National Library
of Sweden

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

KUNGL BIBL.

SOU
1962:59 A

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1962: 59

Finansdepartementet

INTERNATIONELLA SKATTEFRÅGOR

BETÄNKANDE AV

DUBBELBESKATTNINGSSAKKUNNIGA

Stockholm 1962

STATENS

OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1962

Kronologisk förteckning

1. Skogstillgångarna i Jämtlands län. Idun. 100 s. + 1 utvikskarta. S.
2. Yrkesutbildningen på trädgårdsområdet. Statens Reproduktionsanstalt. 71 s. Jo.
3. Totalförsvarets personalfrågor. Beckman. 305 s. Fö.
4. Arbetsuppgifter och utbildning för viss sjukvårdspersonal. Beckman. 165 s. I.
5. Vidgad vuxenutbildning på gymnasiestadiet. Kihlström. 116 s. E.
6. Statsbidrag till enskild väghållning, m. m. Idun. 92 s. K.
7. Kommunal beredskap. Idun. 198 s. I.
8. Finansplan för budgetåret 1962/63 samt Preliminär nationalbudget för år 1962. Marcus. XXIII + 61 s. Fi.
9. Städernas särskilda rättigheter och skyldigheter i förhållande till staten. Kihlström. 259 s. Fi.
10. Svensk ekonomi 1960—1965. Idun. 220 s. Fi.
11. Svensk ekonomi 1960—1965. Bilagor 1—5. Idun. 296 s. Fi.
12. Aspekter på utvecklingsbiståndet. Idun. 268 s. U.
13. Skärpta regler för rusdrycksinköp. Idun. 125 s. Fi.
14. Atomansvarighet II. Idun. 205 s. Ju.
15. Den allmänna näringslagstiftningen. Idun. 212 s. H.
16. Korrespondensundervisningen inom skolväsendet. Tryckeribolaget Värmlands Folkblad, Karlstad. 141 s. E.
17. Arbetstidsförkortningens omfattning och utläggning. Idun. 141 s. S.
18. Automatisk databehandling inom folkbokförings- och uppbördsväsendet. Del II. Idun. 87 s. Fi.
19. Utlandssvenskars deltagande i allmänna val. Idun. 50 s. Ju.
20. Nedre justitierevisionens arbetsorganisation. Idun. 84 s. Ju.
21. Kommunalt stöd åt studerande från utvecklingsländerna. Kihlström. 35 s. I.
22. Samhällsfarlig asocialitet. Idun. 232 s. I.
23. Försvarets tandvård. Idun. 100 s. Fö.
24. Expropriation för sanering av historiskt eller kulturhistoriskt värdefull bebyggelse. Marcus. 45 s. Ju.
25. Reviderad nationalbudget för år 1962. Marcus. IV + 52 s. Fi.
26. Avgiftsbelagda trafikanläggningar. Idun. 70 s. K.
27. Radions juridiska ansvar. Idun. 131 s. Ju.
28. Skolväsendets centrala ledning. Idun. 408 s. E.
29. Säkerhetsinspektion av motorfordon och släpvagnar. Kilström. 101 s. K.
30. Arbetstidsreglering för militär personal och civilmilitär. Idun. 82 s. Fö.
31. Stadshypoteks- och bostadskreditinstitutionerna. Norstedt & Söner. 153 s. Fi.
32. Automatisk databehandling. Kihlström. 311 s. Fi.
33. Veterinärmedicinsk forskning och undervisning. Del I. Statens Reproduktionsanstalt. 168 s. Jo.
34. Försvarsmedicinsk forskning i totalförsvaret. Idun. 191 s. + 1 utviksblad. E.
35. Svensk trafikpolitik III. Idun. 108 s. K.
36. Naturen och samhället. Statens Reproduktionsanstalt. 440 s. Jo.
37. Byggnadsstyrelsens arbetsuppgifter och personalorganisation. Idun. 115 s. K.
38. Utbildning av sjukvårdsadministratörer. Idun. 112 s. I.
39. Ortsprisindex. Idun. 132 s. C.
40. Beredskapslagring av olja 1963—1969. Idun. 136 s. H.
41. Mål och medel i stabiliseringspolitiken—Remissyttranden. Norstedt & Söner. 270 s. Fi.
42. Avdrag för representationskostnader, m. m. Kihlström. 112 s. Fi.
43. Socionomutbildningen. Idun. 197 s. E.
44. Ny semesterlag. Kihlström. 254 s. S.
45. Jordbrukstekniska institutet och statens forskningsanstalt för lantmannabyggnader. Kihlstöm. 174. s. Jo.
46. Vägväsendets distriktsorganisation. Idun. 137 s. + 1 utvikskarta. K.
47. Beskattning av traktamenten m. m. Idun. 112 s. Fi.
48. Rasriskerna i Götaälvdalen. Kihlström. 160 s. + 4 s. ill. + 10 utviksblad. I.
49. Bevakning, avskrivning och eftergift av kronans fordringar. Norstedt & Söner. 127 s. Fi.
50. Utbildning av arbetsterapeuter. Hæggström. 199 s. E.
51. Lärare och handledare för det fria och frivilliga musikbildningsarbetet. Norstedt & Söner. 280 s. E.
52. Postverkets organisation. Idun. 290 s. K.
53. Öresundsförbindelsen. Del I. Utredningar och förslag. Idun. 211 s. K.
54. Öresundsförbindelsen. Del II. Ritningar. Idun. 4 s.+21 utviksblad. K.
55. Tendenserna på akademikernas arbetsmarknad fram till mitten av 1970-talet. Hæggström. 171 s. E.
56. Förmåner i frivilligt instruktörsarbete inom krigsmakten. Idun. 70 s. Fö.
57. Förbättrad utbildning för vårdpersonal vid barnanstalter. Kihlström. 99 s. S.
58. Social beredskap. Idun. 262 s. S.
59. Internationella skattefrågor. Norstedt & Söner. 239 s. Fi.

Anm. Om särskild tryckort ej angives, är tryckorten Stockholm.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1962: 59

Finansdepartementet

INTERNATIONELLA SKATTEFRÅGOR

BETÄNKANDE AV

DUBBELBESKATTNINGSSAKKUNNIGA

KUNGL. BOKTRYCKERIET P. A. NORSTEDT & SÖNER

STOCKHOLM 1962

Innehåll

Skrivelse till Herr Statsrådet och Chefen för finansdepartementet 5

Sammanfattning 7

Författningsförslag 10

Kommunalskattelagen 10
Förordningen om statlig inkomstskatt 19
Förordning om löneskatt 25
Löneskattekungörelse 35
Förordningen om kupongskatt 37
Taxeringsförordningen 45
Taxeringskungörelsen 48
Kungörelsen om skyldighet i vissa fall att avlämna kontrolluppgifter för inkomsttaxeringen 48
Kungörelsen med föreskrifter om delgivning genom posten av handling från taxeringsmyndighet 48
Uppbördsförordningen 49
Förordningen ang. utvidgad näringsfrihet 49
Lagen om allmän försäkring 50
Förordningen ang. beräkning av pensionsgrundande inkomst 51
Förordningen ang. uppbörd av avgifter enligt lagen om allmän försäkring 52

Kap. 1. Direktiven 54
Kap. 2. Inledande synpunkter 57
Kap. 3. Bosättningsbegreppet 61
Kap. 4. Beskattning av härifrån utgående allmänna löner, pensioner m. m. 80
Kap. 5. Beskattning av svenska styrelsearvoden m. m. som uppbäres av personer bosatta utom riket 88
Kap. 6. Förslag till förordning om löneskatt 93
Kap. 7. Avräkning av utländsk skatt 124
Kap. 8. Vissa frågor i samband med rätten att avdraga utländsk skatt såsom omkostnad 164
Kap. 9. Rätt till avdrag för kommunala utskylder i vissa fall 169
Kap. 10. Avdrag för periodiskt understöd till personer bosatta utom riket m. m. 177
Kap. 11. Svenska medborgare med inkomst av tjänst hos främmande makts beskickning eller lönade konsulat i Sverige 186
Kap. 12. Räntor till utlandet 193
Kap. 13. Vissa frågor ang. inkomstöverflyttningar m. m. 201
Kap. 14. Företag i utlandet med verkliga ledningen i Sverige 213

Bilagor 225
1. Antalet skattekronor belöpande på ej här i riket mantalsskrivna utlänningar och utlandssvenskar vid 1958 års taxering 225
2. Hela antalet i vissa län år 1958 taxerade, ej mantalsskrivna personer 226
3. Kommentar till bilaga 2 228

4. Antalet personer med delat ortsavdrag 1958 232
5. Antalet tillstånd enligt bevillningsavgiftsförordningen m. m. 234
6. Länsstyrelsernas m. fl. myndigheters erfarenheter av bevillningsavgiften 236
7. PM rörande vissa frågor i samband med löneskattens uppbörd m. m. 238
8. Utkast till arbetsblankett för prövningsnämnderna rörande avräkning av utländsk skatt 239

Till

Herr Statsrådet och Chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 5 juni 1959 bemyndigade Kungl. Maj:t chefen för finansdepartementet att tillkalla sakkunniga med uppdrag att verkställa utredning rörande beskattningen av utomlands bosatta personer för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst ävensom vissa med internationell dubbelbeskattning sammanhängande spörsmål.

Med stöd av detta bemyndigande tillkallades numera regeringsrådet S. S. Walberg, ordförande, landskamreraren S. V. Dryselius, byråchefen i finansdepartementet I. E. Eckersten samt numera förste taxeringsintendenten L. G. Hultqvist såsom sakkunniga, varjämte kammarrättsassessorn S. E. Brodén utsågs till expert och förste taxeringsinspektören H. Pehrson till sekreterare. De sakkunniga har antagit benämningen dubbelbeskattningssakkunniga.

Ett antal skrivelser och framställningar har överlämnats eller inkommit till de sakkunniga. Innehållet i handlingarna har av de sakkunniga tagits i övervägande i samband med fullgörandet av utredningsuppdraget.

I fråga om ett inom Nordiska rådet väckt förslag om samordning av vissa avdragsregler vid inkomstbeskattningen har samråd skett med finansdepartementen i övriga nordiska länder.

Samråd har även under hand upptagits i vissa frågor med andra utredningar samt berörda myndigheter.

Yttranden har, efter remiss, avgivits över dels vissa inom Nordiska rådet väckta frågor, dels ett av särskild sakkunnig avgivet betänkande rörande den allmänna näringslagstiftningen (SOU 1962: 15).

Dubbelbeskattningssakkunniga får härmed vördsamt överlämna betänkande med förslag rörande internationella skattefrågor. Förslagen, som är enhälliga, biträdes av experten.

För de sakkunniga återstår, att i enlighet med Kungl. Maj:ts beslut den 12 oktober 1962 verkställa utredning av vissa spörsmål angående behandlingen i beskattningshänseende av svenska experter vid deltagande i biståndsverksamheten i utvecklingsländerna m. m.

Stockholm den 21 december 1962.

Sten Walberg

Stefan Dryselius *Ivan Eckersten* *Gösta Hultqvist*

Hans Pehrson

Sammanfattning av förslagen

Dubbelbeskattningssakkunniga har verkställt en allmän översyn av reglerna för beskattning av inkomster, som förvärvas i Sverige av utomlands bosatta personer eller utländska juridiska personer samt i utlandet av fysiska eller juridiska personer med hemvist i Sverige. Ehuru de sakkunnigas utredningsarbete icke har något egentligt samband med den större skattereform, som förberedes av allmänna skatteberedningen, har hänsyn självfallet tagits till målsättningen för den större reformen.

En viktig uppgift för de sakkunniga har varit att finna en mera rationell form för beskattning av här i riket tillfälligt arbetande utlänningar än för närvarande. De sakkunniga föreslår, att en definitiv källskatt, benämnd löneskatt, av samma typ som sjömansskatten skall införas för samtliga i Sverige tillfälligt arbetande utlänningar, däribland också de utländska artister som nu erlägger s. k. bevillningsavgift. Av praktiska skäl föreslås, att även de som flyttar in i Sverige skall erlägga löneskatt, dock endast under inflyttningsåret. Skatten uttages på bruttoinkomsten, varvid hänsyn till vanligen förekommande avdragsposter tagits vid skatteskalornas utformning. För skattskyldiga med särskilt stora omkostnader, bl. a. vissa artister, föreslås emellertid en möjlighet till individuell jämkning. Vid sidan av den för normalfallen avsedda skatteskalan, som i princip baseras på månadsinkomst och motsvarar skattebelastningen för övriga löntagare, förordas en särskild skala för korttidsanställda artister, baserad på dygnsinkomst och icke innefattande sjukförsäkringsavgift. Arbetsgivarna blir ansvariga för att debetsedel anskaffas för de skattskyldiga och att vederbörligt skatteavdrag göres. Administrationen av skatten skall, med visst biträde av de lokala skattemyndigheterna, ombesörjas av ett till överståthållarämbetet anknutet löneskattekontor.

Från Nordiska rådets sida har påtalats, att inflyttande nordbor vid den första taxeringen i Sverige icke kan få avdrag för kommunalutskylder. Någon för ifrågavarande skattskyldiga speciell lösning har de sakkunniga icke ansett sig kunna förorda. Emellertid föreligger motsvarande problem för de ungdomar, som träder ut i förvärvslivet; den första taxeringen resulterar regelmässigt för dem i en betydande kvarskatt. För att tillgodose båda de angivna kategorierna föreslås, att de skall kunna erhålla ett schablonmässigt beräknat utskyldsavdrag motsvarande 5 procent av nettot av löneinkomsten.

Genom de internationella dubbelbeskattningsavtal, som Sverige slutit med ett stort antal främmande länder, tillses, att inkomster med anknytning

både till Sverige och till sådant land i princip blir beskattade endast i ett av länderna. Alltjämt saknas emellertid dubbelbeskattningsavtal med en del länder. Härigenom får svenska företag svårigheter vid sin verksamhet i dessa länder. Då det här ofta är fråga om utvecklingsländer, hindras svenska företag från att medverka i uppbyggnaden av nämnda länders ekonomi. Avsaknaden av dubbelbeskattningsavtal är även till nackdel för utlandssvenskar, som vänder hem från de ifrågavarande länderna men har ekonomiska intressen kvar i dessa. För att — i avbidan på att avtal ingås — motverka angivna olägenheter föreslås en rätt för fysiska och juridiska personer med hemvist i Sverige att från den svenska statliga inkomstskatten på inkomster från länder av åsyftat slag avräkna vad de erlagt i motsvarande skatt i sådant land. Avräkningen av utländsk skatt föreslås samordnad med den redan existerande rätten att vid taxeringen avdraga sådan skatt såsom omkostnad; samordningen skall ske på så sätt, att då avräkning sker och här erlagd statlig inkomstskatt skall restitueras, göres reduktion för ett skattebelopp, som motsvarar den skattelättnad som tidigare erhållits genom omkostnadsavdraget.

De sakkunniga har i övrigt föreslagit ändringar i olika bestämmelser på ifrågavarande område i syfte att bättre samordna dessa med de principer, som kommit till uttryck i dubbelbeskattningsavtalen. Därvid har även beaktats intresset att förhindra internationell skatteflykt.

Sålunda har de sakkunniga omarbetat de bestämmelser, som skall tjäna till ledning vid avgörande om en fysisk person skall anses bosatt i Sverige eller ej. De föreslagna nya bestämmelserna anknyter till skattedomstolarnas praxis men innebär också en viss skärpning och kan få betydelse särskilt beträffande personer med höga inkomster som flyttar till annat land men bibehåller sitt svenska medborgarskap och andra anknytningar till Sverige. Enligt förslaget skall den som avreser från Sverige likväl anses bosatt här under de närmast följande tre åren, om han icke förmår visa att ur beskattningssynpunkt väsentliga anknytningar till Sverige icke kvarstår; efter nämnda tids utgång skall han anses bosatt utomlands, om icke taxeringsintendenten styrker, att det alltjämt föreligger så starka anknytningspunkter till Sverige att den skattskyldige trots utflyttningen bör anses bosatt här. Å andra sidan befrias de som anses bosatta i Sverige från skattskyldighet för löneinkomster, som i enskild tjänst förvärvas i utlandet; en förutsättning härför är, att anställningen i utlandet varar minst ett år.

Möjligheterna att erhålla avdrag för periodiska understöd, som betalas till utomlands bosatta personer, föreslås skola begränsas i någon mån. Bortsett från understöd som utgår på grund av dom eller utgör skadestånd skall enligt förslaget gälla, att avdrag icke medges med högre belopp än 3 000 kronor, med mindre ett högre avdrag framstår som skäligt med hänsyn till givarens och mottagarens villkor m. m. — Samtidigt föreslås en lättnad för här arbetande gifta utlänningar, som har hustrun kvar i hemlandet; de skall, trots att de icke sammanbor med hustrun, behandlas på samma sätt som övriga gifta skattskyldiga.

I överensstämmelse med lagstiftningen i ett flertal andra länder föreslås, att skatt i fortsättningen skall uttagas på räntor, som från Sverige erläggas till utlandet. Skatten är i vad avser obligationsräntor o. dyl. avsedd att utgå såsom kupongskatt i likhet med vad som redan sker i fråga om aktieutdelningar.

Från Sverige utbetalade pensioner föreslås, med undantag för vissa försäkringsbelopp, skola bli generellt skattepliktiga.

De nuvarande särskilda bestämmelserna mot skatteflykt i form av vinstöverföringar till utländska företag samt genom bolagsbildningar i utlandet föreslås bli i vissa hänseenden skärpta.

Ytterligare har ett antal smärre frågor behandlats, bl. a. rörande svenska styrelsearvoden till utländska styrelseledamöter, svenska medborgares löneinkomster från utländska beskickningar i Sverige samt vissa detaljer rörande det förut nämnda avdraget för utländska skatter.

Det understrykes, att förslagen avser de interna svenska reglerna på området. I förhållande till länder, med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal, modifieras dessa regler i större eller mindre utsträckning genom avtalen.

Förslagen innebär i jämförelse med nu gällande lagstiftning både lättnader och skärpningar. Sannolikt kommer lättnaderna att överväga något, vilket innebär ett mindre skattebortfall. Detta torde icke bli av den storleksordningen att hänsyn därtill behöver tagas vid budgetberäkningen.

Förslagen föreslås träda i kraft den 1 januari 1965 och första gången tillämpas i fråga om inkomster som förvärvas nämnda år.

Författningsförslag

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

Härigenom förordnas, att 70 § 2 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 skall upphöra att gälla samt att 35 § 2 mom., 39 § 2 mom., 43 §, 46 § 2 mom., 48 § 2 mom., 53 § 1 mom., 54 §, 57 § 2 mom., 58 §, 64 § 2 mom. och 74 § ävensom punkt 4 av anvisningarna till 20 §, punkt 4 av anvisningarna till 38 §, anvisningarna till 43 §, punkterna 1—3 av anvisningarna till 53 § samt anvisningarna till 74 § samma lag skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
35 §.	
2 mom. Till intäkt — — — tid (realisationsvinst). Har egendom, — — — jämförligt fång. Såsom skattepliktig — — — 25 % av vinsten. Vad ovan sagts beträffande fastighet skall även äga tillämpning å tomträtt. Har jordbruksfastighet — — — nämnda del.	2 mom. Till intäkt — — — tid (realisationsvinst). Har egendom, — — — jämförligt fång. Såsom skattepliktig — — — 25 % av vinsten. Vad ovan sagts beträffande fastighet skall *gälla oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och* även äga tillämpning å tomträtt. Har jordbruksfastighet — — — nämnda del.
39 §.	
2 mom. Från bruttointäkt av *varje* fastighet eller rörelse i utlandet får avdrag ske *för därå belöpande omkostnader. Därjämte får avdrag ske för vad av behållen inkomst av sådan fastighet eller rörelse använts för fastigheten eller för rörelsen.* Har underskott uppkommit å fastighet i utlandet eller å rörelse därstädes, må avdrag för sådant underskott göras från annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet.	2 mom. Från bruttointäkt av fastighet eller rörelse i utlandet får avdrag ske *med motsvarande tillämpning av vad som är stadgat beträffande avdrag från bruttointäkt av fastighet av enahanda slag eller av rörelse inom riket.* Har underskott uppkommit å fastighet i utlandet eller å rörelse därstädes, må avdrag för sådant underskott göras från annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet. *Avdrag som nu sagts må utnyttjas jämväl senare beskattningsår än det varunder underskottet upp-*

[1] Senaste lydelse av 35 § 2 mom. se 1959: 127, av 46 § 2 mom., 48 § 2 mom. och 53 § 1 mom. se 1962: 592, av 54 § se 1953: 109, av 64 § 2 mom. se 1933: 394, av punkt 4 av anvisningarna till 20 § se 1951: 324, av punkt 1 av anvisningarna till 53 § se 1945: 897 samt av punkt 2 av anvisningarna till 53 § se 1950: 308.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

kommit, dock senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum.

43 §.

Har *näringsidkare* till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans *näringsföretag* eller kan öva inflytande på *företagets* ledning, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller *vidtagit andra liknande åtgärder* och har, *uppenbarligen* i följd härav, inkomsten *av företaget* blivit *a v s e v ä r t* lägre än den eljest skolat bliva, samt *är* tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke för inkomsten *skattskyldig* här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

Har *rörelseidkare* till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans *företag* eller kan öva inflytande på *dess* ledning *eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars ledning han kan öva inflytande,* försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller *eljest med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från dem som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende företag* och har, i följd härav, inkomsten blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt *har* tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke *att utgöra skatt* för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

(Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

46 §.

2 m o m. I hemortskommunen — — — 1 000 kronor.

Har skattskyldig — — — eller underhållsbidraget.

Därest skattskyldig — — — nämnda tid.

2 m o m. I hemortskommunen — — — 1 000 kronor.

Har skattskyldig — — — eller underhållsbidraget.

Därest skattskyldig — — — nämnda tid.

Avdrag, som avses i första stycket 1) här ovan, må, om mottagaren av beloppet ej är bosatt här i riket och beloppet ej utgår på grund av domstols dom eller utgör skadestånd, medgivas utöver ett sammanlagt belopp av 3 000 kronor endast i den mån så finnes skäligt med hänsyn till föreliggande omständigheter, såsom givarens och mottagarens ekonomiska villkor samt den inkomstskatt, som i utlandet påföres mottagaren för beloppet.

Avdrag, som — — — under 18 år.

Avdrag, som — — — under 18 år.

(Nuvarande lydelse)

48 §.

2 m o m. Skattskyldig fysisk — — — nedan sägs.

Skattskyldig, som — — — 4 500 kronor.

Gift skattskyldig, som under beskattningsåret icke levt tillsammans med andra maken, ävensom ogift skattskyldig (varmed jämställes änka, änkling eller frånskild) äger, därest han haft hemmavarande barn under 18 år, åtnjuta kommunalt ortsavdrag med belopp som i föregående stycke sägs.

Annan skattskyldig — — — 2 250 kronor.

Har skattskyldig — — — tiotal kronor.

53 §.

1 m o m. Skyldighet att — — — 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 — — — belägen fastighet;

(Föreslagen lydelse)

48 §.

2 m o m. Skattskyldig fysisk — — — nedan sägs.

Skattskyldig, som — — — 4 500 kronor.

Gift skattskyldig, som under beskattningsåret icke levt tillsammans med andra maken, ävensom ogift skattskyldig (varmed jämställes änka, änkling eller frånskild) äger, därest han haft hemmavarande barn under 18 år, åtnjuta kommunalt ortsavdrag med belopp som i föregående stycke sägs. *Om hit inflyttad gift skattskyldig, vars make alltjämt är bosatt utom riket, gör sannolikt att sammanlevnaden med andra maken endast tillfälligt avbrutits och kommer att återupptagas framdeles, äger han, ändå att han icke har hemmavarande barn under 18 år, erhålla ortsavdrag med enahanda belopp.*

Annan skattskyldig — — — 2 250 kronor.

Har skattskyldig — — — tiotal kronor.

53 §.

1 m o m. Skyldighet att — — — 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, *dock att skattskyldighet icke föreligger för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning i ett främmande land, om anställningen där varat mer än ett år eller enligt kontrakt eller på annan grund kan antagas skola vara lika lång tid och den skattskyldige icke är anställd hos svenska staten eller svensk kommun eller ombord å svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg;* samt

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

för inkomst — — — belägen fastighet;

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
för inkomst — — — här bedrivits; *för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;*	för inkomst — — — här bedrivits; *för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;* *för dylik inkomst av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket;* *för härifrån uppburen pension, dock icke i den mån pensionen utgår på grund av pensionsförsäkring och den som erlagt premierna för försäkringen, på grund av att han icke varit här i riket skattskyldig, icke kunnat erhålla avdrag för premierna;* *för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;*
för vinst — — — eller rörelse, samt	för vinst — — — eller rörelse, samt
för sådan — — — års taxeringar;	för sådan — — — års taxeringar;
— — —	— — —

54 §.

Från skattskyldighet frikallas:	Från skattskyldighet frikallas:
— — —	— — —
c) utlänning eller i utlandet bosatt svensk medborgare, vilken givit eller medverkat vid offentlig föreställning, som avses i gällande förordning angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter: *för inkomst av föreställning, för vilken dylik avgift utgjorts eller beträffande vilken befrielse från avgift jämlikt särskilt stadgande i samma förordning åtnjutits;*	*c) den som varit skyldig att erlägga löneskatt:* *för inkomst, som enligt 1 och 2 §§ förordningen om löneskatt är underkastad sådan skatt;*
— — —	— — —

57 §.

2 mom. Inkomst av — — — rörelse beskattas:	2 mom. Inkomst av — — — rörelse beskattas:
— — —	— — —
av rederirörelse: i kommun, där fast driftställe för rörelsen funnits, eller, om fast driftställe saknats, i den skattskyldiges hemortskom-	av rederirörelse: i kommun, där fast driftställe för rörelsen funnits, eller, om fast driftställe saknats, i den skattskyldiges hemortskom-

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
mun; saknar skattskyldig hemortskommun, taxeras hans inkomst av rörelsen i den kommun, där fartyget har sin hemort.	mun; saknar skattskyldig hemortskommun, taxeras hans inkomst av rörelsen i den kommun, där fartyget har sin hemort; *av rörelse, innefattande anordnande av offentlig tillställning: i kommun, där tillställning anordnats under minst trettio dagar av beskattningsåret, samt i övrigt för gemensamt kommunalt ändamål.*
58 §.	
Där inkomst — — — fråga om:	Där inkomst — — — fråga om:
	rörelse, innefattande anordnande av offentlig tillställning, efter förhållandet mellan de inom olika kommuner uppburna bruttointäkterna;
rörelse av — — — inom kommunen.	rörelse av — — — inom kommunen.
(Se vidare anvisningarna.)	(Se vidare anvisningarna.)
64 §.	
2 mom. Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, *huvudsakligen* äges eller på annat därmed jämförligt sätt innehaves av svenska fysiska personer och företagets *verksamhet väsentligen består i* förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.	2 mom. Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, *till väsentlig del* äges eller på annat därmed jämförligt sätt innehaves av svenska *eller här i riket bosatta utländska* fysiska personer och *tillika företagets inkomster till väsentlig del härröra från* förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom *eller väsentligen utgöras av royalty eller periodiskt utgående avgift för patent, mönster eller dylikt eller ock väsentligen härröra från verksamhet som utövas från Sverige eller av i Sverige bosatta fysiska personer.* *För skatt, som med tillämpning av bestämmelserna i detta moment påföres företag med säte i utlandet, svara, jämte företaget, i första stycket avsedda fysiska personer, var och*

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	en för den del av skatten som i förhållande till hans andel i företaget belöper på honom. *Efter ansökan av företag, som i första stycket sägs, må riksskattenämnden för en tid av högst fem år i sänder förklara, att bestämmelserna ovan i detta moment icke skola tillämpas på företaget. Mot riksskattenämndens beslut i sådan fråga må talan ej föras.*
74 §.	
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.*	*Förvärvar skattskyldig intäkt för vilken han enligt 53 § 1 mom. icke är skattskyldig, eller* skall i anledning av överenskommelse eller beslut, varom i 72 eller 73 § sägs, *intäkt*, som enligt denna lag är skattepliktig, ej här i riket beskattas, *må omkostnader, som äro hänförliga till intäkten i fråga, icke avdragas vid taxering här i riket.*
(Se vidare anvisningarna.)	(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 20 §.

4. För erlagd — — — 18 § förmäles. Utländsk speciell — — — i densamma. Allmän skatt — — — av engångsskatt. *Är enligt* överenskommelse med utländsk stat *viss intäkt undantagen från beskattning här i riket, får sådant avdrag som i föregående stycke sägs icke åtnjutas, såvitt skatten belöper å den undantagna intäkten. Därest enligt överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning, såvitt avser visst slag av allmän skatt, helt undanröjes annorledes än genom att intäkten härstädes undantages från skatteplikt (såsom genom avräkning av den utländska skatten från den svenska) må avdrag varom i föregående stycke sägs icke heller åtnjutas, såvitt angår dylik skatt.*	4. För erlagd — — — 18 § förmäles. Utländsk speciell — — — i densamma. Allmän skatt — — — av engångsskatt. *Om på grund av* överenskommelse med utländsk stat *dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller lindras, må, såvitt avser skatt, som omfattas av överenskommelsen, avdrag som i första stycket sägs ej åtnjutas från nämnda intäkt samt icke heller i övrigt föranleda lättnad i inkomstbeskattningen.*

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
till 38 §.	
4. *Från inkomst, som härflutit av fastighet i utlandet, får avdrag ske för vad som av inkomsten använts för fastigheten, såsom för ny- eller ombyggnad. Från inkomst, som härflutit av rörelse i utlandet, må likaledes avdrag göras för vad som av inkomsten använts för rörelsen, exempelvis för ny- eller ombyggnad av i rörelsen använda fastigheter och anläggningar. För att sådant avdrag må ske erfordras dock, att inkomsten under beskattningsåret på ovan angivna sätt disponerats. Reserveras inkomsten för att framdeles användas för det ena eller andra ändamålet, är den underkastad beskattning. Har underskott uppkommit å fastighet i utlandet eller å rörelse därstädes, må avdrag för sådant underskott göras endast från annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet, men får däremot avdrag icke ske från annan intäkt av kapital och ej heller enligt 46 §.*	4. *Har den skattskyldige haft fastighet eller rörelse i utlandet, skall, med iakttagande av bestämmelserna i 39 § 2 mom., i tillämpliga delar gälla vad som är stadgat rörande beräkning av intäkt av fastighet av motsvarande slag eller av rörelse inom landet. Av 39 § 2 mom. och 46 § 1 mom. framgår, att underskott å fastighet i utlandet eller rörelse därstädes endast må avdragas från annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet.*
Med rörelse — — — till 28 §).	Med rörelse — — — till 28 §).
till 43 §.	
I denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av *vinst* ägt rum från här i riket skattskyldig *näringsidkare* till härstädes icke skattskyldig person. I 57 § 3 mom. givas bestämmelser för vissa fall av överflyttning av *vinst*, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga.	I denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av *inkomst* ägt rum från här i riket skattskyldig *rörelseidkare* till härstädes icke skattskyldig person. *Bestämmelserna hava bland annat avseende såväl på det fall att ett företag direkt eller indirekt deltager i ledningen eller övervakningen av ett annat företag eller äger del i detta företags kapital som på det fall att samma personer direkt eller indirekt deltaga i ledningen eller övervakningen av de båda avtalsslutande företagen eller äga del i dessa företags kapital.* I 57 § 3 mom. givas bestämmelser för vissa fall av överflyttning av *inkomst*, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

till 53 §.

1. Såsom bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med *sådan person likställes emellertid jämlikt 68 § den som, utan att vara i Sverige bosatt, härstädes stadigvarande vistas. Svensk medborgare, som uppehåller sig å resor i främmande land men har bo eller familj kvar i riket, anses vara bosatt härstädes, även om vistelsen utomlands är långvarig, och han beskattas följaktligen härstädes för all sin inkomst. På samma sätt behandlas i beskattningshänseende en utlänning, som stadigvarande bor härstädes eller som under längre tid, utan andra avbrott än rent tillfälliga, vistas härstädes. Däremot bör i allmänhet en i allmän tjänst anställd person eller en missionär, som för sin verksamhet uppehåller sig och har fast bostad å utrikes ort, icke anses som här i riket bosatt, även om han fortfarande är mantalsskriven härstädes. Han blir således icke skattskyldig i Sverige för exempelvis inkomst av kapital. Detsamma gäller rörelse- eller yrkesidkare, som för sin verksamhet på ett mera stadigvarande sätt slagit sig ned å utrikes ort, liksom ock arbetare, som för längre tid tagit anställning utomlands. Sjöman, som under utövning av sitt yrke uppehåller sig å främmande farvatten men är inskriven å sjömanshus här i riket eller har sin familj härstädes, anses fortfarande vara bosatt här i riket. Person, som uppehåller sig längre tid i Sverige under kringresande (t. ex. en utländsk handelsresande), anses icke på grund härav vistas stadigvarande i riket.*

Huruvida en person skall här mantalsskrivas eller ej, är således utan betydelse för frågan om hans skattskyldighet för inkomst. Ej heller avgöres frågan om omfattningen av hans skattskyldighet uteslutande med hänsyn till förhållandena den 1 no-

1. Såsom bosatt här i riket räknas den som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med *i Sverige bosatta skattskyldiga* likställas emellertid *enligt 68 § de som här* stadigvarande vistas.

Svensk medborgare, *som uppehåller sig i främmande land, skall kunna anses hava sitt egentliga bo och hemvist i Sverige, om han har kvar bo eller familj, driver rörelse eller innehar fastighet här i riket eller eljest har väsentlig anknytning till Sverige, så ock om han icke tagit varaktigt bo och hemvist å viss utländsk ort utan exempelvis vistas utomlands för studier eller för hälsans vårdande eller med kortare mellanrum flyttar mellan olika utländska orter. Intill dess tre år förflutit från avresan skall han alltjämt anses vara bosatt i Sverige, med mindre han förmår visa, att under beskattningsåret icke förelegat sådana omständigheter som hava väsentlig betydelse och som enligt vad nu sagts kunna medföra, att han anses hava behållit sitt egentliga bo och hemvist i Sverige. Efter nämnda tids utgång skall han däremot icke anses bosatt i Sverige, om det icke styrkes att sådana omständigheter varit för handen under beskattningsåret att han alltjämt bör anses hava haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket. Vid bedömningen skall hänsyn icke tagas till kortvariga, tillfälliga resor för affärer, semester eller dylikt.*

Utlänning, som stadigvarande bor i Sverige eller under längre tid vistas här utan andra avbrott än rent tillfälliga, skall anses hava sitt egentliga bo och hemvist i Sverige.

(Nuvarande lydelse)

vember näst före det år, som närmast föregått taxeringsåret, utan avseende fästes vid omständigheterna under hela det år, som närmast föregått taxeringsåret, och kan i anledning härav en person komma att beskattas såsom här bosatt för allenast en del av samma år.

2. Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket, även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig därstädes under kringresande (t. ex. handelsresande). *Förmåner, som härröra av ett förutvarande tjänsteförhållande (pension, vissa undantagsförmåner o. s. v.) och åtnjutas av person, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, beskattas i Sverige, om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats härstädes. För sådan person föreligger däremot ej skattskyldighet för pension, livränta eller andra enligt 31 § med inkomst av tjänst likställda förmåner, som icke åtnjutas på grund av något tjänsteförhållande.*

3. Inkomst av rörelse i form av royalty eller periodvis utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dyl., som härflyter från här i riket bedriven rörelse, anses som inkomst av rörelse, som här bedrivits.

(Föreslagen lydelse)

2. Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket, även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig därstädes under kringresande (t. ex. handelsresande).

Arvode, tantiem eller annan ersättning för uppdrag såsom ledamot av styrelse i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person skall anses vara härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst.

Vad som skall förstås med pension framgår av punkt 1 av anvisningarna till 31 §.

3. Inkomst av rörelse i form av royalty eller periodvis utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dyl., som härflyter från här i riket bedriven rörelse, anses som inkomst av rörelse, som här bedrivits. *På samma sätt betraktas inkomst som åtnjutits genom anordnande här i riket av offentlig tillställning.*

till 74 §.

Skall jämlikt överenskommelse eller beslut, som i 72 eller 73 § sägs, *allenast* viss del av skattepliktig inkomst undantagas från beskattning här i riket och uppstår underskott vid inkomstberäkningen, får en motsvarande del av underskottet icke avräknas vid taxering här i riket. Därest således överenskommelse träffas mellan Sverige och annan stat därom, att beträffande inkomst av

Skall jämlikt överenskommelse eller beslut, som i 72 eller 73 § sägs, viss del av skattepliktig inkomst undantagas från beskattning här i riket och uppstår underskott vid inkomstberäkningen, får en motsvarande del av underskottet icke avräknas vid taxering här i riket. Därest således överenskommelse träffas mellan Sverige och annan stat därom, att beträffande inkomst av viss rörelse,

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
viss rörelse, som bedrives i båda staterna, två tredjedelar skola beskattas i Sverige och en tredjedel i den andra staten, få allenast två tredjedelar av det underskott, som uppstår vid inkomstberäkningen, avräknas vid taxering i Sverige.	som bedrives i båda staterna, två tredjedelar skola beskattas i Sverige och en tredjedel i den andra staten, få allenast två tredjedelar av det underskott, som uppstår vid inkomstberäkningen, avräknas vid taxering i Sverige.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1965 men skall icke tillämpas vid 1965 års taxering eller vid eftertaxering för år 1965 eller tidigare år. Därjämte skall iakttagas, att avdrag för avskrivningar å byggnader och inventarier icke må beviljas med stöd av 39 § 2 mom. i dess nya lydelse, i den mån avdrag för anskaffningskostnaden kan anses hava åtnjutits enligt samma lagrum i den äldre lydelsen.

Förslag till förordning angående ändring i förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt

Härigenom förordnas, *att* 18 § 2 mom. förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt skall upphöra att gälla, *att* 1 §, 4 § 1 mom., 6 § 1 mom., 7 §, 20 § 2 mom. och 22 § samma förordning[1] skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives, *att* till nämnda förordning skola fogas fem nya paragrafer, betecknade 24, 25, 26, 27 och 28 §§, av följande lydelse *samt att* före 24 § skall införas en ny rubrik av lydelse som i det följande angives.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
1 §.	
Till staten — — — givna bestämmelser.	Till staten — — — givna bestämmelser.
Beträffande statlig inkomstskatt i form av kupongskatt *för utdelning å aktie i svenskt aktiebolag och* beträffande sjömansskatt skall gälla vad därom finnes särskilt stadgat.	Beträffande statlig inkomstskatt i form av kupongskatt *samt* beträffande sjömansskatt *och löneskatt* skall gälla vad därom finnes särskilt stadgat.
Angående taxeringsmyndigheter — — — i taxeringsförordningen.	Angående taxeringsmyndigheter — — — i taxeringsförordningen.
4 §.	
1 mom. Från sammanlagda — — — nästföljande stycke.	1 mom. Från sammanlagda — — — nästföljande stycke.
Skattskyldig, som — — — kommunalskattelagen sägs.	Skattskyldig, som — — — kommunalskattelagen sägs.
	Har fysisk person varit här i riket bosatt under beskattningsåret och har sådan kommunal inkomstskatt, för vilken avdrag är medgivet enligt första stycket här ovan, då icke påförts honom eller med honom sam-

[1] Senaste lydelse av 1 § se 1958: 297, av 4 § 1 mom. se 1960: 173, av 6 § 1 mom. se 1953: 275, av 7 § se 1962: 593 samt av 20 § 2 mom. se 1953: 275.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	taxerad make, må han åtnjuta avdrag för sådan skatt med 5 procent av den nettointäkt av arbete inom förvärvskällan inkomst av tjänst som han uppburit under beskattningsåret.
Har sådan — — — överlåtande föreningen.	Har sådan — — — överlåtande föreningen.
	6 §.
1 mom. Skyldighet att — — — 21 §§ sägs:	1 mom. Skyldighet att — — — 21 §§ sägs:
a) fysisk person:	a) fysisk person:
för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:	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 all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats, *dock att skattskyldighet icke föreligger för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning i ett främmande land, om anställningen där varat mer än ett år eller enligt kontrakt eller på annan grund kan antagas skola vara lika lång tid och den skattskyldige icke är anställd hos svenska staten eller svensk kommun eller ombord å svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg;* samt
för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:	för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:
för inkomst — — — belägen fastighet;	för inkomst — — — belägen fastighet;
för inkomst — — — här bedrivits;	för inkomst — — — här bedrivits;
för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;	*för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;*
	för dylik inkomst av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket;
	för härifrån uppburen pension, dock icke i den mån pensionen utgår på grund av pensionsförsäkring och den som erlagt premierna för försäkringen, på grund av att han icke varit här i riket skattskyldig, icke kunnat erhålla avdrag för premierna;

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;
för vinst — — — eller rörelse;	för vinst — — — eller rörelse;
för slutlig — — — taxeringar; samt	för slutlig — — — taxeringar; samt
för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar.	för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar *samt genom härifrån uppburen ränta å obligationer och å utlånade eller i bank eller annorstädes insatta medel, för vilken icke enligt vad därom är stadgat kupongskatt skall erläggas av den skattskyldige; dock att skattskyldighet på grund av vad sist sagts icke föreligger för inkomst genom ränta å fordran för borgade varor eller tjänster;*
c) utländska bolag:	c) utländska bolag:
för inkomst — — — belägen fastighet;	för inkomst — — — belägen fastighet;
för inkomst — — — här bedrivits;	för inkomst — — här bedrivits;
för vinst — — — eller rörelse;	för vinst — — — eller rörelse;
för slutlig — — — taxeringar; samt	för slutlig — — — taxeringar; samt
för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar.	för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar *samt genom härifrån uppburen ränta å obligationer och å utlånade eller i bank eller annorstädes insatta medel, för vilken icke enligt vad därom är stadgat kupongskatt skall erläggas, dock att skattskyldighet på grund av vad sist sagts icke föreligger för inkomst genom ränta å fordran för borgade varor eller tjänster.*

7 §.

Från skattskyldighet frikallas:	Från skattskyldighet frikallas:
b) *utlänning eller i utlandet bosatt svensk medborgare, vilken givit eller medverkat vid offentlig föreställning, som avses i gällande förordning angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter:*	b) *den som varit skyldig att erlägga löneskatt:*
för inkomst av föreställning, för vilken dylik avgift utgjorts eller be-	*för inkomst som enligt 1 och 2 §§ förordningen om löneskatt är underkastad sådan skatt;*

(*Nuvarande lydelse*)

träffande vilken befrielse från avgift jämlikt särskilt stadgande i samma förordning åtnjutits;

— —

Aktiebolag och — — — bolagens verksamhet.

Om aktierna — — — lös egendom.

Riksskattenämnden må, — — — icke föras.

Att personer, — — — samma paragraf.

20 §.

2 mom. Konungen äger, — — — i riket.

I fall, varom i detta mom. förmäles, må Konungen förklara, att statlig inkomstskatt skall av skattskyldig utgöras till högre belopp än gällande bestämmelser eljest skulle föranleda, dock att skatten ej må komma att uppgå till större andel, procentuellt beräknad, av den på grundval av överenskommelsen eller förordnandet fastställda beskattningsbara inkomsten än skatten skulle utgjort av den beskattningsbara inkomst, som skulle hava fastställts, om *hänsyn ej tagits till överenskommelsen eller förordnandet.* Vad i 10 § 3 mom. och 11 § 1 mom. stadgas om beräkning av statlig inkomstskatt i helt antal kronor skall äga motsvarande tillämpning vid beräkning av skatt, som i detta mom. avses.

Överenskommelse med — — — månader tilländalupit.

22 §.

Skall i anledning av överenskommelse eller beslut, varom i 20 § eller 21 § sägs, *inkomst* som enligt denna förordning är skattepliktig ej här i riket beskattas, *får därest underskott uppkommer vid inkomstberäkningen sådant underskott icke vid taxering avräknas å inkomst, som skall tagas till beskattning härstädes.*

(*Föreslagen lydelse*)

Aktiebolag och — — — bolagens verksamhet.

Om aktierna — — — lös egendom.

Riksskattenämnden må, — — — icke föras.

Att personer, — — — samma paragraf.

20 §.

2 mom. Konungen äger, — — — i riket.

I fall, varom i detta mom. förmäles, må Konungen förklara, att statlig inkomstskatt skall av skattskyldig utgöras till högre belopp än gällande bestämmelser eljest skulle föranleda, dock att skatten ej må komma att uppgå till större andel, procentuellt beräknad, av den på grundval av överenskommelsen eller förordnandet fastställda beskattningsbara inkomsten än skatten skulle utgjort av den beskattningsbara inkomst, som skulle hava fastställts, om *inkomsten beskattats endast i Sverige.* Vad i 10 § 3 mom. och 11 § 1 mom. stadgas om beräkning av statlig inkomstskatt i helt antal kronor skall äga motsvarande tillämpning vid beräkning av skatt, som i detta mom. avses.

Överenskommelse med — — — månader tilländalupit.

22 §.

Förvärvar skattskyldig intäkt, för vilken han enligt 6 § 1 mom. icke är skattskyldig, eller skall i anledning av överenskommelse eller beslut, varom i 20 § eller 21 § sägs, *intäkt,* som enligt denna förordning är skattepliktig, ej här i riket beskattas, *må omkostnader, som äro hänförliga till intäkten i fråga, icke avdragas vid taxering här i riket.*

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Om avräkning av utländsk skatt

24 §.

Har fysisk person under tid då han varit här i riket bosatt eller inländsk juridisk person haft intäkt, som, i vad avser allmän skatt till utländsk stat, är skattepliktig i nämnda stat på grund av att den förvärvskälla från vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad, skall statlig inkomstskatt, som belöper på nämnda intäkt, nedsättas genom avräkning av den utländska skatten enligt vad nedan i 25—27 §§ stadgas.

Avräkning må ej äga rum, om på grund av överenskommelse eller beslut som i 20 § eller 21 § sägs dubbelbeskattning av intäkten kan undanröjas eller lindras.

Med allmän skatt till utländsk stat avses i denna paragraf slutlig skatt som utgår på inkomst och erlagts, vid källan eller annorledes, till nämnda stat. Med skatt till utländsk stat likställes skatt till utländsk delstat.

