villafastighet skall betalas. Dessutom bör avräkning få ske även mot arbetsinkomster som härrör från anställning i Sverige (s. k. full credit). Med hänsyn till den samverkan som finns inom arbetsmarknaden och socialväsendet de nordiska länderna emellan kan en sådan utvidgning av rätten till avräkning inte anses gå för långt.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen uppger att svenska entreprenadföretag på grund av gällande regler ofta har svårt att rekrytera personal till arbeten i Norge. Föreningen anser därför att arbetet med att finna en gemensam nordisk lösning bör bedrivas skyndsamt.

Svenska handelskammarförbundet och *Sveriges industriförbund* anser att i avvaktan på en slutlig lösning bör ändringar göras i lagen om förlustavdrag.

Svenska handelskammarförbundet anför:

Handelskammarförbundet delar kommitténs uppfattning att endast ett införande av carry-forward eller carry-back i kombination med full credit kan lösa ifrågavarande problem. Förbundet inser emellertid att införande av full credit knappast är tänkbart med hänsyn till hittills tillämpade principer för undvikande av dubbelbeskattning.

Kommitténs överväganden när det gäller inkomstberäkningsreglerna synes även ha skäl för sig.

Det är dock angeläget att finna en lösning på problemen att inte kunna utnyttja eventuella underskottsavdrag i Sverige. Förbundet anser det angeläget att den tillsatta internordiska arbetsgruppen snarast finner en lösning som baseras på en överenskommelse mellan länderna eller en harmonisering av ländernas lagstiftningar. En acceptabel lösning bör sedermera överföras till att även gälla gentemot övriga länder. Handelskammarförbundet tillstyrker således att frågan överlämnas till nämnda arbetsgrupp.

I avvaktan på en slutlig lösning bör ändringar göras i förlustutjämningslagen. Förbundet ansluter sig härvid till vad Industriförbundet anfört i frågan.

Sveriges industriförbund anför:

Beträffande det första delproblemet diskuteras detta med utgångspunkt

från dels den situation att den skattskyldige beskattas för sina utländska arbetsinkomster såväl i Sverige som i utlandet och dels den situation att arbetsinkomsten beskattas endast i utlandet.

Två olika lösningar har därvid övervägts. Den ena avser ändringar i avräkningsreglerna och den andra ändringar av inkomstberäkningsreglerna. Såvitt avser ändringar av avräkningreglerna har övervägts införande av carry-forward, carry-back och full credit. Utredningen konstaterar därvid att vare sig ett införande av carry-back eller carry-forward nämnvärt skulle lösa problemet om man inte samtidigt införde full credit. Vi delar denna uppfattning.

Beträffande full credit, dvs. avräkning även mot skatt på svenska inkomster, konstateras att införandet av en sådan möjlighet innebär ett markant avsteg från hittills tillämpade principer och går utöver vad som kan anses hänförligt till undvikande av dubbelbeskattning. Kommittén har inte heller kunnat finna något utländskt exempel på full credit och avvisar tanken på att lösa problemet med en sådan reform. Industriförbundet delar även i detta avseende kommitténs uppfattning.

Beträffande ändringar av inkomstbeskattningsreglerna diskuteras att helt undanta utlandsinkomsterna från beskattning i Sverige. Härigenom skulle i många fall underskott som uppkommer i Sverige vid utlandstjänstgöring kunna utnyttjas genom förlustavdrag vid senare års taxering genom kvittning mot svenska inkomster. Möjligheterna till förlustutjämning begränsas dock av en intäktsspärr på 6.000 kr under förluståret. För att säkerställa möjligheten till förlustavdrag skulle därför också erfordras en justering av nämnda spärr.

På anförda skäl avvisar kommittén tanken på en generell exemptmetod för utlandsinkomster. I stället diskuteras att den skattskyldige skulle begränsa sina underskottsavdrag så att maximal avräkning erhöles och att ej utnyttjade underskottsavdrag skulle få utnyttjas under ett senare år. Av taxeringstekniska och processuella skäl avvisar utredningen även tanken på en sådan lösning.

Vi delar utredningens uppfattning även i detta avseende.

Kommittén föreslår i stället att problemet löses inom en internordisk arbetsgrupp så att överenskommelse träffas att underskott i Sverige skall få utnyttjas i de andra nordiska länderna.

Eftersom de andra lösningar som övervägts i utredningen inte är bra tillstyrker vi att frågan överlämnas till nämnda arbetsgrupp för en snar lösning.

I avvaktan härpå anser vi dock att ändringar bör göras i förlustutjämningslagen. Den nuvarande spärren på 6.000 kr för utnyttjande av förlustavdrag leder i många fall till icke önskvärda konsekvenser vid utlandstjänstgöring. Spärren har ursprungligen tillkommit för att hindra personer från att t. ex. under sin studietid bygga upp underskott som sedan skulle kunna utnyttjas vid inträde i förvärvslivet (se prop. 1960 nr 30). I de fall som nu är aktuella, dvs. underskottsavdrag på egna hem, är situationen helt annorlunda. Personer som har sådana underskottsavdrag torde regelmässigt under en följd av år varit yrkesverksamma i Sverige och genom skuldsättning skaffat sig en egen bostad. Utlandstjänstgöringen innebär därför ofta endast ett avbrott från verksamheten i Sverige. Genom reglerna i förlustutjämningslagen kommer underskottsavdrag som uppkommer under utlandsvistelsen på det egna hemmet inte att kunna utnyttjas efter återkomsten till Sverige i alla de fall taxeringsvärdet på fastigheten understiger 300.000 kr och ej heller andra svenska inkomster redovisats under förluståret. Eftersom räntekostnaderna kan vara ytterst betydande går den skattskyldige miste om förlustavdrag som skulle medgivits därest taxe-

ringsvärdet uppgått till 300.000 kr. Det övervägande flertalet permanentbostäder utanför storstadsområdena torde ha taxeringsvärden som understiger 300.000 kr. Genom den s. k. ettårsregeln i 54 § kommunalskattelagen är problemet med förlorade förlustavdrag huvudsakligen ett internt svenskt problem och inte i första hand en fråga om skatteavräkning. Eftersom i en lagrådsremiss det f. n. övervägs att ändra ettårsregeln till en sexmånadersregel är det inte uteslutet att ytterligare skattskyldiga kan komma att beröras av problemet.

Med hänsyn till att spärregeln inte tillkommit för att hindra förlustavdrag i nu förevarande situationer och då problemet berör ett stort antal skattskyldiga anser Industriförbundet det angeläget att ändra spärregeln på sådant sätt att rätten till fulla förlustavdrag säkerställs för berörda skattskyldiga.

Sveriges fartygsbefälsförening och *Svenska maskinbefälsförbundet* har i en gemensam skrivelse tagit upp beskattningen av anställda inom offshore-sektorn i Nordsjön och yrkat att gällande dubbelbeskattningsavtal skall omförhandlas.

Svenska sjöfolksförbundet har tagit upp samma fråga och ställt samma yrkande.

Sveriges Redareförening som ansluter sig till föreslaget förfarande beträffande underskottsavdrag har bifogat en skrivelse från Consafe AB om tolkningen av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

6 Avräkningsreglerna

Ingen remissinstans har haft något att invända mot att reglerna om avräkning nu samlas i en lag. I stort sett samtliga remissinstanser tillstyrker eller lämnar det framlagda förslaget utan erinran. Flera har dock haft synpunkter på utformningen. Vidare har flera representanter för näringslivet önskat längre gående avräkningsmöjligheter.

RSV anför:

Utredningen förslår att de interna reglerna för avräkning av utländsk skatt tas in i en särskild lag – lag om avräkning av utländsk skatt. RSV har inget att erinra mot att dessa regler förs samman i en särskild lag.

Rätten till avräkning regleras i 1 § i den föreslagna lagen. Enligt denna paragraf har här bosatt fysisk person eller inländsk juridisk person rätt till avräkning av utländsk skatt om följande tre kriterier är uppfyllda:

- a) inkomsten tagits med i beskattningsunderlaget,
- b) inkomsten beskattats i utlandet och
- c) inkomsten enligt skattelagstiftningen i den utländska staten härrör därifrån.

Huruvida kriterierna under a) och b) är uppfyllda bör taxeringsnämnderna kunna konstatera förhållandevis lätt. Att däremot avgöra om inkomsten enligt skattelagstiftningen i utlandet anses härröra därifrån och dessutom enligt denna lagstiftning skulle kunna beskattas även enligt annan grund än den – tex medborgarskapet – som faktiskt tillämpats innebär betydande tillämpningssvårigheter för nämnderna.

I 1 § i den nya lagen bör erinras om den inskränkning i avräkningsrätten som följer av 2 § samma lag såväl av pedagogiska skäl som av det skälet att

avräkningsbeloppet — den utländska skatten — enligt 5 § samma lag i annat fall torde omfatta även utländsk skatt på inkomst i de fall då dubbelbeskattningen lindras genom alternativ exempt.

RSV vill återigen (se yttrande 1985-03-20, dnr 121/85-15) framhålla det önskvärda i att rätten att besluta om avräkning av skatt förs över från taxeringsnämnden till lokala skattemyndigheten.

RSV ifrågasätter om inte dubbelbeskattning av sjömansskatt bör kunna undvikas genom att avräkningsmöjlighet införs även i de fall då dubbelbeskattningsavtal saknas.

AO anför:

Att sammanföra reglerna till en särskild lag är välmotiverat. De är dock generellt sett mycket krångliga och svåra att förstå. I avsikt att underlätta förståelsen av reglerna har de sakkunniga föreslagit vissa förtydliganden. Jag anser att de borde ha gått längre i strävan att åstadkomma begriplighet. En lämplig metod anser jag vara att komplettera lagtexten med anvisningar innehållande givna exempel (jfr tillämpningsföreskrifterna till ett dubbelbeskattningsavtal). Visserligen blir textmassan då mer omfångsrik, men detta medför endast önskad effekt nämligen ökade möjligheter att förstå reglernas innebörd. Att riksskatteverket utfärdar vissa blanketter för avräkningsberäkningarna ändrar inte förutsättningarna för mitt förslag.

Ytterligare gäller att vissa materiella frågor kan anses diskutabla. Ett förhandsbeskedsärende som nu är föremål för regeringsrättens prövning upptar flera frågeställningar som berör avräkningsreglerna — närmast hur spärrbeloppet skall beräknas. Regeringsrättens dom kan förväntas inom kort.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anför:

Då det numera visats föreligga behov av regler om avräkning av utländsk skatt även mot sjömansskatt och vinstdelningsskatt får det från systematisk synpunkt anses riktigt att samla bestämmelserna om avräkning i en särskild lag. De förtydliganden som gjorts i förhållande till nu gällande lagtext hälsas med tillfredsställelse, samtidigt som det emellertid konstateras att den föreslagna lagtexten inte är mer lättläst än tidigare. — För att undvika oklarhet vill länsstyrelsen förorda att hänvisning i 5 § a) föreslagna lag görs även till 2 § samma lag. Lagförslagets 1 § omfattar nämligen enligt ordalydelsen även skatt för vilken alternativ exempt gäller och avsikten är naturligtvis inte att en avräkning enligt 5 § skall omfatta sådan skatt. Länsstyrelsen vill även påpeka vikten av att RSV i god tid före lagens ikraftträdande utarbetar blanketter till ledning för tillämpningen av föreslagna bestämmelser. — Länsstyrelsen, som i övrigt inte har något att invända mot den föreslagna lagen, biträder förslaget.