Har den skattskyldige bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, må avräkning ske även av annan i utländsk stat erlagd skatt än förut i denna paragraf sagts, i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.

25 §.

Avräkning av utländsk skatt skall avse hela den utländska skatten i vad den belöper på intäkten i fråga, dock högst med belopp motsvarande den statliga inkomstskatt som hänför sig till sagda intäkt, varvid nämnda skatt skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges statliga inkomstskatt, som den utländska nettointäkten utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor.

Om den skattskyldige vid taxeringen erhållit avdrag för den utländska

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

skatten eller däremot svarande preliminär skatt såsom omkostnad, skall den i första stycket avsedda beräkningen utföras som om sådant avdrag ej åtnjutits. Vidare skall det belopp, varmed avräkning enligt första stycket kan erhållas, minskas med ett belopp motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt, som den skattskyldige undgått genom avdraget.

Härrör intäkten från sjöfart eller luftfart i internationell trafik skall, om den skattskyldige det yrkar, den utländska nettointäkten anses motsvara så stor del av den samlade nettointäkten i rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgöra av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

26 §.

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

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

27 §.

Om avräkning av utländsk skatt beslutar den prövningsnämnd, som har att upptaga besvär rörande den skattskyldiges taxering till statlig inkomstskatt.

Ansökan om avräkning skall vara inkommen inom ett år efter det taxeringen till statlig inkomstskatt vunnit laga kraft eller, om den utländska skatten slutligen påförts efter nämnda tidpunkt, inom ett år från det den utländska skatten sålunda påförts.

Över ansökningen skall taxeringsintendent avgiva yttrande.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	Beträffande underrättelse om prövningsnämndens beslut samt rätt att föra talan mot beslutet skall vad som är stadgat om besvär över taxering äga motsvarande tillämpning.
	28 §.
	Medgives avräkning av utländsk skatt, skall länsstyrelsen meddela förordnande om avkortning eller, när restitution skall ske, tillställa den skattskyldige honom tillkommande belopp.
	Å restituerat belopp utgår icke ränta.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1965 men skall icke äga tillämpning vid 1965 års taxering eller vid eftertaxering för år 1965 eller tidigare år. I samband med ikraftträdandet skall vidare iakttagas, att bestämmelserna om räntor i 6 § 1 mom. icke skola gälla i fråga om ränta, som blivit tillgänglig för lyftning före den 1 januari 1965, samt att föreskrifterna i 24—28 §§ icke skola tillämpas beträffande utländsk skatt, som erlagts eller skolat erläggas före nämnda dag.

Förslag till förordning om löneskatt

Härigenom förordnas som följer.

Allmänna stadganden

1 §.

För avlöning, arvode, traktamente eller annan därmed jämförlig förmån, som utgår för tjänst och som enligt kommunalskattelagen utgör skattepliktig intäkt av tjänst, skall i de fall nedan sägs till staten erläggas särskild skatt *(löneskatt)*.

2 §.

Löneskatt skall erläggas av fysisk person, vilken, om löneskatt ej skolat utgå, enligt kommunalskattelagen skulle hava varit skattskyldig för inkomst som i 1 § sägs och vilken icke är här i riket mantalsskriven för det år varunder inkomsten åtnjutes.

3 §.

Skyldighet att utgöra löneskatt föreligger icke för den som under tillfällig vistelse här i riket deltager i idrottstävling, anordnad av organisation, som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller representerad inom Sveriges olympiska kommitté, eller av annan sammanslutning, som enligt medgivande av Kungl. Maj:t må vara likställd med sådan organisation i nu förevarande hänseende.

Kungl. Maj:t äger jämväl i andra fall än som avses i första stycket med hänsyn till särskilda omständigheter medgiva befrielse från löneskatt för visst fall.

4 §.

Av den under beskattningsåret inlevererade löneskatten skall fem procent användas till utjämning av skattetrycket olika kommuner eller andra samfälligheter emellan.

Vidare skall till kommun och landstingskommun ävensom till municipalsamhälle, i vilket utdebiteringen för samhällets behov bestämts till minst en krona för skattekrona, utgå ersättning av statsmedel för minskade skatteintäkter. Allmän försäkringskassa skall åtnjuta ersättning av statsmedel för minskade sjukförsäkringsavgifter.

Ersättning som i nästföregående stycke sägs utgår årligen till stad som icke tillhör landstingskommun med femtio procent, till annan kommun med trettiosju och en halv procent, till landstingskommun med tolv och en halv procent, till municipalsamhälle, varom här är fråga, med en och en halv procent och till allmän försäkringskassa med fem procent av den löneskatt som under beskattningsåret erlagts av skattskyldig på grund av debetsedel, varom nedan i 15 § förmäles, utfärdad vid anställning inom kommunen, landstingskommunen eller municipalsamhället eller inom försäkringskassans verksamhetsområde. Ersättning skall dock icke utgå till kommun eller municipalsamhälle, om beloppet icke uppgår till minst 500 kronor och ej heller till försäkringskassa, om beloppet understiger 100 kronor.

5 §.

Vid varje utbetalning, för vilken löneskatt skall erläggas, skall skatten avdragas genom arbetsgivarens försorg.

6 §.

För ärenden angående löneskatt skall finnas en av Kungl. Maj:t förordnad nämnd *(löneskattenämnden)* samt ett till överståthållarämbetet hörande organ *(löneskattekontoret)* under ledning av en föreståndare.

7 §.

I den mån beteckningar, som användas i kommunalskattelagen eller uppbördsförordningen, begagnas i denna förordning, hava de, såvida ej annat angives eller framgår av sammanhanget, samma innebörd som i nämnda författningar.

Vad i denna förordning stadgas om arbetsgivare skall i fråga om den som medverkar vid offentlig tillställning hava avseende på den som enligt avtal har att gentemot arbetstagaren svara för utbetalning av ersättning till denne eller, om sådan arbetsgivare icke finnes inom riket, den som anordnar tillställningen.

Skatteavdrag

8 §.

Löneskatten beräknas på bruttoinkomsten, vari skall inbegripas värdet av naturaförmåner samt ersättning för kostnader för uppehälle och övriga utgifter för intäktens förvärvande, dock icke ersättning för resekostnad.

För skattskyldig, som medverkar vid offentlig tillställning och vars ersättning, enligt avtal och i överensstämmelse med vad inom ifrågavarande slag av verksamhet är brukligt, beräknas för kortare tid än vecka, utgör löneskatten:

när bruttoinkomsten hos samme arbetsgivare per dygn då föreställning ägt rum icke överstiger sextio kronor: tjugu procent av den del av nämnda bruttoinkomst som överstiger tjugu kronor;

när sagda bruttoinkomst överstiger

60	men	icke	100	kr:	8	kr	för	60	kr	och	30	%	av återstoden;
100	»	»	120	»:	20	»	»	100	»	»	40	»	» » ;
120	kr:				28	»	»	120	»	»	50	»	» » .

I andra fall än i nästföregående stycke angivas utgör löneskatten:

när bruttoinkomsten för månad icke överstiger tvåtusen kronor: tjugufem procent av den del av nämnda inkomst som överstiger femhundra kronor;

när sagda bruttoinkomst överstiger

2 000	men	icke	2 500	kr:	375	kr	för	2 000	kr	och	32	%	av återstoden;
2 500	»	»	3 000	»:	535	»	»	2 500	»	»	40	»	» » ;
3 000	»	»	4 000	»:	735	»	»	3 000	»	»	48	»	» » ;
4 000	kr:				1 215	»	»	4 000	»	»	52	»	» » .

Avser inkomsten i fall som i tredje stycket sägs kortare tid än månad, beräknas skatten särskilt för varje dygn och utgör för dygnsinkomst en trettiondedel av den skatt som för månad skall utgå på ett trettio gånger så stort inkomstbelopp. Om inkomsten avser en tidrymd överstigande en månad, beräknas skatten särskilt för månad och särskilt för varje överskjutande dygn enligt vad nyss sagts.

Utgör icke inkomsten den skattskyldiges huvudsakliga inkomst av tjänst, eller utgår den såsom arvode, tantiem eller annan ersättning till ledamot av styrelse i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, skall skatten utgöra, i det förstnämnda fallet lägst femton procent och i det sistnämnda fallet lägst trettio procent av bruttoinkomsten.

Bruttoinkomst och skatteavdrag beräknas i helt antal kronor, varvid överskjutande öretal bortfaller.

Värdet av naturaförmåner i form av fri kost eller fri bostad skall beräknas med ledning av de värden som fastställts av riksskattenämnden med stöd av 8 § uppbördsförordningen.

Erforderliga tabeller för beräkning av löneskatt fastställas av löneskattenämnden.

9 §.

För semesterersättning eller annat särskilt engångsbelopp utgör skatten:

om den skattskyldige senast hos samme arbetsgivare uppburit dygnsinkomst, som avses i 8 § andra stycket, ej överstigande etthundra kronor eller inkomst, som avses i 8 § tredje stycket, ej överstigande för hel månad räknat tvåtusen kronor, tjugufem procent av engångsbeloppet; samt

i annat fall: trettiofem procent av engångsbeloppet.

I fråga om annan ersättning än i första stycket sägs skall, om denna icke beräknas för tid, skatten utgå som om ersättningen avsett en månad.

10 §.

Innehållen skatt skall kvitteras å debetsedel, varom nedan i 15 § förmäles. Vid kvitteringen skall angivas innehållet skattebelopp, inkomstens storlek samt den tid inkomsten avser.

Uppbörd

11 §.

Det åligger arbetsgivare att till löneskattekontoret för varje period om två månader, räknat från kalenderårets början, inbetala och redovisa under perioden innehållen löneskatt.

För redovisningen skall arbetsgivaren upprätta förteckning över skatteavdrag med angivande av den skattskyldiges namn och postadress, hemvist och födelsetid samt nummer å debetsedel, varom nedan i 15 § förmäles, utgiven kontant ersättning med angivande huru mycket därav som utgör ersättning för den skattskyldiges resekostnad, ävensom uppgift om utgivna naturaförmåner.

För varje redovisningsperiod skall arbetsgivaren senast den sista dagen i månaden efter periodens utgång insätta skattens sammanlagda belopp å därför avsett postgirokonto och till kontoret insända förteckningen över gjorda avdrag, vederbörligen summerad.

Förteckning skall upprättas å blankett, vartill löneskattenämnden fastställt formulär.

12 §.

Inbetalas löneskatt senare än i 11 § sägs, skall restavgift utgå med fyra öre för varje hel krona av den del av skatten, som icke erlagts i rätt tid. Uppkommer vid beräkningen öretal, iakttages att öretal över femtio avrundas uppåt och annat öretal nedåt till krontal, dock att restavgift icke i något fall utgår med mindre än en krona.

Jämkning och rättelse av löneskatt

13 §.

Visar skattskyldig, att han haft utgifter, som enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen äro hänförliga till avdragsgilla omkostnader, må han i enlighet med vad nedan i denna paragraf angives efter ansökan erhålla jämkning av den löneskatt han har att utgöra.

Ansökan om jämkning skall ingivas till löneskattenämnden före utgången av mars månad året näst efter beskattningsåret.

Jämkning må medgivas endast i den mån den skattskyldiges utgifter avsevärt överstigit vad som kan anses normalt inom den grupp av skattskyldiga, som avses med den enligt 8 § tillämpliga skatteskalan.

Beslut om jämkning får icke föranleda, att skatt utgöres med lägre belopp än som motsvarar 15 procent av den bruttoinkomst ansökningen avser.

14 §.

Förmenar skattskyldig, att löneskatt obehörigen avdragits eller avdragits med för högt belopp, eller förmenar arbetsgivare att sådan skatt redovisats med för högt belopp, må rättelse sökas hos löneskattenämnden.

Ansökan om rättelse skall ingivas till löneskattekontoret före utgången av andra kalenderåret näst efter beskattningsåret. Har genom beslut av prövningsnämnd eller genom utslag av kammarrätten eller Kungl. Maj:t bestämts att taxering till inkomstskatt skall åsättas för viss inkomst, för vilken löneskatt avdragits, må dock ansökan om rättelse göras inom fem år från det den skattskyldige erhöll del av beslutet eller utslaget.

Rättelse skall ock ske, om löneskattenämnden, annorledes än genom ansökan, inom tid som i andra stycket sägs erhåller kännedom om att löneskatt obehörigen avdragits eller avdragits eller redovisats med för högt belopp.

Å belopp, som restitueras på grund av löneskattenämndens beslut om jämkning och rättelse, utgår icke ränta.

Vad i 68 § 3 och 4 mom. uppbördsförordningen stadgas skall äga motsvarande tillämpning vid restitution av löneskatt.

Arbetsgivarens ansvarighet för löneskatt m. m.

15 §.

Det åligger arbetsgivare i fall, då löneskatt skall innehållas, att, om den skattskyldige icke uppvisar debetsedel å löneskatt, för den skattskyldiges räkning rekvirera sådan debetsedel jämte tillämplig skattetabell hos den lokala skattemyndigheten i den kommun där arbetet i första hand avses skola bedrivas.

Den lokala skattemyndigheten skall utan dröjsmål underrätta löneskattekontoret om arbetsgivarens namn och hemvist, numret på utfärdad debetsedel ävensom om den skattskyldiges namn och postadress, hemvist och födelsetid.

16 §.

Den som bedriver verksamhet avseende förmedling av uppdrag eller anställning åt musiker eller andra artister skall inom två veckor efter utgången av varje månad lämna uppgift till löneskattekontoret rörande dem som genom verksamheten erhållit sådant uppdrag eller anställning och som kunna antagas vara skattskyldiga till löneskatt. Uppgiften, som skall lämnas å blankett enligt av löneskattenämnden fastställt formulär, skall jämväl innehålla upplysning om arbetsgivaren.

17 §.

Underlåter arbetsgivare utan skälig anledning att vederbörligen verkställa avdrag för löneskatt, är han jämte den skattskyldige ansvarig för löneskatt till belopp, som svarar mot vad han underlåtit att avdraga.

18 §.

Har arbetsgivare verkställt avdrag för löneskatt men icke inbetalat det innehållna beloppet i tid, som i denna förordning stadgas, är den skattskyldige fri från betalningsansvar för motsvarande skattebelopp.

19 §.

Har löneskatt icke erlagts i rätt tid, skall löneskattekontoret snarast möjligt framställa krav mot den som enligt vad i 17 § sägs är ansvarig för skatten (revisionskrav).

Bestrides riktigheten av revisionskrav eller inbetalas icke det belopp kravet avser, skall kravet underställas löneskattenämnden för prövning. Fastställer nämnden revisionskravet, må det fastställda beloppet uttagas i den ordning, som stadgas i fråga om indrivning av skatt, dock att införsel, utom i fall som i 18 § sägs, ej må beviljas till gäldande av belopp, för vilket arbetsgivaren är ansvarig.

Arbetsgivare eller skattskyldig, som har att erlägga mot underlåtet skatteavdrag svarande belopp, är tillika pliktig att å beloppet gälda restavgift enligt bestämmelserna i 12 §.

20 §.

Har arbetsgivare jämlikt 17 eller 19 §, utan att skatteavdrag verkställts, erlagt skatt för den skattskyldige, äger han söka skattebeloppet åter av

denne. Härvid skall arbetsgivaren till vederbörande utmätningsman ingiva det indrivningskvitto, som må hava överlämnats till arbetsgivaren, eller på annat sätt hos utmätningsmannen styrka, att han erlagt skatten.

Utmätningsmannen må hos den skattskyldige uttaga beloppet i samma ordning som stadgas i fråga om indrivning av skatt, dock att införsel ej må beviljas. Därvid skall den skattskyldige å beloppet erlägga restavgift enligt bestämmelserna i 12 §.

21 §.

Arbetsgivare, som är eller på sannolika skäl kan antagas vara skyldig att redovisa löneskatt, skall efter anmaning av föreståndaren för löneskattekontoret, taxeringsintendent eller lokal skattemyndighet lämna de upplysningar, som kunna vara erforderliga för skattekontrollen.

22 §.

Arbetsgivare, som är skyldig redovisa löneskatt och enligt lag är skyldig föra handelsböcker, skall hava sin bokföring så ordnad, att därav framgår namn och postadress, hemvist och födelsetid på den för vilken löneskatt innehållits, numret på utfärdad debetsedel samt ersättningens storlek och skatteavdragets belopp.

Jämväl annan arbetsgivare än i första stycket sägs, som har att verkställa avdrag för löneskatt, är skyldig att i enahanda omfattning föra anteckningar i de hänseenden som nyss sagts.

23 §.

Efter anmaning av föreståndaren för löneskattekontoret, av taxeringsintendent eller lokal skattemyndighet skall arbetsgivare tillhandahålla i 22 § avsedda handlingar för kontroll å verkställandet av skatteavdrag.

Här avsedd kontroll skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid, att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den som är föremål för kontrollen. Där arbetsgivaren så begär och detta lämpligen kan ske, skall kontrollen verkställas hos honom. Hava handelsböcker eller andra handlingar överlämnats för kontroll, skola de så snart ske kan återställas. Meddelande om resultatet av kontrollen skall snarast lämnas arbetsgivaren.

Preskription

24 §.

Åtgärder för uttagande av löneskatt må icke vidtagas senare än fem år efter utgången av det år, under vilket skatteavdrag verkställts eller skolat verkställas.

Löneskattenämnden och löneskattekontoret

25 §.

Det åligger löneskattenämnden att

1) utfärda tabeller för beräkning av löneskatt samt fastställa erforderliga formulär,

2) meddela beslut om jämkning och om rättelse av skatteavdrag,

3) pröva ärenden angående revisionskrav,

4) meddela beslut i andra frågor rörande erläggande och beräknande av löneskatt,

5) fastställa de belopp, vilka skola användas för utjämning av skattetrycket olika kommuner eller andra samfälligheter emellan samt med vilka

ersättning skall utgå till kommun, landstingskommun, municipalsamhälle och försäkringskassa,

6) lämna anvisningar i frågor angående erläggande och uppbörd av löneskatt och i dylika frågor av allmänt intresse offentliggöra anvisningarna i särskilda av nämnden utgivna meddelanden,

7) när anledning därtill föreligger, till Kungl. Maj:t avgiva förslag till föreskrifter angående tillämpningen av denna förordning.

Löneskattenämnden äger, när särskilda omständigheter det föranleda, meddela befrielse från skyldighet att erlägga restavgift.

26 §.

Löneskattenämnden skall bestå av ordförande och ytterligare fyra ledamöter, vilka utses för en tid av fyra år. En av ledamöterna skall förordnas till vice ordförande att vid förfall för ordföranden tjänstgöra i sådan egenskap. Ordföranden och vice ordföranden skola vara lagfarna och hava erfarenhet i domarvärv eller administrativ verksamhet. Av övriga ledamöter bör en äga särskild insikt och erfarenhet i allmänna värv, en i arbetsmarknadsfrågor och en i frågor rörande anordnande av offentliga föreställningar. För envar ledamot skall utses en suppleant enligt samma regler, som gälla för utseende av ledamöter.

Nämnden är beslutför, då ordföranden och minst två andra ledamöter eller suppleanter äro tillstädes, dock att — efter nämndens uppdrag — beslut må av ordföranden eller, vid förfall för denne, av vice ordföranden ensam fattas i sådana ärenden eller grupper av ärenden, som äro av enklare beskaffenhet. Sådant uppdrag må icke avse ärenden, som omförmälas i 25 § vid 1), 5), 6) eller 7).

Löneskattenämnden skall vara förlagd till Stockholm.

Hos löneskattenämnden skall föras protokoll av tjänsteman vid löneskattekontoret.

Det för varje sammanträde förda protokollet skall senast inom åtta dagar därefter justeras av ordföranden, som har att å protokollet anteckna dagen för justeringen.

27 §.

Beslut som avses i 25 § vid 5) skall jämte redogörelse huru ersättningen beräknats på lämpligt sätt delgivas kommun eller annan till vilken ersättning skall utbetalas.

Annat beslut av löneskattenämnden skall delgivas den som därigenom förpliktigas, vederbörande skattskyldig eller sökande ävensom den nedan i 29 § omförmälda befattningshavaren.

Beslut, över vilket klagan må föras, skall förses med besvärshänvisning.

28 §.

Löneskattekontoret skall

1) föra register över skattskyldiga för vilka löneskatt skall innehållas,

2) utöva kontroll över redovisningen av löneskatt,

3) handlägga ärenden angående granskning av handlingar som avses i 22 §,

4) om anledning därtill föreligger, framställa revisionskrav,

5) bereda de ärenden, som skola avgöras av löneskattenämnden,

6) efter löneskattenämndens närmare bestämmande lämna upplysningar angående utgörande av löneskatt, samt

7) i övrigt biträda löneskattenämnden och dess ordförande.

Föreståndaren för löneskattekontoret skall vara föredragande i löneskattenämnden.

29 §.

Kungl. Maj:t förordnar en befattningshavare vid överståthållarämbetet att i kammarrätten och hos Kungl. Maj:t föra det allmännas talan i mål angående löneskatt.

30 §.

Ledamöter av löneskattenämnden, tjänsteman eller sakkunnig, som biträder nämnden, samt taxeringsintendent, taxeringsnämnd och prövningsnämnd äga taga del av ansökan om jämkning av löneskatt eller annan handling, som avlämnats eller tillhandahållits enligt denna förordning. Handling, som nyss sagts, skall jämväl tillhandahållas annan tjänsteman än förut nämnts, därest denne i och för sin befattning bör erhålla del därav.

Den som äger taga del av ansökan eller annan handling, som i första stycket sägs, må, i den mån så erfordras för fullgörande av vad vederbörande jämlikt denna förordning åligger, jämväl taga del av självdeklaration eller annan handling, som avlämnats till ledning vid årlig taxering, eller som avlämnats till ledning för uppbörd av skatt enligt uppbördsförordningen.

Vad i 50 § 1 mom. femte, sjunde, nionde och tionde styckena samt 3 mom. taxeringsförordningen stadgas beträffande självdeklaration, uppgift eller handling, som avlämnats till ledning vid taxering, skall i tillämpliga delar gälla även i fråga om ansökan om jämkning av löneskatt eller annan handling, som avlämnats eller tillhandahållits enligt denna förordning.

Det åligger statens utlänningskommission att tillhandahålla dem som avses i första stycket för skattekontrollen erforderliga handlingar och upplysningar, även om handlingen, enligt vad därom är stadgat, ej må utlämnas till envar eller upplysningen avser förhållande, som omfattas av tystnadsplikt.

Ansvarsbestämmelser

31 §.

Har någon lämnat oriktig uppgift till arbetsgivare om förhållande, som har betydelse för verkställande av avdrag för löneskatt, och har han därvid haft uppsåt att åstadkomma att avdrag icke verkställes eller sker med för lågt belopp, eller

har någon i ansökan om jämkning av löneskatt eller i annan uppgift uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift, ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från löneskatt eller till för låg sådan skatt, eller

har arbetsgivare uppsåtligen eller av oaktsamhet, som ej är allenast ringa, lämnat oriktig uppgift, vilken är ägnad att leda till annan beskattning än vederbort för hos honom anställd,

straffes med dagsböter.

32 §.

Utbetalar arbetsgivare, som är skyldig verkställa avdrag för löneskatt, lön eller annan gottgörelse utan att denna minskats med föreskrivet belopp för gäldande av löneskatt och sker detta uppsåtligen eller av oaktsamhet, som ej är allenast ringa, straffes med dagsböter.

Fullgör arbetsgivare icke sin skyldighet att inom föreskriven tid till löneskattekontoret inbetala belopp motsvarande det, varmed skattskyldigs lön minskats för gäldande av löneskatt, och ligger i avseende härpå uppsåt eller grov oaktsamhet arbetsgivaren till last, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

33 §.

Fullgör arbetsgivare eller annan icke behörigen vad honom enligt 15, 16 eller 22 § åligger, straffes med böter, högst 500 kronor, eller, om omständigheterna äro försvårande, med dagsböter.

34 §.

Den som jämlikt 30 § tagit del av ansökan om jämkning av löneskatt eller annan handling, som avlämnats eller tillhandahållits enligt bestämmelserna i denna förordning eller som avlämnats till ledning vid årlig taxering eller till ledning för uppbörd av skatt enligt uppbördsförordningen, må ej i vidare mån än utövningen av tjänst eller uppdrag erfordar offentliggöra eller yppa innehållet i sådan handling. Bryter någon häremot, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

35 §.

Straff enligt denna förordning skall icke inträda, då gärningen är belagd med straff enligt brottsbalken.

36 §.

Underlåter arbetsgivare att hörsamma anmaning enligt 21 eller 23 §, eller underlåter arbetsgivare, som är skyldig verkställa avdrag för löneskatt, att fullgöra sådan skyldighet, eller verkställer han avdrag med för lågt belopp, eller

redovisar arbetsgivare icke löneskatt i den ordning som stadgas i 11 §, eller

fullgör arbetsgivare icke vad honom åligger enligt 10 §

äger löneskattenämnden förelägga den försumlige lämpligt vite.

Om uttagande av förelagt vite förordnar vederbörande länsstyrelse efter anmälan av löneskattenämnden.

Besvär m. m.

37 §.

Över löneskattenämndens beslut i ärenden som avses i 25 § vid 5) må klagan föras hos Kungl. Maj:t genom besvär, vilka skola ingivas till finansdepartementet.

38 §.

Besvär över löneskattenämndens beslut i ärenden, som avses i 25 § vid 2), 3) och 4), ävensom över nämndens beslut angående befrielse från erläggande av restavgift må anföras hos kammarrätten av den för vilken löneskatt innehållits eller av befattningshavare som avses i 29 §, så ock, då fråga är om revisionskrav eller om befrielse från skyldighet att erlägga restavgift, av arbetsgivare, som ålagts betalningsskyldighet eller vars framställning om befrielse icke bifallits.

Besvären skola vara inkomna till löneskattekontoret inom två månader från det klaganden erhållit del av det beslut som överklagas.

Ej må den omständigheten, att besvären ingivits eller insänts direkt till kammarrätten, utgöra hinder för deras upptagande till prövning. I sådant fall skola besvären av kammarrätten omedelbart överlämnas till löneskattekontoret.

39 §.

Sedan besvären inkommit till löneskattekontoret, skola vid besvären fogas de handlingar, som legat till grund för löneskattenämndens beslut. Hava besvär anförts av den för vilken löneskatt innehållits eller av arbetsgi-

vare, skall yttrande avgivas av befattningshavare som avses i 29 §. Över besvär, som anförts av nu nämnd befattningshavare, skall den som därav berörés erhålla tillfälle att, om hinder härför ej möter, avgiva förklaring.

När så finnes påkallat, skola påminnelser eller nytt yttrande infordras.

Skriftväxlingen sker genom löneskattekontoret.

Handlingarna skola därefter översändas till kammarrätten.

40 §.

Över löneskattenämndens beslut att förelägga vite må klagan icke föras.

41 §.

Över kammarrättens utslag må klagan föras hos Kungl. Maj:t genom besvär, vilka skola vara inkomna till finansdepartementet inom två månader från den dag, då klaganden erhöll del av utslaget.

42 §.

Vid prövning av besvär över utdömande av vite må jämväl fråga, huruvida vite bort föreläggas, komma under bedömande.

43 §.

Besvär över löneskattenämndens beslut befriar icke klaganden från att i behörig ordning erlägga löneskatt.

44 §.

Restavgift, som erlägges utan att indrivning äger rum, tillfaller statsverket.

Beträffande restavgift, som uttages genom indrivning, skola uppbördsförordningens bestämmelser angående fördelning gälla.

45 §.

Skatt enligt denna förordning skall icke erläggas för inkomst, som enligt överenskommelse eller förordnande varom i 20 § förordningen om statlig inkomstskatt förmäles, icke må beskattas i Sverige.

46 §.

De närmare föreskrifter, som kunna erfordras för tillämpningen av denna förordning, meddelas av Kungl. Maj:t.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1965, dock att förordningens bestämmelser skola gälla redan dessförinnan i avseende å åtgärder, som erfordras för förordningens tillämpning efter ikraftträdandet.

Genom denna förordning upphävas förordningen den 23 oktober 1908 (nr 128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter samt kungörelsen den 31 december 1913 (nr 380) angående rätt för utlänning och i utlandet bosatt svensk undersåte att här i riket giva offentlig föreställning m. m. eller att därvid medverka, så ock vad i annan författning finnes stridande mot den nya förordningens bestämmelser. De upphävda förordningarna skola dock äga fortsatt giltighet med avseende å förhållanden som hänföra sig till tiden före den 1 januari 1965.

Förslag till löneskattekungörelse

Med stöd av löneskatteförordningen förordnas härigenom som följer.

1 §.

Där beteckningar, som användas i förordningen om löneskatt, begagnas i denna kungörelse, hava de, såvida ej annat angives eller av sammanhanget framgår, samma innebörd som i nämnda förordning.

2 §.

Löneskattenämnden sammanträder på kallelse av ordföranden. Där icke anledning till annat förekommer, skall sammanträde hållas i Stockholm.

Är ledamot hindrad att inställa sig, skall anmälan därom göras hos ordföranden, som inkallar suppleant i hans ställe. Suppleant må inkallas för överläggning inom nämnden, ändå att förfall för ledamot ej föreligger.

3 §.

Sammanträde med löneskattenämnden må ej övervaras av annan än tjänsteman som biträder nämnden. Till sammanträde äger dock ordföranden kalla sakkunnig eller annan att närvara, om så av särskilda omständigheter finnes påkallat. Vidare må arbetsgivare eller skattskyldig företräda inför nämnden i ärende som berör honom.

4 §.

Vad enligt taxeringsförordningen gäller angående skyldighet för ledamot av prövningsnämnd att avträda vid handläggning av viss fråga, skall äga motsvarande tillämpning för ledamot av löneskattenämnden. Ledamot, som sålunda icke äger deltaga i ärendes handläggning, skall giva detta till känna.

I nämndens protokoll skall särskilt antecknas om ledamot på grund av hinder som i första stycket sägs icke deltagit i behandling av ärende.

5 §.

Uppstå skiljaktiga meningar inom löneskattenämnden och måste till följd därav omröstning anställas, skall denna vara öppen och den mening bliva gällande, vilken flertalet biträtt, eller, om rösterna utfalla lika, den mening som länder till den skattskyldiges förmån. Kan denna grund ej tillämpas, gäller den mening, som biträdes av ordföranden vid sammanträdet.

6 §.

Om vid handläggning av ärende fattas beslut, som strider mot närvarande ledamots eller suppleants åsikt, skall denne till protokollet anteckna sin skiljaktiga mening.

7 §.

Genom löneskattekontorets försorg skola till de lokala skattemyndigheterna i god tid före beskattningsårs ingång eller då så eljest är påkallat översändas

1) löneskattetabeller,

2) anvisningar i frågor angående erläggande och uppbörd av löneskatt, vilka nämnden utfärdat,

3) blanketter till debetsedlar, förteckningar över skatteavdrag ävensom övriga erforderliga blanketter.

8 §.

Allmänna anvisningar av löneskattenämnden angående erläggande och uppbörd av löneskatt skola utan dröjsmål översändas till riksskattenämnden.

9 §.

Löneskattenämnden skall, med biträde av skatteavdelningen vid postkontoret i Stockholm, årligen upprätta sammanställningar, utvisande för varje kommun, för vilken ersättning för minskade skatteintäkter kan ifrågakomma, summan av den löneskatt, som under nästföregående år erlagts av skattskyldiga på grund av debetsedlar utfärdade vid anställning inom kommunen, med avdrag för vad under året restituerats till ifrågavarande skattskyldiga. Finnes inom kommunen municipalsamhälle, i vilket utdebiteringen för samhällets behov för nämnda år bestämts till minst en krona för skattekrona, skall sammanställningen upprättas särskilt för municipalsamhället och särskilt för kommunen i övrigt.

På motsvarande sätt skola, i den mån ersättningar som i första stycket sägs kunna ifrågakomma, sammanställningar upprättas beträffande landstingskommuner och de allmänna försäkringskassornas verksamhetsområden.

10 §.

Beslut om ersättningar för minskade skatteintäkter skola av löneskattenämnden meddelas å sådan tid att ersättningarna kunna utanordnas före den 1 september varje år.

Det sammanlagda belopp, som skall utgå i ersättning till de allmänna försäkringskassorna, skall genom nämndens försorg utbetalas till riksförsäkringsverket inom den i första stycket angivna tiden. Verket skall med ledning av de enligt 9 § upprättade sammanställningarna fördela beloppet mellan försäkringskassorna.

11 §.

Innehåller ansökan om jämkning eller rättelse icke erforderliga uppgifter, skall, när så lämpligen kan ske, tillfälle beredas sökanden att fullständiga sin ansökan.

Göres i ansökan om rättelse gällande att skattskyldighet till löneskatt ej föreligger för viss inkomst, skall, om det icke finnes överflödigt, yttrande inhämtas från vederbörande taxeringsintendent.

12 §.

Beslut i fråga om jämkning eller rättelse skall meddelas så snart ske kan.

Återbetalning, som föranledes av beslut om jämkning eller rättelse, skall verkställas snarast möjligt utan särskild ansökan.

Avskrift av beslut i fråga som avses i 11 § andra stycket skall tillställas vederbörande taxeringsintendent.

13 §.

Delgivning av löneskattenämndens beslut med annan än den i 29 § förordningen om löneskatt omförmälde befattningshavaren skall, där så ske kan, verkställas genom beslutets översändande i rekommenderat brev med mottagningsbevis och i övrigt på sätt finnes lämpligt.

Då skäl därtill äro, må beslut delgivas i den ordning 54 § taxeringsförordningen stadgar.

14 §.

Finner löneskattenämnden på grund av anmärkning eller eljest att något nämndens beslut blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende, skall nämnden, sedan de som av nämndens beslut beröras erhållit tillfälle att yttra sig, meddela beslut om rättelse.

15 §.

Vid löneskattekontoret skola för kontroll av uppbörden föras

1) uppbördskort för varje skattskyldig, utvisande debetsedelsnummer samt influten och restituerad skatt,

2) redovisningskort för varje arbetsgivare med hänvisning, där det icke finnes överflödigt, till vederbörliga uppbördskort samt uppgift om redovisad löneskatt,

3) förteckning över framställda revisionskrav.

16 §.

Inkommer icke redovisning av löneskatt i behörig tid eller äro uppgifterna å inkomna förteckningar ofullständiga, skola genom löneskattekontorets försorg utan dröjsmål vidtagas åtgärder för införskaffande av redovisning eller komplettering av uppgifter.

Redovisningarna skola granskas å löneskattekontoret. Om anledning därtill förekommer, skall undersökning ofördröjligen verkställas till utrönande av huruvida arbetsgivare brustit i skyldigheten att verkställa skatteavdrag eller redovisa innehållen skatt.

Erhåller löneskattekontoret genom skattekontrollen eller eljest kännedom om att löneskatt obehörigen avdragits eller avdragits med för högt belopp, skall förhållandet anmälas för löneskattenämnden.

17 §.

Om avkortning och avskrivning av ogulden löneskatt, för vilken betalningsansvar fastställts efter revisionskrav, skall i tillämpliga delar gälla vad som stadgas om avkortning eller avskrivning enligt uppbördsförordningen av debiterad skatt, dock att beslut om avkortning eller avskrivning skall fattas av löneskattenämnden eller, efter nämndens uppdrag, av ordföranden eller, vid förfall för denne, av vice ordföranden.

18 §.

De ytterligare föreskrifter i fråga om bokföring, redovisning, indrivning, avkortning, avskrivning, restitution, befrielse från restavgift, utanordning av ersättningar samt kontroll av arbetsgivares skatteredovisning, som må finnas erforderliga, meddelas av riksrevisionsverket.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1965; dock att kungörelsens bestämmelser skola gälla redan dessförinnan i avseende å åtgärder, som erfordras för kungörelsens tillämpning efter ikraftträdandet.

Förslag till förordning angående ändring i förordningen den 12 februari 1943 (nr 44) om kupongskatt

Härigenom förordnas, att 1 och 2 §§, 4—8 §§, 9 § 1 mom., 10—13 §§, 15 § 1 och 2 mom. samt 16 § ävensom rubrikerna före 4, 10 och 12 §§ förordningen den 12 februari 1943 om kupongskatt[1] skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

[1] Senaste lydelse av 1 § se 1951: 327, av 2 § se 1956: 104, av 4 och 8 §§, 9 § 1 mom., 11 §, 15 § 1 och 2 mom. och av 16 § se 1957: 66, av 5 § se 1949: 181, av 6, 10 och 13 §§ se 1943: 863 samt av 12 § 1 mom. se 1947: 579.

(Nuvarande lydelse)

Skyldighet att utgöra statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning å aktie i svenskt aktiebolag åligger den som, när utdelningen blir tillgänglig för lyftning, i egenskap av ägare av *den till aktien hörande kupongen* eller eljest är berättigad lyfta utdelningen, därest

den *utdelningsberättigade* är fysisk person, vilken ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, eller oskift dödsbo efter sådan person eller utländskt bolag eller juridisk person, som enligt 16 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt skall likställas med utländskt bolag, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av rörelse som här bedrivits; eller

den *utdelningsberättigade* genom annat fång än arv eller testamente förvärvat rätt till utdelningen utan att också hava förvärvat aktien.

Skyldighet att utgöra kupongskatt skall ock åligga *utdelningsberättigad* som uppträder såsom bulvan för annan, i det att han huvudsakligen för dennes räkning framträder såsom ägare till aktie, å vilken utdelningen belöper, försåvitt bulvanförhållandet är i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avser att bereda obehörig förmån vid taxering till statlig inkomstskatt eller kommunal inkomstskatt. Sådan skyldighet skall även åligga *utdelningsberättigad,* som innehar aktie under sådana förhållanden att fysisk person därigenom obehörigen vinner befrielse från kupongskatt.

(Föreslagen lydelse)

1 §.

För utdelning å aktie i svenskt aktiebolag, *så ock för ränta, vilken erlagts mot avlämnande av kupong eller kvitto, å obligation, förlagsbevis eller annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning skola nedannämnda skattskyldiga* utgöra statlig inkomstskatt i form av kupongskatt.

Skyldighet att utgöra kupongskatt åligger den som, när utdelningen *eller räntan* blir tillgänglig för lyftning, i egenskap av ägare av *aktie eller innehavare av förskrivning som nyss sagts* eller eljest är berättigad *att* lyfta utdelningen *eller räntan,* därest

den *till utdelningen eller räntan berättigade* är fysisk person, vilken ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, eller oskift dödsbo efter sådan person eller utländskt bolag eller juridisk person, som enligt 16 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt skall likställas med utländskt bolag, och utdelningen *eller räntan* ej är hänförlig till inkomst av rörelse som här bedrivits; eller

den *berättigade* genom annat fång än arv eller testamente förvärvat rätt till utdelningen *eller räntan* utan att också hava förvärvat aktien *eller förskrivningen.*

Skyldighet att utgöra kupongskatt skall ock åligga *den som är berättigad till utdelning eller ränta som förut sagts och* som uppträder såsom bulvan för annan, i det att han huvudsakligen för dennes räkning framträder såsom ägare till aktie *eller innehavare av förskrivning,* å vilken utdelningen *eller räntan* belöper, försåvitt bulvanförhållandet är i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avser att bereda obehörig förmån vid taxering till statlig inkomstskatt eller kommunal inkomstskatt. Sådan skyldighet skall även åligga *till utdelning eller ränta berättigad,* som innehar aktie *eller förskrivning som förut sagts* under sådana förhållanden att fysisk person

(Nuvarande lydelse)

Skyldighet att — — — statlig inkomstskatt.

I den utsträckning nedan sägs skall aktiebolag *vid utbetalande av utdelning* innehålla för kupongskatt erforderligt belopp.

Kupongskatt skall utgå med trettio procent av *utdelningen*.

Innehållande av kupongskatt vid utbetalande av utdelning

Vid avgivande av uppgift om aktieutdelning enligt 43 § 1 mom. taxeringsförordningen skall uppgiftslämnaren på heder och samvete besvara å uppgiftsformuläret angivna frågor till ledning för bedömande, huruvida den *utdelningsberättigade* är skyldig utgöra kupongskatt. Finner uppgiftslämnaren sig ej kunna besvara frågorna så, att av svaren uppenbarligen framgår att den *utdelningsberättigade* icke är skyldig utgöra kupongskatt för utdelningen, skall svaret avfattas å särskild, för detta ändamål avsedd blankett, och skall den på utdelningen belöpande kupongskatten vid utdelningens utbetalande innehållas. Å särskild del av blanketten skall i dylikt fall den som utbetalar utdelningen teckna erkännande att kupongskatten innehållits och skall denna del avskiljas och tillställas uppgiftslämnaren.

Skattedirektören hos överståthållarämbetet må berättiga bankinrättning eller annan, som är skyldig avlämna uppgifter om aktieutdelning och som förutsättes kunna tillförlitligt bedöma om skattskyldighet enligt 1 § är för handen, att, i fall där sådan skyldighet uppenbarligen icke föreligger, uppbära utdelning utan

(Föreslagen lydelse)

därigenom obehörigen vinner befrielse från kupongskatt.

Skyldighet att — — — statlig inkomstskatt.

I den utsträckning nedan sägs skall aktiebolag *och utgivare av förut angiven förskrivning* innehålla för kupongskatt erforderligt belopp.

2 §.

Kupongskatt skall utgå med trettio procent av *utdelning och tjugufem procent av ränta*.

Innehållande av kupongskatt

4 §.

Vid avgivande av uppgift om aktieutdelning *eller ränta* enligt 43 § 1 mom. taxeringsförordningen skall uppgiftslämnaren på heder och samvete besvara å uppgiftsformuläret angivna frågor till ledning för bedömande, huruvida den *till utdelningen eller räntan berättigade* är skyldig utgöra kupongskatt. Finner uppgiftslämnaren sig ej kunna besvara frågorna så, att av svaren uppenbarligen framgår att den *berättigade* icke är skyldig utgöra kupongskatt för utdelningen *eller räntan*, skall svaret avfattas å särskild, för detta ändamål avsedd blankett, och skall den på utdelningen *eller räntan* belöpande kupongskatten vid utdelningens *eller räntans* utbetalande innehållas. Å särskild del av blanketten skall i dylikt fall den som utbetalar utdelningen *eller räntan* teckna erkännande att kupongskatten innehållits och skall denna del avskiljas och tillställas uppgiftslämnaren.

Skattedirektören hos överståthållarämbetet må berättiga bankinrättning eller annan, som är skyldig avlämna uppgifter om aktieutdelning *eller ränta* och som förutsättes kunna tillförlitligt bedöma om skattskyldighet enligt 1 § är för handen, att, i fall där sådan skyldighet uppenbarligen icke föreligger, uppbära ut-

(Nuvarande lydelse)

att kupongskatt innehålles, ändå att svaren å frågorna skulle ge anledning till innehållande av sådan skatt. I dylikt fall skall genom särskild stämpling eller påskrift å uppgifterna tydligt utmärkas att medgivande av skattedirektören föreligger.

Sker utbetalning av utdelning i utlandet, skall kupongskatt alltid innehållas.

5 §.

Styrelse för aktiebolag, som beslutat utdelning, *skall* inom trettio dagar efter den, då utdelningen blivit tillgänglig för lyftning, till kupongskattekontoret dels avlämna bestyrkt avskrift av *beslutet jämte till bolaget* då inkomna uppgifter om utdelning, dels ock inbetala kupongskatt som hänför sig till *uppgifter vid vilkas avgivande dylik skatt skolat innehållas.*

Senast fyra månder efter den dag, då utdelningen blivit tillgänglig för lyftning, *skall styrelsen* till kupongskattekontoret *avlämna* sådana uppgifter *om aktieutdelning,* vilka inkommit *till bolaget* sedan uppgifter enligt första stycket avlämnades, samt *inbetala kupongskatt för dels den utdelning som avses i de dåmera avlämnade uppgifter vid vilkas avgivande skatt skolat innehållas, dels den utdelning,* för vilken behöriga uppgifter ännu ej redovisats. Såsom behörig anses ej uppgift, av vilken uppenbarligen framgår att den är felaktig.

Där det — — — stadgade åligganden.

Inbetalar icke styrelsen kupongskatt inom föreskriven tid, skall *bolaget* till statsverket gälda *ränta* å det felande beloppet efter nio för hundra om året från den dag det senast bort betalas tills betalning sker eller behöriga uppgifter om *aktieutdelningar,* för vilka skatt icke skolat innehållas, avlämnas till kupongskat-

(Föreslagen lydelse)

delning *eller ränta* utan att kupongskatt innehålles, ändå att svaren å frågorna skulle ge anledning till innehållande av sådan skatt. I dylikt fall skall genom särskild stämpling eller påskrift å uppgifterna tydligt utmärkas att medgivande av skattedirektören föreligger.

Sker utbetalning av utdelning *eller ränta, som avses i 1 §,* i utlandet, skall kupongskatt alltid innehållas.

5 §.

Styrelse för aktiebolag, som beslutat utdelning, *så ock utgivare av förskrivning som avses i 1 § skola* inom trettio dagar efter den, då utdelningen *eller räntan* blivit tillgänglig för lyftning, till kupongskattekontoret dels avlämna då inkomna uppgifter om utdelning *eller ränta ävensom, i fråga om utdelning,* bestyrkt avskrift av *utdelningsbeslutet,* dels ock inbetala kupongskatt som hänför sig till *nämnda uppgifter.*

Senast fyra månader efter den dag, då utdelningen *eller räntan* blivit tillgänglig för lyftning, *skola* till kupongskattekontoret *avlämnas* sådana uppgifter, vilka inkommit sedan uppgifter enligt första stycket avlämnades, samt *inbetalas dels den kupongskatt som hänför sig till de nya uppgifterna, dels ock kupongskatt för utdelning eller ränta,* för vilken behöriga uppgifter ännu ej redovisats. Såsom behörig anses ej uppgift, av vilken uppenbarligen framgår att den är felaktig.

Där det — — — stadgade åligganden.