Länsstyrelsen i Örebro län uppger sig ej kunna bedöma förslaget vad avser avräkning mot sjömansskatt men tillstyrker detta i övriga delar.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen anför:

Utredningens förslag till lag om avräkning av utländsk skatt utgörs till stor del av gällande regler samt förtydliganden av dessa. SBEF har inget att erinra mot förslagen i dessa delar.

De av skatteavräkningssakkunniga nu och tidigare föreslagna ändringarna av reglerna för avräkning av utländsk skatt har sammantaget medfört

avsevärt förbättrade möjligheter till avräkning av utländsk skatt och därmed alltså ökade möjligheter att undanröja dubbelbeskattning. Enligt vad SBEF erfarit innebär dock avsaknaden av möjligheten till "carry back" eller "carry forward" vid avräkning betydande olägenheter för företagen. SBEF anser därför att starka skäl talar för att införa ett system i första hand med carry forward i enlighet med vad skatteavräkningssakkunniga föreslog i sitt år 1982 avlämnade betänkande "Avräkning av utländsk skatt".

I det fall dubbelbeskattningsavtal saknas mellan Sverige och ett land där verksamhet bedrivs av ett svenskt företag medger avräkningsreglerna inte att den utländska skatten på viss inkomst får avräknas mot svensk vinstdelningsskatt som belöper på denna inkomst. SBEF kan icke finna några skäl för denna begränsning. SBEF anser därför att reglerna bör ändras så att det också i det fall dubbelbeskattningsavtal saknas kan medges avräkning av utländsk skatt från vinstdelningsskatt.

Sveriges industriförbund, till vars yttrande *SAF* och *Svenska handelskammarförbundet* anslutit sig, anför:

Inledningsvis får vi framhålla att genomförandet av skatteavräkningssakkunniga tidigare framlagda förslag till utökade avräkningsmöjligheter inneburit avsevärda förbättringar och utgjort ett klart steg i rätt riktning. Det nu framlagda förslaget att överföra avräkningsreglerna från lagen om statlig inkomstskatt till en särskild förtydligad lag tillstyrker vi. Som vi anført i vårt tidigare remissyttrande över de sakkunnigas betänkande "Avräkning av utländsk skatt" är det en brist i avräkningsreglerna att bestämmelser saknas som möjliggör förskjutning av avräkningsrätten mellan beskattningsår. Eftersom en sådan avräkningsmöjlighet finns i ett flertal av våra konkurrentländer är det angeläget att liknande avräkningsförfarande införs i Sverige. Som ett första steg bör det av de sakkunniga i dess tidigare betänkande framlagda förslaget till carry forward genomföras. Frågan om införande av carry back bör snarast utredas.

Enligt de sakkunnigas förslag skall skattskyldig medges rätt till avräkning av utländsk skatt mot vinstdelningsskatten. Förslaget gäller dock endast de fall vinstdelningsskatten omfattas av ett dubbelbeskattningsavtal. I betänkandet har inte framförts några skäl för att avräkningen skall begränsas enbart till dubbelbeskattningsavtal som omfattar vinstdelningsskatten. Eftersom vinstdelningsskatten är en statlig skatt bör den vara avräkningsbar enligt samma grunder som gäller för den statliga inkomstskatten. Detta skulle också underlätta den praktiska tillämpningen.

Vi föreslår därför att en självständig rätt till avräkning av vinstdelningsskatten enligt de interna avräkningsreglerna införs.

I detta sammanhang får vi ta upp problem som berör bestämmelserna i punkt 4 sista stycket av anvisningarna till 20 § KL. Enligt detta stycke medges inte omkostnadsavdrag för utländsk skatt om på grund av överenskomelse med utländsk stat dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller lindras. Sistnämnda bestämmelse synes delvis strida mot de uttalanden som gjordes av föredragande departementschefen i propositionen 127 år 1966.

I anledning av att vissa remissinstanser föreslog ett slopande av omkostnadsavdraget uttalande han bl. a. på sidan 85 i propositionen att omkostnadsavdraget borde bibehållas för sådana utländska skatter t. ex. engångsskatter som inte fick ingå i avräkningsunderlaget. Han uttalade vidare "Omkostnadsavdrag bör sålunda kunna medges vid sidan om skat-

teavräkning. Självfallet skall dock vid bestämmande av det belopp med vilket avräkning skall medges hänsyn tas till omkostnadsavdrag som åtnjuts vid inkomsttaxeringen".

Innebörden av nämnda uttalande synes vara att omkostnadsavdrag skall medges för utländska skatter men att en korrigering skall göras vid avräkningen. Då det visat sig att nämnda bestämmelse i punkt 4 av anvisningarna i den praktiska tillämpningen lett till att omkostnadsavdrag vägrats och att den utländska skatten på grund av för låg taxerad inkomst i Sverige inte fullt ut kunnat avräknas får vi hemställa om ett förtydligande i en eventuellt kommande proposition.