Inbetalas icke kupongskatt inom tid som föreskrivits ovan i denna paragraf, skall *den, som sålunda skolat inbetala skatten,* till statsverket gälda *dröjsmålsränta* å det felande beloppet efter nio för hundra om året från den dag det senast bort betalas tills betalning sker eller behöriga uppgifter om *utdelningar eller rän-*

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
tekontoret. Vad angår *kupongskatt* å utdelningar, vilka lyfts före utgången av den i andra stycket angivna tiden och vid vilkas utbetalande *sådan skatt* ej skolat innehållas, skall dock *dylik ränta* utgå med högst 100 kronor.	*tor,* för vilka skatt icke skolat innehållas, avlämnas till kupongskattekontoret. Vad angår utdelningar *och räntor,* vilka lyfts före utgången av den i andra stycket angivna tiden och vid vilkas utbetalande *kupongskatt* ej skolat innehållas, skall dock *dröjsmålsränta* utgå med högst 100 kronor.
Har viss — — — om utdelningen. Har aktiebolag — — — till kupongskattekontoret.	Har viss — — — om utdelningen. Har aktiebolag — — — till kupongskattekontoret.
6 §.	
Därest uppgifter — — — uppgifter redovisas.	Därest uppgifter — — — uppgifter redovisas. *Vad i första stycket stadgas skall äga motsvarande tillämpning därest till utgivare av förskrivning som avses i 1 § inkomna uppgifter om ränta efter det han inbetalat kupongskatt enligt 5 § andra stycket.*
7 §.	
Skall utdelning — — — grunden erläggas. Har, då — — — skattebeloppet åter.	Skall utdelning — — — grunden erläggas. Har, då — — — skattebeloppet åter. *Bestämmelserna ovan i denna paragraf skola i tillämpliga delar gälla jämväl i fråga om räntor, varvid vad som stadgas om bolagets styrelse skall hava avseende å förskrivningens utgivare.*
8 §.	
Kupongskattekontoret skall *tillse, att aktiebolags styrelse fullgör skyldighet som åligger styrelsen enligt denna förordning. Vid kontrollen skall länsstyrelsen i det län där styrelsen har sitt säte medverka i den mån omständigheterna därtill föranleda.*	Kupongskattekontoret skall, *under den medverkan från vederbörande länsstyrelse som må finnas påkallad, öva kontroll över att aktiebolags styrelse och utgivare av förskrivning som avses i 1 § fullgöra vad dem åligger enligt denna förordning.*
Vid försummelse att fullgöra skyldighet, *som* enligt denna förordning *åligger styrelse för aktiebolag,* äger *länsstyrelsen i det län där bolagets styrelse har sitt säte,* efter anmälan av kupongskattekontoret eller eljest, förelägga *styrelsen* lämpligt vite. Om	Vid försummelse att fullgöra skyldighet enligt denna förordning äger *vederbörande länsstyrelse,* efter anmälan av kupongskattekontoret eller eljest, förelägga *styrelse för aktiebolag eller utgivare av förskrivning som avses i 1 §* lämpligt vite. Om utta-

(Nuvarande lydelse)

gande av vite förordnar länsstyrelsen efter anmälan av kupongskattekontoret. Angående sådant vite skola i övrigt stadgandena i 123 och 124 §§ taxeringsförordningen äga motsvarande tillämpning.

Efterkommes icke föreläggande att inbetala kupongskatt och dröjsmålsränta, äger länsstyrelsen förordna om uttagande därav hos bolaget i den ordning som om indrivning av kronoutskylder finnes stadgad. Därvid skall iakttagas, att indrivningsavgift skall erläggas endast för kupongskattens kapitalbelopp samt att, därest indrivningsavgiften inom visst indrivningsdistrikt för *ett och samma bolag* överstiger 100 kronor, det överskjutande beloppet skall tillfalla staten.

Besvär över — — — efterkomma förordnandet.

(Föreslagen lydelse)

gande av vite förordnar länsstyrelsen efter anmälan av kupongskattekontoret. Angående sådant vite skola i övrigt stadgandena i 123 och 124 §§ taxeringsförordningen äga motsvarande tillämpning.

Efterkommes icke föreläggande att inbetala kupongskatt och dröjsmålsränta, äger länsstyrelsen förordna om uttagande därav hos bolaget *eller förskrivningens utgivare* i den ordning som om indrivning av kronoutskylder finnes stadgad. Därvid skall iakttagas, att indrivningsavgift skall erläggas endast för kupongskattens kapitalbelopp samt att, därest indrivningsavgiften inom visst indrivningsdistrikt för *en och samme betalningsskyldige* överstiger 100 kronor, det överskjutande beloppet skall tillfalla staten.

Besvär över — — — efterkomma förordnandet.

9 §.

1 mom. När *aktiebolag till kupongskattekontoret insänder uppgifter enligt 5 eller 6 §,* skola *dessa* vara så ordnade som i 37 § 4 mom. andra stycket taxeringsförordningen sägs. De uppgifter, vid vilkas avgivande kupongskatt innehållits, skola dock vara avskilda från övriga uppgifter, och sammanlagda beloppet av *den utdelning* dessa uppgifter avse skall särskilt angivas.

1 mom. När *uppgifter enligt 5 eller 6 § insändas till kupongskattekontoret,* skola *de* vara så ordnade som i 37 § 4 mom. andra stycket taxeringsförordningen sägs. De uppgifter, vid vilkas avgivande kupongskatt innehållits, skola dock vara avskilda från övriga uppgifter, och sammanlagda beloppet av *utdelning eller ränta* som dessa uppgifter avse skall särskilt angivas.

Överlämnande till länsstyrelserna av uppgifter om aktieutdelning

Överlämnande till länsstyrelserna av uppgifter om aktieutdelning, m. m.

10 §.

Senast den 31 januari varje år skola de till kupongskattekontoret inkomna uppgifter om aktieutdelningar, som avse det årets taxering, tillställas vederbörande länsstyrelser för att *tjäna till ledning vid taxeringen.*

Senast den 31 januari varje år skola de till kupongskattekontoret inkomna uppgifter om aktieutdelningar *och räntor,* som avse det årets taxering, tillställas vederbörande länsstyrelser för att *användas vid taxeringskontrollen.*

11 §.

Åligger skyldighet att utgöra kupongskatt någon i fall, där för sådan

Åligger skyldighet att utgöra kupongskatt någon i fall, där för sådan

(Nuvarande lydelse)

skatt erforderligt belopp ej vid utdelningens utbetalande innehållits och ej heller *kupongskatt betalats av aktiebolaget,* skall kupongskatt påföras honom i efterhand under iakttagande av följande bestämmelser.

Hava till — — — kända förhållanden.

Kupongskattekontoret skall — — — inbetala skatten.

Kupongskatt, som — — — finnes stadgat.

Restitution av kupongskatt till utdelningsberättigad

12 §.

1 m o m. Har vid — — — innehållna beloppet.

Ansökan om — — — slutligen prövad.

2 m o m. Kan den, som jämlikt 11 § fått kupongskatt sig påförd,

(Föreslagen lydelse)

skatt erforderligt belopp ej vid utdelningens *eller räntans* utbetalande innehållits och ej heller *inbetalats,* skall kupongskatt påföras honom i efterhand under iakttagande av följande bestämmelser.

Hava till — — — kända förhållanden.

Kupongskattekontoret skall — — — inbetala skatten.

Inkomma till taxeringsnämnd uppgifter som giva anledning antaga att kupongskatt skall erläggas för ränta, skall nämnden senast den 15 juli under taxeringsåret underrätta länsstyrelsen härom samt bifoga tillgänglig utredning. Länsstyrelsen skall i förekommande fall överlämna utredningen jämte övriga för länsstyrelsen kända upplysningar till kupongskattekontoret. Bestämmelserna i nästföregående stycke skola i tilllämpliga delar iakttagas i fall som här avses.

Kupongskatt, som — — — finnes stadgat.

Restitution av kupongskatt till skattskyldig

1 m o m. Har vid — — — innehållna beloppet.

Har vid utbetalande av ränta kupongskatt innehållits i fall då sådan skatt ej skall enligt 1 § utgöras eller har sådan skatt innehållits för ränta, som icke utgör inkomst för den till räntan berättigade, äger den som uppburit räntan likaledes hos kupongskattenämnden erhålla restitution av kupongskatt.

Ansökan om — — — slutligen prövad.

Vad i nästföregående stycke stadgas skall äga motsvarande tillämpning å kupongskatt för ränta. Har den till räntan berättigade icke hemortskommun enligt kommunalskattelagen, skall ansökningen ingivas till överståthållarämbetet.

2 m o m. Kan den, som jämlikt 11 § fått kupongskatt sig påförd,

(Nuvarande lydelse)

ehuru sådan skatt ej skall av honom utgöras, visa att utan hans eget förvållande föreläggande enligt 11 § *tredje stycket* ej kommit honom tillhanda eller kommit honom tillhanda så sent, att det ej rimligen kunnat av honom efterkommas inom förelagd tid, äger han att inom natt och år efter det skatten avfordrats honom hos kupongskattenämnden påfordra skattepåföringens undanröjande. Bifalles framställningen, skall skatten jämte ett belopp motsvarande erlagd indrivningsavgift genom kupongskattekontorets försorg restitueras. Å det restituerade beloppet utgår ränta enligt procentsats, som fastställes av Kungl. Maj:t.

Taxeringsintendenten hos överståthållarämbetet äger, om skäl därtill äro, anmana den som uppburit utdelning utan att kupongskatt innehållits att inom viss förelagd tid inkomma med en på heder och samvete avgiven försäkran att han ej varit sådan bulvan för annan som i 1 § *andra* stycket avses.

Hörsammas ej anmaning inom förelagd tid, skall den, som uppburit utdelningen, av kupongskattenämnden påföras kupongskatt för denna, såvida han ej förebringar nöjaktig utredning till bestyrkande att sådant bulvanförhållande ej förelegat. Påföres kupongskatt, skall nämnden tillika utsätta viss tid för skattens inbetalning. Erlägges ej kupongskatten inom denna tid, skall den indrivas såsom om kronoutskylder finnes stadgat.

1 m o m. Över beslut av kupongskattenämnden må besvär anföras hos kammarrätten av

den som fått sig påförd kupongskatt, såvitt honom rörer, eller, där fråga är om återbetalning enligt 6 §, vederbörande aktiebolag,

(Föreslagen lydelse)

ehuru sådan skatt ej skall av honom utgöras, visa att utan hans eget förvållande föreläggande enligt 11 § ej kommit honom tillhanda eller kommit honom tillhanda så sent, att det ej rimligen kunnat av honom efterkommas inom förelagd tid, äger han att inom natt och år efter det skatten avfordrats honom hos kupongskattenämnden påfordra skattepåföringens undanröjande. Bifalles framställningen, skall skatten jämte ett belopp motsvarande erlagd indrivningsavgift genom kupongskattekontorets försorg restitueras. Å det restituerade beloppet utgår ränta enligt procentsats, som fastställes av Kungl. Maj:t.

13 §.

Taxeringsintendenten hos överståthållarämbetet äger, om skäl därtill äro, anmana den som uppburit utdelning *eller ränta* utan att kupongskatt innehållits att inom viss förelagd tid inkomma med en på heder och samvete avgiven försäkran att han ej varit sådan bulvan för annan som i 1 § *tredje* stycket avses.

Hörsammas ej anmaning inom förelagd tid, skall den, som uppburit utdelningen *eller räntan,* av kupongskattenämnden påföras kupongskatt för denna, såvida han ej förebringar nöjaktig utredning till bestyrkande att sådant bulvanförhållande ej förelegat. Påföres kupongskatt, skall nämnden tillika utsätta viss tid för skattens inbetalning. Erlägges ej kupongskatten inom denna tid, skall den indrivas såsom om kronoutskylder finnes stadgat.

15 §.

1 m o m. Över beslut av kupongskattenämnden må besvär anföras hos kammarrätten av

den som fått sig påförd kupongskatt, såvitt honom rörer, eller, där fråga är om återbetalning enligt 6 §, vederbörande aktiebolag *eller utgivare av förskrivning som avses i 1 §,*

(Nuvarande lydelse)

så ock taxeringsintendenten hos överståthållarämbetet.

Besvären skola — — — delar gälla.

2 m o m. Över beslut av länsstyrelse enligt denna förordning må besvär anföras av

vederbörande bolag

så ock taxeringsintendenten hos överståthållarämbetet

samt, där fråga är om beslut enligt 7 §, av vederbörande *utdelningsberättigade,* såvitt honom rörer.

I fråga — — — motsvarande tillämpning.

(Föreslagen lydelse)

så ock taxeringsintendenten hos överståthållarämbetet.

Besvären skola — — — delar gälla.

2 m o m. Över beslut av länsstyrelse enligt denna förordning må besvär anföras av

vederbörande bolag *eller utgivare av förskrivning som avses i 1 §,*

så ock taxeringsintendenten hos överståthållarämbetet

samt, där fråga är om beslut enligt 7 §, av vederbörande *till utdelning eller ränta berättigade,* såvitt honom rörer.

I fråga — — — motsvarande tillämpning.

16 §.

Rörande ansvar för underlåtenhet av styrelse för aktiebolag att fullgöra skyldighet enligt 5 eller 6 § eller 7 § första stycket första punkten eller 9 § 1 mom. skall 120 § taxeringsförordningen hava motsvarande tillämpning.

Har någon — — — sex månader.

Ej må — — — gällande förbud.

Rörande ansvar för underlåtenhet av styrelse för aktiebolag *eller utgivare av förskrivning som avses i 1 §* att fullgöra skyldighet enligt 5 eller 6 § eller 7 § första stycket första punkten *eller tredje stycket* eller 9 § 1 mom. skall 120 § taxeringsförordningen hava motsvarande tillämpning.

Har någon — — — sex månader.

Ej må — — — gällande förbud.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1965 och skall äga tillämpning å ränta, som blivit tillgänglig för lyftning nämnda dag eller senare.

Förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623)

Härigenom förordnas, *att* 43 § 5 mom. taxeringsförordningen den 23 november 1956 skall upphöra att gälla, *att* 37 § 1 och 3 mom., 39 § 1 mom., 43 § 2 mom. samt 101 § 2 mom. samma förordning[1] skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives samt att till 30 § nämnda förordning skall fogas ett nytt moment, betecknat 3 mom., av nedan angiven lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

30 §.

3 m o m. *Har skattskyldig bedrivit rörelse från fast driftställe i stat, med vilken sådan överenskommelse träffats som avses i 20 § förordning-*

[1] Senaste lydelse av 37 § 1 mom. se 1961: 340, av 39 § 1 mom. se 1962: 594 samt av 101 § 2 mom. se 1958: 299.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

en om statlig inkomstskatt, skall till deklarationen fogas räkenskapsutdrag eller annan därmed likvärdig uppställning utvisande de intäkter och omkostnader, som äro hänförliga till det fasta driftstället.

37 §.

1 m o m. Till ledning — — — följande uppställning:

1 m o m. Till ledning — — — följande uppställning:

Uppgiftsskyldig	*Vem uppgiften skall avse*	*Vad uppgiften skall avse*
1. a) Statlig och — — — sådan förvärvskälla.	Den som — — — annan stiftelse.	Avlöning, arvode, — — — vederlaget lämnas. *Undantag:* a) folkpension, b) ersättning och — — — mottagaren, samt i) ersättning eller förmån, för vilken mottagaren erlagt sjömansskatt *eller löneskatt.*
— — —	— — —	— — —
9. Arbetsgivare som verkställt eller varit skyldig att verkställa skatteavdrag enligt förordningen om löneskatt.	*Den som erlagt eller varit skyldig att erlägga löneskatt.*	*Avlöning, arvode, traktamente eller annan därmed jämförlig förmån, för vilken mottagaren erlagt eller varit skyldig att erlägga löneskatt.*

3 m o m. Skall annan än statlig eller kommunal myndighet jämlikt 1 mom. första punkten avlämna uppgifter till ett antal understigande tjugufem, skall vid uppgifterna fogas ett särskilt sammandrag över dessa, upptagande namn å den eller de personer, varom fråga är, ävensom beträffande envar av dem uppgift angående belopp, som utbetalts, och förmån, som i övrigt åtnjutits.

3 m o m. Skall annan än statlig eller kommunal myndighet jämlikt 1 mom. första *eller nionde* punkten avlämna uppgifter till ett antal understigande tjugufem, skall vid uppgifterna fogas ett särskilt sammandrag över dessa, upptagande namn å den eller de personer, varom fråga är, ävensom beträffande envar av dem uppgift angående belopp, som utbetalts, och förmån, som i övrigt åtnjutits.

39 §.

1 m o m. I särskilda — — — följande uppställning:

1 m o m. I särskilda — — — följande uppställning:

(Nuvarande lydelse)		*(Föreslagen lydelse)*
Uppgiftsskyldig	*Vem uppgiften skall avse*	*Vad uppgiften skall avse*
10. Arbetsgivare som verkställt eller varit skyldig att verkställa skatteavdrag enligt förordningen om löneskatt.	*Den som erlagt eller varit skyldig att erlägga löneskatt.*	*Åtnjutna förmåner.*

43 §.

2 m o m. Med uppgifter, som avgivits enligt 1 mom. och röra utdelning å svenska aktier, skall förfaras på sätt stadgas i förordningen om kupongskatt.

Övriga enligt 1 mom. avgivna uppgifter, *som avse utdelning,* skola för varje år senast den 31 januari nästföljande år av den som mottagit uppgifterna avlämnas i enahanda ordning som gäller för *avlämnande av* kontrolluppgifter, *varom* i 37 § 1 mom. punkterna 1—4 *förmäles.* Har *i något fall utbetalning av utdelning skett* utan att uppgiftsskyldighet vederbörligen fullgjorts, skall *vid uppgifternas avlämnande lämnas upplysning härom.*

Enligt 1 mom. avgivna uppgifter, som avse ränta, skola avlämnas i den mån Kungl. Maj:t så förordnar och i den ordning, som därvid av Kungl. Maj:t bestämmes. Hava avlämnade uppgifter icke inom fem år infordrats, må de förstöras.

2 m o m. Med uppgifter, som avgivits enligt 1 mom. och röra utdelning å svenska aktier *eller ränta å förskrivning av inländsk juridisk person eller av i Sverige bosatt fysisk person,* skall förfaras på sätt stadgas i förordningen om kupongskatt.

Övriga enligt 1 mom. avgivna uppgifter skola för varje år senast den 31 januari nästföljande år av den som mottagit uppgifterna avlämnas i enahanda ordning, som gäller för kontrolluppgifter *som avses* i 37 § 1 mom. punkterna 1—4. Har *utdelning eller ränta utbetalats* utan att uppgiftsskyldighet vederbörligen fullgjorts, skall *upplysning härom givas vid uppgifternas avlämnande.*

101 §.

2 m o m. Har genom beslut av sjömansskattenämnden eller genom utslag av kammarrätten eller Kungl. Maj:t bestämts, att sjömansskatt icke skall erläggas för viss inkomst, för vilken sådan skatt tidigare erlagts, må taxeringsintendent inom tid, som angives i 100 §, anföra besvär med yrkande om sådan ändring i den skattskyldiges taxering, som kan föranledas av beslutet eller utslaget.

2 m o m. Har genom beslut av sjömansskattenämnden *eller löneskattenämnden* eller genom utslag av kammarrätten eller Kungl. Maj:t bestämts, att sjömansskatt *eller löneskatt* icke skall erläggas för viss inkomst, för vilken sådan skatt tidigare erlagts, må taxeringsintendent inom tid, som angives i 100 §, anföra besvär med yrkande om sådan ändring i den skattskyldiges taxering, som kan föranledas av beslutet eller utslaget.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1965, varvid bestämmelserna i 43 § 2 mom. skola äga tillämpning å ränta, som blivit tillgänglig för lyftning nämnda dag eller senare. Äldre bestämmelser skola fortfarande gälla i fråga om 1965 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1965 eller tidigare år.

Förslag till kungörelse om ändrad lydelse av 20 § 2 mom. taxeringskungörelsen den 27 juni 1957 (nr 513)

Härigenom förordnas, att 20 § 2 mom. taxeringskungörelsen den 27 juni 1957 skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

20 §.

2 mom. Sorteringen skall — — — av taxeringsnämnderna.
Vid sorteringen — — — sammandraget åtskiljas.
Deklarationer och — — — eller länsstyrelse.
Uppgifter som avses i 37 § 1 mom. nionde punkten taxeringsförordningen skola, i förekommande fall efter åtgärd som ovan i andra stycket föreskrives, utan dröjsmål översändas till löneskattekontoret.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1965.

Förslag till kungörelse angående ändrad lydelse av 3 § kungörelsen den 9 december 1955 (nr 671) om skyldighet i vissa fall att avlämna kontrolluppgifter för inkomsttaxeringen

Härigenom förordnas, att 3 § kungörelsen den 9 december 1955 om skyldighet i vissa fall att avlämna kontrolluppgifter för inkomsttaxeringen skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

3 §.

Den som — — — för denne.
Uppgift som i första stycket sägs erfordras dock icke, om uppgift tidigare lämnats enligt 16 § förordningen om löneskatt.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1965.

Förslag till kungörelse om ändrad lydelse av 1 § kungörelsen den 27 juni 1957 (nr 514) med föreskrifter om delgivning genom posten av handling från taxeringsmyndighet

Härigenom förordnas, att 1 § kungörelsen den 27 juni 1957 med föreskrifter om delgivning genom posten av handling från taxeringsmyndighet[1] skall erhålla följande ändrade lydelse.

[1] Senaste lydelse av 1 § se 1958: 306.

1 §.

Med taxeringsmyndighet avses i denna kungörelse taxeringsnämnd, taxeringsintendent, prövningsnämnd, sjömansskattenämnden, löneskattenämnden, överståthållarämbetet och länsstyrelserna.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1965; dock att kungörelsen skall gälla redan dessförinnan i avseende å åtgärder, som erfordras för dess tillämpning efter ikraftträdandet.

Förslag till förordning om ändrad lydelse av 10 § och 68 § 5 mom. uppbördsförordningen den 5 juni 1953 (nr 272)

Härigenom förordnas, att 10 § och 68 § 5 mom. uppbördsförordningen den 5 juni 1953[1] skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
10 §.	
Preliminär A-skatt — — — kostnadernas bestridande. Preliminär A-skatt — — — allmän försäkring. Då lön — — — nämnda ersättning. Preliminär A-skatt — — — i konkurs.	Preliminär A-skatt — — — kostnadernas bestridande. Preliminär A-skatt — — — allmän försäkring. Då lön — — — nämnda ersättning. Preliminär A-skatt — — — i konkurs. *Att i vissa fall, i stället för preliminär A-skatt, skall erläggas sjömansskatt eller löneskatt, därom är särskilt stadgat.*
68 §.	
5 m o m. Vad i 3 och 4 mom. sägs skall äga motsvarande tillämpning, då den som är berättigad att återbekomma skatt har att erlägga sjömansskatt.	5 m o m. Vad i 3 och 4 mom. sägs skall äga motsvarande tillämpning, då den som är berättigad att återbekomma skatt har att erlägga sjömansskatt *eller löneskatt.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1965.

Förslag till förordning om ändring i förordningen den 18 juni 1864 (nr 41 s. 1) angående utvidgad näringsfrihet

Härigenom förordnas, att till § 26 förordningen den 18 juni 1864 angående utvidgad näringsfrihet skall fogas ett nytt moment, betecknat 4 mom., av nedan angiven lydelse.

[1] Senaste lydelse av 10 § se 1962: 666 samt av 68 § 5 mom. se 1958: 300.

§ 26.

Mom. 4. Utlänning, som ej är bosatt här i riket och som i förvärvssyfte vill giva offentlig föreställning eller anordna annan tillställning här i riket, skall därtill söka tillstånd, i Stockholm hos överståthållarämbetet och i övriga orter hos Kungl. Maj:ts befallningshavande i det län där verksamheten är avsedd att bedrivas. Vid ansökningen skall fogas betyg, att sökanden är myndig, samt vederhäftig borgen eller annan säkerhet för sådana utskylder till stat eller kommun som sökanden för den tid ansökningen avser har att utgöra eller ock att efter skatteavdrag redovisa.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1965.

Förslag till lag angående ändring i lagen den 25 maj 1962 (nr 381) om allmän försäkring

Härigenom förordnas, att 11 kap. 4 § samt 19 kap. 6 § lagen den 25 maj 1962 om allmän försäkring skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
11 kap.	
4 §.	
Till grund — — — föregått taxeringsåret.	Till grund — — — föregått taxeringsåret.
Närmare bestämmelser — — — med riksdagen.	Närmare bestämmelser — — — med riksdagen.
Angående beräkningen av inkomst av anställning för försäkrad, som är bosatt utomlands eller som eljest avses med förbindelse enligt 2 § sista stycket eller som har att erlägga sjömansskatt, stadgas särskilt.	Angående beräkningen av inkomst av anställning för försäkrad, som är bosatt utomlands eller som eljest avses med förbindelse enligt 2 § sista stycket eller som har att erlägga sjömansskatt *eller löneskatt,* stadgas särskilt.
19 kap.	
6 §.	
Sjukförsäkringsavgift fastställes — — — öretal bortfaller.	Sjukförsäkringsavgift fastställes — — — öretal bortfaller.
Avgifterna enligt — — — för månad.	Avgifterna enligt — — — för månad.
Är försäkrad på grund av vad i 4 kap. 3 § stadgas vid ingången av månad, för vilken avgift enligt 2 § andra stycket skall utgå, icke berättigad till sjukpenning för minst nittio dagar, nedsättes avgiften till hälften av det belopp, vartill den eljest skolat uppgå. Har försäkrad under visst år åtnjutit inkomst, för	Är försäkrad på grund av vad i 4 kap. 3 § stadgas vid ingången av månad, för vilken avgift enligt 2 § andra stycket skall utgå, icke berättigad till sjukpenning för minst nittio dagar, nedsättes avgiften till hälften av det belopp, vartill den eljest skolat uppgå. Har försäkrad under visst år åtnjutit inkomst, för vilken

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
vilken erlagts sjömansskatt, skall avgift enligt 2 § andra stycket avseende samma år nedsättas med en tolftedel för varje månad, under vilken sådan inkomst åtnjutits.	erlagts sjömansskatt *eller löneskatt*, skall avgift enligt 2 § andra stycket avseende samma år nedsättas med en tolftedel för varje månad, under vilken sådan inkomst åtnjutits.
Avgifterna enligt — — — för år.	Avgifterna enligt — — — för år.
Avgift enligt — — — på vardera.	Avgift enligt — — — på vardera.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1965.

Förslag till förordning om ändring i förordningen den 18 december 1959 (nr 551) angående beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring

Härigenom förordnas, att 1, 2 och 4 §§ förordningen den 18 december 1959 angående beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring[1] skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
1 §.	
För här — — — avse överståthållarämbetet.	För här — — — avse överståthållarämbetet.
	Utan hinder av vad i första stycket sägs skall överståthållarämbetet bestämma pensionsgrundande inkomst för försäkrad som haft att erlägga löneskatt för sådan inkomst.
För annan — — — av överståthållarämbetet.	För annan — — — av överståthållarämbetet.
2 §.	
Pensionsgrundande inkomst skall, i den mån den utgöres av annan inkomst än som avses i 3 §, bestämmas med ledning av den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt eller, såvitt gäller inkomst för vilken den försäkrade haft att erlägga sjömansskatt, med ledning av *redares* kontrolluppgift enligt 37 § 1 mom. åttonde punkten taxeringsförordningen. Vid taxeringsändring eller eftertaxering skall dock verkställd beräkning av pensionsgrundande inkomst ändras endast om taxeringsändringen eller eftertaxeringen föranleder avvikelse från nämnda be-	Pensionsgrundande inkomst skall, i den mån den utgöres av annan inkomst än som avses i 3 §, bestämmas med ledning av den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt eller, såvitt gäller inkomst för vilken den försäkrade haft att erlägga sjömansskatt *eller löneskatt*, med ledning av *arbetsgivarens* kontrolluppgift enligt 37 § 1 mom. åttonde *eller nionde* punkten taxeringsförordningen. Vid taxeringsändring eller eftertaxering skall dock verkställd beräkning av pensionsgrundande inkomst ändras endast om taxeringsändringen eller eftertaxeringen föranleder avvikelse

[1] Senaste lydelse av 1 och 4 §§ se 1962: 395 (vari förordningen i dess helhet omtryckts).

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
räkning med minst femhundra kronor.	från nämnda beräkning med minst femhundra kronor.
4 §.	
Vid bestämmande — — — gälla följande.	Vid bestämmande — — — gälla följande.
Värdet av naturaförmån i form av kost eller bostad till arbetstagare, *som avses i 1 § första stycket förordningen om sjömansskatt,* skall uppskattas i enlighet med vad riksförsäkringsverket föreskriver. Vad nyss sagts skall jämväl äga tillämpning beträffande förmån av kost eller bostad i fall som avses i 3 § första stycket.	Värdet av naturaförmån i form av kost eller bostad till arbetstagare, *som haft att för sådan inkomst erlägga sjömansskatt eller löneskatt,* skall uppskattas i enlighet med vad riksförsäkringsverket föreskriver. Vad nyss sagts skall jämväl äga tillämpning beträffande förmån av kost eller bostad i fall som avses i 3 § första stycket.
Vid beräkning — — — femhundra kronor.	Vid beräkning — — — femhundra kronor.
Riksförsäkringsverket äger — — — av rörelse.	Riksförsäkringsverket äger — — — av rörelse.
Vid beräkning — — — den försäkrade.	Vid beräkning — — — den försäkrade.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1965.

Förslag till förordning om ändrad lydelse av 5 § förordningen den 18 december 1959 (nr 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

Härigenom förordnas, att 5 § förordningen den 18 december 1959 angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.[1] skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
5 §.	
Arbetsgivare, som — — — av riksförsäkringsverket.	Arbetsgivare, som — — — av riksförsäkringsverket.
Vid arbetsgivaruppgift skall arbetsgivare foga ett exemplar av de kontrolluppgifter, vilka han enligt 37 § 1 mom. första, andra *eller sjunde* punkten taxeringsförordningen *har att avlämna för inkomsttaxeringen,* ävensom av uppgift som avses i 3 § förordningen angående beräkning av pensionsgrundande in-	Vid arbetsgivaruppgift skall arbetsgivare foga ett exemplar av de kontrolluppgifter, vilka han *har att avlämna* enligt 37 § 1 mom. första, andra, *sjunde eller nionde* punkten taxeringsförordningen, ävensom av uppgift som avses i 3 § förordningen angående beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om

[1] Senaste lydelse av 5 § se 1962: 396 (vari förordningen i dess helhet omtryckts).

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
komst enligt lagen om allmän försäkring. Befrielse från nämnda skyldighet må medgivas av riksförsäkringsverket eller, efter Konungens bemyndigande, av myndighet som verket bestämmer.	allmän försäkring. Befrielse från nämnda skyldighet må medgivas av riksförsäkringsverket eller, efter Konungens bemyndigande, av myndighet som verket bestämmer.
Blanketter till arbetsgivaruppgift skola kostnadsfritt tillhandahållas i samma ordning som deklarationsblanketterna för inkomsttaxeringen ävensom hos riksförsäkringsverket och sjömansskattekontoret.	Blanketter till arbetsgivaruppgift skola kostnadsfritt tillhandahållas i samma ordning som deklarationsblanketterna för inkomstaxeringen ävensom hos riksförsäkringsverket, sjömansskattekontoret *och löneskattekontoret.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1965.

KAP. 1

Utredningsdirektiven

Dubbelbeskattningssakkunnigas direktiv innefattas i yttrande till statsrådsprotokollet den 5 juni 1959 av chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng.

Departementschefen lämnade inledningsvis en översikt över de bestämmelser i kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt, vilka reglerar skattskyldigheten för den som arbetat i Sverige och härifrån uppburit lön. Därvid erinrades om att olika bestämmelser rörande beskattningsort, ortsavdrag och beräkning av kommunal inkomstskatt tillämpades alltefter som arbetstagaren var bosatt i Sverige eller ej.

Därefter yttrade departementschefen.

I skrivelse den 31 maj 1957 har riksskattenämnden anmält, att bl. a. mot bakgrunden av källskattereformens genomförande vissa svårigheter visat sig föreligga vid tillämpningen av bestämmelserna om beskattningen av utlänningar, som haft arbetsinkomst under tillfällig vistelse här i riket. I praxis har samma regler om beskattningsort, ortsavdrag och allmänna avdrag iakttagits, som gäller för utlänning med stadigvarande vistelse eller bosättning härstädes. Riksskattenämnden har därför ifrågasatt en omprövning av förevarande spörsmål lagstiftningsvägen.

Under 1958 års riksdag aktualiserades även frågan om en revision av hithörande bestämmelser. I sitt betänkande nr 28 framhöll bevillningsutskottet bl. a., att utskottet funnit att det nuvarande rättsläget på förevarande område inte syntes tillfredsställande samt att en översyn av bestämmelserna kunde vara motiverad. Utskottet uttalade vidare, att en sådan översyn kunde komma att beröra även den s. k. artistskatten, vilken bl. a. utgår för ersättning för medverkan vid offentlig tillställning i Sverige av här i riket ej bosatta skattskyldiga. Riksdagen har i skrivelse den 28 mars 1958 (nr 158) givit Kungl. Maj:t tillkänna vad utskottet sålunda anfört om behovet av en översyn av bestämmelserna på förevarande område.

Av det anförda framgår, att en översyn av hithörande bestämmelser är påkallad. Härvid synes bl. a. böra övervägas huruvida ett förenklat taxerings- och uppbördsförfarande för berörda skattskyldiga kan genomföras med bibehållande av ett i jämförelse med den allmänna beskattningsnivån skäligt skatteuttag. På sätt bevillningsutskottet angivit synes jämväl artistskatten böra upptagas till prövning i förevarande sammanhang. Skulle utredningen visa att en definitiv källskatt är lämplig även för andra utomlands bosatta arbetstagare än dem som omfattas av artistskatten, torde böra övervägas om det är möjligt och lämpligt att utarbeta gemensamma regler på området. Dessa bör så långt möjligt anknyta till gällande uppbördslagstiftning.

Bestämmelserna om härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst är även tillämpliga å beskattningen av arvoden och andra ersättningar till utomlands bosatta styrelseledamöter i svenska bolag. Enligt rådande praxis torde ifrågavarande ersättningar tagas till beskattning här i landet endast

i den mån de är hänförliga till styrelsesammanträden i Sverige, som styrelseledamoten bevistat.

I vissa av Sverige under senare år ingångna dubbelbeskattningsavtal med främmande stater har intagits föreskrifter av innebörd att beskattningsrätten till styrelsearvoden i princip förbehålles den stat där ifrågavarande bolag hör hemma. Inom den västeuropeiska ekonomiska samarbetsorganisationen (OEEC) har framlagts förslag till en modellföreskrift av samma innebörd. I enlighet härmed skall Sverige ha rätt att beskatta alla styrelsearvoden, som utbetalas av svenska bolag till utomlands bosatta personer. Såsom praxis utformats, kan emellertid denna rätt inte helt utnyttjas. Arvodet kan sålunda inte beskattas, i den mån mottagaren inte deltar i styrelsesammanträdena.

Det kan inte anses tillfredsställande att den bristande överensstämmelsen mellan dubbelbeskattningsavtalen och de inhemska skattereglerna på detta sätt skall kunna leda till en icke avsedd skattebefrielse. Jag finner därför önskvärt att en utredning sker i syfte att komplettera stadgandena i kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt så att styrelsearvoden från svenska företag kan beskattas i Sverige oavsett i vilken utsträckning vederbörande styrelseledamot bevistat styrelsesammanträden här i riket.

De i det föregående behandlade beskattningsfrågorna gäller skattskyldiga med bosättning utomlands. Även i fråga om här i riket bosatta skattskyldiga, vilka uppbär inkomst från annat land, föreligger visst behov av översyn av gällande bestämmelser.

Sedan gammalt har skattebefrielse medgivits svenska medborgare för inkomst av tjänst hos främmande makts härvarande beskickning och konsulat. I sin till 1951 års riksdag avgivna berättelse upptog riksdagens revisorer bl. a. fråga om sådan ändring i gällande skatteförfattningar att dessa personer i vanlig ordning skall beskattas här i riket för sådana inkomster. I skrivelse den 30 maj 1951 (nr 317) anhöll riksdagen, att Kungl. Maj:t ville vidtaga åtgärder i det av revisorerna angivna syftet.

I dubbelbeskattningsavtalen intages oftast särskilda föreskrifter rörande beskattningen av löneutbetalningar från vederbörande stat. Därvid har den utbetalande staten i regel fått beskattningsrätten till inkomsten ifråga. Ofta göres emellertid härvidlag undantag för det fall att inkomsttagaren är medborgare i den andra staten och även utfört arbetet i den staten. I den mån sådana undantagsbestämmelser finnes i avtalen, äger sålunda Sverige rätt att beskatta bl. a. svenska medborgares inkomster av anställning hos främmande beskickningar. På sätt riksdagens revisorer funnit synes det lämpligt att närmare överväga sådan ändring av de interna skattereglerna att denna rätt kan utnyttjas. Härvid bör självfallet beaktas de skattetekniska svårigheter vid taxerings- och uppbördsförfarandet (taxeringskontroll, indrivning), vilka kan uppkomma i samband med en beskattning av här åsyftat slag, ävensom de konsekvenser ett eventuellt införande av skattskyldighet kan få ur reciprocitets- och liknande synpunkter.

I framställning till Kungl. Maj:t den 18 juni 1957 har Sveriges allmänna exportförening och Utlandssvenskarnas förening hemställt om åtgärder syftande till att utlandssvenskar, som ånyo bosätter sig i Sverige, befrias från skyldighet att erlägga inkomst- och förmögenhetsskatt i den utsträckning som erfordras för undvikande av internationell dubbelbeskattning. I framställningen erinras bl. a. om att i den norska skattelagstiftningen vissa bestämmelser intagits rörande temporär skattebefrielse i samband med norsk medborgares återflyttning till Norge. Det påpekas vidare, att den norska lagstiftningen generellt inskränker skattskyldigheten för inkomst av fastighet och rörelse i utlandet i fall då dubbelbeskattningsavtal saknas.

Riksskattenämnden och kammarrätten har i yttranden över framställningen förordat, att en utredning av frågan kommer till stånd.

I fortsättningen erinrade departementschefen om att den svenska skattelagstiftningen bygger på den principen, att internationell dubbelbeskattning skall undvikas genom överenskommelser med vederbörande främmande stat. I anslutning därtill lämnades en redogörelse för innehållet i de bestämmelser i den interna skattelagstiftningen, som medgiver lindring i internationell dubbelbeskattning.

Departementschefen anförde vidare.

Enligt min mening talar övervägande skäl för att man i vårt land liksom hittills i första hand strävar efter att avtalsvägen undanröja förekommande internationell dubbelbeskattning. Innan man på så sätt kan åstadkomma en tillfredsställande lösning över hela det internationella fältet, kan emellertid fall uppkomma där det framstår som önskvärt att genom interna åtgärder medverka till en lindring av förekommande dubbelbeskattning. Det synes därför vara motiverat att pröva om nu föreliggande möjligheter härvidlag är tillräckliga. Utredningen bör i första hand avse de fall som upptagits i föreningarnas framställning. En tänkbar utväg att lösa här antydda konfliktsituationer kan vara att i viss begränsad utsträckning och under särskilda villkor medge avräkning för skatt, som uttagits i utlandet.

Utöver nu nämnda frågor torde behov av översyn föreligga beträffande vissa andra spörsmål som avser förhållandet mellan den interna svenska skattelagstiftningen och den reglering som skett i dubbelbeskattningsavtalen. Jag vill sålunda erinra om att dubbelbeskattningsavtalen i regel för Sverige innefattar längre gående befogenheter än den interna lagstiftningen i sådana hänseenden som avses i 43 § och 64 § 2 mom. kommunalskattelagen. Utredningen bör vara oförhindrad att omfatta jämväl dessa och liknande frågor.

Slutligen bör upptagas en beskattningsfråga av internordisk karaktär, som har aktualiserats på senare tid. Nordiska Rådet har sålunda den 14 november 1958 antagit en rekommendation (nr 29/1958) enligt vilken de berörda regeringarna anmodas att närmare undersöka spörsmålet, huruvida vid inkomstbeskattning en avdragsrätt för i annat land erlagda skatter är möjlig och lämplig att genomföra. Med rekommendationen torde närmast åsyftas, att den som flyttar mellan de nordiska länderna skall äga rätt att vid den första inkomsttaxeringen i den nya hemviststaten åtnjuta allmänt avdrag för skatt, som erlagts i den tidigare hemviststaten.

För nämnda spörsmål är Sverige s. k. koordinerande land. Innan ståndpunkt tages till rekommendationen, torde viss utredning böra verkställas. Detta synes lämpligen böra ske i förevarande sammanhang. Samråd bör härvid ske med berörda myndigheter eller utredningsorgan i de övriga nordiska länderna.

KAP. 2

Inledande synpunkter

Vårt uppdrag omfattar, såsom framgår av direktiven, en rad olika frågor rörande beskattningen av inkomster, som från Sverige uppbäres av utomlands bosatta personer eller i utlandet förvärvas av fysiska eller juridiska personer med hemvist i Sverige. Dessa frågor är i huvudsak fristående i förhållande till varandra, och speciella synpunkter, delvis av ganska invecklad natur, spelar oftast en avgörande roll, då det gäller att utforma förslag till lösningar. De behandlas därför var för sig i respektive kapitel. Vad nu sagts hindrar emellertid inte att vissa gemensamma synpunkter kan anläggas på det ämnesområde som vi haft att utreda.

Till en början får erinras om att en allmän översyn av skattesystemet i dess helhet numera igångsatts genom allmänna skatteberedningen. Den frågan kan då ställas om det är lämpligt att nu framlägga omfattande förslag till reformer inom det speciella området för vårt uppdrag.

Redan av direktiven för allmänna skatteberedningen framgår emellertid, att man även i fortsättningen har att räkna med en inkomstbeskattning av i stort sett nuvarande typ såsom ett väsentligt element i skattesystemet. Det bör under sådana förhållanden snarast vara ägnat att underlätta en framtida allmän skattereform, om det svårbemästrade område av skatterätten, som vi haft att behandla, i förväg blir föremål för översyn och modernisering. Vårt arbete kan alltså på vissa speciella områden ses som en förberedelse för den väntade större reformen. Att därvid hänsyn bör tagas till målsättningarna för den allmänna reformen ligger i öppen dag.

Reglerna för beskattning av ifrågavarande slag av inkomster — den internationella skatterätten — återfinnes i första hand i våra allmänna skatteförfattningar. Huvudstadgandena upptas i 53 § kommunalskattelagen och 6 § förordningen om statlig inkomstskatt. Det är dessa interna regler för den internationella skatterätten som vi haft att överse. Nämnda regler kompletteras och ersättes i förhållande till ett flertal länder av internationella dubbelbeskattningsavtal och i anslutning till dessa utfärdade tillämpningskungörelser. Tekniskt sett innebär avtalen, att Sverige i vissa situationer medger undantag från de interna reglerna eller på annat sätt samtycker till lättnader med enahanda verkan. Genom att det andra landet gör motsvarande utfästelser kan man i princip uppnå, att en och samma inkomst, som har anknytning till båda länderna, beskattas endast i ett av dem. Avtalen inne-

bär däremot icke, att beskattning kan äga rum i Sverige i fall då så icke skall ske enligt de interna reglerna.

Våra interna regler på området härrör i huvudsak från 1928 års skattereform. Erfarenheterna från det internationella samarbetet för tillskapande av dubbelbeskattningsavtal var då begränsade; de inskränkte sig i huvudsak till det nämnda år undertecknade svensk-tyska avtalet.

Sedan dess, och framför allt sedan mitten av 1950-talet, har detta samarbete starkt utvecklats. Internationella organisationer har härvidlag lämnat en betydelsefull medverkan. Utkast till modellavtal utarbetades sålunda på sin tid inom Nationernas Förbund. Efter andra världskriget tillkom ett nytt modellavtal genom Förenta Nationernas försorg. Ännu större betydelse för utvecklingen under senare år har emellertid det arbete haft som sedan år 1956 bedrives inom OECD:s (förut OEEC:s) skattekommitté. Inom nämnda kommitté har man, i syfte att nå större enhetlighet, successivt genomgått och diskuterat de olika bestämmelser som brukar upptagas i dubbelbeskattningsavtal. Arbetet har resulterat i enhälliga eller så gott som enhälliga rekommendationer angående de olika bestämmelsernas utformning, vilka rekommendationer därefter underställts och godkänts av organisationens råd. Rekommendationerna har härigenom de facto blivit i viss utsträckning bindande för medlemmarna, då dessa sinsemellan förhandlar om dubbelbeskattningsavtal. Rekommendationerna är försedda med kommentarer, vilka är ägnade att underlätta en enhetlig tolkning av de olika bestämmelser, som skattekommittén rekommenderat.

Ännu vid tiden för andra världskrigets utbrott förelåg endast ett fåtal fullständiga dubbelbeskattningsavtal med främmande länder. Utom med Tyska riket hade sådana avtal ingåtts med Danmark, Finland, Frankrike, Nederländerna, Ungern och Förenta staterna. Numera finnes avtal eller pågår förhandlingar om sådana avtal med praktiskt taget samtliga länder i Europa utanför östblocket, med U. S. A., Canada och vissa sydamerikanska stater samt ett flertal stater i Afrika och Asien. De avtal, som under senare år ingåtts med andra medlemsstater i OECD, har utformats i nära anslutning till de av organisationen godkända rekommendationerna. Även i förhållande till stater, som står utanför nämnda organisation, har rekommendationerna i viss utsträckning kunnat följas.

Genom den utveckling som här i korta drag skildrats har 1928 års interna svenska internationellt skatterättsliga regler i betydande utsträckning blivit föråldrade. Dubbelbeskattningsavtalen upptar en rad bestämmelser, som icke harmonierar med de interna reglerna. Praktiskt tager sig detta ofta uttryck i att Sverige — oaktat rätten att beskatta vissa slag av inkomster i dubbelbeskattningsavtal tillagts vårt land — icke kan utnyttja denna rätt, med påföljd att inkomsterna i fråga, alltefter avtalets konstruktion, likväl kommer att beskattas i den andra staten eller blir helt obeskattade. Konsekvenser av sådant slag uppkommer bl. a. i fråga om vissa tjänsteinkomster och ränteinkomster.

Även i andra avseenden kan, i ljuset av vunna erfarenheter, de interna reglerna för den internationella skatterätten göras till föremål för invändningar. Redan i samband med 1928 års lagstiftning uppmärksammades riskerna för skatteflykt i samband med att inkomster passerar staternas gränser, och vissa bestämmelser infördes för att motverka sådan skatteflykt. Trots förhandenvaron av dessa bestämmelser torde »glapprum» mellan skattelagstiftningen i Sverige och motsvarande lagstiftning i andra länder utnyttjas för skatteflykt. Ett behov av skärpta regler på vissa områden har sålunda framträtt. Under senare år har särskilt uppmärksammats fall, då personer med höga inkomster, i syfte att nå skattelättnader, uppehåller sig i andra länder med bibehållande av sitt svenska medborgarskap och även i övrigt av starka anknytningar till Sverige. Men internationell skatteflykt kan också, såsom närmare skall utvecklas i betänkandet, förekomma i en mångfald andra former.

De interna svenska reglerna framstår emellertid också på vissa punkter såsom väl hårda. Inom Nordiska rådet har sålunda påtalats, att exempelvis en dansk — som i sitt eget land njuter avdrag bl. a. för kommunalskatt — under första året efter inflyttning till Sverige icke kan få avdrag för den i Danmark erlagda skatten eller annan motsvarighet till det utskyldsavdrag, som normalt tillkommer här bosatta skattskyldiga.

Av än större vikt torde vara att, trots det intensiva arbetet på att utbygga systemet av internationella dubbelbeskattningsavtal, dubbelbeskattning alltjämt äger rum i förhållande till ett ganska stort antal länder. Att så sker är ägnat att försvåra svenska företags verksamhet i dessa länder och utgör, i den mån det rör sig om utvecklingsländer, ett hinder för den medverkan i uppbyggnadsarbetet i nämnda länder som lämnas av svenskt näringsliv. Den kvarstående dubbelbeskattningen drabbar också enskilda personer, bl. a. svenskar som varit verksamma i främmande länder och vänder hem till Sverige men alltjämt har ekonomiska intressen i sådana länder. Olägenheterna av dubbelbeskattningen accentueras med den i flertalet länder rådande tendensen att skärpa beskattningen.

Ett första steg mot en lösning av nämnda fråga togs år 1950, då man införde en rätt att vid inkomsttaxering i Sverige erhålla avdrag för utländska allmänna skatter såsom för omkostnad i vederbörande förvärvskälla. Det står numera klart, att denna avdragsrätt icke är tillfyllest. Vi framlägger i det följande ett förslag av innebörd att omkostnadsavdraget för utländska allmänna skatter skall kompletteras med en rätt att i viss utsträckning avräkna utländsk allmän skatt från skatt som skall erläggas i Sverige.

Invändningar mot de interna svenska internationellt skatterättsliga reglerna kan också anföras från praktiska utgångspunkter. Såsom påpekats i våra direktiv är beskattningen av utlänningars tillfälliga arbetsinkomster i Sverige icke rationellt anordnad. Trots att de ifrågavarande skattskyldiga vistas i Sverige under begränsad tid, ofta blott några månader eller ännu

mindre, är proceduren densamma som för andra skattskyldiga, d. v. s. preliminär A-skatt skall innehållas vid avlöningens utbetalning, varefter deklaration och taxering skall ske nästa år i vanlig ordning. Endast en mindre del av de i vårt land tillfälligt arbetande utlänningarna torde stanna så länge att de kan deklarera och stå till förfogande för att besvara frågor under taxeringsarbetet. Taxeringen får i stället ske med ledning av kontrolluppgifter, eller också verkställes s. k. baklängestaxering, d. v. s. taxering åsättes för en inkomst, som motsvarar innehållen preliminärskatt. Eftersom preliminärskatten utgår efter de regler, som gäller för här i riket bosatta, blir baklängestaxeringarna inte korrekta. Även andra avvikelser från gällande regler har av praktiska skäl skett i praxis. — Beträffande en särskild grupp, de utländska artisterna, finnes redan en definitiv källskatt i form av den s. k. bevillningsavgiften. Nämnda avgift verkar emellertid mycket ojämnt och är även i övrigt starkt föråldrad.

För att åstadkomma en rationellare ordning för beskattningen av utlänningars tillfälliga arbetsinkomster i Sverige föreslår vi — i överensstämmelse med önskemål i direktiven — en definitiv källskatt, benämnd löneskatt, som skall utgå på sådana inkomster. Den nya skatteformen är också avsedd att omfatta arbetsinkomster, som under inflyttningsåret förvärvas av hit inflyttande utlänningar eller utlandssvenskar. Skatten är i viktigare hänseenden utformad på samma sätt som sjömansskatten. Genomföres förslaget, kommer ytterligare en till antalet betydande grupp arbetstagare in under en definitiv källskatt på löneinkomster. Därvid vinnes erfarenheter, som kan få betydelse vid en eventuell framtida övergång till definitiv källskatt för löntagare i allmänhet.

Löneskatten och avräkningen av utländsk skatt utgör de mest genomgripande förslagen i vårt betänkande. Av större allmän betydelse är också förslag som vi framlägger till ändringar i bosättningsreglerna och i fråga om utskyldsavdraget. Till dessa förslag ansluter sig andra, som avser mera speciella frågor.

Våra förslag innebär både lättnader och skärpningar i förhållande till gällande rätt. Huruvida lättnaderna eller skärpningarna kommer att få störst betydelse är svårt att bedöma; sannolikt torde lättnaderna överväga. Frågeställningen är emellertid med våra utgångspunkter mindre väsentlig. Målsättningen vid utredningsarbetet har nämligen endast varit att på det område som omfattas av vårt uppdrag försöka åstadkomma en modernisering, som innebär en mera rättvis och från praktiska utgångspunkter mera rationell beskattning än för närvarande.

KAP. 3

Bosättningsbegreppet

Gällande rätt m. m.

Frågan om en fysisk person är bosatt i Sverige eller ej är av grundläggande betydelse för hans skattskyldighet. Enligt 53 § 1 mom. a) kommunalskattelagen samt 6 § 1 mom. a) inkomstskatteförordningen är han sålunda skattskyldig för all inkomst för tid under vilken han varit här i riket bosatt (oinskränkt skattskyldighet) men endast skyldig att erlägga skatt för vissa slag av inkomst för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt (inskränkt skattskyldighet). Likartade regler gäller i fråga om förmögenhetsskatten.

I p. 1 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen anges när fysisk person skall anses vara här i riket bosatt. Huvudregeln är, att som bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med sådan person skall enligt 68 § kommunalskattelagen likställas den som, utan att han är bosatt i Sverige, härstädes stadigvarande vistas. Då någon förändring i sistnämnda avseende icke är aktuell, lämnas bestämmelsen rörande likställighet mellan bosättning och stadigvarande vistelse åsido.

Bestämmelserna i nyssnämnda anvisningspunkt har sedan 1928 icke undergått någon förändring med undantag för en mindre justering föranledd av att den för mantalsskrivningen avgörande tidpunkten ändrats från årsskiftet till den 1 november.[1] Innan kommunalskattelagen trädde i kraft var mantalsskrivningen av avgörande betydelse för skattskyldigheten. På denna har tidigare även medborgarskapet haft inverkan. Genom 1928 års skattereform blev i stället bosättningen principiellt avgörande för om en fysisk person skall vara oinskränkt eller inskränkt skattskyldig.

Uttrycket bo och hemvist innebär icke, att vederbörande med nödvändighet behöver ha bostad här i landet; det torde vara tillfyllest, om han har någon mera påtaglig anknytning till Sverige t. ex. bohag eller personliga eller ekonomiska intressen. Å andra sidan kan bosättning utomlands föreligga för gift person även om denne har bostad i Sverige, i vilken maken kvarbor t. ex. på grund av barnens skolgång. I sådant fall torde makarna betraktas som av varandra oberoende skattskyldiga. Oavsett civilståndet fästes — för den som behåller eller förhyr våning i Sverige — stor vikt vid anledningen till vistelsen utom riket. Sålunda beaktas karaktären av arbetsuppgifter och utomlandsvistelsens varaktighet. Någon bestämd tidsgräns finnes emellertid icke meddelad i nu gällande författningar.

[1] Lag 31 december 1945 (nr 897).

Vid sidan av den nu behandlade huvudregeln återfinnes i anvisningspunkten vissa föreskrifter som närmast tar sikte på mera speciella fall. Sålunda stadgas, att svensk medborgare, som uppehåller sig på resor i främmande land men har bo och familj kvar i riket, anses vara bosatt i Sverige, även om vistelsen utomlands är långvarig. I en följande mening stadgas att även utlänning skall behandlas på samma sätt i beskattningshänseende, därest han stadigvarande bor härstädes eller under längre tid, utan andra avbrott än rent tillfälliga, vistas här i riket. Det sistnämnda stadgandet torde ej innebära annat än att medborgarskapet är utan betydelse för bedömandet av bosättningsfrågan, då en här i riket stadigvarande bosatt person ger sig ut på kortvariga utrikes resor. Båda de nu återgivna föreskrifterna torde vidare avse andra resor än sådana som företagits på grund av tjänst eller annan likartad orsak. För sistnämnda slag av resor har nämligen särskilda bestämmelser meddelats. Man torde kunna utgå ifrån att reglerna i fråga bl. a. innebär att resor, som föranletts av sjukdom, studier och andra dylika omständigheter och varat under längre tid, icke upphäver hemvistet i Sverige.

För den, som på grund av sin tjänst är tvungen att företa resor utomlands, meddelas följande bestämmelser.

Sjöman, som är inskriven på sjömanshus här i riket och har sin familj i Sverige, skall enligt nyssnämnda anvisningspunkt vid tjänstgöring ombord å fartyg i utrikes fart alltjämt anses bosatt här i riket.[1] I detta sammanhang kan erinras om anvisningspunkten 2 till 53 § kommunalskattelagen vari stadgas, att verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket, även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig därstädes under kringresande (t. ex. handelsresande).

Vidare föreskrives i p. 1 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen, att en i allmän tjänst anställd person eller missionär, som för sin verksamhet uppehåller sig och har fast bostad å utrikes ort, i allmänhet icke bör anses som här i riket bosatt, även om han fortfarande är mantalsskriven i Sverige. Med »allmän tjänst» torde åsyftas anställning hos svensk offentligrättslig juridisk person oavsett anställningsformen. Bestämmelsen torde emellertid icke vara tillämplig på svensk personal, som tillhör svensk beskickning eller lönat konsulat hos utländsk makt och som på grund av sin tjänst är bosatt utomlands, enär för denna kategori är särskilt stadgat i 69 § kommunalskattelagen och 17 § förordningen om statlig inkomstskatt. Särskilda stadganden är också meddelade för »arbetare, som för längre tid tagit anställning utomlands». Mera härom nedan. Anmärkas må att den nu behandlade bestämmelsen, i vad angår missionärerna, endast i ringa utsträckning torde ha kommit till praktisk användning. I regel torde i fall, varom här är fråga, i stället de vanliga reglerna vid utflyttning ha tillämpats. Ett särskilt problem beträffande missionärerna är vidare deras »ackumulerade» semestrar här i riket, som kan uppgå till och t. o. m. överstiga ett år. Fråga

[1] Jfr förordningen den 16 maj 1958 (nr 295) om sjömansskatt.

är därvid, om vistelsen skall anses som stadigvarande med ty åtföljande oinskränkt skattskyldighet under den tid missionären uppehåller sig i Sverige. Denna fråga har i ett nyligen (den 18 september 1962) av regeringsrätten avgjort mål besvarats jakande. Av motiveringen framgår, att regeringsrätten analogt tillämpat stadgandet i punkt 1 av anvisningarna till 53 §, att en utlänning, som under längre tid vistas i Sverige skall behandlas som om han då vore här bosatt.

Rörelse- eller yrkesidkare, som för sin verksamhet på ett mera stadigvarande sätt slagit sig ned å utrikes ort, skall enligt ifrågavarande anvisningspunkt icke anses vara här i riket bosatt. Detsamma gäller som nyss antytts för arbetare, som för längre tid tagit anställning utomlands. Stadgandet om yrkesidkare — varmed torde åsyftas person med fritt yrke — samt rörelseidkare torde innebära, att de på grund av sin verksamhet anses vara knutna med sådana band vid den ort där de uppehåller sig, att de inte bör betraktas som bosatta i Sverige. Beträffande arbetare är kravet på beständigheten hos vistelsen på utrikes ort av likartat innehåll. Varar vistelsen och anställningen en längre tid, anses arbetaren icke vara bosatt i Sverige.

Slutligen stadgas i anvisningspunkten att mantalsskrivningen är utan betydelse för frågan om skattskyldighet för inkomst. Härav framgår att för den, som ej är mantalsskriven i Sverige, kan likväl oinskränkt skattskyldighet föreligga, under det att så ej behöver vara fallet för alla som har mantalsskrivits här i riket. Av en jämförelse mellan bosättningsbegreppen enligt skatteförfattningarna och folkbokföringsförordningen framgår sålunda att dessa begrepp icke är identiska. Vid bedömandet av en persons bosättning enligt den sistnämnda förordningen är uteslutande förhållandena per den 1 november året före beskattningsåret avgörande. Enligt skatteförfattningarna skall däremot samtliga omständigheter under beskattningsåret medtagas vid bedömandet var en person skall anses som bosatt. Bedömningen kan resultera i att bosättning i Sverige föreligger allenast under en del av året.

De dubbelbeskattningsavtal Sverige ingått med de nordiska länderna undantagandes Island har — bortsett från vissa mindre skiljaktigheter i utformningen — likartade bestämmelser om var fysisk person skall anses bosatt. De går ut på att vederbörande skall anses äga »skatterättsligt hemvist» i den stat, där han har sitt egentliga bo och hemvist eller där han stadigvarande vistas. Skulle han med tillämpning av nämnda regler anses bosatt i båda staterna, skall han anses bosatt i den stat, med vilken han har de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna. Kan frågan var en person skall anses bosatt icke avgöras med tillämpning av sistnämnda regel, anses han vara bosatt i den stat, i vilken han äger medborgarskap. Därest han är medborgare i bägge de avtalsslutande staterna eller icke i någon av dessa, har behöriga myndigheter i respektive stater att träffa överenskommelse från fall till fall.

Efter det avtalen med de nordiska länderna utformats har OEEC:s (OECD:s) råd avgivit rekommendation den 11 juli 1958 i fråga om vad som

bör intagas i bilaterala dubbelbeskattningsavtal rörande skatterättsligt hemvist. Enligt OEEC-reglerna betyder uttrycket »person med hemvist» i en avtalsslutande stat varje fysisk person, som enligt den statens lagstiftning är underkastad beskattning därstädes på grund av hemvist, bosättning eller varje annan liknande omständighet. Bosättningen avgöres följaktligen i första hand efter resp. länders interna regler. För den händelse en person enligt denna huvudregel skulle anses äga hemvist i bägge de avtalsslutande länderna (dubbel bosättning) gäller följande.

a) Han skall anses äga hemvist i den avtalsslutande stat, i vilken han har ett hem som stadigvarande står till hans förfogande. Om han har ett sådant hem i båda avtalsslutande staterna, anses han äga hemvist i den avtalsslutande stat, med vilken han har de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna (centrum för levnadsintressena).

b) Om det icke kan avgöras, i vilken avtalsslutande stat centrum för levnadsintressena befinner sig, eller om han icke i någondera avtalsslutande staten har ett hem, som stadigvarande står till hans förfogande, anses han äga hemvist i den avtalsslutande stat, där han stadigvarande vistas.

c) Om han stadigvarande vistas i båda de avtalsslutande staterna eller om han icke vistas stadigvarande i någon av dem, anses han äga hemvist i den avtalsslutande stat, i vilken han är medborgare.

d) Om han är medborgare i båda de avtalsslutande staterna eller om han icke är medborgare i någon av dem, skola beskattningsmyndigheterna i de båda avtalsslutande staterna avgöra frågan genom överenskommelse.

I detta sammanhang kan omnämnas att de nyligen ingångna dubbelbeskattningsavtalen med Tyskland, Österrike och Storbritannien (SFS 549 och 116/1960 samt 95/1961), har OEEC:s rekommendation i allt väsentligt iakttagits.

I samtliga här ovan angivna avtal samt i övriga avtal med västeuropeiska stater har uttrycken »hemvist» och »bosättning» uttömmande reglerats.

I avtalen med Amerikas Förenta Stater och Canada finnes icke någon egentlig definition å begreppet bosatt meddelad. Vid s. k. dubbel bosättning finnes i nämnda avtal särskilda bestämmelser om hur det skall förfaras för att undanröja uppkommen dubbelbeskattning.

Tillämpningen av kommunalskattelagens bosättningsregler har föranlett talrika avgöranden i högsta instans. I det följande lämnas en redogörelse, som dock begränsats till under senare tid meddelade utslag samt vissa äldre avgöranden, som alltjämt torde ha aktualitet.

1. En pensionerad statstjänsteman och hans hustru hade under tiden januari 1928—januari 1931 (med undantag för två korta besök i Sverige, därav ett 7 veckor) vistats i utlandet (Rom och Palermo samt kurorter i Tjeckoslovakien). Makarnas möbler voro magasinerade i Sverige. Anledningen till utlandsvistelsen synes hava varit hälsoskäl. Bosättning utomlands ansågs icke hava förelegat. (RÅ 1933 ref. 10.)

2. En skådespelerska, norska till börden, reste hösten 1931 efter äktenskapsskillnad till broder i Norge. Hon återvände till Sverige sommaren 1933. Hon förhyrde ingen bostad i Sverige under ifrågavarande tid (möblerna dock magasinerade här). Ehuru vederbörande under 1932 vistades här något mer än 3 månader, an-

sågs bosättning eller stadigvarande vistelse sistnämnda år icke föreligga i Sverige. (RÅ 1935 not. 352.)

3. En överingenjör hos ett svenskt industribolag reste för utförande av uppdrag i tjänsten till Persien under juli 1932 och var därefter bosatt på samma plats till juni 1935. Bosättning i Persien ansågs föreligga, oaktat plats och tid för verksamhetens bedrivande bestämdes av bolaget. (RÅ 1938 ref. 5.)

4. En montör vid ett svenskt industriaktiebolag hade under tiden juli—december 1936 varit sysselsatt i Australien för en engelsk firmas räkning. Under sistnämnda tid samt under åren 1937 och 1938 hade han även vistats på Nya Zeeland samt (åter) i Australien. Han var ogift och hade icke bostad i Sverige. Bosättning utom Sverige ansågs föreligga. (RÅ 1939 not. 602.)

5. Två arbetare, vilka under 5 resp. 8 månader av beskattningsåret vistats i Iran, ansågos icke ha varit bosatta i Iran. (RÅ 1942 not. 851, 852.)

6. En ingenjör M. vistades från maj 1942 till augusti 1943 i Ungern, där han tjänstgjorde hos ett agenturföretag för svenskt bolag. Lönen uppbars från det svenska bolaget. M. (frånskild) hade våning kvar i Stockholm. M. beskattades i Ungern, enär vistelsen där varat mer än 6 månader. M. ansågs bosatt i Sverige och beskattades där för samtliga inkomster. (RÅ 1946 not. 592.)

7. En ingenjör S., anställd hos ett svenskt industriaktiebolag, hade i november 1940 avrest till Guatemala för att biträda vid vissa arbeten, som bolaget hade att utföra därstädes. Familjen kvarstannade i Sverige. S. återvände till Sverige i augusti 1942. Vid 1942 års taxering ansågs han ha varit bosatt i Guatemala — oaktat han varit mantalsskriven i Sverige hela tiden — varför hans inkomst icke beskattades här i riket (då verksamheten icke utövats här). (RÅ 1946 not. 809. Jfr även RÅ 1949 not. 578.)

8. Svensk skådespelerska har utan hinder av att hon för ca 10 månader engagerats för filminspelning i utlandet ansetts såsom bosatt i Sverige och beskattats för det utomlands uppburna arvodet. (RÅ 1947 not. 1108.)

9. Besvär av radiotelegrafisten M. E. Svensson, tax. 1940—1943 i Göteborg. S. taxerades nämnda år för ansedd ink., sammanlagt 19 000 kr. — I besvär d. 28/2 1944 yrkade S. undanröj. av tax. 1941—1943 och nedsättn. av tax. 1940. Han hade i maj 1939 utflyttat och jämte sin hustru bosatt sig i Colon i Panama, där han haft anställn. hos Rederi AB Nordstjernan såsom purser, med uppgift att möta fartygen i P. och medfölja till Chile samt därifrån återvända till P. ant. med annat fartyg el. med annat fortskaffningsmedel. Han hade vistats oavbrutet utomlands till d. 4/3 1943, då han återvände till Sverige. — PN: avslag. — S. fullföljde. — Tax.int. anförde att enligt p. 1 anvisn. till 53 § kommunalskattelagen anses sjöman, som under utövning av sitt yrke uppehåller sig i främmande farvatten men är inskriven å sjömanshus här i riket, fortfarande vara bosatt härstädes. S. torde ha varit att betrakta som sådan sjöman, som i anvisn. avsåges. Han hade hela tiden varit inskriven å Malmö sjömanshus. — KR: ej annan ä. än att S. erhöll ortsavdrag för hustrun. — RR: bifall, »enär genom vad i målet förekommit får anses utrett, att S., som någon dag i maj 1939 avflyttat från riket och d. 4 mars 1943 återkommit hit, under sin bortovaro från riket varit bosatt å utrikes ort och icke idkat verksamhet härstädes, samt S. förty ej är skyldig att erlägga skatt för annan under åren 1939—1942 åtnjuten inkomst av tjänst än den, som belöpt å tiden före S:s avflyttning från riket». (RÅ 1949 ref. 28.)

Anm. Enligt förordningen om sjömansskatt skall emellertid den som är inskriven på svenskt sjömanshus och tjänstgör ombord på svenskt fartyg numera i allmänhet erlägga sjömansskatt, som om han varit här i riket bosatt.

10. Trafikassistent vid AB Aerotransport förflyttades 27/11 1946 till Rom, vikarierade 22/2—14/6 1947 i Genève (på grund av sjukdomsfall), tjänstgjorde därefter åter vid ABA:s kontor i Rom till den 10/12 1947, då han hemkallades på grund av arbetskonflikt vid företaget. Under tjänstgöringen i utlandet uppbar han lön

från bolaget i Sverige. Han ansågs icke skattskyldig här i riket för den inkomst, som uppburits under vistelsen i utlandet. (RÅ 1951 not. 934.)

11. En läkare var från slutet av år 1945 till juni 1949 anställd hos Polen-hjälpen och Svenska Europa-hjälpen och var under nämnda tid bosatt i Polen. Han ansågs icke skattskyldig för den inkomst, som uppburits under vistelsen i Polen. (RÅ 1952 not. 258.)

12. Banktjänstemannen S., som för sin arbetsgivares räkning vistats i Colombia sept. 1946—febr. 1948 för bankstudier och för knytande av affärsförbindelser, ansågs icke bosatt i Sverige vid 1948 års taxering. S. hade annullerat hyreskontraktet rörande sin våning i Stockholm och flyttat sitt bohag till släktingar. (RÅ 1953 not. 1061.)

13. F. d. generalmajoren P. L. T. Falkman ang. ink.tax. 1952. F., som icke tålde det svenska klimatet vintertid, hade sedan 1946 bott i Monte Estoril i Portugal på hotell. I Sverige vistades han vanl. högst 5 mån. varje år (maj—okt.), under 1950 och 1951 dock ca 5 1/2 mån. på gr. av särskilda omständigheter (1951 benskada). F. hade uttagit flyttn.betyg till utlandet och fått sitt personkort indraget 1946; folkpension utbet. icke; av tjänstepension transfererades 1 000 kr. per mån. till Lissabon under hans vistelse utomlands; för aktieutdeln. erlade F. kupongskatt. F. kunde av ekon. och andra skäl ej hyra våning i Portugal, men på hotellet hade F. och h. h. sedan 1946 bebott samma rum, ordnade enl. deras önskan. F:s våning och bohag i Sthlm hade övertagits av en son, hos vilken F. vid sommarbesöken i Sverige bodde ca 2 1/2 mån. (i övrigt vid kurort m. m.). Jularna tillbragte F. hos en son i Madrid. — TI ansåg icke styrkt att F. tagit fast bostad i och överflyttat sitt rätta hemvist till Portugal. PN = KR beskattade F. såsom här i riket bosatt. RR: ej bosatt här. (RÅ 1954 not. 479.)

14. Matrosen J. R. Sundlöf ang. ink.tax. 1948. Enl. löneuppgifter hade S., som var inskriven å sjömanshuset i Härnösand, under 1947 åtnjutit löneförmåner dels från Rederi AB Atomena, Sthlm, med 2 974 kr., för tiden 1/1—31/5 dels ock från Rederi Ab Fredrika, Sthlm, med 3 587 kr. för tiden 26/6—31/12, tillhopa 6 561 kr. S. som icke dekl., taxerades i Härnösand för en inkomst av 6 600 kr. Häröver anfördes besvär efter taxeringsårets utgång. Ett ombud för S. bestred därvid att S. vore skattskyldig här i riket, där han icke vistats under de senaste 10—15 åren. S. hade sitt hemvist i New York, där han mellan sina anställningar till sjöss, företrädesvis hos amerikanska rederier, bodde i Norska Sjömanskyrkans sjömanshem eller (vid några tillfällen) i hyrt rum. KR: ej prövning. RR, som fann det icke vara i målet utrett att S. under den tid, varom i målet vore fråga, varit bosatt utom riket, lämnade besvären utan bifall. (RÅ 1954 not. 628.)

15. Ing. S. J. E. Larsson ang. ink.tax. 1948. L., som icke tålde det svenska klimatet, reste med sin familj till Madeira 13/10 1946 för att bosätta sig där (bodde först någon tid på hotell men hyrde sedan villa i M.). Under sommaren 1947 försämrades L:s hälsotillstånd, varför L. i juli månad reste till Sverige för att konsultera sin ord. läkare. L:s familj kvarstannade på Madeira, enär det var L:s avsikt att återvända dit. Emellertid måste L. lägga in sig på sjukhus i Sverige. Han kunde därför ej återvända vid den tidpunkt han tänkt sig. På gr. av att L:s sjukhusvistelse blev längre än beräknat, återvände familjen till Sverige 19/12 1947. — L. beskattades såsom bosatt här i landet. (RÅ 1954 not. 1238.)

16. Sjömannen O. Vilguta ang. ink.tax. i Sthlm 1950. V., som innehade sv. främlingspass, kom till Sv. 1944 som flykting och var bosatt och anställd i Borås 10/3 1945—3/6 1946. Han mönstrade därefter på ett svenskt fartyg och år 1947 på ett engelskt. I nov. 1948 mönstrade han av detta i Gävle och tog senare anställning å Sveabolagets m/s Finn, som gick i utrikes sjöfart. Under hela år 1949 hade V. tjänstgjort å detta fartyg med und. för tiden 14/4—10/5, då det legat upplagt och då V. arbetat en vecka vid Finnboda Varv (ersättning 133 kr.). V. bestred skattskyldighet här i riket, då han varken varit mantals- el. kyrkoskriven här och hela

besk.året i huvudsak tjänstgjort i utrikes sjöfart. PN tax. V. KR ansåg, vid det förhållandet att V. tidigare varit bosatt i Sv. samt under besk. året innehaft sv. främlingspass, V. under nämnda år hava varit bosatt i Sv. — oavsett att han under detta år huvudsakligen haft anställning å fartyg i utrikes sjöfart. Då han varit skyldig att avgiva självdeklaration upptogs hans talan icke till prövning. RR: ej ä. (RÅ 1954 not. 1340.)

17. Eldaren K. Henriksen ang. ink.tax. 1948. H., norsk medborgare, 1/1—29/7 1947 anställd ss eldare på svenskt fartyg, hade haft hustru och barn bosatta i Sverige men ytterst sällan och endast tillfälligtvis besökt familjen, som han praktiskt taget övergivit. Av utredningen i målet framgick icke att H. bosatt sig å ngn annan ort. H. ansågs skattskyldig här i riket för sin inkomst under berörda anställning. (RÅ 1955 not. 938.)

18. Fil. kand. Sigrid K., som var född 1927 och ogift, reste på försommaren 1948 på emigrantvisum till USA, där hon ägnade sig åt studier samt arbetade som journalist och översättare. I dec. 1949 återkom hon till sitt föräldrahem i Sverige. Efter ytterligare några månaders utomlandsvistelse med återkomst till Sverige på sommaren 1950 återvände hon sedermera till USA. Sigrid K. ansågs skattskyldig i Sverige för periodiskt understöd, som hon under 1949 fått från sin far, och för aktieutdelning, som hon lyft under samma år. (RÅ 1955 not. 1062.)

19. Sjökaptenen O. L. Söderberg ang. ink.tax. 1950. S. som var og. och inskriven å svenskt sjömanshus och som från 25/3 1949 varit befälhavare på ett Rederi AB Nordstjernan tillhörigt fartyg, vilket gick under Panamas flagg på utomeuropeiska hamnar, hade sedan 20/3 1949 hyrt en lägenhet i Bombay, som han kunde förfoga över och förvara sina möbler och andra personliga effekter i. Någon utredning om i vilken utsträckning S. vistats i B. förebragtes icke. Av S. gjort yrkande att befrias från skattskyldighet här i riket för sin under ifrågav. tjänstgöring utom riket förvärvade tjänsteinkomst ogillades. (RÅ 1955 not. 1390.)

20. Två verkstadsarbetare, som båda hade familj, vistades på grund av sina anställningar i Franska Ekvatorialafrika 1/10 1949—24/7 1950 för uppförande av en sulfatfabrik. Familjerna voro kvar i Sverige. Arbetarna ansågos skattskyldiga här för sin arbetsinkomst under utomlandsvistelsen. (RÅ 1955 ref. 45 och not. 1677.) En annan verkstadsarbetare, som också hade familj i Sverige och som under samma förhållanden vistades i Sovjetunionen 24/3 1947—29/4 1948, ansågs däremot icke skattskyldig i Sverige. — Regeringsrätten synes alltså beträffande gifta med familjerna kvar i Sverige ha ansett skattskyldighet här inte föreligga om utomlandsvistelsen varat längre tid än ett år. (RÅ 1955 not. 1676; jfr RN 1957, nr 2: 9 samt även RÅ 1940 not. 158, 1941 not. 581 och 1942 not. 850.)

21. En hos SAS i Stockholm anställd flygkapten, L., tjänstgjorde 2/7 1950—2/4 1951 vid företagets station i Rom, där också familjen med undantag av en dotter vistats. SAS hade ställt bostad i Rom till förfogande. L. ägde en villafastighet i Bromma, vilken var uthyrd under familjens vistelse i Rom. L. ansågs skattskyldig i Sverige för all sin inkomst. (RÅ 1956 not. 746.)

22. Ingegerd Dillström ang. ink.tax. 1951. Klag., som enl. uppgift huvudsakl. av hälsoskäl vistats i Italien 15/4 1950—jan. 1953, ansågs skattskyldig för all sin ink. och för förmög. Under utrikesvistelsen hade klag. bott på s. k. familjehotell och åtminstone tidvis haft anställningar, tydligen utan att betala skatt. Hon hade behållit sin lägenhet i Sthlm, men denna hade disponerats av en väninna utan kostnad för klag. Hon hade återkommit till Sverige för att söka vård för en befarad sjukdom. (RÅ 1956 not. 1152.)

23. Majoren G. F. A. F:son Burman ang. ink.tax. 1950 och 1952. B., pensionerad som officer 1948, tjänstgjorde 1/4 1949—12/7 1951 som intendent på svenskt fartyg, som gick i trafik med »displaced persons» mellan de olika världsdelarna. B:s hustru bodde under tiden på olika platser i Italien, Frankrike och Spanien och »hyrde bostad i åtskilliga städer» enl. intyg från danska ambassaden i Paris. B.

hade sin våning uthyrd men telefonabonnemang kvar. RR ansåg B. oinskränkt skattskyldig här. (RÅ 1956 not. 1724 och 1725.)

24. En svensk läkare vistades under åren 1953 och 1954 i USA såsom praktikant. Hans hustru medföljde som »tillfällig gäst». Makarna hyrde de första sex månaderna en möblerad våning i New York och bodde senare i Californien. Mannen hade under sammanlagt 18 månader olika anställningar på sjukhus och hos amerikanska läkare. Vid avresan från Sverige hade makarna bostad i Uppsala. Denna var under USA-vistelsen uthyrd utom ett rum som användes för magasinering av möbler. Makarna ansågos oinskränkt skattskyldiga i Sverige. (RÅ 1957 not. 314 och 315.)

25. Majoren i armén C. J. W. Schildt ang. ink.tax. 1954. S. tjänstgjorde under tiden 1/10 1949—14/7 1953 ss militärass. vid LS i Sthlms län. Han pensionerades från aktiv stat 31/3 1953 och uppbar från 1/4 1953 bl. a. pension från statskontoret med 1 902: 42 kronor för mån. Under tiden 15/7 1953—31/8 1954 tjänstgjorde S. ss observatör vid FN:s kontrollkomm. i Grekland med stationering i Saloniki, där han förhyrde en villa ss bostad för sig och sin hustru. Sin bostadslägenhet i Sthlm hade han hyrt ut i möblerat skick. — Under tjänstgöringen erhöll han särskild ersättning med 664: 58 kr. för månad, motsv. skillnaden mellan lön enl. 30 löneklassen, ortsgrupp 5, i löneplan 1 och nämnda pension, vilken ers. förskottsvis utbetalades av försvarets civilförv. S. tillhörde icke den grupp av tjänstemän hos FN som åtnjutit skattefrihet för ink. från FN. Tjänstgöringens längd var icke fastställd. Den kunde — beroende på det politiska läget — utsträckas betydligt över ett år. — PN = KR upptog till beskattning alla av S. under 1953 uppburna tjänstint. men medgav avdrag med 1 000 kr. för fördyrade levnadskostnader under vistelsen i Grekland. — RR: ej ä., enär m. h. t. arten av S:s uppdrag i Grekland och övriga i målet förekomna omständigheter. S. finge anses ha under tiden för nämnda uppdrag bibehållit sitt egentliga bo och hemvist här i riket. (Två led. ansågo, att S. m. h. t. omständigheterna i målet icke kunde anses ha varit bosatt här i riket under den del av 1953, då han tjänstgjorde i Grekland. S. vore vid sådant förhållande icke skattskyldig i Sverige för den förenämnda särskilda ers. men däremot för åtnjuten pension, vilken måste anses förvärvad gm verksamhet här i riket.) (RÅ 1959 ref. 20.)

26. Vederbörande taxeringsintendent angående kaptenen J. E. Hultgrens inkomsttaxeringar 1954—1956. Hultgren tjänstgjorde vid svenska övervakningskontingenten i Korea under tiden 27 augusti 1953—28 april 1955. Hans genom försvarsstaben utbetalade lön under tjänstgöringen utgjorde 6 387 kronor år 1953, 19 844 kronor år 1954 och 4 599 kronor år 1955. — Taxeringsnämnden beskattade Hultgren för ifrågavarande belopp. — Hos prövningsnämnden yrkade Hultgren, som ansåg sig icke hava varit bosatt här i riket under tiden för sin tjänstgöring utomlands, att han skulle befrias från skattskyldighet för beloppet. Prövningsnämnden = kammarrätten ansåg skattskyldighet icke föreligga. — Regeringsrätten fastställde taxeringsnämndens beskattningsåtgärder med följande motivering: I målet är upplyst, att Hultgrens ifrågavarande uppdrag för Förenta Nationernas räkning utförts vid den svenska övervakningskontingenten i Korea, att anställningsavtalet träffats med svensk militär myndighet, genom vilkens försorg avlöning och ett flertal andra förmåner erhållits, samt att Hultgren varit underkastad de för krigsman gällande reglerna i svensk straff- och rättegångslagstiftning såsom om han vore krigsman. Anställningsavtalet angav en tjänstgöringstid av 6 månader, vilken skulle förlängas med 3 månader i sänder, om avtalet icke uppsagts minst 2 månader före den avtalade tjänstgöringstidens utgång. Tillika föreskrevs, att om övervakningskontingentens verksamhet skulle hava avslutats och den svenska kontingenten befinna sig i Sverige före tjänstgöringstidens utgång, skulle avtalet upphöra att gälla med den dag då avrustning vore avslutad. Med hänsyn till vad sålunda och i övrigt upplysts angående arten av Hultgrens uppdrag i Ko-

rea och tjänstgöringsförhållandena där finner regeringsrätten, oaktat Hultgren för uppdragets fullgörande vistats längre tid utom riket, att han måste anses hava bibehållit sitt egentliga bo och hemvist här i riket. — Till närmare utveckling av sin mening anförde en ledamot: Avgörande för om någon skall anses bosatt i Sverige — och därmed bli oinskränkt skattskyldig — är enligt punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL huruvida han här har »sitt egentliga bo och hemvist». I anvisningspunkten lämnas i fortsättningen exempel på fall vilka skola avgöras i ena eller andra riktningen. Därvid angives tillika, delvis i allmänt hållna ordalag, en rad olika omständigheter, som äro av betydelse i de uppräknade fallen men som givetvis även kunna förekomma och tillmätes vikt i andra fall. — Den i anvisningspunkten använda lagstiftningstekniken — en allmänt hållen regel i förening med vissa icke närmare utförda exempel till ledning för tolkningen — berättigar enligt min mening till den slutsatsen att en individuell bedömning bör ske i uppkommande fall, därvid samtliga omständigheter, som kunna anses relevanta för frågan om var det egentliga boet och hemvistet finnes, få vägas emot varandra. Mera tveksamt synes vara om de uppräknade exemplen kunna anses ha självständig betydelse på så sätt, att den i anvisningspunkten valda lösningen bör vinna efterföljd, även om en samlad bedömning i ett särskilt fall skulle peka hän mot den motsatta utgången; man skulle då även få antaga att det vore fråga om en uppdelning mellan olika särskilt nämnda kategorier, såsom i allmän tjänst anställda personer, »rörelse- eller yrkesidkare» och »arbetare», vilka under i övrigt likartade förutsättningar skulle kunna behandlas olika. Ett sådant antagande motsäges emellertid av att ordalagen i de anförda exemplen äro allmänt hållna, likaså av det förhållandet att nämnda exempel icke äro uttömande. Sålunda saknas bl. a. den viktiga grupp som utgöres av tjänstemän i svenska företag, vilken grupp däremot omnämnes i annat sammanhang i punkt 2 av anvisningarna till samma paragraf. — Avgörandet bör således enligt min mening grundas på en samlad bedömning av föreliggande omständigheter, vilka sinsemellan kunna ha olika tyngd. En viktig omständighet är självfallet längden av den tid vistelsen utomlands omfattat eller kan beräknas omfatta. Härvidlag kan hänvisas till exempelvis RÅ 1955 ref. 45 och not. 1676, där i övrigt likartade fall — av svenskt företag utsända montörer — bedömdes olika när vistelsen utomlands omfattat icke fullt 10 månader respektive drygt 13 månader. — Ännu viktigare än längden av vistelsen utomlands synes emellertid i nu förevarande fall vara den starka anknytning till Sverige som ligger i uppdragets särskilda art. Ett i viss mån likartat betraktelsesätt synes ligga bakom anvisningspunktens exempel »en i allmän tjänst anställd person», liksom även utgången i rättsfallet RÅ 1959 ref. 20. I sammanhanget kan erinras om att dubbelbeskattningsavtalen — låt vara utan direkt samband med frågan om bosättningen — i regel föreskriva, att en i allmän tjänst anställd och från hemlandet avlönad person skall beskattas av hemlandet när han fullgör sin tjänst i det andra landet, medan den som är i enskild tjänst i motsvarande fall skall beskattas i det andra landet så snart vistelsen där varat mer än ett halvt år. — Även om det nu till bedömning föreliggande uppdraget i och för sig icke omedelbart gått ut på att verka för svenska intressen, har uppdraget dock tillkommit till följd av ett åtagande från svenska statens sida i samband med vapenstilleståndet i Korea. Övervakningskontingenten har organiserats av svensk myndighet, och denna har träffat anställningsavtal med ifrågavarande anställda. Samma myndighet har svarat för avlöning och ett flertal andra förmåner, låt vara att det förutsatts att kostnaderna i sista hand skulle åvila annan än svenska staten. Uppdragstagarna ha varit underkastade svensk militär straff- och processlag. Av betydelse i detta sammanhang synes slutligen vara, att avtalen slutits på så kort tid som 6 månader, med möjlighet till förlängning men också till upphörande efter kortare tid. — Den starka anknytning till Sverige som ligger i uppdragets art motsvaras av att anknytningen till det land där vederbörande vistats, Korea, synes ha varit obe-

tydlig. Uppdragstagarna synas ha tillbragt tiden i Korea under tämligen fältmässiga förhållanden. Det har icke ens påstått, att de ifrågavarande tjänsteinkomsterna skulle kunna bli beskattade i Korea. — I uppdragets särskilda art ligger sålunda enligt min mening en så stark anknytning till Sverige, att den svenska bosättningen icke kan anses ha upphört, även om den skattskyldige vistats utomlands avsevärt längre tid än i rättsfallet RÅ 1955 not. 1696. Självfallet väger emellertid tidsfaktorn tyngre, ju längre utlandsvistelsen varat. Visst belägg för ett sådant antagande synes bland annat kunna hämtas i rättsfallet RÅ 1954 not. 479. En mycket lång vistelse utomlands för fullgörande av ett uppdrag av ifrågavarande slag bör alltså enligt min uppfattning kunna leda till att den svenska bosättningen får anses ha upphört. — Fästes såsom här skett stor vikt vid uppdragets särskilda art — och har utlandsvistelsen icke varit så långvarig att tidsfaktorn kan väga ännu tyngre — synas övriga förhållanden, som eljest kunna inverka på en bedömning av platsen för rätt bo och hemvist, få träda i bakgrunden. Det synes sålunda knappast vara anledning att annat än möjligen i särpräglade gränsfall taga speciell hänsyn till sådana förhållanden som att den skattskyldige har familj kvarboende i Sverige, har kvar bostad eller bohag här i landet, härstädes äger fastighet eller driver rörelse etc. (RÅ 1961 ref. 34.)

27. Jur. kand. W. uppgav i deklarationen för år 1955 att han i början av oktober 1954 bosatt sig i London. Där uppehöll han sig till någon gång på sommaren 1955. I början av oktober samma år flyttade han till New York, där han erhållit anställning vid en advokatfirma. TN = PN = KR ansåg W. bosatt i Sverige oktober 1954—oktober 1955. RR: på grund av vad i målet blivit upplyst rörande W:s utlandsvistelse, särskilt dess redan vid planläggningen avsedda varaktighet, får anses, att W. från början av oktober 1954 varit bosatt å utrikes ort. Utslag 10/1 1962.

En närmare undersökning av rättsfallen synes ge vid handen att de krav praxis uppställt på utomlandsvistelses varaktighet är beroende av vad som förorsakat densamma. Med avseende på det fallet att vistelsen utom riket föranletts av anställning därstädes kan erinras om vad riksskattenämnden anfört i utlåtande den 26 juni 1957 över en av Den skandinaviska styrelsen för undervisningssjukhuset i Korea gjord framställning angående åtgärder för att tillförsäkra personalen vid sjukhuset skattefrihet. Riksskattenämnden anförde bl. a. följande:

Enligt rådande praxis torde anställning utomlands under en tid av mer än ett år medföra, att i beskattningshänseende bosättning här i riket icke längre anses föreligga. Härvid är den omständigheten att den skattskyldiges familj kvarstannar här i riket, icke av avgörande betydelse för bedömandet av frågan om den skattskyldiges bosättning. Ett flertal rättsfall från regeringsrätten giver stöd för den nu uttalade uppfattningen. (Se exempelvis 1955 ref. 45 jämfört med det i Geijer-Rosenqvist-Sterners Skattehandbok del II, 3:e uppl., sid. 569, omnämnda rättsfallet 1955: 1684.)

Med hänsyn till vad sålunda får anses gälla i fråga om skattskyldigheten för svenskar, som vistas utomlands, torde den svenska personalen vid undervisningssjukhuset i Korea icke vara skattskyldig här i riket för de i samband med anställningen i Korea utgående löneförmånerna, därest anställningstiden — vilket synes vara avsett — överstiger ett år. Med hänsyn härtill lärer det enligt riksskattenämndens mening icke vara erforderligt med särskilda lagstiftningsåtgärder i syfte att bereda skattefrihet för ifrågavarande personal.

Efter det att riksskattenämnden avgivit berörda utlåtande har regeringsrätten den 4 juni 1959 meddelat utslag i fråga om major C. J. W. Schildts taxe-

ring för år 1954 (p. 25 här ovan). Som framgår av redogörelsen för rättsfallet vistades Schildt på grund av anställning utom riket i något mer än ett år men ansågs det oaktat bosatt i Sverige och oinskränkt skattskyldig här i riket. På grund härav ligger det nära till hands att uppställa frågan om utslaget innebär någon förskjutning av »tidsgränsen» eller om hänsyn endast tagits till den gradering av kraven beträffande utomlandsvistelsens art, som kan utläsas av bestämmelserna i p. 1 anv. till 53 § kommunalskattelagen. Såvitt kan bedömas synes utslaget icke böra så förstås att detsamma innebär ett avsteg från av regeringsrätten tidigare intagen ståndpunkt. Omständigheterna i målet Schildt synes icke ha varit analoga med något fall, som tidigare underställts högsta instans prövning varför direkt jämförelse med bl. a. de under p. 20 redovisade rättsfallen, som avsåg verkstadsarbetare, icke torde kunna göras. Av regeringsrättens motivering i målet beträffande Schildts' taxering framgår att det var arten av hans uppdrag och övriga förekomna omständigheter, som var de avgörande skälen för målets utgång. Vad här anförts vinner stöd av motiveringen i rättsfallet RÅ 1961 ref. 34 (p. 26 ovan), där utgången blev densamma.

Då vistelsen utom riket föranletts av sjukdom har enligt förefintliga rättsfall bosättning i Sverige alltjämt ansetts föreligga även om vistelsen utsträckts till att överstiga ett år. I visst fall har en vistelsetid utom riket av ända upp till tre år icke ansetts tillräcklig för att konstituera bosättning hos den främmande staten. De rättsfall, som är av särskilt intresse i förevarande sammanhang, återfinnes under p:a 1, 13, 15, 22. Därvid bör observeras att den »friande» utgången i målet nr 13 avgjordes med tre röster mot två.