AB Volvo anför:

Den föreslagna lagen innehåller huvudsakligen förtydliganden i förhållande till gällande rätt samt regler beträffande rätt till avräkning av utländsk skatt mot vinstdelningsskatten. En sådan rätt föreslås emellertid – under vissa angivna förutsättningar – endast när fråga är om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal som omfattar nämnda skatt. Såvitt vi förstår omfattar de av Sverige ingångna avtalen normalt även vinstdelningsskatten. Vi anser det därför motiverat med avräkning mot vinstdelningsskatten även enligt de interna reglerna. En sådan avräkningsrätt skulle för övrigt innebära en förenkling i förhållande till de föreslagna bestämmelserna eftersom den s.k. overallmetoden skulle kunna tillämpas även beträffande vinstdelningsskatten.

Med andra ord föreslår vi att vinstdelningsskatten i avräkningshänseende skall likställas med de föreslagna bestämmelserna avseende kommunal inkomstskatt. Vi har dock inga synpunkter på den inbördes turordning mellan de olika skatterna enligt vilken avräkning skall ske.

I övrigt har vi inget att erinra mot förslaget.

De remitterade förslagen

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928: 370)

*dels att 72 § 4 mom. och anvisningarna till 74 § skall upphöra att gälla,
dels att 39 § 2 mom. och 74 § skall ha följande lydelse,*

dels att i anvisningarna till 29 § skall införas en ny punkt, 21, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

39 §

2 mom.¹ Från bruttointäkt av fastighet eller rörelse i utlandet får avdrag ske med ledning i tillämpliga delar av vad som enligt 22 §, 25 § 1 och 2 mom. samt 29 § gäller för motsvarande slag av fastighet eller rörelse inom riket. Avdrag för underskott som uppkommit på fastighet eller rörelse i utlandet må dock göras endast från annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet. Avdrag för sådant underskott får utnyttjas även senare beskattningsår än det varunder underskottet uppkommit, dock senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum.

2 mom. Från bruttointäkt av fastighet eller rörelse i utlandet får avdrag ske med ledning i tillämpliga delar av vad som enligt 22 §, 25 § 1 och 2 mom. samt 29 § gäller för motsvarande slag av fastighet eller rörelse inom riket. Avdrag för underskott som uppkommit på fastighet eller rörelse i utlandet må dock göras endast från annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet. Avdrag för sådant underskott får utnyttjas även senare beskattningsår än det varunder underskottet uppkommit, dock senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum. *Avdrag för sådant underskott får dock inte göras om – efter medgivande enligt punkt 21 av anvisningarna till 29 § – underskottet dragits av i rörelse som bedrivs här i riket.*

74 §

Skall i *anledning* av överenskom- melse eller beslut, *varom* i 72 eller 73 § sägs, *inkomst*, som enligt denna lag är skattepliktig, *ej* här i riket beskattas, *får, därest underskott*

Skall, *på grund* av överenskom- melse eller beslut *som avses* i 72 eller 73 §, *intäkt*, som är skatteplik- tig enligt denna lag, *inte* beskattas här i riket, *medges inte heller av-*

¹ Senaste lydelse 1966: 729.

uppkommer vid inkomstberäkningen, sådant underskott icke vid taxering avräknas å inkomst, som skall här beskattas.

drag för kostnader som är hänförliga till intäkten.

Anvisningar
till 29 §

21. Regeringen får – i syfte att främja samhällsekonomiskt betydelsefull verksamhet – medge att underskott i verksamhet i utlandet får dras av i rörelse som bedrivs här i riket även om de förutsättningar som annars gäller för sådan avdragsrätt inte föreligger.

1. Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1988 års taxering om inte annat följer av punkterna 2 och 3 nedan.

2. Äldre bestämmelser skall fortfarande tillämpas vid 1988 års taxering i fråga om beskattningsår som har påbörjats före den 1 juli 1986.

3. Medgivande som avses i punkt 21 av anvisningarna till 29 § får avse 1977 eller senare års taxeringar. I fråga om 1977–1986 års taxeringar får besvär anföras i anledning av sådant medgivande i den ordning som sägs i 100 § taxeringslagen (1956:623). Därvid får besvär avseende 1977–1982 års taxeringar anföras intill utgången av år 1988 utan hinder av bestämmelserna i 100 § tredje stycket nämnda lag.

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

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

dels att 24–26 §§ skall upphöra att gälla,

dels att 22 § skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*22 §²

Skall *i anledning* av överenskom-
melse eller beslut, *varom* i 20 § el-
ler 21 § *sägs*, *inkomst* som enligt
denna lag är skattepliktig *ej* här i
riket beskattas, *får därest under-*
skott uppkommer vid inkomstbe-
räkningen sådant underskott icke
vid taxering avräknas å inkomst,
som skall tagas till beskattning här-
städes.

Skall, *på grund* av överenskom-
melse eller beslut *som avses* i 20
eller 21 §, *intäkt*, som är skatteplik-
tig enligt denna lag, *inte* beskattas
här i riket, *medges inte heller av-*
drag för kostnader som är hänför-
liga till intäkten.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1988 års taxering. Äldre bestämmelser tillämpas dock vid 1987 och tidigare års taxeringar. Bestämmelserna skall även tillämpas vid 1988 års taxering i fråga om beskattningsår, som har påbörjats före den 1 juli 1986.

¹ Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974: 770
24 § 1982: 1099
25 § 1982: 1099
26 § 1982: 1099.

² Senaste lydelse 1974: 770.

Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrivs att 31 § 3 mom. taxeringslagen (1956: 623)¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

31 §

3 mom.² Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt eller förmögenhetsskatt enligt bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal eller enligt 24–26 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och nedsatts här efter den utländska skatten, är han skyldig att anmäla detta till skattechefen. Anmälan skall göras inom tre månader från det att den skattskyldige fått del av det beslut genom vilket den utländska skatten nedsatts och skall avfattas på formulär som fastställts av regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer. Till anmälan skall fogas beslutet eller bestyrkt kopia av detta.

3 mom. Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt eller förmögenhetsskatt enligt bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal eller enligt lagen (1986:000) om avräkning av utländsk skatt och nedsatts här efter den utländska skatten, är han skyldig att anmäla detta till skattechefen. Anmälan skall göras inom tre månader från det att den skattskyldige fått del av det beslut genom vilket den utländska skatten nedsatts och skall avfattas på formulär som fastställts av regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer. Till anmälan skall fogas beslutet eller bestyrkt kopia av detta.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling. Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i någon av dess lydelse före ikraftträdandet av lagen (1986:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och nedsatts här efter den utländska skatten gäller i 31 § 3 mom. taxeringslagen föreskriven anmälningsskyldighet.

¹ Lagen omtryckt 1971: 399

² Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 773.

² Senaste lydelse 1982: 1100.

Lag om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs följande.

Nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt

1 § Om fysisk person, under tid då han varit bosatt här i riket, eller inländsk juridisk person har haft intäkt

a) som medtagits vid taxering enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

b) för vilken han beskattats i utländsk stat och

c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån,

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt i enlighet med vad som framgår av 4–10 §§.

2 § Rätt till avräkning enligt 1 § föreligger inte om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Vid avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal tillämpas dock bestämmelserna i 4–18 §§.

I det fall statlig inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten men inte kommunal inkomstskatt omfattas av dubbelbeskattningsavtal, får avräkning enligt 1 § ske med så mycket av den utländska skatten som motsvarar den andel som den kommunala inkomstskatten, beräknad utan avräkning, på den utländska intäkten, efter avdrag för kostnader, utgör av summan av denna skatt och den statliga inkomstskatt som skulle ha utgått på den utländska intäkten, efter avdrag för kostnader, om åtgärd för undvikande av dubbelbeskattning inte vidtagits.

3 § Med utländsk skatt i 1 och 2 §§ avses sådan allmän slutlig skatt på inkomst som erlagts till utländsk stat, delstat eller lokal myndighet samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.

4 § Avräkning sker från statlig inkomstskatt som utgår på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid denna taxering eller vid taxering till kommunal inkomstskatt.

I den mån den i första stycket angivna statliga inkomstskatten understiger vad som enligt 1–10 §§ får avräknas, får avräkning ske från kommunal inkomstskatt som utgår på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här.

5 § Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

- a) den utländska skatt som får avräknas enligt 1 § samt
- b) sådan utländsk skatt vartill rätt till avräkning föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal.

6 § Avräkning får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av den statliga inkomstskatt och den kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till

- a) de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått och
- b) andra inkomster som medtagits vid taxeringen och som är hänförliga till fast driftställe eller fastighet i utlandet eller som utgör ränta, royalty eller utdelning i det fall utbetalaren är utländsk stat, fysisk person med hemvist i utländsk stat eller utländsk juridisk person.

7 § Den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad inkomst).

Kommunal inkomstskatt i en kommun anses hänföra sig till de utländska inkomsterna till så stor del som dessa utgör av den skattskyldiges sammanräknade inkomst vilken skall taxeras i denna kommun.

8 § Om enligt dubbelbeskattningsavtal inkomst skall undantas från beskattning men medtas vid taxeringen (alternativ exempt), skall varken den svenska skatt som enligt avtalet belöper på inkomsten eller den utländska inkomsten medtagas vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 §.

9 § Om den skattskyldige erhållit avdrag såsom omkostnad för den utländska skatt, för vilken avräkning skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 § utföras som om sådant avdrag ej erhållits. Belopp, varmed avräkning enligt 5 och 6 §§ högst kan erhållas, skall minskas med det belopp varmed den statliga inkomstskatten och den kommunala inkomstskatten har sänkts genom avdraget.

10 § Vid tillämpning av 7 § skall utländsk inkomst från sjöfart eller luftfart i internationell trafik på begäran av den skattskyldige beräknas till så stor del av den skattskyldiges hela inkomst – efter avdrag för kostnader – från rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

11 § Skattskyldig har enligt 13–16 §§ genom avräkning av utländsk skatt på en utländsk inkomst rätt till ytterligare nedsättning av statlig inkomstskatt och till nedsättning av vinstdelningsskatt om

a) den enligt 5 § avräkningsbara summan utländsk skatt överstiger spärrbeloppet enligt 6 §, samt

b) den avräkningsbara utländska skatten på den utländska inkomsten överstiger ett enligt 12 § beräknat spärrbelopp.

12 § Spärrbeloppet enligt 11 § b utgörs av ett belopp motsvarande den statliga inkomstskatt som, beräknad utan avräkning, hänför sig till den inkomst på vilken den utländska skatten utgått.

Den statliga inkomstskatt som hänför sig till den utländska inkomsten (intäkten efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt, beräknad utan avräkning, som denna inkomst utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad inkomst).

Om den skattskyldige erhållit avdrag såsom omkostnad för sådan skatt för vilken avräkning enligt 1–10 §§ skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall beräkningen av spärrbeloppet utföras som om sådant avdrag ej erhållits.

13 § Avräkning enligt 11 § får ske med ett belopp som motsvarar enligt 5 § avräkningsbar utländsk skatt på en inkomst i den mån skatten överstiger det enligt 12 § beräknade spärrbeloppet på samma inkomst. Sådan avräkning medges endast i den mån lättnad i beskattningen motsvarande det i 5 § angivna beloppet inte redan erhållits genom

a) avräkning enligt 1–10 §§,

b) avräkning av annan skatt enligt 11–17 §§ eller

c) avdrag som avses i 12 § tredje stycket.

Avräkning enligt 11 § får dock ske med högst ett belopp (spärrbelopp) som motsvarar den vinstdelningsskatt som hänför sig till den utländska inkomsten i fråga. Detta spärrbelopp beräknas på sätt som anges i 14 §.

14 § Den vinstdelningsskatt som hänför sig till den utländska inkomsten skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela vinstdelningsskatt, beräknad utan avräkning, som denna inkomst utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad inkomst) till statlig inkomstskatt. Dock skall den vinstdelningsskatt som hänför sig till den inkomst på vilken den utländska skatten utgått i stället anses utgöra 20 procent av den utländska inkomsten i det fall detta ger ett lägre belopp.

15 § Om den skattskyldige erhållit avdrag såsom omkostnad för sådan skatt för vilken avräkning enligt 1–10 §§ skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall beräkningen av spärrbeloppet enligt 14 § utföras som om sådant avdrag ej erhållits. Belopp, varmed avräkning enligt

13 § högst kan erhållas, skall minskas med det belopp varmed vinstdelningsskatten har sänkts genom avdrag av den utländska skatt, för vilken avräkning skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt.

16 § Avräkning enligt 11–15 §§ sker från statlig inkomstskatt som utgår på grund av taxering det år då den utländska inkomsten medtagits i underlaget för taxeringen.

I den mån den statliga inkomstskatten understiger vad som enligt 1–15 §§ får avräknas, får avräkning ske från vinstdelningsskatt som utgår på grund av vinstdelningsunderlag i vilket den utländska inkomsten ingått.

Allmänna bestämmelser

17 § Har enligt dubbelbeskattningsavtal skattskyldig genom avräkning rätt till större nedsättning än vad som följer enligt ovan angivna bestämmelser, skall nedsättning ske med det ytterligare belopp som föranleds av avtalet.

18 § Det åligger den skattskyldige att förebringa den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt.

Har den skattskyldige visat att förutsättningar för avräkning föreligger men förmår han inte lämna samtliga de uppgifter som erfordras för tillämpning av ovan angivna bestämmelser, får avräkning medges med skäligt belopp.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1988 års taxering. Lagen tillämpas dock första gången vid 1989 års taxering i fråga om skattskyldig som vid 1988 års taxering taxeras för beskattningsår som har påbörjats före den 1 juli 1986.

Utdrag protokoll vid sammanträde 1986-02-18

Närvarande: justitierådet Knutsson, f. d. justitierådet Sterzel, regeringsrådet Tottie.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 9 januari 1986 har regeringen på hemställan av statsrådet Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

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

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Stefan Ersson.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen

Enligt övergångsbestämmelserna skall de nya reglerna i kommunalskattelagen bli tillämpliga första gången vid 1988 års taxering (punkt 1). Av regeringen enligt punkt 21 av anvisningarna till 29 § lämnat medgivande att göra avdrag för underskott föreslås emellertid i viss omfattning få avse även tidigare års taxeringar. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna får i anledning av sådant medgivande besvär anföras i den ordning som sägs i 100 § taxeringslagen.

Att en lagändring som syftar till att bereda de skattskyldiga en viss skattelättnad ges retroaktiv verkan och att denna lättnad avses bli förverkligad genom att de skattskyldiga anför besvär i särskild ordning enligt 100 § taxeringslagen är en teknik som redan vid flera tillfällen har använts i lagstiftningen. Rättsmedlet, som ibland även benämns extraordinära besvär, står enligt 100 § till de skattskyldigas förfogande för vinnande av rättelse av en lagakraftvunnen taxering i vissa uppräknade situationer. Gemensamt för dessa är att besvären skall anföras inom fem år efter taxeringsåret; har längre tid förflutit återstår endast att söka resning hos regeringsrätten. Såväl femårsfristen som de övriga i lagrummet angivna rekvisiten för extraordinära besvär är utformade som processförfaranden, dvs. de utgör krav för att besvären skall tas upp till prövning. Sätillvida tillhör de alla i vid bemärkelse reglerna om den processuella ordningen för rättsmedlet i fråga.

Varken i 100 § eller i övriga lagrum rörande besvär i särskild ordning finns regler som direkt beaktar behovet av en ändrad taxering som följd av retroaktiv lagstiftning. Det rör sig ju då inte om något egentligt fall av "rättelse", eftersom taxeringen var korrekt när den åsattes. 102 § tillhandahåller emellertid ett exempel på fall av ändring av en på sin tid riktig taxering, vars underlag sedermera ändrats (ändrat taxeringsvärde för fastighet som grund för inkomst- eller förmögenhetstaxering).

Rättsmedlet besvär i särskild ordning står i och för sig till förfogande, oavsett om hänvisning därtill görs i övergångsbestämmelse eller ej. Det kan vidare hävdas att 100 § går att tillämpa enligt sitt innehåll även i fall av retroaktiv lagstiftning. Förklaras exempelvis en inkomst inte längre vara av skattepliktig natur, kan besvären inordnas under första stycket 1). Om – såsom i förevarande lagstiftningsärende – en tidigare inte till buds stående avdragsrätt införs retroaktivt, torde detta kunna anses vara en sådan omständighet som enligt första stycket 7) ger rätt till besvär i särskild ordning. Härvid gäller dock dels det s. k. väsentlighetsrekvisitet – omständigheten skall ha bort föranleda väsentligt lägre taxering eller väsentligt lägre skatt på grund av taxeringen – dels ursäktlighetsrekvisitet – kännedom om omständigheten skall ha saknats vid fastställandet av taxeringen och det skall framstå som ursäktligt att den skattskyldige inte i annan ordning åberopat omständigheten till vinnande av riktig taxering.