När vistelsen utomlands huvudsakligen har sin orsak i studier anses bosättning i Sverige också föreligga, oaktat den studerande uppehåller sig utom riket under längre tid än ett år. Härutinnan hänvisas till de rättsfall, som refererats under p:a 12, 18 och 24. I sistnämnda mål var ett regeringsråd skiljaktig.

Till dubbelbeskattningssakkunniga har överlämnats en framställning från *riksskattenämnden* med hemställan om översyn av reglerna om bosättningsbegreppet. Däri anför nämnden till en början bl. a. följande.

Gällande regler om skyldighet för fysiska personer att erlägga skatt för inkomst ha gällt i det närmaste oförändrade sedan tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag. Det ligger i sakens natur att tillämpningen av dessa regler, som icke föranledde några större svårigheter vid tiden för sin tillkomst, med hänsyn till numera rådande skattetryck samt ökad internationell rörlighet erbjuder helt andra problem än tidigare. De angivna båda faktorerna göra det numera angeläget på ett helt annat sätt än tidigare, att lagstiftningen ger ett såvitt möjligt klart och entydigt svar på frågan huruvida skattskyldighet i Sverige föreligger trots en relativt långvarig, av arbetsanställning föranledd vistelse i utlandet. Särskilt gäller detta beträffande länder, med vilka Sverige icke avslutat dubbelbeskattningsavtal. Icke minst för landets av den internationella marknaden starkt beroende näringsliv måste det vara av väsentlig betydelse med lättillämpade regler rörande t. ex. beskattningen av de stora industri- och samfärdselföretagens anställda vid vistelse utom riket.

Nämnden erinrar i fortsättningen om sina i detta kapitel förut återgivna uttalanden rörande beskattningen av personalen vid Det skandinaviska undervisningssjukhuset i Korea. Nämnden konstaterar, att dessa uttalanden hälsats med tillfredsställelse på flertalet håll såsom en visserligen stel men relativt lättillämpad regel, samt fortsätter.

Ur dessa synpunkter har riksskattenämnden funnit utgången i det av Regeringsrätten den 4 juni 1959 (RÅ 1959 ref. 20) avdömda målet otillfredsställande. Vid sin livliga kontakt med taxeringstjänstemännen å länsstyrelserna har riksskattenämnden funnit, att detta prejudikat medfört stor osäkerhet vid tillämpningen av 53 § kommunalskattelagen.

Att frågan om skattskyldighet i Sverige — på sätt framgår av nämnda avgörande — skall vara beroende av »arten av klagandens uppdrag» i utlandet och »övriga i målet förekomna omständigheter» är för den skattskyldige otillfredsställande.

Det må tilläggas, att de tveksamma fallen äro så många och så skiftande till sin natur, att möjligheten att begära förhandsbesked icke ter sig som en tillfredsställande lösning.

Utan att vilja förorda en lösning av frågan i viss riktning hemställer riksskattenämnden, att problemet skyndsamt måtte göras till föremål för utredning antingen av dubbelbeskattningssakkunniga eller i annan lämplig ordning.

Vid nämndens framställning fanns fogad en redogörelse för anställningsförhållanden och avlöningsförmåner för den svenska militärpersonal som frivilligt åtagit sig att tjänstgöra vid Gaza- och Kongobataljonerna ävensom den militärpersonal som efter eget åtagande ställts till Förenta Nationernas förfogande för tjänstgöring utom riket såsom observatörer. De föreskrifter som reglerar berörda förhållanden återfinnes för de s. k. observatörerna i kungl. brev den 13 maj 1960 (TLA nr 45) och för Gazapersonal m. fl. i kungl. brev den 31 januari 1958, vilket brev blivit föremål för ändringar och tillägg 25 april 1958 samt 10 april och 18 december 1959.

De sakkunniga

Såsom den föregående redogörelsen torde utvisa är de nuvarande reglerna på ifrågavarande område delvis oklara. Referaten från avgörandena i regeringsrätten torde även ge vid handen, att man har haft svårigheter att på de gällande reglernas grund nå fram till fasta principer. För de skattskyldiga är sagda förhållande givetvis till nackdel. Den som avser att flytta till annat land bör ha ett berättigat anspråk på att någotsånär kunna överblicka vilka konsekvenser flyttningen kommer att få för honom i beskattningsavseende.

Vidare bör framhållas, att de svenska reglerna på området genomgående torde vara ganska liberala. En jämförelse med skattelagstiftningen i ett flertal andra länder, bl. a. Norge, Storbritannien och Förenta staterna, torde nämligen ge till resultat, att enligt de svenska reglerna redan en förhållandevis kort utlandsvistelse regelmässigt medför att bosättning här i riket icke

längre anses föreligga; Sverige avstår sålunda tidigare än ett flertal andra länder från att beskatta dem som rest utomlands. Det kan i vissa fall även inträffa, att Sverige icke kan utnyttja en beskattningsrätt som i förevarande hänseende är förbehållen vårt land genom dubbelbeskattningsavtal. Följden kan därvid bli att inkomst och förmögenhet helt undgår beskattning.

Genom arbetet i OEEC:s (OECD:s) skattekommitté föreligger numera — efter rekommendation av OEEC:s råd — tämligen enhetliga principer för en reglering av hithörande frågor genom dubbelbeskattningsavtal. Dessa principer har i stort sett kunnat följas i nyare avtal, av vilka några redan hunnit träda i tillämpning. Det framstår såsom angeläget, att de interna svenska reglerna så långt möjligt anpassas till nämnda principer.

Det förhållandet att de interna svenska reglerna gör det möjligt att genom tämligen kort tids vistelse utomlands undgå svensk beskattning har, enligt vad erfarenheten givit vid handen, utnyttjats i åtskilliga fall, där omständigheterna ger viss anledning antaga att skatteskäl utgjort viktiga motiv för utlandsvistelsen. Från allmän synpunkt framstår det såsom ett berättigat önskemål att inom rimliga gränser kunna tillvarataga de svenska intressena i sådana fall.

Av dessa skäl har vi funnit motiverat att företa en översyn av bosättningsreglerna i kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt.

Såsom en vägledande princip för en ändrad utformning av bosättningsreglerna synes böra uppställas att man inte försvårar en u t f l y t t n i n g, beträffande vilken det är uppenbart att andra skäl än skattemässiga förestavat densamma. Å andra sidan bör reglerna, såvitt angår övriga fall, vara så utformade att vårt land kan behålla beskattningsrätten åtminstone för en tid. Erinras kan, att om på grund härav dubbelbeskattning skulle uppkomma, denna kan undanröjas genom dubbelbeskattningsavtal, i den mån den skattskyldige utflyttat till stat, med vilken sådant avtal ingåtts. I övriga fall kan under vissa förutsättningar den av oss i kap. 7 föreslagna möjligheten att avräkna utländsk skatt stå till buds.

Att uppnå det sålunda åsyftade resultatet genom att tillskapa en enkel schablon för att avgöra var en skattskyldig skall anses bosatt torde inte vara möjligt. En mera nyanserad behandling av olika förekommande fall synes — såsom också ett studium av OEEC-reglerna torde ge vid handen — alltjämt vara påkallad.

Den frågan kan då ställas, om bosättningen i alla lägen bör vara avgörande för skattskyldigheten eller, annorlunda uttryckt, om man utan undantag bör upprätthålla principen att de som anses bosatta i Sverige skall vara här skattskyldiga för *alla* inkomster oberoende av var de förvärvats. Vad angår inkomster av anställningar utomlands är situationen ofta den att sådan inkomst — som vanligen är underkastad skatteplikt på anställningsorten — i överensstämmelse med rådande svensk praxis skäligen icke bör beskattas i Sverige, trots att det kvarstår så starka anknytningar till vårt land att det i och för sig kunde vara naturligt att anse den skattskyldige bo-

satt här; han har t. ex. hustru och barn kvar i den gemensamma bostaden i Sverige. Vi får i sammanhanget framhålla, att det torde vara en internationellt vedertagen princip, att inkomster av enskild anställning beskattas i det land där arbetet utförts. Detta gäller även i det fall att lönen utbetalas från hemlandet, om anställningsperioden sträcker sig över sex månader. Härtill kommer det särskilda intresset för en arbetstagare, som avser att tjänstgöra utomlands, att kunna överblicka huru mycket av den erbjudna lönen som skall avgå i skatt. — Vad åter angår andra slag av inkomster, som förvärvas under vistelse i utlandet, har redan antytts, att en skärpt hållning från svensk sida kan vara motiverad.

Under sådana förhållanden synes det rationellt att i fråga om tjänsteinkomster av nu avsett slag göra avsteg från principen att skattskyldigheten för här bosatta personer skall vara oinskränkt. Skattefrihet bör sålunda kunna medges i viss utsträckning för utomlands förvärvade tjänsteinkomster även för sådana personer. Vissa skäl kunde tala för att komplettera en regel av sådan innebörd med bestämmelser om att den statliga inkomstskatten på ev. inkomster i Sverige i progressionshänseende skulle beräknas, som om skattskyldighet förelegat jämväl för den utomlands förvärvade tjänsteinkomsten. Andra skäl, bl. a. den prekära ställning ifrågavarande skattskyldiga stundom intager i länder med vilka Sverige icke har dubbelbeskattningsavtal, talar emellertid emot införandet av sådana bestämmelser; dessa skulle f. ö. innebära en skärpning i förhållande till vad nu får anses gälla. — I fråga om andra slags inkomster än tjänsteinkomster bör däremot bosättningen liksom hittills vara avgörande.

I enlighet härmed har vi funnit oss böra föreslå, att löneinkomster, som förvärvas under en icke alltför kort tids utlandsvistelse skall vara fria från svensk skatt, även om inkomsttagaren är att anse som bosatt i Sverige. Den tid som bör krävas för att skattskyldighet till vårt land icke skall föreligga synes, i viss anslutning till nuvarande praxis vid tillämpning av bosättningsreglerna, kunna bestämmas till ett år. Tidskravet bör därvid formuleras så att anställningen skall ha varat mer än ett år eller enligt kontrakt eller på annan grund kan antagas skola vara under lika lång tid — förhållandena sådana de föreligger under beskattningsåret får bli avgörande vid denna bedömning. Regeln bör omfatta både tjänsteinkomster, som uppbäres hos utländska arbetsgivare, och löner, som utgår t. ex. till svenska företags representanter i utlandet. Den föreslagna regeln förutsätter självfallet, att tjänsten är av sådan beskaffenhet att dess utövning kräver vistelse utomlands. Vidare bör anges, att tjänsten skall ha utövats i ett och samma främmande land. Detta innebär ett krav på att den skattskyldige under åtminstone ett år skall ha sammanhängande uppehållit sig i visst främmande land. Regeln bör sålunda inte vara tillämplig, om den skattskyldige reser omkring på uppdrag i olika länder och vistelsen icke i något enskilt land varat minst ett år — självfallet bortses här från helt korta, tillfälliga besök i Sverige eller annat land. Av den föreslagna regeln följer också, att om en skatt-

skyldig i en följd arbetar t. ex. tre månader i ett land och fjorton månader i ett annat, endast inkomsten i det sistnämnda landet blir skattefri i Sverige. — I den mån utomlands förvärvade tjänsteinkomster sålunda blir fria från svensk skatt, skall givetvis utgifter för dessa inkomsters förvärvande icke få avdragas från inkomster som beskattas i Sverige. En allmän bestämmelse, som ger uttryck för denna princip, föreslås införd i 74 § kommunalskattelagen.

Från den här förordade regeln att svensk skatt icke skall uttagas på löneinkomster från mer än ettåriga anställningar i utlandet synes dock vissa undantag behöva göras. Enligt dubbelbeskattningsavtalen bibehåller nämligen Sverige i regel beskattningsrätten till löner, som utbetalas av svenska staten och svensk kommun till sina anställda samt av rederiföretag och luftfartsföretag till dem som är anställda ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg. Avtalens regler i sistnämnda hänseende sammanhänger med det skandinaviska luftfartssamarbetet inom S. A. S. För att sådana löner icke skall bli helt obeskattade är det nödvändigt att svensk skatt uttages trots att anställningen utomlands varar mer än ett år. Såsom löner från svenska staten är härvid att anse t. ex. löner till svensk militärpersonal som ställts till Förenta Nationernas förfogande för tjänstgöring utom riket. Utöver den lön ifrågavarande kategorier uppbär enligt de svenska avlöningsreglementena äger de i regel uppbära dagtraktamenten från Förenta Nationerna. Dessa traktamenten torde vara att jämställa med av staten anvisade icke skattepliktiga traktamentsersättningar (32 § 3 mom. kommunalskattelagen) och således undantagna från skatteplikt. — Till löner från svenska staten får även hänföras löner som utbetalas av något riksdagens verk, t. ex. riksbanken, ävensom löner som utgår från kyrkofonden och uppbäres av utom riket tjänstgörande präster, varvid dock beskickningspredikanterna beskattas enligt bestämmelserna i 69 § kommunalskattelagen och 17 § förordningen om statlig inkomstskatt.

Det bör påpekas, att den föreslagna regeln om frihet från svensk skatt endast är avsedd att gälla inkomster av anställning i egentlig bemärkelse, däremot inte pension eller andra förmåner, som härrör av ett förutvarande tjänsteförhållande här i riket. Sådana förmåner blir beskattade i Sverige (jfr kap. 4). Ändring föreslås ej heller i de nyss berörda bestämmelserna i 69 § kommunalskattelagen och 17 § förordningen om statlig inkomstskatt, som reglerar beskattningen av svensk UD-personal vid tjänstgöring utomlands. En närliggande fråga gäller beskattningen av de löne- och pensionsförmåner, som uppbäres av s. k. lokalanställda vid svenska beskickningar och lönade konsulat utom riket. Denna fråga behandlas i kapitel 4.

I enlighet med det anförda föreslår vi ett tillägg till 53 § 1 mom. kommunalskattelagen och 6 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt.

De nyss förordade reglerna gäller, såsom framgår av det anförda, endast inkomst av anställning, som uppbäres av här bosatta skattskyldiga. Beträffande andra inkomster bör, såsom tidigare nämnts, de allmänna bosättningsreglerna bli avgörande.

I fråga om bosättningsreglernas utformning har förut antytts, att vissa skärpningar är påkallade. Dessa bör självfallet inte medföra, att svensk beskattning upprätthålles i fall då det redan från början är uppenbart, att en utflyttning är definitiv, d. v. s. att alla väsentliga band med Sverige varaktigt avklippts. Så är t. ex. fallet, när svensk kvinna ingår äktenskap med utlänning och makarna bosätter sig i mannens hemland eller när en skattskyldig avflyttar med familj och bohag och i samband med avflyttningen avvecklar alla intressen i Sverige. Ofta är emellertid situationen inte så klar. Särskilt i fråga om dem som uppbär rörelseinkomster eller inkomster av fri verksamhet kvarstår ofta anknytningar av olika slag till Sverige, exempelvis att den skattskyldige har bostad och familj kvar i Sverige, behåller en fastighet eller fortsätter att driva en rörelse. I dylika fall framstår det inte såsom oberättigat att kräva, att utflyttningens mera slutgiltiga karaktär tar sig uttryck i att vistelsen utomlands varat en ganska lång sammanhängande tid — därvid självfallet bör bortses från kortare affärs- och semesterresor o. dyl. till Sverige. Bosättningen bör med andra ord i de mindre klara fallen icke anses upphöra redan i och med avresan utan som regel först då den skattskyldige uppehållit sig utomlands under några år.

Denna tankegång synes lämpligen kunna komma till uttryck i en regel om bevisbördans fördelning. Sålunda bör den skattskyldige, om han tidigare än förslagsvis tre år efter utflyttningen vill undgå en i princip oinskränkt skattskyldighet i Sverige, vara skyldig att visa, att anknytningar av förut antytt slag icke kvarstår. Efter treårsperiodens utgång bör det däremot ankomma på det allmänna att styrka, att det alltjämt kvarstår en så stark anknytning till Sverige att en varaktig utflyttning inte kan anses föreligga. Vi är medvetna om att en regel av sådant innehåll kan medföra det resultatet, att samma person de tre första åren efter sin avresa av de svenska myndigheterna behandlas som bosatt här och alltså oinskränkt skattskyldig och därefter — utan att förhållandena ändrats — betraktas som bosatt utomlands och inskränkt skattskyldig. Håller man emellertid fast vid att ett av de i praktiken viktigaste kriterierna på utflyttningens definitiva karaktär ofta ligger i utlandsvistelsens varaktighet, synes denna konsekvens av regeln inte behöva inge betänkligheter.

Vid prövningen av de enskilda fallen bör hänsyn givetvis tagas till samtliga relevanta omständigheter. Lagtexten bör liksom hittills angiva, att en svensk medborgare alltjämt kan komma att betraktas som bosatt i Sverige och därmed underkastad oinskränkt skattskyldighet, om han har bo eller familj här i riket. Det bör också utsägas, att andra omständigheter kan påverka bedömningen i samma riktning, t. ex. att den skattskyldige har kvar en fastighet eller fortsätter en rörelse. Givetvis bör man vid bedömningen av här nämnda och likartade omständigheter fästa avgörande vikt vid deras reella betydelse. Om någon t. ex. är ledare, direkt eller indirekt, för ett svenskt företag — och efter utflyttning utövar ledningen från utlandet — kan enbart detta förhållande vara tillräckligt för att man skall anse honom vara ur beskattningssynpunkt alltjämt bosatt i Sverige. — Den

skattskyldige bör i regel anses ha kvar sitt bo här i riket, även om möblerna är här magasinerade. Särskild anledning att antaga fortsatt bosättning i Sverige bör liksom tidigare finnas, om den skattskyldige såsom skäl för utlandsvistelsen anger, att han skall bedriva studier, vårda sin hälsa el. dyl. Man bör vidare vara berättigad att kräva att den skattskyldige bosatt sig på viss utländsk ort och där skaffat sig fast bostad. Uppehåller han sig däremot i utlandet under kringresande eller under flyttning med kortare intervaller — ett halvår eller mindre — mellan olika orter i ett och samma land eller i olika länder, bör han sålunda alltjämt — så länge han behåller sitt svenska medborgarskap — kunna anses ha den största anknytningen till Sverige och på den grunden alltjämt ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige. Viss betydelse synes i detta sammanhang kunna tillmätas, huruvida han i det främmande landet behandlas som där bosatt skattskyldig.

Även om man enligt vårt förslag sålunda alltjämt i viss utsträckning blir hänvisad till att göra en individuell bedömning av särskilda fall, torde emellertid den nyss förordade bevisbörderegeln, i sådana fall som hittills förorsakat svårigheter i tillämpningen, kunna medföra, att den skattskyldige regelmässigt betraktas såsom bosatt här i riket under de första tre åren. Efter denna tids utgång torde däremot bedömningen vanligen resultera i att bosättningen anses ha upphört. Reglerna bör utformas så att bedömningen skall grundas på de *under beskattningsåret* föreliggande omständigheterna och alltså, åtminstone i princip, utan avseende på förhållandena under tiden mellan beskattningsårets utgång och tidpunkten för taxeringsfrågans slutliga prövning.

De här förordade strängare reglerna bör ha avseende på svenska medborgare. I fråga om utlänningar har vi ansett att man kan bibehålla de nuvarande mera allmänt hållna bestämmelserna. Härvid får i första hand tillämpas huvudregeln, att såsom bosatt i Sverige räknas den som här har sitt egentliga bo och hemvist. Därutöver skall iakttagas, att en utlänning, som stadigvarande bor i vårt land eller som under längre tid, utan andra avbrott än rent tillfälliga, vistas i Sverige, skall anses vara bosatt i riket. Härav torde bl. a. följa, att om en i Sverige bosatt utlänning avreser till annat land och det inte rör sig om ett tillfälligt besök i nämnda land, den oinskränkta skattskyldigheten vanligen upphör redan i och med avresan. Skillnaden mot den stadigvarande vistelse som omförmäles i 68 § torde i fråga om utlänningar ligga däri, att man i sistnämnda paragraf avser en kortvarigare men sammanhängande vistelse. Varar vistelsen i Sverige längre tid, anses en utlänning här bosatt och bosättningen avbrytes icke genom tillfälliga resor till annat land.

Det bör understrykas, att vad nu föreslagits avser de interna svenska bestämmelserna. Dessa kan, som förut antytts, i större eller mindre utsträckning försättas ur kraft genom dubbelbeskattningsavtal. Enligt de av OEEC:s råd rekommenderade principerna för dubbelbeskattningsavtal skall emellertid respektive staters interna regler i första hand bli avgörande vid bedömning av frågan om en skattskyldig skall anses bosatt i landet eller ej.

Härav följer, att de svenska skattemyndigheterna i första hand skall tillämpa de interna svenska reglerna.

OEEC:s rekommendation upptar också bestämmelser, som blir att tillämpa för den händelse en skattskyldig enligt respektive länders interna lagstiftning är att anse som bosatt i två stater samtidigt. Den regel, som härvid i praktiken oftast får tillämpas, föreskriver, att den skattskyldige skall anses bosatt i den stat där han med hänsyn till samtliga förekommande omständigheter har sitt »centrum för levnadsintressena» (såväl ekonomiska som personliga intressen). I den mån dubbelbeskattningsavtalen innehåller en bestämmelse av denna innebörd, torde bedömningen bli av i stort sett samma art som enligt de av oss föreslagna interna svenska bestämmelserna. Om någon har utflyttat från Sverige men har bo och familj kvar här i landet eller andra starka anknytningar till Sverige, torde nämligen med fog kunna hävdas att han har sitt »centrum för levnadsintressena» kvar i Sverige. Det får med avseende på de första tre åren ankomma på en utflyttande att — i första hand direkt till de svenska skattemyndigheterna och i andra hand genom ansökan till respektive finansdepartement (beträffande de nordiska avtalen för Sveriges del riksskattenämnden) — försöka styrka att han varaktigt lämnat Sverige och har sitt »centrum för levnadsintressena» i det nya landet. Efter treårsperiodens utgång följer åter av de nu föreslagna interna svenska reglerna att han inte längre skall anses bosatt i Sverige, med mindre taxeringsnämnden finner utrett eller taxeringsintendenten i högre instans kan visa, att han har sitt »centrum för levnadsintressena» kvar i Sverige. Den av oss förordade bevisbörderegeln torde sålunda kunna få betydelse även i förhållande till länder där vi har avtal med bosättningsregler enligt OEEC:s rekommendation.

De ändringar i nu gällande regler som föreslagits i det föregående avser endast utflyttningsfall. Vad i n f l y t t n i n g s f a l l e n beträffar faller dessa — då vederbörande endast uppbär löneinkomst o. dyl. — under den av oss föreslagna löneskatten. I den mån fråga uppkommer att beskatta inkomster av andra slag, t. ex. kapitalinkomster, torde de nuvarande för in- och utflyttningsfallen gemensamma allmänt hållna reglerna om bosättning vara tillfyllest. Vad vi här syftar på är den allmänna bestämmelsen att såsom bosatt här i riket skall räknas den som här har sitt egentliga bo och hemvist.

Det bör emellertid erinras om att enligt 68 § kommunalskattelagen den som stadigvarande vistas i Sverige skall likställas med den som här har sitt egentliga bo och hemvist. Nämnda regel kan sålunda, oavsett bosättningen, leda till oinskränkt skattskyldighet i vårt land. Om en utlandssvensk vistas i Sverige något mer än sex månader, kan detta exempelvis vara tillräckligt för att han skall bli oinskränkt skattskyldig till Sverige.

Vad här sagts torde i tillämpliga delar äga sin giltighet även i fråga om inflyttade utlänningar.

Anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen föreslås omarbetade i enlighet med de riktlinjer som här angivits.

Sammanfattningsvis innebär våra förslag, att bosättningsreglerna något skärpes. Den som flyttar utomlands skall sålunda, när förhållandena inte är helt klara, alltjämt anses vara bosatt i Sverige under de tre första åren, såvida han inte kan leda i bevis att från beskattningssynpunkt väsentliga anknytningar till vårt land icke längre kvarstår. Å andra sidan blir den som tager enskild anställning i ett främmande land under minst ett år — även om han betraktas som bosatt i Sverige — befriad från att betala skatt i vårt land för tjänsteinkomst som han därvid förvärvar.

KAP. 4

Beskattning av härifrån utgående allmänna löner, pensioner m. m.

Gällande rätt m. m.

Av 53 § kommunalskattelagen och 6 § förordningen om statlig inkomstskatt framgår, att fysisk person, som ej är bosatt här i riket, skall erlägga skatt för tjänsteinkomst i vissa fall, nämligen om inkomsten är härifrån uppburen och förvärvad genom verksamhet här i riket. Båda de angivna förutsättningarna måste vara uppfyllda för att sådan inkomst skall kunna beskattas här (jfr t. ex. RÅ 1952 ref. 12). Sålunda beskattas t. ex. icke löner till personer, som anställts på svenska beskickningar och konsulat i utlandet och som redan före anställningen var bosatta utomlands, s. k. lokalanställda, icke ens om de är svenska medborgare (jfr Svensk skattetidnings rättsfallshäfte 1957 s. 61).

I anslutning till nämnda bestämmelser stadgas i punkt 2 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen, att förmåner, som härrör av ett förutvarande tjänsteförhållande (pension, vissa undantagsförmåner o. s. v.) och som åtnjutes av person, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, skall beskattas i Sverige, om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i vårt land. Stadgandet innebär, att icke blott egenpensioner utan även änke- och pupillpensioner beskattas här i riket. I dessa hänseenden kan hänvisas till rättsfallen RÅ 1934 ref. 7, RÅ 1938 not. 27 och RÅ 1955 not. 1064—1066. Det kräves icke alltid att den skattskyldige vid tjänstens utövande vistats här i riket. Sålunda har f. d. svensk diplomat, som efter avgång från tjänst bosatt sig utom riket, ansetts skattskyldig till gemensamt kommunalt ändamål för åtnjuten allmän pension, ehuru den tidigare verksamheten utövats vid lönat svenskt konsulat utomlands, RÅ 1941 ref. 28. Regeringsrätten synes sålunda — då här var fråga om person, på vilken 69 § kommunalskattelagen tidigare varit tillämplig — ha ansett att hans tjänsteinkomst principiellt förvärvats här i riket. I detta hänseende kan jämförelse även göras med de nyssnämnda rättsfallen RÅ 1955 not. 1064—1066. Målen avsåg beskattning av pension och livränta efter en i Grekland störtad ABA-flygare med engelskt medborgarskap, som efterlämnade hustru och barn, vilka vid olyckstillfället var bosatta i Sverige men efter en tid återflyttade till Storbritannien.

En med pension likartad inkomst erhålles från beställning som officer på reservstat. För intäkt av sådant slag föreligger skattskyldighet här i riket

även om mottagaren bosatt sig utomlands, RÅ 1959 not. 1189. Likaledes skall den som är bosatt utom riket betala skatt i Sverige för inkomst, som härflyter från en i Sverige innehavd tjänst från vilken den anställde erhållit tjänstledighet, RÅ 1940 ref. 12. Såsom pension har även behandlats belopp, motsvarande tidigare uppburen lön, som utbetalats till avgången befattningshavare, RÅ 1954 not. 115.

Innebörden av uttrycket »huvudsakligen» i anvisningspunkten synes icke ha närmare belysts i förarbetena och torde ej heller ha underställts regeringsrättens prövning.

Som framgår av lagtexten kan pension, ehuru den härrör från ett förutvarande tjänsteförhållande hos svensk arbetsgivare, icke beskattas här i riket, om pensionären tidigare icke utövat någon verksamhet i Sverige. Sålunda beskattas inte i Sverige exempelvis pensioner till exporthandelns representanter, missionärer och andra som under hela sin anställningstid varit bosatta utomlands och där utövat sin verksamhet samt alltjämt kvarbor utom riket.

Icke blott pensioner utan även livränta, som härrör från ett tidigare tjänsteförhållande, beskattas här i riket, RÅ 1955 not. 1064.

I punkt 2 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen stadgas vidare att person, som är bosatt utom riket, icke är skattskyldig för pension, livränta eller andra enligt 31 § med inkomst av tjänst likställda förmåner, som icke åtnjutes på grund av något tjänsteförhållande. Stadgandet korresponderar mot rätten att erhålla avdrag för premier. Den som är bosatt utom riket kan nämligen — i motsats till här bosatta — icke från sina här i riket skattepliktiga inkomster erhålla allmänt avdrag för pensionsförsäkringspremier. Sambandet mellan avdragsrätt för premier och skattskyldighet för utfallande pensionsbelopp brytes emellertid, om en här bosatt person, som erhållit avdrag för premier till pensionsförsäkring, utflyttar till annat land. Trots de tidigare åtnjutna avdragen blir pensionsbeloppen icke beskattade.

Av bestämmelserna följer även, att folkpension icke kan bli föremål för beskattning i Sverige, om mottagaren i skattehänseende är att anse som bosatt utomlands.

I flertalet av de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med främmande makter har intagits särskilda regler angående uppdelning av beskattningsrätten till pensioner och likartade inkomster. Därvid har i de flesta överenskommelserna åtskillnad gjorts mellan å ena sidan sådana pensioner som utgår från stat, kommun och annan dylik offentligrättslig person *(allmän pension)* och å andra sidan sådana som utgår från annat håll *(enskild pension)*. Emellertid har denna gränsdragning icke alltid kunnat strängt upprätthållas. Sålunda återfinnes i avtalen med Ceylon, Förenade Arabrepubliken, Irland, Israel, Japan, Storbritannien, Sydafrikanska unionen och Thailand icke några närmare bestämmelser beträffande beskattningsrätten till pensioner, som utgår från kommuner och därmed jämförliga samfällig-

heter. I avsaknad härav torde i berörda fall bestämmelserna rörande enskild pension få tillämpas.

Beskattningsrätten till allmänna pensioner har i de flesta avtalen i princip förbehållits utbetalarstaten, oftast dock endast i fråga om f. d. anställda hos vederbörande offentligrättsliga institution. Därjämte har i åtskilliga fall tillika uppställts det villkoret att mottagaren är medborgare i utbetalarstaten.[1]

I övriga avtal, d. v. s. avtalen med Canada, Danmark, Frankrike, Marocko, Norge, Nya Zeeland och Tunisien, har beskattningen av allmänna pensioner reglerats efter andra grunder. Bestämmelserna i ämnet har där utformats på grundval av bosättningsprincipen. Sålunda skall en svensk statspension, som uppbäres av en person bosatt i någon av de nämnda staterna, beskattas i pensionärens bosättningsland.

I fråga om enskild pension plägar beskattningsrätten tilldelas mottagarens bosättningsland. Detta gäller dock icke avtalen med Finland och Indien. I sistnämnda båda avtal föreskrives, att enskild pension skall beskattas i den stat där den tidigare verksamheten utövats resp. i den stat från vilken pensionen utbetalas.

Den beskattningsrätt som Sverige erhållit genom avtalen kan, såsom framgår av en jämförelse med de förut återgivna bestämmelserna i kommunalskattelagen, icke alltid utnyttjas.

I detta sammanhang torde få redovisas några ytterligare rättsfall. Det först refererade avser frågan om den skattskyldige förvärvat härifrån uppburen inkomst genom verksamhet här i riket. I det andra gällde tvisten om ett lönebelopp kunde anses uppburet från Sverige. De båda återstående rättsfallen belyser gränsdragningen mellan allmän och enskild tjänst.

1. Skeppsredaren H. i Oslo tjänstgjorde under 1933 såsom representant för aktieägarna i det i Sverige hemmahörande Rederiaktiebolaget Oil-Transporter, i vilken egenskap han hade att utöva viss kontroll över bolagets verksamhet. Huvudparten av bolagets aktier ägdes av norska bolag, för vilka H. var direktör. Hans verksamhet utövades från Oslo. Han hade under 1933 besökt Stockholm 3 gånger, var gång under 2 dagar. För sin tjänstgöring hos bolaget uppbar H. 1933 ersättning med 29 719 kr. PN ansåg, att 15 000 kr av nämnda belopp skulle beskattas i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet. RR undanröjde taxeringarna, enär H. ej ansågs ha under 1933 förvärvat inkomst genom verksamhet här i riket — tax. 1934. RÅ 1939 ref. 19.

2. Fråga om skattskyldighet för en utlänning H., anställd som enskild tjänare hos person tillhörande främmande makts härvarande beskickning. Enär H., som ej varit svensk medborgare, förvärvat den del av inkomsten, som belöpte å tiden fr. o. m. d. 1/4 1940, genom enskild tjänst hos utlänning tillhörande främmande makts härvarande beskickning, därvid hon bott hos denne, samt då den i nämnda tjänst förvärvade inkomsten, 1 350 kr. ej kunde anses uppburen från Sverige, ansågs H. icke skyldig att erlägga skatt för densamma — tax. 1941. RÅ 1942 ref. 39.

3. Marie-T. G., som var chef för Franska Turistbyrån i Stockholm, ansågs icke skattskyldig här i riket för sin inkomst av nämnda tjänst, vilken erhållits från franska staten. Därvid tillämpades 1 § 1 mom. d) KK 17/12 1937 om tillämpning av det svensk-franska dubbelbeskattningsavtalet — tax. 1952. RÅ 1955 not. 1744.

[1] Även andra slag av inskränkningar återfinnes i ett par avtal, men i detta sammanhang torde kunna bortses härifrån.

4. Vederbörande taxeringsintendent ang. lärarinnan Johanna H:s taxering 1954. PN fann Johanna H. vara skattskyldig här i riket för inkomst, 1 044 kr., som hon åtnjutit såsom lärarinna i Tyska skolcirkeln (Tyska skolan) i Sthlm. Hos KR yrkade Johanna H. — under åberopande av art. 6 i 1928 års svensk-tyska dubbelbeskattningsavtal och KK 31/12 1928 om tillämpning av avtalet — att hennes berörda inkomst icke måtte bli föremål för beskattning i annan mån än vad av 8 § nämnda KK framginge. — KR fann jäml. 1 § 1 mom. d) sagda KK Johanna H. icke vara i Sverige skattskyldig för omförmälda inkomst och bestämde den statliga inkomstskatten som Johanna H. hade att utgiva jäml. 8 § i KK. — RR fastställde PN:s beslut med följande motivering: Av utredningen i målet framgår, att Johanna H. lyft ifrågavarande inkomst såsom lön från den s. k. skolcirkeln för hennes tjänst i dess skola enligt ett mellan henne och skolcirkeln träffat avtal. På grund härav och då skolcirkeln — ändå att tyska myndigheter medverkat vid dess tillkomst lämnat bidrag till dess utgifter och utövat härav betingad granskning av dess verksamhet — såvitt handlingarna i målet visa, utgjort ett enskilt företag, kan den åberopade bestämmelsen om skattefrihet för avlöning, som åtnjutits från tyska staten eller annan tysk offentligrättslig juridisk person, icke vara i förevarande fall tillämplig. RÅ 1959 not. 1520.

De sakkunniga

I flera länder gäller som en allmän princip, att löner och pensioner m. m. beskattas i utbetalarstaten, även om mottagaren inte är bosatt där. För Sveriges del har, som den nyss lämnade redogörelsen torde ge vid handen, denna princip genomförts endast i begränsad utsträckning. Hos den som inte är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket beskattas inkomst av tjänst, som uppburits härifrån, blott i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket. Såvitt angår löner och arvoden skall alltså det därigenom ersatta arbetet ha utförts här. Beträffande pensioner blir det avgörande, om den tjänst i vilken pensionen utgår huvudsakligen utövats i Sverige. Skillnad göres inte mellan allmän och enskild tjänst. Pensioner, som utgår till utomlands bosatta på grund av pensionsförsäkring, beskattas inte i Sverige, med mindre försäkringen tagits i samband med här huvudsakligen utövad tjänst.

De nuvarande interna svenska reglerna synes otillfredsställande i flera hänseenden. Av redogörelsen för dubbelbeskattningsavtalen framgår, att pensioner, som utbetalas av stat eller annan offentligrättslig juridisk person, enligt avtalen i allmänhet får beskattas i utbetalarstaten, i vart fall om mottagaren är medborgare i samma stat. Detsamma gäller enligt de flesta avtal beträffande löner från offentligrättsliga juridiska personer, i synnerhet om mottagaren är medborgare i det land från vilket lönen utbetalas. Med nuvarande regler i kommunalskattelagen kan denna beskattningsrätt inte alltid utnyttjas. Resultatet kan bli att inkomster av ifrågavarande slag blir helt obeskattade.

Detta resultat framstår som särskilt otillfredsställande mot bakgrund av den allmänna tjänstepensioneringen. ATP-pensionerna, för vilka avgifterna i regel medfört avdrag vid taxeringen, utbetalas av det allmänna och får enligt vissa dubbelbeskattningsavtal därför beskattas i Sverige. På grund av

de interna svenska reglerna kan emellertid denna beskattningsrätt inte utövas, om verksamheten under den aktiva tiden huvudsakligen varit förlagd utomlands, t. ex. såsom representant för svenskt företag.

En olägenhet är vidare, att de nuvarande svenska reglerna om pensioner kan utnyttjas på ett sätt som icke är tillfredsställande från allmän synpunkt. Som bekant gäller i fråga om pensionsförsäkringar att premierna får avdragas vid taxeringen, hur stora premierna än är; även engångspremier är avdragsgilla. Mot avdragsrätten svarar skatteplikt för utfallande pensionsbelopp. Den resultatutjämning mellan olika beskattningsår som härigenom kan erhållas innebär — med hänsyn till skatteprogressionen — en betydande lättnad bl. a. för rörelseidkare, som överlåter sin rörelse och i samband därmed måste redovisa stora intäkter av engångskaraktär. Under senare år torde de sålunda föreliggande möjligheterna ha utnyttjats på det sättet att betydande belopp inbetalats i engångspremier till pensionsförsäkringar, varefter den skattskyldige bosatt sig i annat land, där de utfallande pensionsbeloppen inte beskattas eller i vart fall blir avsevärt lindrigare beskattade än i Sverige. Den med avdragsrätten åsyftade resultatutjämningen har sålunda utnyttjats till att ernå icke avsedda skattelättnader.

Den här anförda kritiken riktar sig, såsom framgår av det sagda, huvudsakligen mot det sätt, på vilket de nuvarande reglerna på området verkar i fråga om pensioner. Beträffande l ö n e r, arvoden o. dyl. synes det endast erforderligt vidtaga sådan ändring att Sverige kan fullt utnyttja den rätt att beskatta löner från stat och kommun som må ha tillerkänts vårt land genom dubbelbeskattningsavtal. I övrigt bör nuvarande regler kvarstå oförändrade. Detta innebär, att från Sverige utbetalda löner i privat tjänst till utomlands bosatta liksom hittills inte blir underkastade svensk beskattning, om inte verksamheten utövats i Sverige. Löner och arvoden, som utbetalas av stat och kommun, blir däremot beskattade i Sverige, även om de går till utomlands bosatta personer. Därmed uppnås i princip överensstämmelse med vad vi föreslår beträffande löner till i Sverige bosatta, som arbetar utanför riket. Vårt förslag för sistnämnda kategori innebär, att löner, som inte utbetalas av stat eller kommun eller avser tjänstgöring på svenskt fartyg eller skandinaviskt luftfartyg och som avser en tjänstgöringstid av minst ett år, inte skall föranleda skattskyldighet i Sverige. Specialregeln om skandinaviska luftfartyg torde inte vara påkallad i fråga om utomlands bosatta. Frågan om skattskyldighet för lön ombord på svenska fartyg regleras genom sjömansskatteförordningen och vissa därtill knutna kungörelser. I sammanhanget kan ytterligare erinras om att vårt förslag inte påverkar de fall som avses i 69 § kommunalskattelagen (svensk diplomatisk och konsulär personal). Däremot kommer den föreslagna ändringen bl. a. att få den följden, att svensk skatt uttages hos s. k. lokalanställda vid svenska beskickningar i utlandet. Den skattefrihet, som kan följa av lagen den 28 juni 1962 om särskilda förmåner för vissa internationella organisationer påverkas självfallet icke. — Frågan om skattskyldighet för arvoden till utomlands bosatt ledamot i styrelsen för svenskt bolag behandlas i nästa kapitel.

Pensioner, som utbetalas från Sverige av stat eller kommun till utomlands bosatta bör, i överensstämmelse med vad vi förordat beträffande löner, alltid underkastas svensk beskattning, oberoende av om den tidigare verksamheten utövats i Sverige eller ej. ATP-pensioner och folkpensioner inbegripes i de pensioner som härigenom blir beskattade. Tjänstepensioner, som hänför sig till enskild tjänst, kommer i framtiden i betydande utsträckning att erhållas från den allmänna tjänstepensioneringen. Om utomlands bosatta mottagare av pension från det allmänna, enligt vad nu förordas, i princip blir skattskyldiga för pensionen, oberoende av om den tidigare verksamheten utövats här i riket eller ej, torde huvuddelen av de tjänstepensioner till utomlands bosatta, som nu inte beskattas i Sverige, sålunda komma att principiellt bli underkastade svensk skatt.

Av de hittills skattefria tjänstepensionerna till utomlands bosatta skulle i huvudsak endast kvarstå kompletteringspensioner till den allmänna tjänstepensioneringen. Enligt vår uppfattning är det naturligt, att dessa följer samma regler som ATP-pensionerna, d. v. s. beskattas i Sverige med mindre annat följer av ingånget dubbelbeskattningsavtal.

Övriga pensioner, som utbetalas till utomlands bosatta, torde, åtminstone på längre sikt, i allt väsentligt komma att utgå på grund av pensionsförsäkringar, som inte tagits i samband med tjänst. Beträffande dessa har redan i det föregående påpekats, att avdrag kunnat erhållas för premierna. Avdragsrätten innebär ett uppskov med beskattningen av de inkomster som under den aktiva tiden avsatts till pensionering. Skatt uttages i stället på de utfallande pensionsbeloppen. Det finnes enligt vår mening inte anledning att göra avsteg från denna princip, därför att pensionstagaren bosätter sig i utlandet. Skatt bör uttagas även i sådana fall. Som tidigare nämnts torde den nuvarande skattefriheten för ifrågavarande slag av pensioner ha utnyttjats på ett från allmän synpunkt stötande sätt.

Det sist anförda resonemanget har byggt på förutsättningen, att premierna varit avdragsgilla i Sverige. Så är fallet med de åsyftade, utan samband med tjänst tagna pensionerna, om försäkringstagaren vid tiden för premieinbetalningen varit bosatt i Sverige. Skulle så inte vara fallet eller försäkringstagaren eljest, på grund av att han inte varit skattskyldig i vårt land — icke haft hemvist här och icke haft inkomst för vilken han skolat skatta i Sverige, trots att han haft hemvist i utlandet — inte kunnat utnyttja avdragsrätten bör svensk skatt i motsvarande mån inte läggas på utfallande pensionsbelopp, och detta bör självfallet gälla oberoende av om försäkringen tagits av en utlandssvensk eller en utlänning. Motsvarande bör gälla pensionsförsäkringar, som tagits i samband med tjänst. Det bör påpekas, att genom en sådan regel även vissa nu beskattade pensionsbelopp blir helt eller delvis skattefria. Har exempelvis en utländsk arbetsgivare, som inte har fast driftställe i Sverige, tagit en pensionsförsäkring i ett svensk försäkringsbolag till förmån för en här verksam anställd, som sedermera bosatt sig i utlandet, blir pensionen inte beskattad. Har åter den anställde själv betalat en del av premiesumman, t. ex. en tredjedel och kunnat erhålla avdrag härför, blir

enligt förslaget pensionsbeloppen skattepliktiga till en tredjedel. Det får enligt vanliga regler ankomma på den skattskyldige att förebringa nödig utredning, om han vill göra gällande, att en av honom uppburen pension i enlighet med de föreslagna reglerna helt eller delvis icke är skattepliktig för honom.

Den här verkställda genomgången torde ha givit vid handen att starka skäl finnes för att — med nyss nämnt undantag — stadga skattskyldighet för alla pensioner som utbetalas från Sverige. Mot införandet av ett stadgande med sådan innebörd skulle kunna invändas, att vårt land genom åtskilliga dubbelbeskattningsavtal avstått från att beskatta enskilda pensioner som går till någon som är bosatt i den andra avtalsslutande staten, och att den föreslagna regeln om skattskyldighet i Sverige sålunda i betydande utsträckning inte skulle komma att tillämpas. Det synes emellertid vara till fördel om man internt i Sverige kan ha så enhetliga regler som möjligt. Nämnda invändning träffar för övrigt redan de nuvarande reglerna, som föreskriver skattskyldighet för enskilda tjänstepensioner till utomlands bosatta om verksamheten under den aktiva tiden huvudsakligen bedrivits i Sverige. Förefintligheten av ett dubbelbeskattningsavtal med angiven innebörd ger i vart fall en viss garanti för att pensionerna blir beskattade i mottagarstaten. En generell skattskyldighet i enlighet med vårt förslag får vidare betydelse i fråga om länder, med vilka dubbelbeskattningsavtal inte ingåtts. I ett flertal av de förut nämnda skatteflyktsfallen torde utflyttningen ha gått till ett sådant land.

Med ledning av det anförda förordar vi att pensioner, som utbetalas till utomlands bosatta, med förut angivet undantag skall — i den mån annat ej följer av dubbelbeskattningsavtal — underkastas svensk beskattning.

Vad här förordats föranleder en omarbetning av nuvarande bestämmelser i 53 § 1 mom. kommunalskattelagen om skyldighet för den som inte är bosatt i Sverige att erlägga skatt för intäkt av tjänst. De nya reglerna bör i första hand innehålla, att skattskyldighet föreligger för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun, ävensom för dylik inkomst av annan anställning eller annat uppdrag i den mån inkomsten uppburits från Sverige och förvärvats genom verksamhet här i riket. Vidare bör stadgas, att utomlands bosatta skall vara skattskyldiga för härifrån uppburen pension, dock icke i den mån pensionen utgår på grund av pensionsförsäkring och den som erlagt premierna för försäkringen, på grund av att han icke varit här i riket skattskyldig, icke kunnat erhålla avdrag för premierna. Slutligen bör skattskyldighet — i anslutning till nu gällande regler — stadgas för annan härifrån uppburen genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst (t. ex. vissa livräntor).

Motsvarande ändring bör företagas i 6 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt.