Det senare rekvisitetet lär regelmässigt vara uppfyllt vid retroaktiv lagstiftning berörande lagakraftvunna taxeringar. Väsentlighetsrekvisitetet däremot kan möjligen komma att aktualiseras. Även om retroaktiv lagstiftning knappast lär komma i fråga annat än när det föreligger ett påtagligt behov av skattelättnaden, kan det inte uteslutas att en nyvunnen avdragsrätt för ett visst förflutet taxeringsår avser ett så oväsentligt belopp att extraordinär besvärsmålsrätt inte skulle föreligga för just det året.

Varken den tidigare i övergångssammanhang använda lydelsen att besvär får anföras "enligt" 100 § taxeringslagen (SFS 1977: 989) eller den i förevarande remiss begagnade att så får ske "i den ordning som sägs" i paragrafen ger ett klart och entydigt svar på frågan om någon modifikation i besvärreglerna åsyftas och i så fall i vilken omfattning. Att femårsfristen inte skulle beröras framgår av vissa uttalanden (prop. 1982/83: 157 s. 51). Andra uttalanden åter tyder närmast på att avsikten med övergångsbestämmelsen är att öppna möjligheten för en fullständig omprövning av taxeringarna, oavsett om de särskilda rekvisiten avseende väsentlighet och ursäktlighet är uppfyllda eller ej (a. st. samt DsFi 1984: 25 s. 124, jfr prop. 1985/86: 12 s. 13 f). I själva verket tillhandahåller då övergångsbestämmelsen i sig en självständig grund för extraordinär besvärsmålsrätt vid sidan av de i 100 § taxeringslagen uppräknade.

I lagrådsremissen går man nu ett steg längre. Besvär skall sålunda få anföras även utan hinder av den i 100 § tredje stycket intagna femårsfristen. Eftersom en omprövning föreslås kunna ske fr. o. m. 1977 års taxering och det på ansökan intill utgången av år 1988 blir fristen som längst utsträckt till elva år.

Enligt lagrådets mening innebär förslaget på denna punkt att den i 100 § taxeringslagen uppdragna ramen för rättsmedlet besvär i särskild ordning sprängs på ett sätt som är klart otillfredsställande från rättssystematiska och processtekniska utgångspunkter. Med bestämmelserna i 100 § återstår intet annat gemensamt än själva namnet besvär i särskild ordning. I realiteten är det fråga om att riva upp lagakraftvunna taxeringar som för närvarande kan angripas endast efter resning.

Om tillvägagångssättet med retroaktiv skattelag kombinerad med besvär i särskild ordning även fortsättningsvis blir ett återkommande inslag i

lagstiftningen, kan det övervägas om inte efter mönster av 102 § en särskild bestämmelse därom bör införas i taxeringslagen. En sådan åtgärd ter sig mot bakgrunden av det tidigare sagda särskilt angelägen i den mån förslag till lagändringar, när de är till den skattskyldiges förmån, framläggs i sådan tid att femårsfristen inte räcker till för att ett materiellt tillfredsställande resultat skall kunna uppnås. Frågan om ett sådant tillägg till taxeringslagen kan emellertid inte närmare övervägas i detta skede av lagstiftningsärendet.

I sak har lagrådet ingen erinran mot att det fåtal skattskyldiga som avses bli berörda av den dispensvis medgivna avdragsrätten kan erhålla en långtgående retroaktiv omprövning av sina taxeringar. Hänsyn bör också tas till det förhållandet att dessa skattskyldiga reste frågan om en lagändring i nära anslutning till de äldsta ifrågavarande taxeringsåren och att hela lagstiftningsärendet därefter dragit ut på tiden. Även om starka principiella skäl talar mot den tekniska lösning som valts, vill lagrådet därför inte i detta särskilda fall motsätta sig att förslaget genomförs.

Övriga lagförslag

Förslagen lämnas utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 20 mars 1986

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Feldt, Leijon, Hjelm-Wallén, Andersson, Bodström, Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Wickbom, Johansson, Hultström, Lindqvist

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om den skattemässiga behandlingen av kostnader vid viss verksamhet i utlandet, m. m.

1 Anmälan av lagrådsyttrande

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

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

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

2 Punkt 3 av övergångsbestämmelserna i förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen

Lagrådet har inte haft några invändningar mot förslagen bortsett från utformningen av punkt 3 av övergångsbestämmelserna i förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (KL).

Enligt punkt 3 av de föreslagna övergångsbestämmelserna får medgivande som avses i punkt 21 av anvisningarna till 29 § avse 1977 eller senare års taxeringar. I fråga om 1977–1986 års taxeringar får, enligt de föreslagna bestämmelserna, besvär anföras i anledning av sådant medgivande i den ordning som sägs i 100 § taxeringslagen (TL). Därvid får besvär avseende 1977–1982 års taxeringar anföras intill utgången av år 1988 utan hinder av bestämmelserna i 100 § tredje stycket nämnda lag.