I anslutning till ändringen i 53 § kommunalskattelagen bör de två sista

meningarna i punkt 2 av anvisningarna till paragrafen utgå. I stället bör, i fråga om vad som avses med pension, hänvisas till anvisningarna till 31 § samma lag. Genomföres förslagen, blir försäkringsbolagen enligt 37 § 1 mom. punkten 3 taxeringsförordningen skyldiga att lämna kontrolluppgifter beträffande sådana pensionsförsäkringsbelopp, som blir skattepliktiga enligt de nya reglerna.

Slutligen skall anmärkas, att vårt förslag inte innebär någon ändring i nuvarande regler om beskattning av livränta och periodiskt understöd, som erlägges till utomlands bosatta; de blir liksom hittills i allmänhet inte beskattade i Sverige. Däremot föreslår vi i kap. 10 vissa begränsningar i rätten att erhålla avdrag för sådana periodiska understöd.

KAP. 5

Beskattning av svenska styrelsearvoden m. m. som uppbäres av personer bosatta utom riket

Gällande rätt m. m.

Den som är bosatt utomlands skall enligt bestämmelserna i 53 § 1 mom. kommunalskattelagen och 6 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt i vissa fall beskattas i Sverige för inkomst av tjänst. Skattskyldighet föreligger sålunda, om inkomsten är härifrån uppburen och tillika förvärvad genom verksamhet här i riket. I fråga om styrelsearvoden, som utomlands bosatta uppburit från svenska bolag, har nämnda bestämmelser i praxis tolkats så att skattskyldighet i Sverige icke föreligger om styrelseledamoten icke bevistat något sammanträde här i riket; inkomsten har icke ansetts förvärvad genom verksamhet i Sverige (RÅ 1944 ref. 55 och not. 958 och 960). Har styrelseledamoten bevistat ett styrelsesammanträde i Sverige har en tolftedel av uppburet arvode ansetts utgöra här i riket skattepliktig inkomst (RÅ 1944 not. 955—957, 959 och 961).

Särskilda regler angående uppdelning av rätten att beskatta arvoden och liknande ersättningar till styrelseledamöter har upptagits i åtskilliga dubbelbeskattningsavtal. Därvid har huvudsakligen två olika lösningar valts. Den ena innebär, att rätten att beskatta arvodet förbehålles den stat i vilken vederbörande styrelseledamot är bosatt. Enligt den andra metoden skall beskattningsrätten i stället tillkomma den stat där bolaget har sitt skatterättsliga hemvist.

Den första metoden har använts i avtalen med Danmark och Norge. I dessa avtal stadgas sålunda att beskattningen skall ske i det land i vilket styrelseledamoten är bosatt (art. 11 p. 3 c och art. 11 p. 4 i resp. avtal).

Ett flertal av våra dubbelbeskattningsavtal är emellertid i angivet hänseende utformade enligt den andra metoden, d. v. s. styrelsearvoden och liknande ersättningar skall beskattas i det land där bolaget har sitt skatterättsliga hemvist. Sådana bestämmelser har intagits i t. ex. avtalen med Belgien, Frankrike, Irland, Italien, Nederländerna, Schweiz och Tunisien. Beträffande Nederländerna träder bestämmelsen dock icke i kraft förrän den svenska skattelagstiftningen ändrats så, att i utlandet bosatt betalningsmottagare i samtliga fall kan beskattas i Sverige för från Sverige uppburna styrelsearvoden.

I det år 1959 ingångna avtalet med Österrike har de båda angivna meto-

derna i viss mån kombinerats. Sålunda stadgas i art. 12 i överenskommelsen, att det land i vilket styrelseledamoten är bosatt äger beskatta ersättningen i fråga; dock är den stat, i vilken orten för det utbetalande bolagets eller den utbetalande föreningens verkliga ledning är belägen, berättigad att å den ifrågavarande ersättningen uttaga särskild skatt (skatt å styrelsearvoden). Sistnämnda bestämmelse är tillkommen med tanke på en särskild skatt (die Aufsichtsratsabgabe), som i Österrike uttages på styrelsearvoden till ledamöter eller liknande befattningshavare.

I den mån avtalen inte innehåller särskilda bestämmelser om styrelsearvoden, behandlas dessa inkomster såsom andra inkomster i enskild tjänst. Detta innebär i regel, att beskattningsrätten tillkommer den stat i vilken arbetet utförts. Så är bl. a. fallet med det västtyska avtalet och i princip även med avtalet med USA. En uttrycklig regel med denna innebörd upptas i 1960 års brittiska avtal; det föreskrives sålunda att styrelsearvoden skall behandlas på samma sätt som inkomst av anställning hos enskild arbetsgivare, d. v. s. i princip beskattas i det land där verksamheten utövats.

Den föreliggande frågan tillhör dem som har blivit föremål för behandling inom OEEC:s (OECD:s) skattekommitté. Dennas år 1959 av OEEC:s råd godkända rekommendation i ämnet innebär ett förord för den sist angivna av de båda inledningsvis nämnda metoderna för en särskild uppdelning av beskattningsrätten i förevarande fall. Kommittén rekommenderar sålunda, att i dubbelbeskattningsavtalen skall upptagas en artikel av innehåll att arvoden och liknande ersättningar, som någon i en av de avtalsslutande staterna bosatt person uppbär i egenskap av ledamot i styrelsen för ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, må beskattas i denna andra stat. Till rekommendationen har bl. a. fogats den kommentaren, att eftersom det stundom torde vara svårt att utröna var vederbörandes arbetsprestationer utföres, betraktas dessa prestationer i den föreslagna bestämmelsen såsom utförda i det land där bolaget har sitt hemvist.

I anslutning till bestämmelserna angående styrelsearvoden och likartade ersättningar har i ett par dubbelbeskattningsavtal även uttryckligen behandlats tantiemintäkter, som uppburits av utomlands bosatta ledamöter i styrelsen för svenska bolag. Bestämmelser härom finnes meddelade i avtalen med Frankrike (art. 10), Schweiz (art. 7), Tunisien (art. 9) och Ungern (art. 9). Beskattningsrätten har i de berörda fallen tilldelats den stat i vilken det företag, som utbetalar tantiemintäkten, är hemmahörande.

De sakkunniga

Om en utomlands bosatt person är ledamot av styrelsen för ett svenskt bolag, kan ersättningen, såsom framgår av den nu lämnade redogörelsen, beskattas i Sverige endast i den mån vederbörande deltagit i styrelsens sammanträden. Enligt den ståndpunkt praxis intagit anses nämligen arvodet eljest inte förvärvat genom verksamhet här i landet.

Vid förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal har, på grund av skiljaktigheter i förhållande till flertalet andra länders skattesystem, den svenska interna rättens ståndpunkt vållat svårigheter. Om man bortser från avtalen med Danmark och Norge, har det inte varit möjligt att erhålla avtalsbestämmelser, som kan anses helt förenliga med de interna svenska reglerna. Avtalen med Storbritannien och Västtyskland kan visserligen formellt sägas ansluta sig till den svenska rättens ståndpunkt att låta platsen för verksamhetens utövande vara avgörande för frågan var arvodena skall beskattas. Det är emellertid ovisst, om skattemyndigheterna i de nämnda länderna visar samma återhållsamhet i att anse styrelseledamöternas verksamhet utövad i bolagets hemvistland som kommit till uttryck i svensk praxis.

Ännu mindre tillfredsställande från den interna svenska rättens ståndpunkt är givetvis de talrika avtal, i vilka beskattningsrätten förbehållits det land i vilket bolaget har sitt säte. Sverige tilldelas genom dessa avtal en beskattningsrätt, som inte kan utövas i vidare mån än den utländska styrelseledamoten deltar i styrelsesammanträden i Sverige. Undersökningar av tillgängligt material hos den gemensamma taxeringsnämnden har givit vid handen att denna förutsättning endast i ringa utsträckning föreligger. Det praktiska resultatet blir att arvodena i viss utsträckning kan bli helt obeskattade. Med hänsyn till den ståndpunkt OEEC:s skattekommitté intagit torde man kunna utgå från att flertalet nya avtalsbestämmelser på området får samma innebörd som i nu avsedda avtal. Det kan också förtjäna påpekas, att det praktiska resultatet kan bli enahanda, även om en ledamot i styrelsen för ett svenskt bolag är bosatt i ett land, med vilket dubbelbeskattningsavtal icke ingåtts, d. v. s. att intetdera landet enligt sin interna lagstiftning kan beskatta arvodet.

Det sagda torde ge vid handen, att de nuvarande svenska reglerna inte är tillfredsställande. Ehuru det rör sig om jämförelsevis få fall och inkomstbelopp av mestadels måttlig storlek, synes det vara ett berättigat krav att öppna ökade möjligheter att i Sverige beskatta ifrågavarande arvoden. Redan i våra direktiv har antytts att en ändring i denna riktning är påkallad. Den enda lösning som härvid torde vara tänkbar är att införa uttryckliga bestämmelser, varigenom arvodena hänföres till inkomster som förvärvats genom verksamhet i Sverige.

I fråga om den närmare utformningen av sådana bestämmelser bör beaktas, att praxis' nuvarande ståndpunkt framkommit genom en tolkning av kommunalskattelagens allmänt hållna regel att utlänningars från Sverige uppburna tjänsteinkomster, för att kunna beskattas här, skall vara förvärvade genom verksamhet i Sverige. Man synes därvid ha fäst avgörande vikt vid var vederbörande ledamot fysiskt befunnit sig när han utfört arbete för bolagets räkning. Det förhållandet att styrelsen har sitt säte här innebär emellertid en stark anknytning till Sverige. Man torde i normalfallet kunna utgå ifrån att det är genom den i Sverige sittande styrelsen som verksamheten utövas, även om detta inte tar sig uttryck i deltagande i sammanträden. Såsom redan antytts torde det kunna antagas att man i utlandet är me-

ra benägen att fästa avseende vid dessa förhållanden. Det av OEEC:s skattekommitté gjorda uttalandet om var verksamheten bör anses ha utövats ger visst stöd för ett sådant antagande.

Med hänsyn till vad nu anförts anser vi oss kunna förorda, att man — utan ändring i detta sammanhang av den nuvarande allmänt hållna bestämmelsen rörande tjänsteinkomster — i p. 2 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen inför ett nytt stycke av innehåll att arvode för uppdrag såsom ledamot av styrelse i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person skall anses vara härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst.

Införes en sådan bestämmelse, bortfaller hindret för att utnyttja den rätt att beskatta styrelsearvoden till utomlands bosatta, som åtskilliga dubbelbeskattningsavtal ger vårt land. Resultatet blir detsamma i förhållande till de länder med vilka avtal ej ingåtts. Bestämmelsen får emellertid även betydelse för tolkningen av avtalen med Storbritannien, USA och Västtyskland, i vilka rätten att beskatta styrelsearvoden följer den allmänna regeln att tjänsteinkomster skall beskattas i den stat där verksamheten utövats. Från svensk sida kan på grundval av den föreslagna bestämmelsen hävdas, att verksamheten utövats i Sverige och att arvodet därför skall beskattas här. Såsom tidigare antytts torde man kunna räkna med att denna ståndpunkt inte skall behöva väcka gensagor från myndigheterna i nämnda stater. Skulle emellertid så bli fallet, kan den i avtalen förutsedda proceduren för överläggningar mellan de avtalsslutande ländernas högsta finansmyndigheter träda i funktion.

Vad som föreslagits beträffande styrelsearvoden synes även böra gälla tantiemer och andra ersättningar som utgår till en styrelseledamot i denna hans egenskap.

Den nu föreslagna bestämmelsen torde i och för sig vara ägnad att underlätta myndigheternas prövning av hithörande fall. Skattskyldighet föreligger i princip. Det får givetvis i det enskilda fallet kontrolleras, att det icke föreligger någon bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalet med styrelseledamotens hemland, såsom fallet är med Danmark och Norge, varigenom vårt land avstått från beskattningsrätten. Åtskilliga dubbelbeskattningsavtal ger emellertid, såsom förut nämnts, vårt land rätt att uttaga skatt i dylika fall.

Liksom hittills torde det stundom bli svårt att bedöma om en ersättning utgivits till en styrelseledamot i denna hans egenskap. Med den utvidgning av beskattningsrätten som nu föreslås är det tänkbart att antalet sådana tvistefrågor något ökar. Frågorna torde få avgöras på grundval av omständigheterna i de enskilda fallen, varvid ledning bl. a. torde kunna hämtas från de grunder efter vilka ersättning utgår till här i riket bosatta styrelseledamöter i vederbörande bolag.

Vårt förslag innebär icke någon ändring i de principer efter vilka skatt uttages på belopp som utgör förtäckt utdelning. Även härvidlag är det möjligt att den föreslagna ändringen av reglerna för styrelsearvoden kan medföra ett

ökat antal fall som kräver särskild bedömning. Saken kan bli aktuell, om en inflytelserik aktieägare är bosatt utomlands och tidigare tillgodoförts vissa belopp i styrelsearvode, som inte kunnat beskattas. Han föredrar måhända i fortsättningen att frånträda sin styrelsepost och uttaga ersättningar, vilka anges avse arbete, som utomlands utförts för bolagets räkning. Erfarenheten torde visa, att fall av detta slag i synnerhet kan förekomma beträffande fåmansbolag, vilkas huvudaktieägare och förutvarande verkställande direktör bosatt sig utomlands.

Det skall slutligen erinras om att vi i kapitel 6 föreslår, att den skatt varom här är fråga skall uttagas vid källan i form av löneskatt. Härvidlag hänvisas till nämnda kapitel.

KAP. 6

Förslag till förordning om löneskatt

Inledning

Frågan hur beskattningen skall anordnas, när arbetsinkomster förvärvas under tillfällig vistelse här i riket, har tidigare varit föremål för uppmärksamhet bl. a. av 1936 års uppbördskommitté (SOU 1938: 46 sid. 324 f.) och kommunalskatteberedningen (SOU 1942: 34 sid. 256). Genom tillkomsten av källskattesystemet har frågan aktualiserats från nya utgångspunkter framför allt därigenom att bestämmelserna i skatteförfattningarna på grund av administrativa svårigheter icke synes ha kunnat strikt tillämpas. De föreskrifter varom här är fråga gäller framför allt de skattskyldigas rätta beskattningsort, rätt till allmänna avdrag och ortsavdrag ävensom beräkning av kommunal inkomstskatt. Såsom närmare skall utvecklas i det följande synes i angivna hänseenden en från skatteförfattningarna avvikande praxis ha utbildat sig. Nämnda förhållande har påtalats av riksskattenämnden, som i skrivelse den 31 maj 1957 anmält frågan till chefen för finansdepartementet.

Särskilda bestämmelser gäller för sådana utlänningar och utomlands bosatta svenskar, som givit eller medverkat vid offentlig föreställning. För sina inkomster erlägger de bevillningsavgift enligt 1908 års förordning angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, s. k. artistskatt. De är i gengäld frikallade från skyldighet att erlägga statlig och kommunal inkomstskatt för inkomst av sådan föreställning. Nämnda bestämmelser gäller även här i riket bosatta utlänningar. Bevillningsavgiften utgår som en definitiv källskatt på uppburen bruttointäkt. Även på denna skatt har uppmärksamhet tidigare riktats, bl. a. genom motioner vid 1925 och 1931 års riksdagar. Vidare föreslog den nyssnämnda kommunalskatteberedningen, att frågan om utlänningars och i utlandet bosatta svenska medborgares beskattning måtte göras till föremål för särskild utredning; i avvaktan på resultatet härav skulle de då utgående bevillningsavgifterna för offentliga föreställningar höjas till det dubbla beloppet. Förslaget föranledde emellertid då ingen åtgärd.

Spörsmålet om artistskatten upptogs ånyo av *1946 års riksdag*, som anhöll att Kungl. Maj:t ville — med beaktande av vad bevillningsutskottet anfört i sitt betänkande nr 29 — föranstalta om en allmän översyn av bl. a. berörda avgift. I anledning av skrivelsen tillsattes en särskild utrednings-

man, som 1950 överlämnade en promemoria med betänkande och förslag i ämnet. Sedan förslaget remissbehandlats, föreslog Kungl. Maj:t i proposition, nr 214, till *1952 års riksdag*, att bevillningsavgifterna för offentliga föreställningar skulle utgå efter fördubblade procentsatser och att hälften av artistskatten skulle tillfalla staten och hälften den kommun, inom vilken föreställning givits. Förslaget antogs av riksdagen. Avgifterna har därefter förblivit oförändrade.

I motioner till *1958 års riksdag* hade på anförda skäl hemställts, att riksdagen måtte anhålla om en allsidig utredning av frågan om utlänningars och här ej bosatta svenskars beskattning, under särskilt beaktande av möjligheterna att genom någon direkt form av definitiv källskatt undanröja ojämnheter i beskattningen av vissa sådana skattskyldiga och samtidigt förenkla taxerings- och debiteringsförfarandet. Med anledning härav erinrade bevillningsutskottet i sitt betänkande, nr 28, om att frågan redan var föremål för Kungl. Maj:ts uppmärksamhet på grund av riksskattenämndens förut omnämnda skrivelse den 31 maj 1957. Utskottet framhöll vidare, att en översyn av reglerna för beskattning av här ej bosatta skattskyldiga även kunde komma att beröra artistskatten, samt hemställde, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte ge tillkänna vad utskottet anfört om behovet av en översyn av bestämmelserna på ifrågavarande område. Riksdagen biföll den gjorda hemställan och avlät sin skrivelse den 28 mars 1958 (nr 158).

I våra *direktiv* har understrukits, att en översyn av hithörande bestämmelser är påkallad. Härvid borde bl. a. övervägas huruvida ett förenklat taxerings- och uppbördsförfarande för berörda skattskyldiga kunde genomföras med bibehållande av ett i jämförelse med den allmänna beskattningsnivån skäligt skatteuttag. På sätt bevillningsutskottet angivit syntes jämväl artistskatten böra upptagas till prövning i förevarande sammanhang. Skulle utredningen visa att en definitiv källskatt är lämplig även för andra utomlands bosatta arbetstagare än dem som omfattas av artistskatten, borde det övervägas om det är möjligt och lämpligt att utarbeta gemensamma regler på området. Dessa borde så långt möjligt anknyta till gällande uppbördslagstiftning.

Gällande rätt m. m.

Inkomstskattereglerna

Enligt 53 § 1 mom. kommunalskattelagen och 6 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt är fysisk person allenast begränsat skattskyldig för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt eller (se 68 § kommunalskattelagen och 16 § 1 mom. nyssnämnda förordning) stadigvarande vistats här. Begränsningen i skattskyldigheten innebär, att skatt endast skall erläggas för vissa i samma författningsrum angivna inkomstslag, bl. a. härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst. Bägge

de sålunda angivna villkoren måste vara uppfyllda för att beskattning skall kunna äga rum i Sverige. Se härom vidare kapitel 4 och 5 ovan.

I detta sammanhang kan erinras om att förvärvskällan inkomst av tjänst numera erhållit en vidare omfattning än förut på grund av lagstiftning år 1955, då intäkter av tillfälliga uppdrag överfördes till nämnda förvärvskälla; sådan intäkt hade tidigare räknats till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Personer, som endast tillfälligt vistas här i riket, saknar hemortskommun i Sverige. När sådana personer uppburit tjänsteinkomst, för vilken skattskyldighet föreligger här i riket, skall de enligt bestämmelserna i 59 § 3 mom. kommunalskattelagen, 14 § förordningen om statlig inkomstskatt och 4 § taxeringsförordningen taxeras för gemensamt kommunalt ändamål av den gemensamma taxeringsnämnden i Stockholm. Enligt förordning den 28 september 1928, nr 395, skall skatten för sagda ändamål utgöras med 5 öre för varje skatteöre, som påförts för den till sådan skatt beskattningsbara inkomsten.

Även i andra hänseenden gäller särskilda bestämmelser för begränsat skattskyldiga fysiska personer. Dessa äger sålunda icke erhålla allmänt avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, folkpensionsavgift eller tilläggspensionsavgift eller avgifter för pensionsförsäkring eller annan personförsäkring, ej heller det s. k. hustruavdraget. Ortsavdraget är likaledes förbehållet dem som är bosatta i Sverige eller stadigvarande vistas här. Slutligen må erinras om att för gift skattskyldig, som icke är bosatt här i riket, skall tillämpas den för ogifta föreskrivna strängare skatteskalan i 10 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt.

Enligt 3 § 1 mom. uppbördsförordningen skall skattskyldig utgiva preliminär skatt i den kommun, där han kan antagas bli påförd slutlig skatt enligt den årliga taxeringen året näst efter inkomståret. Den preliminära skatten skall erläggas med belopp, vilket så nära som möjligt kan antagas motsvara den slutliga skatt, som skall påföras den skattskyldige.

Det har framhållits, bl. a. av centrala uppbördsnämnden, att en strikt tillämpning av de här återgivna bestämmelserna knappast kunnat ske efter införandet av källskatten. Sedan de nya uppbördsbestämmelserna började tillämpas 1947, har antalet personer — framför allt utländska medborgare — som under längre eller kortare tid uppehåller sig och arbetar här i riket hållit sig på en relativt hög nivå. De som reser till Sverige för att söka arbete har mången gång icke tagit ställning till om de vid ankomsten hit endast skall tillfälligt uppehålla sig här i riket eller om de skall bosätta sig här. Denna ovisshet medför svårigheter för myndigheterna att avgöra vem som skall utfärda preliminärdebetsedel. För att underlätta de lokala skattemyndigheternas arbete i detta hänseende har centrala uppbördsnämnden den 2 april 1947 (nämndens tryckta meddelande nr 32/1947) förklarat, att då det gäller för den lokala skattemyndigheten att bedöma, om en icke man-

talsskriven person är bosatt å viss ort eller stadigvarande vistas därstädes, myndigheten synes böra utgå ifrån att sådan bosättning eller stadigvarande vistelse är för handen vid varje slag av arbetsanställning å ort där skatteavdrag kan komma i fråga.

I vissa fall är det uppenbart att den skattskyldiges vistelse här i riket är allenast tillfällig. Men även i sådana fall har nämnden av olika skäl funnit att debetsedeln bör utfärdas av skattemyndigheten på orten och ej centralt av uppbördsverket i Stockholm, som handhaver uppbörden av skatt för gemensamt kommunalt ändamål. De skäl centrala uppbördsnämnden i detta hänseende åberopat återfinnes i en i oktober månad 1955 upprättad promemoria angående beskattningen av utländska arbetstagare. I promemorian anföres bl. a. följande.

Om i stället uppbördsverket i Stockholm skulle utfärda dessa debetsedlar, skulle olägenheter uppkomma såväl för de skattskyldiga och arbetsgivarna som för myndigheterna. Debetsedelsrekvisitionerna måste sålunda vidarebefordras till Stockholm och debetsedlarna skulle icke komma de skattskyldiga och arbetsgivarna tillhanda lika snabbt som nu. Vidare skulle alla frågor om jämkning, nedsatt skatteavdrag på grund av existensminimum, m. m. behöva avgöras av uppbördsverket i Stockholm, i flertalet fall efter yttrande av den lokala skattemyndigheten på anställningsorten. Även risk för dubbeltaxering synes vara att befara. Löneuppgifterna torde nämligen oftast komma att avlämnas på den ort där arbetsplatsen varit belägen. Åsättes i sådant fall taxering å samma ort med ledning av löneuppgift, kommer vederbörande med största sannolikhet att bli dubbeltaxerad; i Stockholm kommer säkerligen taxering att påföras med ledning av den erlagda preliminärskatten. — Det förtjänar påpekas att statsmakterna, för att skattskyldiga och arbetsgivare lättare skola få besked i dem berörande uppbördsfrågor, varit angelägna om att i största möjliga utsträckning förlägga skattemyndigheternas expeditioner lokalt. Med dessa intentioner överensstämmer icke att låta centralt utfärda debetsedlarna för de skattskyldiga varom nu är fråga.

Av det nyss anförda framgår att för källskatteuttaget införts den arbetshypotesen, att bosättning eller stadigvarande vistelse som regel skall anses föreligga när en utlänning tar arbetsanställning i Sverige.

Den efterföljande taxeringen har praktiskt taget undantagslöst verkställts av taxeringsnämnden på den ort där den skattskyldige först uppehållit sig efter ankomsten till Sverige. Den gemensamma taxeringsnämnden har sålunda icke annat än i några få fall taxerat sådana skattskyldiga varom här är fråga.

Då de skattskyldiga åsatts taxeringar av de lokala taxeringsnämnderna, torde som regel ortsavdrag och förekommande allmänna avdrag ha medgivits. I vissa fall torde uppdelning av avdragen ha skett i förhållande till vistelsens längd. Kommunalskatten har uträknats efter den för orten gällande utdebiteringen och tillfallit vederbörande kommun därstädes.

Från överståthållarämbetet och länsstyrelserna har inhämtats upplysningar angående antalet skattekronor, som belöper på ifrågavarande kategori skattskyldiga. Uppgifterna avser taxeringsåret 1958 och har sammanställts i *bilaga 1*. I anslutning till de gjorda förfrågningarna har även från vissa skönsmässigt utvalda län införskaffats särskilda uppgifter rörande

antalet berörda skattskyldiga ävensom huru många av dem som taxerats med ledning av avgiven deklaration eller efter annan grund. Uppgifterna återfinnes i *bilaga 2*, och en kommentar till desamma gives i *bilaga 3*.

Vidare har en stickprovsundersökning företagits. Syftet med densamma har varit att få en uppfattning om antalet i vissa församlingar, fögderier och städer taxerade och såvitt av inkomstlängden framgår för år 1957 första gången mantalsskrivna personer, som under taxeringsåret 1958 erhållit delat ortsavdrag. De skattskyldiga hade således vistats här i riket den 1 november 1956 och en relativt kort tid därefter. Det kan därför ifrågasättas om samtliga i denna undersökning redovisade personer rätteligen bort mantalsskrivas här i riket. Hur de skattskyldiga fördelar sig på svenska och utländska medborgare ävensom hur många av dem som deklarerat framgår av *bilaga 4*.

Bevillningsavgiftsförordningen

Föreskrifterna rörande skyldighet att erlägga bevillningsavgift för deltagande i offentlig föreställning (s. k. artistskatt) återfinnes i 1908 års förordning angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter. Förordningen är en kvarleva från de äldre bevillningsförordningarna och är den enda som numera kvarstår.

I förordningens 4 § gives olika föreskrifter för erläggande av artistskatt. Sålunda gäller enligt sagda paragrafs 1 mom. att utlänning, som här i riket *giver* offentlig föreställning eller tillställning av vad slag det vara må, vare sig mot inträdesavgift eller mot avgift, som eljest på ett eller annat sätt fordras, uppbäres eller mottages, skall härför utgöra särskild bevillningsavgift med tio procent av bruttoinkomsten. Denna bevillningsavgift skall utgå: a) vid konsert, opera- eller annan musikalisk, dramatisk eller litterär föreställning, cirkus- eller varietéföreställning, så ock vid annan med någon av de nu nämnda jämförlig föreställning, ävensom vid bal, maskerad eller annan dylik tillställning, då bruttoinkomsten kan antagas komma att överstiga femhundra kronor, efter den verkliga bruttoinkomsten, dock alltid med minst tio kronor, samt då bruttoinkomsten kan antagas icke komma att överstiga femhundra kronor efter beräknad bruttoinkomst, med lägst tio och högst tjugufem kronor; b) för anställande eller anordnande av karusell- eller annan konståkning, målskjutning, ringkastning eller kraftprov samt för förevisande av människor, djur, naturalier eller andra föremål eller av panorama, biografbilder, vaxkabinett, optiska eller mekaniska konststycken eller vid annan med de nu nämnda jämförlig tillställning, som icke är att hänföra under a), efter beräknad bruttoinkomst, med lägst fem och högst femtio kronor för varje dag, sådan föreställning eller förevisning äger rum.

Jämlikt 2 mom. samma paragraf gäller att utlänning, som *medverkar* vid av svensk eller utlänning given offentlig föreställning, offentligt utförande av musik, såsom kafékonsert och dylikt, eller vid annan offentlig tillställning skall, oavsett huruvida inträdes- eller annan avgift därvid uppbäres

eller tillställningen är avgiftsfri, erlägga särskild bevillningsavgift med tjugu procent av den inkomst, som på grund av hans medverkan tillflyter honom, vare sig denna inkomst utgöres av i penningar bestämd ersättning, naturaförmåner eller andel av inkomsten å tillställning. Avgiften skall i varje fall utgå med minst femtio öre för varje dag medverkan lämnas av utlänning eller ersättning till honom beräknas. För avgiftens erläggande svarar tillställningens anordnare.

Vad i paragrafen stadgas om utlänning äger även tillämpning på i utlandet bosatt svensk undersåte (11 mom.) och även på här i riket bosatt utlänning, i den mån han icke i vederbörlig ordning förvärvat lika rätt med härstädes bosatt svensk undersåte till offentligt uppträdande (14 mom.).

Frihet från artistskatt åtnjutes emellertid a) av utlänningar, som driver sitt näringsfång under bar himmel och uppbär allenast frivillig avgift såsom musikanter och dylika; b) av deltagare i idrottstävling, anordnad av organisation, som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller representerad inom Sveriges olympiska kommitté, eller av annan sammanslutning, som enligt medgivande av Kungl. Maj:t må vara likställd med sådan organisation i nu förevarande hänseende; samt c) då Kungl. Maj:t till följd av särskilda omständigheter, för visst fall medgivit befrielse från bevillningsavgift (10 mom.).

I samma paragraf lämnas även föreskrifter om efter vilken av de i 1—2 mom. nämnda grunderna som bevillningsavgiften skall utgöras ävensom om dess fastställande i övrigt (5 mom.). Vidare finnes bestämmelser rörande kontroll av bruttoinkomst vid offentlig föreställning (6—8 mom.). Med avseende på avgiftens inbetalning har föreskrivits, att i de fall skatten skall utgå efter den verkliga bruttoinkomsten eller efter viss andel av föreställning skall innan tillståndsbevis meddelas — varom mera i det följande — avlämnas borgen till den myndighet, som har att pröva ansökningen. Annan bevillningsavgift skall erläggas förskottsvis innan dylikt tillstånd meddelas (9 mom.).

Enligt bestämmelserna i 4 mom. skall ansökan om *tillstånd* till offentligt uppträdande, som avses i 1 och 2 mom., göras enligt föreskrifter, som av Kungl. Maj:t utfärdas; i momentet lämnas dessutom uppgift om vad dylik ansökning skall innehålla. De åsyftade föreskrifterna har meddelats i kungörelsen den 31 december 1913 angående rätt för utlänning och i utlandet bosatt svensk undersåte att här i riket giva offentlig föreställning m. m. eller att därvid medverka. Enligt kungörelsen åligger det utlänning, som vill giva offentlig föreställning, samt svensk medborgare eller utlänning, som vill giva dylik tillställning, i vilken utlänning skall medverka, att göra ansökan härom. Ansökan göres i stad med poliskammare eller polismästare hos denna myndighet, i annan stad med magistrat hos denna samt å landet och i stad utan magistrat hos länsstyrelsen.

Som villkor för erhållande av tillstånd gäller i huvudsak att vederbörande utlänning innehar föreskrivna uppehålls- och arbetstillstånd enligt utlänningslagen samt att bevillningsavgifter, som enligt tidigare tillstånd skall

vara erlagda, blivit behörigen inbetalda. Ytterligare ett villkor finnes emellertid stipulerat, ehuru detta intagits i 1908 års förordning. Som tidigare nämnts föreskrives i förordningens 4 § 9 mom., att avgift, som skall erläggas förskottsvis, skall vara inbetald till den myndighet, som har att pröva ansökningen, innan tillståndsbevis utfärdas. Så gott som samtliga bevillningsärenden är av sådan beskaffenhet att avgifterna skall erläggas förskottsvis, varför tillståndsmyndigheterna i flertalet fall även har att tillse att avgifterna är erlagda innan tillstånd meddelas.

Slutligen åligger det den, som erhållit tillstånd, d. v. s. anordnaren av tillställningen att, innan föreställningen ges, göra *anmälan* därom, i stad med poliskammare eller polismästare till denna myndighet, i annan stad till magistraten eller kommunalborgmästaren samt på landet till landsfiskalen.

I detta sammanhang kan nämnas, att i allmänna ordningsstadgan föreskrives anmälningsskyldighet till polismyndighet för den som vill giva sådan offentlig tillställning som avses i stadgan. Emellertid räcker det icke alltid med anmälan, utan för vissa fall erfordras tillstånd av nyss nämnd myndighet.

I 1 § 1 mom. 1913 års kungörelse ges möjlighet för här i riket bosatt utlänning att erhålla befrielse från tillämpning av kungörelsens bestämmelser. Att han därvid jämväl blir befriad från artistskatt framgår av tidigare omnämnt stadgande (4 § 14 mom. bevillningsavgiftsförordningen). Förutsättning för befrielse är, att han hos tillståndsmyndigheten i den ort där han är bosatt ställer vederhäftig borgen eller annan säkerhet för utskylder till staten och kommunen under tre år. Framställningar enligt denna bestämmelse förekommer dock numera ytterst sällan, enär en beskattning med bevillningsavgift i regel ställer sig väsentligt förmånligare än den allmänna inkomstbeskattning, som eljest skulle tillämpas. Av det nu sagda framgår, att en här i riket bosatt utlänning har möjlighet att själv välja beskattningsform då han uppbär inkomster av offentliga tillställningar.

Av bevillningsavgifterna tillfaller hälften staten och den andra hälften den kommun inom vilken föreställning givits (12 mom.).

Beträffande debitering, uppbörd m. m. gäller, i den mån bevillningsavgiftsförordningen icke innehåller särskilda bestämmelser, i tillämpliga delar vad som är stadgat för kronans medel i allmänhet.

Besvär över beslut, som meddelats av annan uppbördsmyndighet än länsstyrelsen angående utgörande av bevillningsavgift, kan anföras hos vederbörande länsstyrelse. Mot länsstyrelsens beslut kan talan föras genom besvär hos kammarrätten. Över sagda domstols beslut må besvär anföras hos Kungl. Maj:t.

Hos överståthållarämbetet och rikets samtliga länsstyrelser har erhållits uppgift om antalet meddelade tillståndsbevis och om storleken av de till stat och kommun influtna bevillningsavgifterna under budgetåren 1/7 1957—30/6 1958, 1/7 1958—30/6 1959 och 1/7 1959—30/6 1960. Uppgifterna har sammanställts och återfinnes i *bilaga 5*. Av bilagan framgår, att det är ytterst sällan som utlänning eller i utlandet bosatt svensk undersåte *giver*

offentlig föreställning, för vilken skall erläggas bevillningsavgift med tio procent av bruttoinkomsten. De influtna beloppen, som finnes redovisade i kol. 3 av bilaga 5, härflyter sålunda praktiskt taget uteslutande från utlänningar eller i utlandet bosatta svenska undersåtar som *medverkat* vid offentliga föreställningar här i riket och härför erlagt bevillningsavgift med tjugo procent av åtnjuten bruttoinkomst.

I samband med de här återgivna uppgifterna har även erhållits redogörelser över myndigheternas erfarenheter av bevillningsavgiftsförordningens tillämpning. En sammanfattning av dessa redogörelser lämnas i *bilaga 6*.

Från *rättspraxis* må här antecknas, att avdrag icke medgivits för omkostnader utan bruttot beskattats, se t. ex. RÅ 1911 ref. 42, 1946 not. 280 och 1959 not. 1670.

De sakkunniga

Reglerna för beskattning av tjänsteinkomster, som utomlands bosatta — utlänningar likaväl som i utlandet boende svenska medborgare — förvärvar vid kortare tids vistelse i Sverige, har länge varit föremål för kritik. I fråga om flertalet av de arbetstagare, varom här är fråga, skall kommunalskattelagens, statsskatteförordningens och uppbördsförordningens regler tillämpas. Dessa regler kan icke sägas vara rationellt utformade i de hänseenden det här gäller. Preliminär A-skatt innehålles enligt de vanliga tabellerna, varefter taxering skall ske påföljande år. Vid taxeringen äger den skattskyldige icke rätt till ortsavdrag, och statlig inkomstskatt skall, oavsett civilståndet, beräknas efter den för ogifta gällande skatteskalan. Å andra sidan är kommunalskatten lägre än för andra skattskyldiga. Kommunalskatt utgår nämligen för gemensamt kommunalt ändamål efter den låga utdebiteringssatsen av fem kronor för skattekrona. Folkpensionsavgift och sjukförsäkringsavgift skall i regel icke påföras.

En nackdel med det system, vars huvuddrag här i korthet antytts, ligger redan däri att resultatet av taxeringen, om denna utförts korrekt, i regel torde ganska avsevärt skilja sig från den innehållna preliminärskatten; den överensstämmelse i de huvudsakliga beräkningsgrunderna som eljest finnes mellan preliminär och slutlig skatt föreligger inte här.

Den föregående redogörelsen visar emellertid, att taxeringen i stor utsträckning kommit att åsättas efter andra grunder än de i författningarna föreskrivna. Utlänningar, som endast tillfälligt tagit arbete i Sverige, kan knappast väntas avge deklaration; om de återvänt till hemlandet före den 15 februari året därpå torde det höra till undantagen att de deklarerar. Taxeringen sker då i stället antingen på grundval av inkomna lönekontrolluppgifter, eller också verkställes s. k. baklängestaxering, d. v. s. taxeringsnämnden åsätter en taxering som motsvarar innehållen preliminärskatt. Därvid behandlas utlänningarna ofta, ehuru detta i regel icke står i överensstämmelse med gällande författningar, såsom bosatta i den kommun där vederbörande uppehållit sig.

Den taxering som sålunda åsättes måste helt naturligt grundas på ett bristfälligt material, och resultatet torde, även om felaktigheter av olika slag i viss mån kan utjämna varandra, bli mer eller mindre oriktigt. Vanligen torde man — då kommunalskatten spelar en förhållandevis stor roll för de arbetstagare med begränsade inkomster varom här i regel är fråga samt folkpensionsavgift och, ofta nog, sjukförsäkringsavgift inte skall utgå — få räkna med att vederbörandes slutskatt blir för hög. Därtill kommer, att den kommun, i vilken arbetet utförts, oriktigt tillföres kommunalskatt som rätteligen skulle gått till gemensamt kommunalt ändamål.

Har vederbörande utlänning lämnat Sverige är det — utan hans egen särskilda medverkan — svårt, i många fall ogörligt, att indriva kvarstående skatt eller restituera överskjutande skatt.

Att i Sverige tillfälligt arbetande utlänningar (eller utomlands bosatta svenskar) oriktigt behandlas såsom här bosatta har till stor del sin grund i den bristfälliga utredning som står taxeringsnämnderna till buds. Om den skattskyldige inte veterligen lämnat landet, kan nämnden inte bedöma, om det rör sig om en tillfällig vistelse eller om den skattskyldige avser att bosätta sig här. I all synnerhet om han låtit mantalsskriva sig för ett påföljande år har nämnden goda skäl att antaga att det är fråga om en bosättning. Ofta är väl situationen den att den skattskyldige själv från början inte vet hur länge han kommer att stanna.

Det kan tilläggas, att svårigheter liknande de förut angivna kan föreligga, när en i Sverige bosatt person, svensk medborgare eller utlänning, lämnar landet för att taga arbete i annan stat. Dessa svårigheter torde dock vara avsevärt mindre, eftersom den skattskyldige åtminstone intill dagen för utflyttningen skall behandlas såsom här bosatt. På grund härav föreligger bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt. Dessutom kan man räkna med att vederbörande skall ha någon förtrogenhet med sina åligganden i skattehänseende.

I fråga om en speciell grupp, utländska artister, gäller särskilda regler. Dessa arbetstagare är fria från inkomstskatt men skall i stället erlägga bevillningsavgift, s. k. artistskatt, med 20 procent av intjänad bruttointäkt. Bevillningsavgiften är formellt konstruerad som en avgift för tillstånd att uppträda — sådant tillstånd meddelas alltjämt vid sidan av arbetstillståndet — men framstår nuförtiden närmast som en definitiv källskatt för utländska artister.

I denna funktion har bevillningsavgiften utan tvivel fyllt en betydelsefull uppgift. De förut omtalade svårigheterna att tillämpa det vanliga inkomstskatteförfarandet på utlänningar med kortvariga anställningar i Sverige skulle sannolikt inte ha kunnat bemästras i fråga om kringresande artister. Att bevillningsavgiften kunnat fortbestå för artisternas vidkommande i över ett halvt sekel tyder också på att skatteformen som sådan har betydande förtjänster. Bl. a. har anknytningen till tillståndsförfarandet inneburit en viss kontroll över att avgiften utgöres.

Det torde emellertid numera vara uppenbart, att bevillningsavgiften är

förenad med betydande nackdelar. Redan metoden för att avgränsa kretsen av de avgiftsskyldiga ger utrymme för kritik. Avgiftsskyldigheten är, bortsett från i utlandet bosatta svenska medborgare, anknuten till medborgarskapet och inte till bosättningen. Detta medför, att utländska artister, som sedan länge är bosatta i Sverige, fortsätter att erlägga bevillningsavgift i stället för inkomstskatt; de gör i regel härigenom avsevärda skattemässiga vinster.

Den enhetliga skattesatsen av 20 procent medger enkelhet i tillämpningen. Skattebelastningen är emellertid ojämn. För artister med stora gager och begränsade omkostnader innebär avgiften, jämförd med den vanliga inkomstskatten, en låg beskattning. Är inkomsten låg och omkostnaderna höga, kan å andra sidan bevillningsavgiften bli ganska kännbar.

Av de förut redovisade undersökningarna framgår vidare, att kontrollen, särskilt beträffande artister från övriga nordiska länder — vilka icke behöver arbetstillstånd — samt i fråga om storleken av det avgiftspliktiga inkomstunderlaget, är bristfällig samt att tillämpningen i vissa hänseenden är oenhetlig.

Det framstår som mindre rationellt, att frågor om bevillningsavgiften huvudsakligen handlägges av de större städernas poliskammare, myndigheter som eljest inte har erfarenhet av skattefrågor. Att dessa måste ha svårigheter att lösa uppkommande invecklade spörsmål, t. ex. om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, ligger i öppen dag.

Vad här anförts torde — såsom också 1958 års bevillningsutskott konstaterat — ge vid handen, att de nuvarande reglerna för beskattning av utlänningar med tillfälliga arbetsanställningar i Sverige inte är rationella. Vissa av de förut påtalade olägenheterna skulle utan tvivel kunna avlägsnas eller minskas genom reformer inom det nuvarande systemets ram. Sålunda skulle förfarandet med s. k. baklängestaxering kunna ge ett riktigare resultat genom en ändrad utformning av preliminärbeskattningen för de ifrågavarande kategorierna, eventuellt även vissa ändringar i komunalskattelagens regler på området. I fråga om bevillningsavgiften skulle en närmare anknytning till bosättningen bota vissa brister, likaså en gradering av skattesatsen och införandet av möjligheter till jämkning med hänsyn till omkostnadernas storlek.

Ändringar i här antydd riktning skulle emellertid skapa särskilda problem och komplicera förfarandet. Vad särskilt angår bevillningsavgiften torde enhetligheten i skattesatsen och den undantagslösa regeln om bruttoinkomsten såsom beskattningsunderlag utgöra en förutsättning för att avgiften skall kunna administreras så enkelt som nu. Nuvarande kontrollsvårigheter skulle i stort sett kvarstå beträffande artister från övriga nordiska länder. Därtill kommer, att andra väsentliga olägenheter skulle kvarstå, bl. a. att taxeringar i efterhand skulle behöva åsättas samtliga ifrågavarande skattskyldiga utom artisterna.

Mot bakgrunden härav har vi funnit starka skäl tala för att gå ett steg längre och försöka konstruera en d e f i n i t i v k ä l l s k a t t, gemensam för

de ifrågavarande skattskyldiga. För artisternas vidkommande innebär detta endast, att den nuvarande något föråldrade källskatten, bevillningsavgiften, ersättes av en modernare, mera rationellt utformad sådan skatt. Även i fråga om övriga tillfälligt anställda utlänningar eller svenskar med utländsk hemort framstår en definitiv källskatt som den naturliga lösningen; den väsentligaste nackdelen med det nuvarande systemet är, såsom framgår av det tidigare sagda, att det bygger på en efterföljande taxering. Erfarenheterna av sjömansskatten visar, att en definitiv källskatt för vissa löntagargrupper låter sig väl inpassa i skattesystemet. Den tilltänkta källskatten synes i vissa delar kunna bygga på sjömansskatten. Då det här vanligen rör sig om skattskyldiga, som inte är bosatta i Sverige, kan emellertid en definitiv källskatt för tillfälligt arbetande utlänningar åtminstone i vissa hänseenden göras enklare än sjömansskatten. Även i övrigt är förhållandena delvis andra än de som bestämt sjömansskattens utformning; åtskilliga avvikelser påkallas härav.

Självfallet skulle det underlätta en eventuell framtida allmän övergång till en slutgiltig källskatt för löntagare, om ifrågavarande, i vissa stycken svårbehandlade kategori redan tidigare fått en sådan skatt. De erfarenheter som kan vinnas av en definitiv källskatt för utomlands bosatta samt av sjömansskatten kan även bli av värde om en allmän definitiv källskatt för löneinkomster skall utformas.

Den definitiva källskatt, som vi föreslår i enlighet med de här redovisade övervägandena, bör liksom sjömansskatten upptagas i en särskild förordning. Såsom benämning på den nya skatten föreslås »l ö n e s k a t t». Denna skatt bör liksom sjömansskatten ersätta kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt; bevillningsavgiftsförordningen bör samtidigt upphävas. Till vissa frågor i samband med borttagandet av nämnda förordning återkommer vi i det följande.

Liksom sjömansskatten bör löneskatten innehållas av arbetsgivaren genom skatteavdrag och av denne redovisas till myndigheterna.

Löneskatten bör erläggas till staten. Av den inkomstskatt som nu utgöres av utlänningar, som tillfälligtvis arbetar i Sverige, går emellertid en del till de k o m m u n e r, där arbetstagarna vistas; en mycket obetydlig del — betydligt mindre än som rätteligen bort ske — användes för gemensamt kommunalt ändamål. För utlänningar från länder, med vilka socialkonventioner ingåtts, bl. a. de nordiska, uppbär de allmänna försäkringskassorna vissa avgiftsbelopp, nämligen om utlänningen bosatt sig i Sverige under beskattningsåret. Av bevillningsavgiften går hälften till den kommun, där artisten uppträtt. Med hänsyn härtill synes det skäligt att, liksom fallet är med sjömansskatten, en del av intäkterna av löneskatten i form av ersättning från staten tillföres de kommunala intressenterna samt försäkringskassorna.