Såsom lagrådet konstaterat har tekniken att medge de skattskyldiga besvärsmått i särskild ordning enligt 100 § TL använts vid flera tillfällen tidigare. Därvid har avsetts att övergångsbestämmelserna i sig skall utgöra en självständig grund för besvärsmått. Meningen har med andra ord inte varit att en prövning skall ske huruvida det s. k. väsentlighetskriteriet är uppfyllt. Avsikten har i vissa fall också varit att undanröja tveksamhet rörande det s. k. ursäktlighetskriteriet när lagändringen skett innan den

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 9 januari 1986.

ordinarie besvärstiden gått ut. Hänvisningen till 100 § TL har gjorts endast för att ange vilken instans som skall pröva besvären och inom vilken tid besvären skall anföras. Som jag nämnt tidigare har i det föreliggande förslaget föreskrivits, att besvär avseende 1977–1982 års taxeringar får anföras intill utgången av år 1988. Mot bakgrund av att övergångsbestämmelserna i sig skall utgöra en självständig grund för besvär kan den föreskrivna ordningen inte anses som ett avsteg från fastlagda principer. Där emot kan det av praktiska hänsyn vara olämpligt att tillåta en långtgående retroaktiv omprövning av lagakraftvunna taxeringar. Av de skäl som lagrådet anfört, har jag dock i detta fall ansett det rimligt att medge en sådan omprövning. Lagrådet har ju inte heller velat motsätta sig att förslaget genomförs i detta särskilda fall.

3 Utdelning från utländskt bolag

I 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt (SIL) finns regler om frikallelse från skattskyldighet för utdelning som svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening erhåller från svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar. Reglerna har tillkommit för att förhindra s. k. kedjebeskattningsavtal har intagits bestämmelser avsedda att utsträcka tillämpningen av de angivna reglerna till att också omfatta utdelning från bolag i den andra avtalslutande staten. Avsikten med att ta in sådana bestämmelser i avtalen är att, på samma sätt som när fråga är om utdelning mellan svenska bolag, förhindra att bolagsvinst blir beskattad flera gånger. För att klargöra att utdelning som på detta sätt undantagits från beskattning skall behandlas på samma sätt som utdelning från svenska bolag, har ett tillägg gjorts till förslaget om ändrad lydelse av 22 § SIL jämfört med det förslag som granskats av lagrådet. Genom det gjorda tillägget har klargjorts att den inskränkning i rätten att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som förslaget innehåller inte gäller i fråga om utdelning från utländskt företag till svenskt företag i fall då utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning om båda företagen varit svenska.

4 Ränta på utlånade medel

Ett par affärsbanker har påpekat att den inskränkning i rätten att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som förslagen till ändrad lydelse av 74 § KL och 22 § SIL innehåller medför problem för de banker som beviljat lån till länder med vilka Sverige har s. k. exemptavtal. När låneavtalen ingicks togs hänsyn till att kostnaderna för förvärvande av räntan var avdragsgilla i Sverige. Dessutom har meddelats att de aktuella länderna numera har stora problem att fullgöra sina betalningsåtaganden enligt avtalen. För att tillgodose bankernas önskemål har ett tillägg gjorts i de föreslagna övergångsbestämmelserna i förslagen till ändring i KL och

SIL jämfört med de förslag som granskats av lagrådet. Genom tilläggen har i övergångsbestämmelserna föreskrivits att äldre bestämmelser i 74 § KL och 22 § SIL fortfarande skall tillämpas i fråga om inkomst som utgörs av ränta på utlånade medel om lånet beviljats före lagens ikraftträdande. Uttrycket "beviljats" har använts för att markera att den omständigheten att de aktuella lånevillkoren ändrats i olika avseenden efter lagens ikraftträdande inte skall medföra att de nya bestämmelserna skall tillämpas om fråga är om låneavtal som ursprungligen ingåtts före lagens ikraftträdande.

5 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta de av lagrådet granskade förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
 2. lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
 3. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623),
 4. lag om avräkning av utländsk skatt,
- med därefter vidtagna ändringar.

6 Beslut

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

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	2
1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)	2
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt	4
3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)	5
4 Förslag till lag om avräkning av utländsk skatt	6
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 9 januari 1986 ..	10
1 Inledning	10
2 Avdragsrätt för kostnader för deltagande i viss verksamhet i utlandet	11
3 Beskattning när exemptmetoden tillämpas	15
4 Avräkning av utländsk skatt	17
5 Upprättade förslag	19
6 Specialmotivering till förslaget om lag om avräkning av utländsk skatt	19
7 Hemställan	24
8 Beslut	24
<i>Bilaga 1</i> Sammanfattning av betänkandet (Ds Fi 1984: 25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m. m.	25
Författningsförslag i betänkandet (Ds Fi 1984: 25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m. m.	28
<i>Bilaga 2</i> Sammanställning av remissyttranden över betänkandet (Ds Fi 1984: 25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet	38
1 Remissinstanserna	38
2 Allmänt	38
3 Ändrad gränsdragning mellan filialer och självständigt bedrivna rörelser	39
4 Beskattningen när exemptmetoden tillämpas	68
5 Underskott i förvärvskälla vid internationell beskattning	77
6 Avräkningsreglerna	82
<i>Bilaga 3</i> De remitterade förslagen	86
1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)	86
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt	88
3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)	89
4 Förslag till lag om avräkning av utländsk skatt	90
Utdrag ur lagrådets protokoll den 18 februari 1986	94
Utdrag ur protokollet vid regeringssammanträde den 20 mars 1986 ..	97
1 Anmälan av lagrådsyttrande	97
2 Punkt 3 av övergångsbestämmelserna i förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen	97
3 Utdelning från utländskt bolag	98
4 Ränta på utlånade medel	98
5 Hemställan	99
6 Beslut	99