Av sjömansskatten utbetalas fr. o. m. år 1962 55 procent till kommuner och landstingskommuner. Därutöver utgår två procent till municipalsamhälle, om sjömannen är bosatt i sådant samhälle. Med ledning av beräkningsgrunder motsvarande dem som använts beträffande sjömansskatten

föreslås, att 37,5 procent av den skatt, som av de skattskyldiga erlagts på grund av debetsedlar utfärdade inom en kommun, skall tillföras denna — 50 procent till stad som ej deltager i landstingskommun — 12,5 procent till landstingskommun samt 1,5 procent till municipalsamhälle. För gemensamt kommunalt ändamål bör användas 5 procent av de sammanlagda intäkterna av löneskatten. Slutligen bör 5 procent gå till vederbörande försäkringskassa. Bestämmelserna rörande ifrågavarande ersättningar bör i övrigt utformas på samma sätt som i fråga om sjömansskatten.

Såsom framgått av det föregående är den av oss föreslagna löneskatten i första hand avsedd för utomlands bosatta personer — utlänningar eller svenska medborgare — som förvärvar löneinkomster vid tillfällig vistelse i Sverige. Emellertid kan det vid början av en anställning ofta inte bedömas hur långvarig anställningen och vistelsen i vårt land kommer att bli; det kan först i efterhand konstateras, huruvida arbetstagaren reser tillbaka eller föredrar att bosätta sig i Sverige. Vi har därför ansett övervägande praktiska skäl tala för att även de som redan från början avser att bosätta sig i vårt land skall erlägga löneskatt under inflyttningsåret.

Utöver den krets av skattskyldiga som sålunda kan betraktas som självfallen kan förtjäna övervägas att inbegripa ytterligare grupper under löneskatten. En sådan grupp utgör de som avser att flytta ut ur riket. Dessa skulle kunna erlägga löneskatt under den del av utflyttningsåret då de är kvar i Sverige och därigenom icke behöva taxeras i efterhand för sina inkomster under nämnda tid. En sådan ordning skulle emellertid i många fall bli svår att tillämpa. Den skulle förutsätta, att den skattskyldige före årets ingång tillkännagav sin avsikt att emigrera. Om någon utflyttning inte kom till stånd, finge återgång ske till vanlig preliminär skatt. Risk för dubbel skattepåföring skulle inte kunna uteslutas, eftersom nämnda skattskyldiga alltjämt är mantalsskrivna i Sverige. Svårigheter i fråga om redovisning och kontroll skulle uppkomma, och spekulationer för att utnyttja reglerna i skatteundandragande syfte skulle kunna befaras. Vi har därför inte ansett oss kunna föreslå att denna grupp inbegripes. Såsom tidigare påpekats är en tillämpning av de vanliga skattereglerna i dessa fall förenad med avsevärt mindre olägenheter än i de förut behandlade fallen.

Av liknande skäl har vi inte heller ansett oss böra föreslå, att en skattskyldig, som börjat erlägga löneskatt, skall kunna frivilligt kvarstå på denna längre tid än som är obligatoriskt. En fast gräns synes sålunda nödvändig. Av olika tänkbara alternativ härvidlag har vi ansett oss böra, i analogi med vad som gäller den allmänna försäkringen, förorda den tidpunkt, fr. o. m. vilken den skattskyldige blir mantalsskriven här i riket. Från och med denna tidpunkt bör inkomstskatt erläggas i vanlig ordning. För dem som flyttar in i riket för att bosätta sig här innebär detta, att de betalar löneskatt under inflyttningsåret — om inflyttning skett efter den 1 november även hela nästföljande år — och i fortsättningen vanlig inkomstskatt. Står det klart, att en här tillfälligt vistande utlänning skall stanna endast kort

tid in på året efter det då han kom till Sverige, skall han fortsätta att erlägga löneskatt. Han blir nämligen då inte mantalsskriven. Huruvida utlänningen mantalsskrivits eller ej blir således avgörande. Det är självfallet av vikt, att de lokala skattemyndigheterna har sin uppmärksamhet inriktad på att mantalsskrivningen i här avsedda fall kommer att stå i överensstämmelse med författningarna. Danskar, som har arbete i Skåne, men kvarbor i Danmark, kommer med den här valda avgränsningen att erlägga löneskatt under hela anställningstiden, även om den sträcker sig över flera år. Detsamma gäller motsvarande fall vid gränsen mot Norge. Beträffande Finland gäller enligt anvisningarna till artikel 8 i dubbelbeskattningsavtalet, att personer med arbetsinkomster, som är bosatta i vissa finska gränskommuner, inte får beskattas i Sverige; de blir således undantagna från löneskatten.

Det kan förtjäna framhållas, att frågan om den skattskyldige skall anses bosatt i Sverige eller ej saknar betydelse beträffande löneskatten. Detta sammanhänger med att skattskyldighet för de tjänsteinkomster, det här gäller, enligt kommunalskattelagen föreligger oberoende av bosättningen. Att mantalsskrivningen införts i sammanhanget är föranlett av behovet av att finna en praktiskt användbar gräns för övergången från löneskatt till vanlig inkomstskatt.

Hittills har förutsatts att inkomsten förvärvats vid vistelse i Sverige. Det skulle kunna ifrågasättas att inbegripa även dem som uppbär tjänsteinkomster utan att besöka vårt land. Löneskatt skulle då erläggas även t. ex. för pensioner och för arvoden och andra ersättningar, t. ex. styrelsearvoden, som icke förvärvas under vistelse i Sverige. Löneskatten skulle i sådant fall utgå inte endast på löneinkomster i vanlig mening utan även på vissa andra slags intäkter av tjänst.

Uppenbarligen skulle betydande fördelar vara att vinna genom en sådan utvidgning. Efterföljande taxering skulle inte behöva ske, och skattens uppbörd skulle bli enkel.

När det gäller pensionerna talar emellertid åtskilliga skäl för att gå fram med försiktighet. På detta område har större olägenheter icke framträtt med den nuvarande ordningen. En särskild svårighet ligger däri, att skalan för löneskatt, av skäl som skall redovisas i det följande, bör utformas såsom om den skattskyldige vore berättigad till ortsavdrag. Uppbär den skattskyldige flera pensioner, t. ex. allmän tjänstepension och pension från SPP, skulle han vid erläggande av löneskatt för dessa pensioner sålunda komma att åtnjuta flera ortsavdrag. Därtill kommer, att det i här avsedda fall tämligen ofta kan bli aktuellt att tillämpa dubbelbeskattningsavtalens ganska invecklade bestämmelser om pensioner. Under hänvisning till det anförda anser vi oss böra förorda att frågan om användning av löneskatt i pensionsfallen får anstå något till dess erfarenheter vunnits av denna skatt.

Däremot bör något hinder icke möta att under löneskatten inbegripa styrelsearvoden m. m. Det kan påpekas, att i annat fall utländska styrelseledamöter i svenska bolag skulle — enligt vad vi i annat sammanhang (kap. 5)

föreslagit — få betala löneskatt för den del av arvodet som motsvaras av i Sverige bevistade sammanträden och vanlig inkomstskatt för återstoden av arvodet.

I enlighet med här redovisade överväganden förordar vi, att löneskatten skall avse avlöning eller annan därmed jämförlig förmån — t. ex. arvode, traktamente, sportler och naturaförmåner, jfr 32 § 1 mom. första stycket första ledet kommunalskattelagen — som utgår för tjänst och som enligt kommunalskattelagen utgör intäkt av tjänst. Till tjänst hänföres enligt 31 § kommunalskattelagen även tillfälliga anställningar och uppdrag av olika slag, bl. a. engagemang av artister. Kretsen av skattskyldiga bör bestämmas till fysiska personer, vilka enligt kommunalskattelagen är skattskyldiga för nyss angivet slag av inkomst och vilka icke är här i riket mantalsskrivna för det år varunder inkomsten åtnjutits. Antalet skattskyldiga kan med denna avgränsning beräknas bli 30 000 à 40 000. — Det kan förtjäna påpekas, att de här i riket bosatta och mantalsskrivna artister, som för närvarande erlägger bevillningsavgift, med den föreslagna avgränsningen icke kommer att bli skattskyldiga till löneskatt utan får betala inkomstskatt enligt samma regler som gäller för andra här bosatta.

Självfallet skall inkomst, för vilken löneskatt skall erläggas, vara fri från kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt samt eventuell folkpensionsavgift och sjukförsäkringsavgift.

Tilläggas kan, att om kollision i något fall skulle uppkomma mellan löneskatt och sjömansskatt, sistnämnda skatt bör äga företräde. Det är nämligen betydelsefullt att på ett fartyg samtliga medlemmar av besättningen erlägger skatt efter i princip samma grunder.

Liksom fallet är med den nuvarande bevillningsavgiften bör möjlighet till skattebefrielse föreligga för amatöridrottsmän samt för artister, i de fall då framträdandena icke har vinstsyfte utan har karaktär av kulturutbyte.

Det ligger i sakens natur, att en noggrann nettoinkomstberäkning av det slag som sker vid inkomsttaxeringen icke kan verkställas i fråga om löneskatten. Inkomstberäkningen bör i stället — såsom nu är fallet med bevillningsavgiften och delvis även sjömansskatten — avse bruttointäkterna och således även till den del dessa är avsedda att utgöra ersättning för omkostnader, t. ex. för verktyg, instrument och fördyrade levnadsomkostnader. Särskild ersättning, som lämnas för att täcka sådana omkostnader, bör inräknas i den skattepliktiga inkomsten. Att löneskatten härigenom får en schablonmässig karaktär behöver icke väcka betänkligheter; även sjömansskatten har ett starkt inslag av schablon. Självfallet bör vid skattesatsernas bestämmande hänsyn tagas till att löneskatten utgår på bruttobelopp. Därutöver bör, om kostnaderna avsevärt överstiger vad som kan anses normalt, jämkning kunna ifrågakomma. Vi återkommer i det följande till detta spörsmål.

Från huvudregeln att löneskatten skall beräknas på bruttoinkomsten bör emellertid av praktiska skäl undantag göras för resekostnadsersättningar,

som icke inräknas i lön, gage el. dyl. Kostnaderna för resor kan nämligen, särskilt i fråga om turnerande artister, variera avsevärt. Det är knappast möjligt att på ett någorlunda rättvist sätt inväga ett hänsynstagande till resekostnader i skattesatserna. Antalet jämkningsfall skulle därför bli stort, om även resekostnadsersättningar skulle inräknas i den skattepliktiga inkomsten. Dessa ersättningar bör därför vara skattefria. För att förebygga missförstånd vill vi framhålla, att vi här endast avser resekostnader i egentlig bemärkelse, såsom biljettkostnader o. dyl., däremot inte traktamenten och liknande. Om åter särskild reseersättning inte utgår utan den anställde erhåller ersättning (gage) i ett för allt, torde man vara hänvisad till att använda jämkningsförfarandet för att erhålla en mot eljest avdragsgilla resekostnader svarande nedsättning av skatten.

I enlighet med dessa överväganden föreslår vi, att löneskatten skall beräknas på bruttoinkomsten, vari skall inbegripas värdet av naturaförmåner samt ersättning för kostnader för uppehälle och övriga utgifter för intäktens förvärvande, dock icke ersättning för resekostnad. Det bör påpekas, att om arbetsgivaren åtagit sig att svara för skatten, den i övrigt skattepliktiga intäkten skall uppräknas så att den inkluderar skatten. Premier, som arbetsgivaren må erlägga till pensionsförsäkring för den skattskyldige, inräknas i bruttoinkomsten, däremot givetvis icke arbetsgivaravgifter till den allmänna tjänstepensioneringen o. dyl.

Vid bestämmandet av löneskattens storlek kan självfallet viss ledning hämtas av de regler som för närvarande gäller. Dessa innebär, som tidigare nämnts, för huvudparten av ifrågavarande skattskyldiga, att de har att erlägga statlig inkomstskatt utan att åtnjuta ortsavdrag och, oavsett civilstånd, enligt den för ogifta gällande skatteskalan men åtnjuter förmånen av att kommunalskatten beräknas efter en så låg utdebiteringssats som fem kronor för skattekrona. De är fria från folkpensionsavgift; enligt 2 § lagen om finansiering av folkpensioneringen skall nämligen sådan avgift icke erläggas med mindre vederbörande varit mantalsskriven här i riket för året näst före taxeringsåret. Beträffande sjukförsäkringsavgiften är läget olika för medborgare från skilda länder. Visserligen gäller enligt 1 kap. 3 och 4 §§ lagen om allmän försäkring i princip, att utlänning är försäkrad och skall inskrivas hos allmän försäkringskassa endast om han är bosatt och mantalsskriven i riket, medan svensk medborgare är försäkrad och blir inskriven i den mån han är bosatt i Sverige, men medborgare i åtskilliga länder, bl. a. de nordiska grannländerna, är till följd av socialkonventioner i fråga om sjukförsäkringen jämställda med svenska medborgare. En betydande del av de till löneskatt skattskyldiga torde alltså vara skyldiga att erlägga sjukförsäkringsavgift. — Utländska artister skall endast erlägga bevillningsavgift, vilken utgår med 20 procent på bruttoinkomsten.

Det säger sig självt, att full överensstämmelse med vad sålunda är gällande varken kan eller bör eftersträvas. Den skattepliktiga inkomsten får beräknas på annat sätt än för närvarande, mera schablonmässigt än vid in-

komsttaxeringen men likväl, i motsats till bevillningsavgiften, under hänsynstagande till den verkliga skatteförmågan. Självfallet är det också ett beaktansvärt intresse att löneskattens nivå icke alltför mycket skiljer sig från skattenivån för löntagare i allmänhet. Den mot nuvarande bestämmelser stridande praxis som utbildat sig vid taxering av här tillfälligt arbetande utlänningar tillgodoser i viss utsträckning detta intresse. Mot bakgrunden härav synes det knappast befogat att upprätthålla den skillnad gentemot löntagare i allmänhet som består i att de här tillfälligt arbetande utlänningarna inte kan få ortsavdrag men å andra sidan njuter förmånen av en lägre utdebiteringssats för kommunalskatten.

Till den nuvarande skattenivån synes hänsyn böra tagas på det sättet att nämnvärda skattehöjningar icke bör ske i något fall; här bortses från att bevillningsavgiften i vissa lägen innebär en onormalt låg beskattning. Det synes vidare motiverat att föreskriva en särskild lägre skatteskala för turnerande artister med korttidsengagemang. För dem är omkostnaderna genomsnittligt betydligt större än för övriga här tillfälligt arbetande utlänningar. Ytterligare bör beaktas, att nämnda artister merendels icke omfattas av den allmänna försäkringen. Användningsområdet för den särskilda skalan för sådana artister synes lämpligen kunna avgränsas så att därunder faller skattskyldiga, som medverkar vid offentlig tillställning och vilkas ersättning enligt avtal och enligt vad inom ifrågavarande slag av verksamhet är brukligt, beräknas för kortare tid än en vecka. Att båda dessa förutsättningar uppställts sammanhänger med att skatten enligt den särskilda skalan för korttidsanställda artister blir förmånligare och att reglerna på grund därav eljest skulle kunna inbjuda till missbruk i samband med anställningsavtalens utformning.

I enlighet med dessa överväganden synes man, liksom i fråga om sjömansskatten, kunna utgå ifrån vad som på en mot lönen svarande årsinkomst skulle utgå i skatt för en i Sverige bosatt löntagare, varvid kommunalskatten bör beräknas efter den genomsnittliga utdebiteringssatsen av 15 kronor för skattekrona. Vissa reduktioner bör härvid ske. Sålunda bör ett särskilt omkostnadsavdrag — utöver det allmänna schablonavdraget om 100 kronor — invägas i löneskatten. Vidare bör beaktas, att den skattskyldige visserligen i regel haft arbetsanställning även under den del av året då han inte vistats i Sverige men på grund av resor eller flyttning vanligen inte kunnat uppbära avlöning för hela året. Det synes på grund härav skäligt att räkna med att de korttidsanställda artisterna uppburit lön under 25 dagar i månaden och under 10 månader av året, motsvarande alltså tillhopa 250 avlönade dagar under året. Beträffande övriga skattskyldiga synes man på motsvarande sätt skäligen böra räkna med 30 avlönade dagar under varje månad och med 10 avlönade månader under året, alltså 300 avlönade dagar per år. Vad vi sålunda föreslår innebär i jämförelse med här bosatta löntagare en viss lättnad i progressionshänseende.

Skatteskalorna har för sjömansskattens vidkommande utformats såsom fullständiga skattetabeller med uträknade skattebelopp. Även i fråga om

löneskatten skulle det i och för sig vara till fördel, om skattebeloppen kunde utläsas mer eller mindre direkt ur själva förordningen. Erfarenheten synes emellertid ge vid handen att det, när skattesatserna framdeles skall justeras, är till avsevärd nackdel att vidlyftiga skattetabeller är fogade vid själva förordningen.

Ett annat sätt att tillgodose det ifrågavarande önskemålet skulle vara att konstruera en skatteskala med skatteprocenter omfattande hela inkomsten. Det visar sig emellertid, att sådana skatteskalor skulle medföra tröskelproblem, innebärande att en inkomstökning om något tiotal kronor skulle kunna medföra en ännu större skatteökning. Det har också vid detta alternativ stått klart, att hjälptabeller av olika slag skulle behöva utarbetas vid sidan av de i förordningen angivna skattesatserna. Fördelarna av att i normalfallen kunna utläsa skattebeloppen direkt ur skatteförordningen skulle härigenom bli begränsade.

Av här angivna skäl har vi ansett oss böra utforma skatteskalorna som skiktskalor efter mönster av förordningarna om statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt. Skattetabeller, upptagande uträknade skattebelopp, kan liksom i fråga om nämnda skatter utfärdas i administrativ ordning.

Såsom framgått av det tidigare sagda, göres för närvarande varken i fråga om statlig inkomstskatt eller bevillningsavgift åtskillnad mellan gifta och ogifta utomlands bosatta skattskyldiga. Starka skäl talar för att tillämpa samma ordning i fråga om löneskatten. Denna skatt skall avdragas av arbetsgivaren vid löneutbetalningen, och det kan knappast begäras av honom att han, med ledning av ofta nog bristfälliga upplysningar, skall kunna taga ställning till om en anställd utlänning i skattehänseende skall betraktas som ogift eller gift. Även i övrigt skulle risken för felaktigheter bli större om skilda skalor skulle användas. En och samma skala bör alltså tillämpas för gifta och ogifta. Denna skala bör skäligen uträknas på grundval av ortsavdragsbeloppet för gift skattskyldig och den för gifta gällande skalan för statlig inkomstskatt. Att detta för en ansenlig del av de skattskyldiga innebär en gänska betydande fördel får givetvis beaktas vid skalans utformning i övrigt.

Den löneskatteskala som skall användas för flertalet skattskyldiga synes, liksom gäller sjömansskatten, böra baseras på *månadsinkomst*. Det vanliga torde nämligen vara att de skattskyldiga har arbete någon eller några månader i Sverige. Omfattar anställningstiden flera månader, beräknas skatten särskilt för varje månad, även om ersättningen avser längre tid. Månaden räknas, om den inte utgöres av kalendermånad, enligt 1 § lagen om beräkning av lagstadgad tid fr. o. m. den dag anställningen börjar t. o. m. den dag i nästa kalendermånad som genom sitt tal i månaden motsvarar dagen *före* den första anställningsdagen. Om t. ex. anställningen börjar den 11 maj, utgör den 10 juni sista dagen i anställningsmånaden. På samma sätt slutar en anställningsmånad den 15 december, om anställningen börjat den 16 november. Av lagen framgår vidare, att en anställning, som börjar den

30 eller 31 januari, slutar den 29 februari under skottår och eljest den 28 februari. — För anställningstid understigande hel månad erfordras en omräkningsregel, innebärande att lönen för dag multipliceras med 30, d. v. s. uppräknas till månadslön, varefter den därå belöpande skatten reduceras till så många trettiondedelar som motsvarar antalet dagar. — Till hjälp för arbetsgivarna bör utfärdas skattetabeller, upptagande uträknade skattebelopp per månad, två veckor, tio dagar, en vecka och en dag. Skattetabellerna synes lämpligen kunna sammanföras med utfärdade anvisningar i ett häfte, som tillhandahålles vederbörande arbetsgivare.

Den viktigaste frågan vid månadsskalans bestämmande blir storleken av det omkostnadsavdrag, som skall tillgodoräknas de skattskyldiga. För flertalet av dem som skall erlägga löneskatt torde omkostnaderna vara högre än för löntagare i allmänhet. Avdraget synes böra motsvara sådana omkostnader, som kan anses normala, t. ex. för musikinstrument, verktyg eller andra icke alltför kapitalkrävande hjälpmedel, i begränsad utsträckning fördyrade levnadskostnader samt resor mellan bostad och arbetsplats — men icke resor i samband med inflyttning till Sverige, vilka icke torde vara avdragsgilla,[1] samt icke heller resor som ersättes av arbetsgivaren; ersättningar för sistnämnda resor föreslås ju bli skattefria. För här angivna avdragsgilla omkostnader synes ett avdragsbelopp för år räknat av 600 kronor vara skäligt.

Ett annat problem gäller försäkringsavdraget. Då, såsom framgår av det tidigare anförda, en betydande del av de skattskyldiga är försäkrade, bör sjukförsäkringsavgift inräknas i skatten och motsvarande avdrag medgivas. Med tanke på att ytterligare försäkringar av frivillig art kan förekomma har vi ansett skäligt att bestämma försäkringavdraget till 300 kronor för helt år räknat.

Med ledning av det förut anförda förordar vi, att månadslöneskalan baseras på följande förutsättningar.

Månadsinkomsten antages motsvara en tio gånger så stor årsinkomst. Från årsinkomsten göres omkostnadsavdrag med 600 kronor och försäkringsavdrag med 300 kronor men givetvis inte avdrag för folkpensionsavgift. Kommunalt ortsavdrag medgives med 4 500 kronor, varefter kommunalskatt beräknas efter 15 kronor för skattekrona på den därefter återstående beskattningsbara inkomsten. För beräkning av statlig inkomstskatt göres samma avdrag som förut nämnts och dessutom avdrag för kommunalskatt; den statliga inkomstskatten beräknas på den sålunda framkomna beskattningsbara inkomsten. Den kommunala och statliga inkomstskatten utgör tillsammans med en sjukförsäkringsavgift, som beroende på inkomsten varierar mellan 32 och 241 kronor, den sammanlagda löneskatten på den antagna årsinkomsten. Denna skatt delas med tio, varvid skatten på månadsinkomsten framkommer.

Den skiktskala för månadsinkomst som sålunda föreslås har följande utseende.

[1] Lönebeskattningsutredningen har nyligen i SOU 1962: 47 föreslagit, att skattskyldig med eget hushåll skall kunna erhålla avdrag för resekostnader och andra flyttningskostnader, om han på grund av byte av verksamhet flyttar till ny bostadsort.

Inkomstskikt kronor	Skatt	Inkomstskikt krono	Skatt
0— 500	0 %	2 500—3 000	40 %
500—2 000	25 %	3 000—4 000	48 %
2 000—2 500	32 %	4 000—	52 %

Att marginalskatten föreslagits maximerad till 52 procent sammanhänger med att skatten i princip beräknas på bruttoinkomsten. Vi har emellertid också beaktat, att de jämförelsevis få fall, i vilka högre månadsinkomster än 4 000 kronor kan ifrågakomma, merendels torde komma att avse enstaka utländska toppartister, som icke går in under den särskilda skalan för korttidsanställda artister, därför att de har en anställningstid på varje plats av mer än en vecka. Dessa erlägger för närvarande endast den 20-procentiga bevillningsavgiften.

Skatteskalans verkningar i enskilda fall kan belysas med följande exempel.

Månadsinkomst kronor	Skatt kronor	Månadsinkomst kronor	Skatt kronor
600	25	2 500	535
800	75	3 000	735
1 000	125	4 000	1 215
1 500	250	5 000	1 735
2 000	375	6 000	2 255

Den särskilda skalan för *korttidsanställda artister* bör lämpligen baseras på dagsinkomst, närmare bestämt bruttoinkomsten hos samme arbetsgivare per dygn. I det stora hela synes skalan kunna bestämmas på samma sätt som månadsskalan. Någon sjukförsäkringsavgift skall inte utgå, varav torde följa att försäkringsavdrag icke heller skall tillgodoräknas. Å andra sidan torde omkostnaderna i allmänhet vara större. Utöver de omkostnader, som beaktats i månadsskalan, synes det bl. a. befogat att genomsnittligt räkna med högre belopp i fördyrade levnadsomkostnader. Omkostnadsavdraget synes på grund härav skäligen böra bestämmas till 1 200 kronor för år.

Med ledning av det förut anförda bör skalan för korttidsanställda artister baseras på följande förutsättningar.

Dagsinkomsten antages motsvara en 250 gånger så stor årsinkomst. Från årsinkomsten göres omkostnadsavdrag med 1 200 kronor. Kommunalt ortsavdrag medgives med 4 500 kronor, varefter kommunalskatt beräknas efter 15 kronor per skattekrona på den därefter återstående beskattningsbara inkomsten. För beräkning av statlig inkomstskatt göres samma avdrag och dessutom kommunalskatteavdrag. På den återstående beskattningsbara inkomsten uttages statlig inkomstskatt efter skalan för gifta. Löneskatten per dag utgör 1/250 del av summan av kommunalskatten och den statliga inkomstskatten.

Den skiktskala för dagsinkomst som sålunda föreslås är följande.

Inkomstskikt kronor	Skatt	Inkomstskikt kronor	Skatt
0— 20	0 %	100—120	40 %
20— 60	20 %	120—	50 %
60—100	30 %		

Såsom framgår av skalan är skattesatserna genomgående något lägre än i månadsskalan, vilket sammanhänger med att sjukförsäkringsavgift ej ingår och att omkostnadsavdraget är större.

Skatteskalans verkningar i olika inkomstlägen framgår av följande exempel.

Dagsinkomst kronor	Skatt kronor	Dagsinkomst kronor	Skatt kronor
30	2	100	20
50	6	150	43
70	11		

Särskilda regler erfordras för beräkning av skatt på semesterersättningar och andra *engångsbelopp*. I viss anslutning till nuvarande regler för sjömansskatten synes det lämpligen kunna föreskrivas, att om den skattskyldige hos samme arbetsgivare senast erlagt löneskatt efter månadsskalan och den då beskattade inkomsten för hel månad räknat inte överstigit 2 000 kronor, skall på engångsbeloppet uttagas skatt med 25 procent. Var den senast beskattade inkomsten större, bör 35 procent av engångsbeloppet avdragas i skatt. De föreslagna skatteprocenterna torde ungefär motsvara den marginalskatt som den skattskyldige senast haft hos samme arbetsgivare.

Med tillämpning av samma principer föreslås i fråga om korttidsanställda artister, att engångsbeloppet skall beskattas efter 25 procent, om den senast uppburna dygnsinkomsten hos samme arbetsgivare ej överstigit 100 kronor, och eljest efter 35 procent.

Det kan förekomma, att lön eller arvode inte avser tid utan den skattskyldige får ett engångsbelopp i ett för allt för viss prestation. För sådana speciella fall, föredragshållare, sakkunniga för viss uppgift etc., synes det skäligen böra föreskrivas, att skatten skall beräknas som om beloppet avsett en månad.

I det hittills förda resonemanget har förutsatts, att den anställning varom fråga är har karaktären av huvudsaklig anställning. Förslaget innebär emellertid, att samma regler skall tillämpas på *extrainkomster* och i fråga om skattskyldiga med flera olika anställningar, av vilka ingen kan anses vara den huvudsakliga. Det ankommer sålunda, i enlighet med vad vi i det följande föreslår, på varje arbetsgivare att, om debetsedel ej uppvisas, anskaffa sådan och göra vederbörligt skatteavdrag med ledning av tillämplig skatteskala, i regel månadsskalan, eventuellt med omräkning till dagsinkomst. Med hänsyn till de jämförelsevis stora skattefria bottenbelopp som vi föreslår torde det emellertid vara erforderligt att föreskriva en minimiskatt av förslagsvis 15 procent. Regeln härom synes lämpligen böra utformas så att för inkomst som icke utgör den skattskyldiges huvudsakliga inkomst av tjänst (jfr 3 § 2 mom. uppbördsförordningen) skall skatten utgöra minst 15 procent av bruttoinkomsten.[1] Vidare erfordras en särskild bestämmelse rö-

[1] På grund av att såväl bruttoinkomst som skatteavdrag enligtförslaget skall avjämnas nedåt till helt antal kronor kommer skatt inte att utgå för extrainkomster understigande sju kronor per dag.

rande styrelsearvoden och därmed jämförliga inkomster. Sådana inkomster utgör extrainkomster i den skattskyldiges hand men är, såvitt angår utomlands bosatta styrelseledamöter i svenska företag, vanligen de enda löneinkomster som de uppbär från Sverige. Det finns då ej skäl att tillgodoräkna dem ortsavdrag; är sådan skattskyldig ledamot av flera svenska bolagsstyrelser, skulle han med de föreslagna reglerna få tillgodoräkna sig flera ortsavdrag och skattefritt kunna lyfta betydande belopp. Vi föreslår därför — i viss anslutning till reglerna för engångsbelopp och till speciella källskatter för styrelsearvoden i främmande länder — att i här avsedda fall skatten skall utgöra lägst 30 procent av bruttoinkomsten.

Liksom i fråga om sjömansskatten bör gälla, att någon efterföljande taxering inte skall äga rum. Detta utesluter ej, att hänsyn i andra former tages till individuella förhållanden. För sjömännens vidkommande finnes ganska vidsträckta möjligheter till j ä m k n i n g. Sjömansskatteförordningens jämkningsregler tager framför allt sikte på att åstadkomma en samordning med taxeringen för eventuella inkomster i land. Härvidlag kan ifrågakomma såväl biinkomster som inkomster under en tids heltidstjänstgöring i land. Det bör i sammanhanget erinras om att sjömännen i stor utsträckning är bosatta i Sverige.

För dem som skall betala den föreslagna löneskatten är förhållandena andra. Löneskatten avser alla löneinkomster, för vilka skattskyldighet föreligger gentemot Sverige. De skattskyldiga är i regel inte bosatta här i landet. Sidoinkomster, som skall bli föremål för taxering, torde endast ifrågakomma i undantagsfall och utgöres då närmast av fastighets- och rörelseinkomster. Det finnes enligt vår mening inte anledning att införa särskilda regler för att samordna löneskatten med sådan taxering; löneskatten och den skatt som utgår på grund av taxeringen bör vara helt oberoende av varandra.

Däremot framgår av det tidigare anförda, att en möjlighet till jämkning bör föreligga, om den skattskyldige har särskilt stora utgifter för intäkternas förvärvande. I sammanhanget bör beaktas, att skatteskalorna utformats under hänsynstagande till att omkostnaderna i regel är högre för ifrågavarande skattskyldiga än för flertalet löntagare. Detta gäller såväl den för skattskyldiga i allmänhet föreslagna löneskatteskalan som, i än högre grad, den speciella skatteskalan för artister med korttidsengagemang. Vidare ligger det i sakens natur, att jämkning inte skall medges för att utjämna mindre betydande avvikelser i omkostnaderna. Jämkningsfrågorna bör därför avgöras efter tämligen restriktiva grunder.

En rimlig avvägning synes kunna erhållas, om det föreskrives, att jämkning må ske, i den mån den skattskyldiges utgifter avsevärt överstigit vad som kan anses normalt inom den grupp av skattskyldiga som avses med den tillämpliga skatteskalan, d. v. s. avsevärt överstigit de utgifter till vilka hänsyn tagits redan vid skatteskalans avvägning. I sammanhanget kan erinras om att vi i månadsskalan invägt avdragsgilla utgifter om 600 kronor för

år och i den särskilda dagsskalan för korttidsanställda artister räknat med ett motsvarande avdrag om 1 200 kronor. Därjämte synes böra stadgas, att beslut om jämkning inte får föranleda att löneskatt utgöres med lägre belopp än som motsvarar 15 procent av bruttoinkomsten, en regel som bör sammanställas med att bevillningsavgiften för närvarande utgår med 20 procent av bruttoinkomsten utan möjlighet till jämkning.

Anses jämkning böra ske, bör riktpunkten vara att nedsätta skatten till vad som motsvarar bruttoinkomsten, minskad med sådana avdragsgilla omkostnader, som icke kan anses ha vunnit beaktande vid skatteskalans utformning. Jämkningsbeslutet bör alltså endast innebära att de överskjutande kostnaderna avdrages från den skattepliktiga bruttoinkomsten. Bland utgifter, som i regel bör föranleda jämkning, kan nämnas mera betydande biljettkostnader, som är avdragsgilla enligt kommunalskattelagen och som inte särskilt ersatts av arbetsgivaren utan inräknats i gage eller lön, fördyrade levnadskostnader i vissa fall, provision till impressario samt ersättningar till medhjälpare. Det kan förtjäna påpekas, att om medhjälparen inte är mantalsskriven i Sverige, även denne blir skattskyldig till löneskatt, varvid den förstnämnde skattskyldige har ställning av arbetsgivare och blir redovisningsskyldig för skatten.

Frågan om en skattskyldigs utgifter är så stora att jämkning skall ske synes böra avgöras med ledning av omständigheterna i de enskilda fallen. Såsom en riktpunkt synes emellertid kunna anges, att jämkning icke bör ske, med mindre de avdragsgilla »extra» kostnaderna motsvarar minst 10 procent av bruttoinkomsten. Kostnadsjämförelserna synes i regel böra göras med avseende å anställningen hos varje arbetsgivare för sig och alltså icke gemensamt för den skattskyldiges hela vistelse i Sverige.

Formerna för skattens administration och uppbörd kan nära anpassas till vad som gäller sjömansskatten.

Sålunda bör skatten administreras av en central löneskattenämnd med därtill knutet löneskattekontor under ledning av en föreståndare. På nämnden bör ankomma att utfärda anvisningar, fastställa skattetabeller och formulär samt taga ställning till ansökningar om rättelse och jämkning från skattskyldiga och till revisionskrav mot arbetsgivare. Verkställighetsåtgärder av olika slag bör åvila löneskattekontoret, som även bör tillhandagå med upplysningar. Med hänsyn till att flertalet artister uppträder i Stockholm och till att man i fråga om ett flertal andra skattskyldiga har nära anknytning till arbetsuppgifterna för den i Stockholm verksamma gemensamma taxeringsnämnden, bör nämnden och kontoret anknytas till överståthållarämbetet.

Löneskattekontorets föreståndare bör ha en ställning motsvarande den som tillkommer föreståndaren för kupongskattekontoret. Uppdraget att i skattedomstolarna företräda det allmännas intressen bör lämpligen anförtros åt någon tjänsteman vid ämbetets taxeringsavdelning mot särskilt arvode.

Nämnden bör bestå av ordförande och fyra ledamöter, varav en vice ord-

förande, utsedda av Kungl. Maj:t för en tid av fyra år. Ordföranden och vice ordföranden bör vara lagfarna och ha erfarenhet i domarvärv eller administrativ verksamhet. Av övriga ledamöter synes en böra ha erfarenhet i allmänna värv, en vara sakkunnig i arbetsmarknadsfrågor och en vara insatt i frågor, som sammanhänger med artistuppträdanden. För varje ledamot bör av Kungl. Maj:t utses en suppleant.

Löneskattekontorets föreståndare bör biträdas av förslagsvis tre kvalificerade tjänstemän samt tio à femton befattningshavare i biträdesställning. Organisationen får överses, sedan någon erfarenhet vunnits.

De lokala skattemyndigheterna bör medverka genom att utfärda debetsedlar, tillhandahålla av nämnden fastställda blanketter, skattetabeller och anvisningar samt lämna upplysningar — eventuellt efter att först ha förfrågat sig hos löneskattekontoret. Då löneskatten skall vara helt oberoende av inkomstskatten, bör särskilda debetsedlar för löneskatt utfärdas.

Skattekontrollen synes i stora drag kunna anordnas på följande sätt. Arbetsgivarna bör bli ansvariga såväl för att skatt innehålles och redovisas som för att debetsedel anskaffas. Normalt skall den arbetsgivare som första gången under kalenderåret utbetalar lön till den skattskyldige rekvirera skattsedel för denne. Uppvisar den skattskyldige inte debetsedel för senare arbetsgivare, skall denne anskaffa ny debetsedel hos den lokala skattemyndigheten. Nämnda myndighet bör fortlöpande lämna löneskattekontoret underrättelser om utfärdade debetsedlar jämte erforderliga identifieringsuppgifter. Därjämte bör löneskattekontoret få kontrolluppgifter från artistförmedlingarna. Vidare bör arbetsgivarna bl. a. lämna kontrolluppgifter liksom fallet är med sjömännen. Kontoret bör ha tillgång till utlänningskommissionens primärmaterial. Ytterligare kan ifrågakomma att inhämta kompletterande uppgifter från arbetsgivare, utföra bokföringsgranskning m. m.

Då det i fråga om artister ibland kan vara svårt att avgöra vem som är arbetsgivare, föreslås en särskild regel av innebörd, att vad i förordningen stadgas om arbetsgivare skall i fråga om den som medverkar vid offentlig tillställning ha avseende på den som enligt avtal har att gentemot arbetstagaren svara för utbetalning av ersättning (gage) till denne. Finnes icke sådan arbetsgivare inom riket, bör tillställningens anordnare ha arbetsgivaransvar. I övrigt bör uppbördsförordningens arbetsgivarbegrepp bli tillämpligt.

Kostnaderna för administrationen kan i avbidan på dennas slutliga utformning, lönegradsplaceringar m. m. endast approximativt angivas. Kontorets befattningshavare bör t. v. anställas som extra. För löneskattenämnden kan beräknas ca 30 000 kronor årligen, vilka lämpligen kan bestridas från sjunde huvudtitelns förslagsanslag till vissa kostnader för uppbördsväsendet. Detsamma bör gälla arvodet till det allmänna ombudet. För löneskattekontoret uppkommande kostnader torde få belasta överståthållarämbetets anslag. Merkostnaden för år kan anges till ca 300 000 kronor i löner och 30 000 kronor i expenser. För de lokala skattemyndigheterna torde icke behöva uppkomma nämnvärt ökade kostnader.

Intäkterna av löneskatten kan uppskattas till 50 milj. kronor för år, var-

av torde avgå ca 27 milj. kronor i ersättning till kommuner och allmänna försäkringskassor och 3 milj. kronor användas för gemensamt kommunalt ändamål. Återstående nettointäkt för staten, omkring 20 milj. kronor, torde i huvudsak motsvaras av minskningar i utfallet av den statliga inkomstskatten.

Härefter skall med några ord beröras vissa frågor som sammanhänger med upphävandet av bevillningsavgiftsförordningen.

I vad avser artister som medverkar vid offentlig föreställning synes det i förordningen stadgade tillståndsförfarandet kunna avskaffas utan olägenhet. Från arbetsmarknadssynpunkt erforderlig kontroll utövas ändå genom arbetsmarknads- och utlänningsmyndigheternas försorg.

Bevillningsavgiftsförordningen föreskriver emellertid även, att tillstånd skall sökas och bevillningsavgift erläggas av den som här i riket giver offentlig tillställning. Stadgandena härom har, såsom den förut lämnade redogörelsen utvisar, tillämpats mycket sällan. Att så blivit förhållandet torde sammanhänga med att utländska artisttrupper, orkestrar m. fl. oftast låter sina föreställningar anordnas av någon svensk institution.

Förordningen har således i vad angår utländska anordnare för närvarande mycket ringa betydelse. Det synes icke behöva medföra svårigheter att upphäva bevillningsavgiftsförordningen även beträffande nämnda kategori. I vad angår tillstånd m. m. får hänvisas till det betänkande om den allmänna näringslagstiftningen (SOU 1962: 15), som avgivits av 1958 års näringsrättssakkunnige. Enligt det vid betänkandet fogade förslaget till lag om rätt för utlänningar och utländska företag att idka näring här i riket kräves i princip för utlänningar, som ej är bosatta i Sverige, särskilt tillstånd (näringstillstånd) för att få idka näring — häri ingår i regel anordnande av tillställning. För att erhålla näringstillstånd skall enligt 11 § lagförslaget utlänning, som ej är bosatt här i riket, ställa vederhäftig borgen eller annan godtagbar säkerhet för de å de närmaste tre åren belöpande skatterna. Med skatter avses därvid de skatter och avgifter som uppräknas i 1 § uppbördsförordningen — även innehållen källskatt för anställda — samt därutöver allmän varuskatt samt arbetsgivaravgifter till socialförsäkringen. Säkerheten skall till beloppet motsvara vad utlänningen kan beräknas hava att i anledning av näringsverksamheten erlägga i statlig och kommunal inkomstskatt, landstingsmedel och statlig förmögenhetsskatt för samma tid. Sistnämnda regel innebär, som därav framgår, endast en begränsning i fråga om säkerhetens belopp; intill nämnda belopp skall säkerheten få tagas i anspråk för samtliga förut uppräknade skatter. Utländskt företag (i utlandet registrerat bolag eller förening) får enligt förslaget idka näring här i riket allenast efter tillstånd av Kungl. Maj:t och är underkastat skyldighet att ställa säkerhet för skatter enligt de förut angivna reglerna. Under förutsättning att förut nämnda uppräkning kompletteras med löneskatt — väl också med sjömansskatt och speciella varuskatter — och beloppet av säkerheten i fråga om verksamhet med höga lönekostnader och lågt netto kan diskretionärt höjas, synes de föreslagna reglerna tillfyllest ur här aktuella synpunkter.

Om den av oss föreslagna lagstiftningen träder i kraft före en reviderad näringsfrihetslagstiftning, synes 1864 års näringsfrihetsförordning kunna tillämpas som ett provisorium. Därvid synes, då givande av offentlig föreställning knappast torde vara att hänföra till sådan hantering som avses i § 26 samma förordning, i nämnda paragraf böra införas ett nytt 4 mom. (jfr §§ 28 och 31) av innehåll, att utlänning, som i förvärvssyfte vill giva offentlig föreställning eller annan tillställning här i riket, skall därtill söka tillstånd, i Stockholm hos överståthållarämbetet och i övriga orter hos Kungl. Maj:ts befallningshavande i det län, där verksamheten är avsedd att bedrivas. Vid ansökningen skall fogas betyg, att sökanden är myndig, samt vederhäftig borgen eller annan säkerhet för utskylder till staten och kommunen under den tid ansökningen avser. Säkerheten skall innefatta såväl egna utskylder som utskylder, för vilka sökanden är pliktig att verkställa skatteavdrag. — I fråga om utländskt bolag eller förening torde lagen den 3 juni 1955 om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket innehålla bestämmelser som i förevarande sammanhang är tillfyllest.

Vad beskattningen angår blir, i och med att bevillningsavgiftsförordningen upphäves, kommunalskattelagen, förordningarna om statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt samt uppbördsförordningen automatiskt tillämpliga. Det enda mera allvarliga problemet sammanhänger med att man i praxis, såsom en konsekvens av kommunalskattelagens regler om skatteunderlagets fördelning på olika kommunala enheter, för att en rörelse skall bli skattepliktig torde kräva att den utövas från fast driftställe i Sverige. Härav skulle följa att anordnare av tillställningar, i den mån de inte kan anses ha fast driftställe här i landet, skulle bli fria från att betala skatt för verksamheten. I anledning härav synes böra införas en uttrycklig bestämmelse i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen av innebörd att inkomst, som åtnjutits genom anordnande av offentlig tillställning, skall betraktas såsom inkomst av rörelse som bedrivits här i riket. Vidare bör stadgas i 57 § 2 mom. kommunalskattelagen, att rörelse, innefattande anordnande av offentlig tillställning, skall beskattas i kommun där tillställning anordnats under mer än trettio dagar av beskattningsåret samt i övrigt för gemensamt kommunalt ändamål. Såsom fördelningsgrund i förevarande fall bör i 58 § föreskrivas de inom olika kommuner uppburna bruttointäkterna. Sistnämnda regler blir tillämpliga även på inhemska nöjesanordnare och innebär en avvikelse från vad hittills ansetts gälla; ifrågavarande inkomster torde i allmänhet ha taxerats i hemortskommunen, se RÅ 1937 ref. 57. De föreslagna reglerna synes emellertid väl ansluta sig till de allmänna principer på vilka fördelningen av skatteintäkter för rörelse mellan olika kommuner är uppbyggd.

Slutligen erfordras vissa bestämmelser för att samordna löneskatten med det socialförsäkringssystem som regleras i lagen om allmän försäkring.

Folkpensioneringen innebär härvidlag inte något problem. Såsom tidigare påpekats, skall folkpensionsavgift enligt gällande regler inte erläggas av dem som enligt förslaget blir skattskyldiga till löneskatt.

Däremot blir, såsom likaledes angivits i det föregående, en del av dem som skall erlägga löneskatt *sjukförsäkrade* och i princip skyldiga att betala sjukförsäkringsavgift. Detta gäller utlandssvenskar, som åter bosätter sig i Sverige eller tager tillfälligt arbete här i riket, men också sådana hit inflyttande utlänningar, som genom socialkonventioner i olika avseenden jämställts med svenska medborgare. På grund av att dessa kategorier kan beräknas utgöra en betydande grupp bland dem som får erlägga löneskatt enligt månadslöneskalan, har i denna invägts även sjukförsäkringsavgift; genom särskild ersättning får försäkringskassorna kompensation för de avgifter, som sålunda genom löneskatten uppbäres av staten. Härav bör självfallet följa, att sjukförsäkringsavgift icke skall särskilt debiteras de till löneskatt skattskyldiga. I regel uppnås detta resultat, i vad angår avgift avseende sjukvårdsersättning, automatiskt, i det att löneinkomsten icke taxeras och den skattskyldige sålunda icke uppnår det för avgiftsplikt stadgade minimibeloppet om 2 400 kronor i taxerad inkomst (19 kap. 2 § tredje stycket lagen om allmän försäkring). Eftersom avgiften för försäkring för sjukpenning inte är avhängig av taxeringen (samma paragraf andra stycket) bör emellertid i 19 kap. 6 § nämnda lag — liksom i fråga om sjömansskatten — stadgas, att om medlem i försäkringskassa under visst kalenderår åtnjutit inkomst, för vilken erlagts löneskatt, skall avgift för försäkringen för tilläggssjukpenning avseende samma år nedsättas med en tolftedel för varje kalendermånad under vilken sådan inkomst åtnjutits. Eftersom avgiftsskyldigheten omfattar lika många tolftedelar av avgift för år som den skattskyldige vistats månader i landet och betalt löneskatt, blir resultatet, att någon avgift för sjukpenningförsäkring icke skall erläggas.

Tilläggspensioneringen omfattar alla svenska medborgare över 16 år och kan, i fråga om dem som har att erlägga löneskatt, bli aktuell både för hemvändande utlandssvenskar och sådana utlandssvenskar som bor kvar i utlandet men har tillfälligt arbete eller åtnjuter annan arbetsinkomst från Sverige. Genom socialkonventioner kan i framtiden vissa utlänningar komma att jämställas med svenska medborgare i förevarande hänseende.

I första hand bör meddelas bestämmelser om hur pensionsgrundande inkomst skall beräknas, när löneskatt erlagts. Liksom gäller sjömansskatten bör föreskrivas, att arbetsgivarens kontrolluppgifter enligt 37 § 1 mom. taxeringsförordningen skall ligga till grund för inkomstberäkningen; på riksförsäkringsverket bör ankomma att utfärda föreskrifter om hur värdet av naturaförmåner i form av kost eller bostad skall uppskattas. Härav påkallas ändringar i 2 och 4 §§ förordningen den 18 december 1959 (nr 551) angående beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring.

Vilken myndighet som skall utföra beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten kan synas i viss mån tveksamt. Skäl kan anföras såväl för att i vanlig ordning låta den lokala skattemyndigheten (i Stockholm

överståthållarämbetet) utföra inkomstberäkningen som för att överlämna denna uppgift beträffande samtliga här ifrågavarande skattskyldiga till överståthållarämbetet. För vår del anser vi oss böra förorda den sistnämnda lösningen. Detta ställningstagande grundas framför allt på att de skattskyldiga — särskilt artisterna — ofta gör täta förflyttningar inom Sverige och till och från utlandet samt att allt material rörande de skattskyldiga kommer att finnas på det till ämbetet anknutna löneskattekontoret. 1 § nyssnämnda förordning bör ändras i enlighet härmed.

Har den skattskyldige inskrivits i försäkringskassa (se 1 kap. 4 § lagen om allmän försäkring), skall hans pensionspoäng registreras hos kassan (jfr 18 kap. 5 § samma lag och SFS 1959: 553). Frågan huruvida pensionspoäng för de till löneskatt skattskyldiga skall registreras centralt — vissa praktiska skäl synes tala härför — eller registreringen skall följa det allmänna mönstret synes vara en praktisk fråga, som bör avgöras i administrativ ordning.

I fråga om avgifterna till den allmänna tilläggspensioneringen synes svårigheter i allmänhet inte behöva förekomma. Avgifterna erlägges av arbetsgivarna i vanlig ordning, och till grund för avgiftsberäkningen lägges arbetsgivaruppgift jämte kontrolluppgifter enligt 37 § 1 mom. taxeringsförordningen; i fråga om de sistnämnda erfordras en jämkning i 5 § förordningen den 18 december 1959 (nr 552) angående uppbörd av avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

Försäkrad, som erhåller pensionspoäng för inkomst av annat förvärvsarbete än inkomst av anställning, skall själv erlägga avgift till försäkringen (11 kap. 3 § och 19 kap. 3 § lagen om allmän försäkring). Avgiften uppbäres på skattsedel för inkomstskatt (39 § nyssnämnda förordning). I de enstaka fall då en till löneskatt skattskyldig har att erlägga sådan pensionsavgift — så är fallet om han bedriver rörelse eller brukar jordbruksfastighet — upptas avgiften på samma debetsedel som den statliga inkomstskatten för inkomsten av rörelsen eller jordbruksfastigheten. I denna del erfordras sålunda icke särskilda bestämmelser.

I enlighet med vad som anförts i det föregående har vi utarbetat förslag till förordning om löneskatt jämte därtill hörande löneskattekungörelse samt följdförfattningar. För att underlätta tillämpningen har förordningen och kungörelsen uppställts i huvudsak på samma sätt som motsvarande författningar rörande sjömansskatten, även om vissa skäl skulle kunna tala för att låta några bestämmelser rörande löneskattenämnden, som nu upptagits i kungörelsen, t. ex. om jäv, omröstning och självrättelse, inflyta i förordningen. Det bör här erinras om att löneskatten vid lämpligt tillfälle bör upptagas bland de skatter som är utrustade med förmånsrätt enligt 17 kap. 12 § handelsbalken.

De föreslagna bestämmelserna har i huvudsak behandlats redan i det föregående. Till vissa stadganden i den föreslagna förordningen om löneskatt vill vi emellertid foga några ytterligare anmärkningar.

1 §.

I denna paragraf anges, i överensstämmelse med vad tidigare anförts, vad slags inkomst som är *skattepliktig* till löneskatt. Definitionen innebär att den intäkt varom fråga är skall vara att anse som enligt kommunalskattelagen i och för sig skattepliktig intäkt av tjänst och icke, såsom fallet är t. ex. med sjömäns inkomst ombord, vara enligt 19 § kommunalskattelagen undantagen från skatteplikt. Inom den angivna kategorin omfattar löneskatten emellertid endast avlöning, arvode, traktamente eller annan därmed jämförlig förmån som utgått för tjänst, d. v. s. de slag av intäkter som anges i första ledet av 32 § 1 mom. kommunalskattelagen. Såsom framhållits i den allmänna motiveringen hänföres enligt 31 § kommunalskattelagen till intäkt av tjänst även inkomster av tillfälliga anställningar och uppdrag, bl. a. gager till artister och arvoden till föredragshållare, konsulterande ingenjörer m. fl.

2 §.

Kretsen av dem som är *skattskyldiga* till löneskatt bestämmes i förevarande paragraf. Mot densamma svarar av oss föreslagna bestämmelser i 54 § första stycket c) kommunalskattelagen och 7 § första stycket b) förordningen om statlig inkomstskatt, enligt vilka den som varit skyldig erlägga löneskatt frikallas från att erlägga kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt för inkomst, som enligt 1 och 2 §§ av den föreslagna förordningen om löneskatt är underkastad sådan skatt. Nämnda stadganden är avsedda att ersätta nuvarande bestämmelser om skattefrihet för inkomst som belägges med bevillningsavgift. Den teknik som sålunda valts för att reglera förhållandet mellan löneskatteförordningen och de vanliga inkomstskatteförfattningarna avviker från den som använts i fråga om sjömansskatten. Lön eller annan gottgörelse, som enligt förordningen om sjömansskatt utgör inkomst ombord, har nämligen i 19 § kommunalskattelagen frikallats från skatteplikt; samtidigt upptages i ett flertal andra paragrafer av samma lag och i förordningen om statlig inkomstskatt bestämmelser i syfte att samordna sjömansskatten och dess jämkningsregler med nämnda författningars regler om allmänna avdrag och ortsavdrag. Såsom framhållits i den allmänna motiveringen, synes en sådan samordning icke påkallad i fråga om löneskatten, och förhållandet mellan löneskatten, å ena, samt inkomstskatten till stat och kommun, å andra sidan, har därför kunnat regleras på samma jämförelsevis enkla sätt som hittills använts beträffande bevillningsavgiften.

Innebörden i övrigt av förevarande paragraf har närmare behandlats redan i den allmänna motiveringen. Påpekas kan, att bestämmelserna om skattskyldighet i kommunalskattelagen, med de undantag som följer av dubbelbeskattningsavtalen (jfr 45 § förslaget till förordning om löneskatt), blir tillämpliga. Detta medför bl. a., att utlänningar, som är anställda hos utländska anordnare av offentliga tillställningar, blir skattskyldiga till löneskatt. Såsom redovisats i den allmänna motiveringen föreslår vi nämligen ett stadgande i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen, enligt

vilket inkomst, som åtnjutits genom anordnande av offentlig tillställning, skall betraktas såsom inkomst av rörelse som bedrivits här i riket. Därav torde följa, att den anställdes inkomst icke blott förvärvats genom verksamhet här i riket utan även uppburits härifrån och att skattskyldighet för inkomsten alltså föreligger.

3 §.

Även denna paragraf, som innehåller bestämmelser om skattefrihet för amatöridrottsmän m. fl., har tidigare behandlats. Beträffande andra stycket kan tillfogas, att det knappast torde vara möjligt att i författningstexten närmare avgränsa de grupper av skattskyldiga som avses. Någon utvidgning av tillämpningsområdet för motsvarande stadgande i den nuvarande bevillningsavgiftsförordningen är emellertid inte avsedd. Snarare torde skäl tala för en något återhållsammare praxis än som, enligt vad som upplysts, tillämpas för närvarande. Sålunda anser vi, att skattebefrielse för artister icke bör ifrågakomma, om det framgår av omständigheterna att svenskt företag eller svensk institution i förtjänstsyfte framträder som anordnare eller medverkar på annat därmed jämförligt sätt.

5 §.

Skatten erlägges genom det av arbetsgivaren verkställda skatteavdraget. Den skattskyldige skall, liksom fallet är med sjömansskatten, normalt icke behöva träda i direkt kontakt med myndigheterna annat än när fråga uppkommer om jämkning, rättelse eller revisionskrav.

Såsom framgår av 10—12 och 15 §§ ansluter sig bestämmelserna om skatteavdrag, uppbörd m. m. nära till motsvarande bestämmelser för sjömansskatten. Bland annat för att förebygga förväxlingar med den vanliga inkomstskatten har vi emellertid funnit nödvändigt, att en särskild debetsedel utfärdas av den lokala skattemyndigheten för löneskatten och alltså inte en vanlig A-skattesedel för preliminär skatt. Arbetsgivaren blir vid bötesansvar (33 §) skyldig ombesörja debetsedelns anskaffande. — Såsom framgår av förslaget till löneskattekungörelse (15 §), räknar vi med att, i motsats till vad fallet är med sjömansskatten, bokföring skall behöva ske av vad som inbetalts för envar skattskyldig. I fråga om den närmare gången av redovisningsförfarandet hänvisas till *bilaga 7* till betänkandet.

11 §.

Att arbetsgivaren på förteckningen och däremot svarande egna anteckningar, se 22 §, skall ange den skattskyldiges hemvist — i utlandet eller, i inflyttningsfallen, i Sverige — är erforderligt bl. a. för tillämpning av eventuellt dubbelbeskattningsavtal.

14 §.

Fel som förelupit då arbetsgivaren verkställt skatteavdrag rättas till det allmännas förmån genom revisionskrav (19 §, jfr 17 och 18 §§).

Till den skattskyldiges förmån kan rättelse erhållas enligt reglerna i 14 §. Det förutsättes, att den skattskyldige normalt själv tager initiativ till rättelse, men skyldighet har föreslagits för löneskattenämnden att ex officio verkställa rättelse till den skattskyldiges förmån, om fel upptäckes (jfr 16 § tredje stycket förslaget till löneskattekungörelse).

Fråga om rättelse skall normalt väckas inom två år från inkomstårets utgång. Längre tid föreslås emellertid för det fall att överinstans beslutar att inkomst, för vilken löneskatt erlagts, skall bli föremål för taxering till inkomstskatt. Den skattskyldige får på sig en tid av fem år från det han fick del av överinstansens beslut eller utslag. Samma tid gäller för löneskattenämnden, om denna får uppmärksamheten fäst på här åsyftat förhållande; det ligger i sakens natur att nämnden i dylika fall regelmässigt utnyttjar sin initiativrätt. — I det motsatta fallet att löneskatt påföres genom beslut av överinstans, oaktat inkomsten taxerats till inkomstskatt, kan den skattskyldige anföra besvär i särskild ordning enligt 100 § taxeringsförordningen. Sådana besvär till den skattskyldiges förmån kan också anföras av taxeringsintendent.

För det fall åter att den skattskyldige befriats från löneskatt men icke taxerats till inkomstskatt föreslår vi en ändring i 101 § 2 mom. taxeringsförordningen, varigenom vederbörande taxeringsintendent erhåller rätt att genom besvär i särskild ordning få inkomsttaxering åsatt. — Skulle slutligen inkomsttaxering undanröjas och löneskatt i stället finnas böra utgå, kan revisionskrav enligt 19 och 24 §§ förslaget till löneskatteförordning anställas inom fem år från inkomstårets utgång.

För vissa här avsedda fall av konflikt mellan löneskatt och inkomstskatt — vilka torde bli ytterligt fåtaliga — föreslås, liksom gäller sjömansskatten, möjlighet att överföra inbetalda skattebelopp från den ena skatteformen till den andra (14 § sista stycket förslaget till förordning om löneskatt samt 68 § 3—5 mom. uppbördsförordningen).

Det kan slutligen påpekas att jämkning enligt 13 § förslaget till förordning om löneskatt såtillvida skiljer sig från rättelse enligt 14 § att den icke riktar sig mot något fel vid skattläggningen utan går ut på att erhålla nedsättning i den löneskatt som enligt eljest gällande regler rätteligen skolat utgå. Jämkning kan sålunda bl. a. erhållas i den minimiskatt för styrelsearvoden som skall utgå enligt 8 § femte stycket.

16 §.

För att vinna säkerhet för att löneskatt avdrages i samtliga fall där så skall ske synes det erforderligt att föreskriva viss uppgiftsskyldighet. Sålunda bör de kontrolluppgifter som nu lämnas av artistförmedlingar enligt kungörelse den 9 december 1955 i fortsättningen, såvitt angår utlänningar och utomlands bosatta svenskar eller under samma kalenderår eller föregående års två sista månader hit inflyttade personer, lämnas varje månad.

I övrigt torde man i främsta rummet få bygga på de arbetsgivaruppgifter som skall lämnas enligt taxeringsförordningen. Som bekant skall arbetsgi-

vare med färre anställda än 25 vid kontrolluppgifterna foga ett särskilt sammandrag, upptagande namn på de anställda och belopp, vilket sammandrag sedan användes för kontroll av arbetsgivarens egen deklaration (37 § 3 mom. taxeringsförordningen). Förslag framlägges om vissa kompletteringar av 37 och 39 §§ taxeringsförordningen samt 20 § taxeringskungörelsen för att detta material skall kunna användas vid kontrollen av löneskatt.

För nämnda kontroll bör vidare tillgång finnas till det material som innehas av utlänningskommissionen, även till den del detta material är sekretessbelagt (30 § sista stycket förslaget till förordning om löneskatt).

Slutligen bör upplysningar kunna inhämtas hos arbetsgivare efter anmaning samt granskning kunna ske av arbetsgivarens handelsböcker och anteckningar (21—23 §§ förslaget). Denna kontroll bör, i enlighet med vad i olika sammanhang uttalats, om möjligt samordnas med eventuell taxeringsrevision samt arbetsgivarkontroll enligt uppbördsförfattningarna.

17 §.

Reglerna i 17—20 §§ om arbetsgivarens ansvar samt om revisionskrav och regresskrav ansluter sig nära till vad som gäller sjömansskatten.

45 §.

Såsom framgår av vad som anförts under 2 § torde det i och för sig utan särskilt stadgande härom vara klart, att löneskatt inte skall avdragas och redovisas för inkomst, som enligt dubbelbeskattningsavtal är undantagen från svensk inkomstbeskattning. Av hänsyn till de arbetsgivare som skall tillämpa förordningen och med tanke på att fall, i vilka dubbelbeskattningsavtal är tillämpligt, förhållandevis ofta kan bli aktuella, har det emellertid ansetts önskvärt att upptaga en erinran om förhållandet i löneskatteförordningen. Eftersom arbetsgivaren ansvarar för att skatteavdrag verkställes då så rätteligen skall ske, bör han självfallet förfråga sig hos löneskattekontoret eller lokala skattemyndigheten om anledning till tvekan skulle föreligga.

KAP. 7

Avräkning av utländsk skatt

Inledning

I våra direktiv erinras om att Sveriges allmänna exportförening och Utlandssvenskarnas förening den 18 juni 1957 hos Kungl. Maj:t hemställt om åtgärder för att till Sverige återinflyttade utlandssvenskar skall befrias från skyldighet att erlägga inkomst- och förmögenhetsskatt i den utsträckning som erfordras för undvikande av internationell dubbelbeskattning. I föreningarnas gemensamma framställning åberopas bl. a., att den norska skattelagstiftningen innehåller särskilda föreskrifter rörande till Norge återinflyttade norrmän med inkomst och förmögenhet utomlands. Nämnda skattskyldiga är vid de två första taxeringarna, efter det att de åter bosatt sig i Norge, befriade från skatt på inkomst från utlandet och där placerad förmögenhet. Vidare framhålles, att i Norge bosatta fysiska personer — oavsett medborgarskap — och där hemmahörande juridiska personer är fritagna från norsk förmögenhetsskatt, såvitt fråga är om fast egendom eller fast driftställe med tillbehör i utlandet. I fråga om den norska inkomstbeskattningen gäller att — om dubbelbeskattning icke förebyggts genom avtal med den främmande stat, inom vars område den fasta egendomen eller driftstället ligger — inkomstskatt påföres endast å halva beloppet av inkomsten från sådan egendom eller sådant driftställe och där utövad rörelse.

Även från andra håll har framställningar om åtgärder för att undanröja kvarstående dubbelbeskattning gjorts hos finansdepartementet. Så t. ex. har Sveriges redareförening framhållit, att svensk sjöfart sedan många år drabbats av inkomstbeskattning utomlands och att de utländska skatterna på senare tid starkt ökat. Olägenheterna blir givetvis stora, om de utländska skatterna påförts i länder med vilka Sverige icke ingått avtal till undvikande av dubbelbeskattning. Föreningen framhåller vidare, att andra stater ansett det nödvändigt att bereda lättnad i beskattningen för de egna rederierna. Som exempel nämnes, att Amerikas Förenta Stater och Storbritannien medgiver i respektive länder hemmahörande rederier rätt till avdrag för de utländska skatterna från den skatt, som skall utgå enligt det egna landets beskattningsregler. Föreningens skrivelse ävensom vissa andra skrivelser i ämnet har överlämnats till oss för att beaktas vid fullgörandet av vårt utredningsuppdrag.

Gällande rätt m. m.

Den svenska skattelagstiftningen bygger bl. a. på den principen, att internationell dubbelbeskattning skall undvikas genom överenskommelser med vederbörande främmande stat. Sådana avtal har också ingåtts med ett betydande antal stater. Det finnes emellertid åtskilliga stater, som hittills icke visat intresse för att ingå dubbelbeskattningsavtal. Även om man förutsätter att nya avtal tillkommer i samma snabba tempo som på senare år, är det naturligt, att ytterligare sådana överenskommelser icke kan medhinnas inom en så nära framtid och i den utsträckning som i och för sig vore önskvärd. Härtill kommer, att avtalen icke alltid är fullständiga. I något enstaka avtal är icke alla inkomstslag medtagna, och i några fall omfattar överenskommelserna icke förmögenhetsskatten och kommunalskatten.

Enligt de svenska dubbelbeskattningsavtalen tillämpas för att undanröja den mellanstatliga dubbelbeskattningen som huvudprincip den s. k. exempt-metoden. Denna metod innebär, att beskattningsrätten till viss inkomst eller förmögenhet förbehålles den ena staten med den andras uteslutande. Internationell dubbelbeskattning kan emellertid undanröjas även efter andra grunder, exempelvis efter den s. k. credit of tax-metoden. Innebörden av detta förfaringssätt är sammanfattningsvis, att det land, i vilket den skattskyldige är bosatt, medgiver från den honom påförda skatten avräkning för skatt, som påförts honom utomlands för inkomst, som tillika beskattats i hemviststaten. I några av de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen har denna metod i begränsad omfattning kommit till användning då fråga varit om inkomster av visst slag. Den sist berörda metoden kan, liksom exempt-metoden, även tillämpas för att *ensidigt* undanröja dubbelbeskattning, d. v. s. genom intern lagstiftning oberoende av internationell överenskommelse.

Genom lagstiftning år 1951 infördes i p. 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen för fysisk person, som är här i riket bosatt, ävensom för inländsk juridisk person rätt till avdrag för erlagd utländsk skatt då den utgjort omkostnad i förvärvskälla. Denna rätt till avdrag föreligger emellertid icke, om enligt överenskommelse med främmande stat viss intäkt är undantagen från beskattning här i riket och den utländska skatten belöper å nämnda intäkt. Undanröjes dubbelbeskattningen på annat sätt, d. v. s. genom avräkning av den utländska allmänna skatten från den svenska, får omkostnadsavdrag icke heller åtnjutas för dylik skatt. Se härom vidare kapitel 8.

Bestämmelserna i den berörda anvisningspunkten innebär i princip blott en lindring i förekommande dubbelbeskattning. Vid införandet av bestämmelserna framhölls bland annat, att ett ensidigt och generellt undanröjande av dubbelbeskattningen icke syntes kunna komma i fråga, då benägenheten hos en främmande makt att ingå dubbelbeskattningsavtal med Sverige därigenom skulle kunna minska.

Ytterligare lindring av internationell dubbelbeskattning kan i särskilda fall erhållas enligt den interna svenska lagstiftningen. Sålunda må Konungen på ansökan av skattskyldig, som blivit föremål för sådan dubbelbeskattning, därest ömmande omständigheter eller eljest synnerliga skäl föreligger, kunna förordna om efterskänkande av statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt. Bestämmelserna i ämnet, som icke har kommit i tillämpning i någon större utsträckning, återfinnes i 23 § inkomstskatteförordningen och 23 § förordningen om förmögenhetsskatt.

Då fråga är om inkomster från fastighet i utlandet eller därstädes självständigt bedriven rörelse, gäller särskilda föreskrifter vid beräkning av nettointäkten. Bestämmelserna är intagna i 38 § 2 mom. och 39 § 2 mom. kommunalskattelagen samt i p. 4 av anvisningarna till 38 §. Ifrågavarande intäkter är att hänföra till inkomst av kapital. Vid en jämförelse mellan nämnda bestämmelser och de som skall tillämpas vid beräkning av nettointäkt av fastighet och rörelse här i riket, finner man, att de förra i betydelsefulla avseenden har ett avvikande innehåll. Skillnaden ligger bland annat däri, att avdrag även får göras för vad av behållen inkomst av fastighet i utlandet och där självständigt bedriven rörelse använts för ny- eller ombyggnad av fastigheter och anläggningar. För att dylikt avdrag skall kunna medgivas erfordras att inkomsten under beskattningsåret disponerats på sätt som nyss angivits. Det sagda innebär att en rörelseidkare, som tillämpar bokföringsmässiga grunder, i här angivna fall beträffande avdrag för förbättrings- och investeringskostnader har att tillämpa kontantprincipen. Avdrag för uppkommet underskott av fastighet i utlandet och därstädes självständigt bedriven rörelse får endast medgivas från intäkter av andra utländska fastigheter eller annan självständigt bedriven rörelse utomlands. De relaterade bestämmelserna tillkom på förslag av 1921 års kommunalskattekommitté, som därvid anförde följande (SOU 1924: 53 s. 426 f).

Inkomst av fast egendom i utlandet skall enligt kommitténs förslag liksom enligt nuvarande bestämmelser räknas till inkomst av kapital. Beräkningen av sådan inkomst har hittills, utan att särskilt stadgande därom meddelats, skett efter de för beräkning av inkomst från fast egendom här i riket stadgade grunder. Härutinnan har kommittén ansett den modifikation kunna medgivas, att avdragsrätten utsträckes till att avse samtliga å fastigheten nedlagda kostnader och således även sådana — t. ex. nybyggnadskostnader — därför avdrag icke medgives i fråga om fastighet här i riket. Det torde få anses rimligt, att sådan inkomst av fastighet i utlandet, som, i stället för att införas hit till riket, omedelbart nedlägges å fastigheten, icke göres till föremål för kommunal beskattning härstädes. Till dylik inkomst torde kommunen knappast äga berättigat beskattningsintresse. Givetvis bör emellertid inkomsten hava under beskattningsåret *använts* för fastigheten. Har den reserverats för att framdeles tagas i anspråk för fastigheten, bör avdraget icke ifrågakomma, då det ju står ägaren fritt att annorlunda använda de reserverade medlen. Om sålunda avdrag medgives för nybyggnads- och andra dylika kostnader — vilket kan föranleda, att å fastigheten uppkommer underskott — torde följdriktigt böra stadgas, att underskott å fastighet i utlandet icke får avräknas vare sig från intäkt av kapital i egentlig mening eller såsom allmänt avdrag. Dylikt stadgande torde finnas påkallat jämväl av svårigheten för härvarande

taxeringsmyndigheter att kontrollera riktigheten av de uppgifter, som avse fastighet i utlandet. — — —

Då kommittén till intäkt av kapital hänfört även inkomst av rörelse eller yrke i utlandet — varom för närvarande bestämmelser saknas — har därmed avsetts sådan verksamhet, som där bedrives såsom ett självständigt, med egna räkenskaper försett företag. Hit räknas således icke utrikes fraktfart, som utövas av inländskt rederi, eller tillfällig verksamhet såsom agent utomlands o. d. För övrigt gäller om rörelse eller yrke i utlandet vad här ovan sagts om fastighet därstädes. Att all intäkt av fastighet samt av rörelse eller yrke i utlandet skall anses hava härflutit ur en och samma förvärvskälla, framgår av vad kommittén yttrat i motiveringen till 24 §.

Endast smärre redaktionella ändringar vidtogs i förslagen till 1927 och 1928 års riksdagar.

Som en följd av att avdrag för förbättringskostnader medgives vid beräkning av nettointäkt av fastighet i utlandet och därstädes självständigt bedriven rörelse torde avdrag för värdeminskning ej kunna medgivas. Enligt äldre rätt medgavs ej heller dylikt avdrag (RÅ 1921 not. 41 och 1925 not. 244). Givetvis kan ej heller s. k. procentavdrag medgivas.

Det har i litteraturen uttalats, att fastighet i utlandet skatterättsligt torde räknas som lös egendom. Som motivering har anförts att avkastning på dylik egendom utgör inkomst av kapital. Något rättsfall, som bekräftar riktigheten av den sålunda uttalade meningen, har icke åberopats. Vissa argument mot samma uppfattning kan emellertid anföras.[1] Frågan får framför allt betydelse vid beskattning av realisationsvinst.

1951 års promemoria

Frågan om befrielse från svensk skatt för inkomst av verksamhet i utlandet och för utdelning från utländska aktiebolag har redan en gång tidigare varit föremål för utredning. Sålunda uppdrogs åt den kommitté, som utredde spörsmålet om vidgad rätt att vid taxering erhålla avdrag för utländska skatter (SOU 1950: 35)[2], att utreda även förstnämnda fråga. De sakkunniga redovisade i en *promemoria den 20 januari 1951* vissa överväganden, som var avsedda att läggas till grund för ett bedömande huruvida frågan borde upptagas till en mera ingående behandling. Däremot framlades icke något förslag i ämnet. De sakkunniga uttalade, att de i promemorian, utan att fördjupa sig i frågans detaljer och givetvis utan tanke på fullständighet, behandlat ett antal synpunkter, till stor del av principiell innebörd.

Nämnda kommitté ansåg, att som utgångspunkt för eventuella åtgärder alltjämt syntes böra gälla att i Sverige bosatta personer skulle helt beskattas för all inkomst, vare sig den härflyter från Sverige eller från utlandet, och

[1] Se Skattenytt 1960 sid. 326.

[2] De sakkunniga var regeringsrådet C. W. Kuylenstierna, ordf., direktören Holger Ohlin och kammarrättsrådet O. Ekenberg.

att man för att undanröja dubbelbeskattning borde medgiva undantag i en eller annan form.

Med avseende på möjligheten och lämpligheten av regler, enligt vilka inkomst från utlandet skulle undantagas från beskattning, anförde de sakkunniga bl. a. följande.

Från de ursprungliga principiella utgångspunkterna för det svenska skattesystemet är enligt det föregående ett sådant undantag knappast motiverat åtminstone såvitt angår inkomst vilken överföres till Sverige. I de sakkunnigas förenämnda betänkande har emellertid också framhållits hur de gamla tankegångarna modifierats sedan skattebördan kraftigt ökats, hur ett kommersiellt utbyte mellan olika stater försvåras eller omöjliggöres, om olika staters skatter läggas till varandra på samma beskattningsföremål, och huru man genom dubbelbeskattningsavtal söker skapa en ordning, vilken kan sägas innebära i stort sett att skatteförmågeprincipen får gälla som en norm för den samlade skattebörda, som åvilar en skattskyldig i förhållande till olika länder. Men erkänner man detta, kan man naturligtvis ställa sig frågan om ej principen skulle kunna tillgodoses direkt genom den interna lagstiftningen, genom undantag från beskattning för inkomst från utlandet. Särskilt låge det nära till hands att meddela dylika föreskrifter såvitt angår de förvärvskällor till vilkas beskattning enligt allmänt rådande uppfattning den stat varifrån inkomsterna härflyta bör ha företrädesrätten, nämligen fastighet i utlandet och där bedriven rörelse.

De sakkunniga fann emellertid, att det i och för sig vore svårt att verkställa en uppdelning av inkomst av viss förvärvskälla, samt fortsatte.

Särskilt gäller detta den förvärvskälla som i detta sammanhang lärer komma i förgrunden, nämligen rörelse. Samma spörsmål möter i Sverige vid fördelning av inkomst mellan flera kommuner, därvid dock kunna tillämpas summariska regler som knappast skulle kunna anses vara tillfyllest därest fråga vore att Sverige skulle helt avstå viss beskattningsrätt. I interkommunalt sammanhang framträder som ett av de mest svårlösta problemen frågan om fördelning mellan fabrikations- och handelsvinst. Det kan antagas att denna fråga skulle bli rätt betydelsefull vid fördelning av inkomst mellan Sverige och utlandet. Även i andra avseenden torde svårigheter uppstå beträffande bruttoinkomstens uppdelning. Men alldeles särskilt påtagliga torde svårigheterna bli i fråga om fördelning av gäldräntor och andra omkostnader. Spörsmålet är visserligen icke nytt; det föreligger redan vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. Men frågans räckvidd skulle ökas — om detta ej bleve fallet i nämnvärd utsträckning, måste det betyda att det för det ekonomiska livet i stort är av rätt underordnad betydelse om frågan överhuvudtaget löses, vilket givetvis ej hindrade att en lösning vore önskvärd av billighetshänsyn till dem som beröras av den. Vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal kan dessutom i sista hand anlitas utvägen att ordna fördelningsfrågan genom särskild överenskommelse med den främmande staten, men denna utväg står icke till buds vid ensidig lagstiftning.

För att en skattelättnad för inkomst av verksamhet i utlandet i den närmast ifrågasatta formen eller någon annan form skulle kunna medgivas borde, framhöll de sakkunniga, vissa villkor vara uppfyllda, nämligen dels att inkomsten från ifrågavarande förvärvskälla i vederbörande främmande stat vore föremål för en beskattning i stort sett likvärdig med den svenska, dels att, i fall, då inkomst från motsvarande förvärvskällor i Sverige tillfölle en i

viss främmande stat bosatt person, denna medgåve liknande skattefrihet för sagda inkomst, d. v. s. att ömsesidighet i angivna avseende vore för handen. Härom anfördes vidare.

Att den inkomst, för vilken skattefrihet i Sverige medgåves, borde vara föremål för en med den svenska i huvudsak likvärdig beskattning i det land varifrån inkomsten härflöte följer därav att anordningen vore motiverad endast för att förekomma obillig dubbelbeskattning och att sådan förelåge endast i den mån skatten, på grund av att inkomsten kommer från utlandet, bleve högre än den skulle ha blivit om motsvarande inkomst härflutit från Sverige. Därvid märkes att, såvitt angår fysiska personer med progressiv beskattning, om inkomsten undantages från skatt i Sverige, den bortfallande skatten skulle ha utgått efter den procentsats som gäller det eller de högsta skikten av inkomsten och att det rätteligen för skattefrihet i Sverige borde krävas att den utländska skatten å enbart den i Sverige bortfallande inkomstdelen vore ungefär lika hög som ifrågavarande toppskatt å denna. Om i den främmande staten skatteskalan ej är en annan och högre än den svenska, föreligger tydligen icke denna förutsättning. Vid inskränkt skattskyldighet i Sverige är skattetariffen densamma som vid oinskränkt skattskyldighet och det blir alltså i första hand de lägsta skattesatserna i tariffen som bli tillämpliga. Förhållandet kan väl emellanåt vara detsamma utomlands fastän det också ofta förekommer att vid inskränkt skattskyldighet proportionell skatt, eventuellt i form av källskatt, uttages även av fysiska personer. Det må väl ändå antagas att den ifrågavarande utländska beskattningen såvitt angår fysiska personer mera sällan är så hög att den kan antagas genomsnittligt motsvara den bortfallande svenska skatten — det finns i själva verket också främmande länder helt utan dylik inkomstskatt — samt att det angivna villkoret för skattefrihet sålunda icke är uppfyllt. Nu kan mot det anförda till äventyrs genmälas, att vid dubbelbeskattningsavtal viss inkomst från utlandet helt befrias från skatt. Invändningen är endast delvis befogad, ty den bortfallande inkomstdelen påverkar enligt tillämpningsföreskrifterna till avtalen såtillvida skatten i Sverige att denna uträknas å hela den normalt beskattningsbara inkomsten, d. v. s. inklusive den bortfallande delen, och att den skattesats som sålunda i genomsnitt belöper på hela inkomsten uttages å den återstående inkomsten i Sverige. Detta betyder att den skatt, som i Sverige bortfaller för fysisk person, icke är skatten å den undantagna toppinkomsten utan den genomsnittliga skatten å hela inkomsten i den mån den belöper å toppinkomsten. Men därutinnan är den anförda invändningen befogad, att vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal man funnit sig i att den sammanlagda skatten blir för låg, ifall skatten till utlandet därstädes liksom i Sverige beräknas utan hänsyn till förefintligheten av annan inkomst. Att man vid dylika avtal medvetet tillämpat en regel som medger något för stor skattelättnad har varit motiverat av praktiska tillämpningshänsyn. Med de lägre skattesatser som gällde före världskriget — d. v. s. när flertalet gällande dubbelbeskattningsavtal tillkommo — hade frågan dessutom icke så stor praktisk betydelse. Att denna betydelse för de fysiska personer varom fråga är nu ökats är ofrånkomligt. Men om de praktiska tillämpningshänsynen alltjämt få gälla vid dubbelbeskattningsavtal, där alla uppkommande frågor i övrigt utförligt reglerats, så synes frågan om en tillämpning av motsvarande metod såsom internt gällande normalregel för vissa slag av förvärvskällor betydligt mera tveksam.

Beträffande i Sverige hemmahörande juridiska personer med proportionell beskattning är den anförda frågan mindre komplicerad, därest skatten i den främmande investeringsstaten är proportionell och, såsom vanligen är fallet, till sin storlek jämförbar med den svenska. Vid dubbelbeskattningsavtal kan den föreliggande reciprociteten konstateras. Skulle åter en ensidig lagstiftning införas, måste man med ifrågavarande metod för dubbelbeskattningens undvikande räkna med

ogynnsamma verkningar i förhållande till länder med mycket låg inkomstskatt eller ingen inkomstskatt alls.

Den andra omständigheten som borde tagas i betraktande var enligt de sakkunniga frågan om ömsesidighet, d. v. s. spörsmålet om skattefrihet för inkomster från utlandet borde medgivas endast om den främmande stat, från vilken inkomsten härrör, medger motsvarande förmån beträffande inkomst härflytande från svensk förvärvskälla. De sakkunniga uttalade, att starka skäl lär böra föreligga innan man skrider till en lagstiftning i ifrågavarande avseende som innebär ett uppgivande av fordran på ömsesidighet.

De sakkunniga framförde i stället tanken på att medge avräkning av utländsk skatt enligt systemet med credit of tax. Härom yttrade de sakkunniga.

Vill man likväl i lagstiftningsväg lösa den framställda frågan, så synes böra tagas i övervägande om ej skattefriheten borde medgivas, icke på det sättet att ifrågavarande inkomst här i Sverige undantages från beskattning, utan i stället så att — oavsett storleken av den skatt som faktiskt utgår i utlandet — avdrag från den å totalinkomsten härstädes uträknade svenska skatten medgives med så stort skattebelopp som skulle ha utgått å inkomsten från utlandet, om endast denna varit föremål för skattskyldighet här, d. v. s. med den skatt som skulle för samma inkomst utgå i en främmande stat, om skatten där beräknades efter alldeles samma grunder som i Sverige å ifrågavarande inkomst. Tanken är icke orimlig och torde utan alltför stora svårigheter kunna genomföras i praktiken. Givetvis skulle dock svårigheten vara större än vid den enkla metoden med uppdelning i beskattningsavseende av inkomsten, enär det dels vid taxeringen måste bestämmas för hur stor inkomst undantaget skulle beräknas, dels vid debiteringen måste uträknas hur stort skatteavdrag som skulle göras. Beträffande juridiska personer med proportionell skatt skulle resultatet bli detsamma som vid skattebefrielse för den utländska inkomsten. Genom denna metod skulle man givetvis ej helt komma till rätta med dubbelbeskattningen, om man nämligen med dubbelbeskattning förstår en högre beskattning än den som uppstår om all inkomst beskattas i Sverige men endast där. (Jfr sid. 49 i de sakkunnigas ovannämnda betänkande.) Den återstående beskattningen kan i vissa fall bli något för hög, i andra något för låg, det sistnämnda uppenbarligen framför allt om inkomsten ej alls beskattas utomlands.

Den utan tvivel mest följdriktiga metoden att med utgångspunkt från principen om en beskattning lika med den, som föreligger vid oinskränkt skattskyldighet i Sverige för den skattskyldiges totala inkomst, lösa problemet vore att införa ett system med avdrag från den å totalinkomsten uträknade skatten i Sverige med beloppet av den skatt som faktiskt utgår å ifrågavarande inkomst utomlands, d. v. s. det system som i U. S. A. sedan rätt lång tid praktiserats under benämningen »credit against tax» och som i större eller mindre utsträckning införts även i vissa andra länder.

Denna metod har, om man betraktar den ifrågasatta skattefriheten för inkomst från utlandet icke såsom en ur grunderna för skattesystemet härledd anordning utan såsom avsedd att bringa en skadlig dubbelbeskattning ur världen, avgjorda företräden framför andra metoder för befrielse. Genom densamma tillses nämligen att en sammanlagd beskattning motsvarande den som följer av oinskränkt skattskyldighet i hemlandet alltid kommer att kvarstå, och att den sammanlagda beskattningen blir högre än denna blott försåvitt skatten på den isolerade inkomsten från utlandet där är mycket hög. I detta fall är spärregelns innebörd helt enkelt den att frihet från skatt på grund av beskattning utomlands aldrig får inkräkta på beskattningen av hemlandets egna beskattningsföremål. Mot det be-

rättigade i denna spärregels funktion torde någon invändning knappast kunna göras.

Emellertid skulle, framhöll de sakkunniga, införande av en metod sådan som den nu ifrågasatta förutsätta en lagstiftning vilken torde kräva åtskilligt övervägande, och man lärer hur den än utformas knappast kunna undgå vissa praktiska tillämpningssvårigheter.

Vid bedömandet av frågan huruvida man i lagstiftningsväg överhuvudtaget skulle upptaga frågan om skattefrihet eller skattelindring för inkomst från utlandet fick man enligt de sakkunniga beakta ej blott den förut berörda synpunkten om betydelsen för vårt näringsliv av dubbelbeskattningens undanröjande utan också det förhållandet att dylik frihet eller lättnad, särskilt beträffande juridiska personer, förekom i jämförelsevis många främmande länder. Det var, framhölls det, likväl icke helt tillfyllest att i sistnämnda avseende fästa sig uteslutande vid nämnda lättnad. De olika skattesystemen måste vart för sig betraktas i sin helhet. En lindring i skatt på aktiebolag kunde exempelvis kompenseras med en desto starkare beskattning av utdelningar från dem o. s. v. Å andra sidan hade skattetryckets stegring utan tvivel gjort frågans lösning i förhållande även till andra stater mera angelägen.

När de sakkunniga härefter övergick till vissa med aktieutdelningar från utlandet sammanhängande spörsmål, erinrade de till en början om att i en till dem överlämnad framställning hade såsom ett särskilt spörsmål upptagits frågan om skattefrihet för utdelningar från utlandet till svenska aktiebolag. Den grundläggande frågeställningen beträffande denna fråga var också, framhöll de sakkunniga, en annan än den som gäller annan inkomst, enär det låg nära till hands att betrakta ifrågavarande skattefrihet såsom en konsekvens av den interna skattefriheten vid s. k. kedjebeskattning. Ett svenskt aktiebolag var sålunda i regel icke skattskyldigt för utdelningar från annat svenskt aktiebolag, medan skattskyldighet för bolaget förelåg i fråga om utdelningar från utlandet. Det förmenades, erinrade de sakkunniga, att, liksom man inom den interna beskattningsrätten åsyftar en beskattning av samma inkomst två gånger, nämligen dels hos aktieägarna dels hos aktiebolaget, men vill undvika flerdubbel beskattning, borde det beträffande utdelning från utländskt aktiebolag som via ett svenskt aktiebolag tillfaller aktieägare härstädes vara tillfyllest med beskattning hos det utländska aktiebolaget och aktieägarna i Sverige, medan det svenska aktiebolaget borde vara fritt från beskattning av utdelningen från utlandet. Då viss oklarhet kunde anses råda angående den principiella grunden till den interna dubbelbeskattningen av aktieinkomster, ansåg de sakkunniga svårt att med bestämdhet uttala huruvida en skattefrihet för aktieutdelningar från utlandet borde med hänsyn till följdriktigheten i skattesystemet eftersträvas. Det föreföll dock enligt de sakkunniga som om det borde väcka mindre tvekan att avstå från den påbyggnad av beskattningen som en dubbelbeskattning innebär än att avstå från den primära beskattningen. Vidare erinrades om att frågan ur olika synpunkter belysts av bolagsskatteberedningen i dess

motiv till förslaget att från skattskyldighet undantaga två tredjedelar av svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar tillkommande utdelning från utlandet. De sakkunniga ville för sin del hänvisa till nämnda utredning men något ingå på frågan i vad mån dåmera betänkligheter av ena eller andra slaget kunde vara att framställa mot förslaget i belysning av den internationella utvecklingen sedan detsamma framlades.

I detta sammanhang erinrades om den skatterättsliga behandlingen av holdingbolag i vissa länder, såsom t. ex. Liechtenstein, Luxemburg och Panama. Nämnda länder inkomstbeskattade icke vare sig i vederbörande stat domicilierade holdingbolag eller utomlands domicilierade aktieägare i sådana bolag. Det lärer ej sällan förekomma, fortsatte de sakkunniga, att svenska bolag, som bedriver internationell handel, i utlandet organiserar sig med ett dotterbolag — ett holdingbolag — i något av de angivna länderna samt att sistnämnda bolag i sin tur äger aktierna i ett eller flera i olika stater arbetande bolag.

Betänkligheter mot förslaget framställdes emellertid främst ur följande synpunkter.

Om ett svenskt moderbolag har ett dotterbolag i utlandet, föreligga bl. a. vissa möjligheter att till dotterbolaget överföra vinst, som är hänförlig till moderbolagets rörelse, utan att vinsten blir föremål för beskattning i Sverige. Sådan överföring av vinst kan ske bl. a. genom en efter förhållandena avpassad vinstfördelning mellan moder- och dotterbolag. Ett svenskt exporterande moderbolag kan sålunda genom försäljning till underpris få viss del av vinsten å försålda produkter överflyttad till dotterbolaget. Vidare kan moderbolaget genom att giva dotterbolaget kostnadsfri service av skilda slag eller genom andra liknande transaktioner belasta sitt omkostnadskonto, under det att någon dylik belastning icke sker i dotterbolagets rörelse. Genom att debitera dotterbolaget lägre ränta än dotterbolaget borde erlägga å lån beviljade av moderbolaget kan även vinstöverflyttning äga rum.

Om moderbolaget icke hemtager vinst från dotterbolaget, är vinstöverföring, som sker på nu berörda sätt, skattemässigt lönande, när bolagsskatten i dotterbolagets hemland är lägre än den svenska skatten å bolagsvinst. Skall den hos dotterbolaget redovisade vinsten åter hemtagas till moderbolaget, är däremot dylik vinstöverflyttning icke skattemässigt lönande, enär dels dotterbolaget vanligtvis blir inkomstbeskattat i sitt hemland, dels — om vinsten hemtages i form av aktieutdelning — kupongskatt i regel uttages i utlandet och dels moderbolaget enligt nu gällande regler får skatta för utdelningen. Frestelsen att genom felaktig vinstfördelning eller annan åtgärd till utlandet överföra vinst, som sedan åter skall hemtagas, är sålunda icke stor för närvarande, då hela den från dotterbolaget uppburna utdelningen blir beskattad i Sverige. Genomföres däremot bolagsskatteberedningens förslag, som föreskriver att endast en tredjedel av utdelning från utländska aktiebolag skall upptagas till beskattning i Sverige, blir lockelsen till missbruk i nämnda avseende betydligt större. Bolagsskatteberedningens förslag innebär sålunda att, då i utlandet utgående skatt icke uppgår till c:a 35 procent, det med gällande svenska skattesatser blir skattemässigt lönande att — i stället för att redovisa vinsten hos moderbolaget — söka överföra densamma utan svensk beskattning till dotterbolag i utlandet och sedan taga hem vinsten, som endast till en tredjedel beskattas här. Ehuru skatterna i utlandet i regel äro höga, finnes dock ett flertal länder, där skatt å utdelad aktiebolagsvinst icke uppgår till nu angivna höjd.

De sakkunniga framhöll, att i 43 § kommunalskattelagen visserligen meddelats bestämmelser för att förekomma missbruk av nu berörd art, men bevissvårigheten var stor och endast de mera flagranta fallen av missbruk torde kunna regleras enligt nämnda bestämmelser. Dessutom påpekades, att det i praktiken många gånger var mycket svårt, i vissa fall omöjligt att objektivt fastställa gränserna mellan vad som är vinstöverföring och vad som är riktig och skälig debitering.

Den invändning som med hänsyn till ovan anförda möjligheter till missbruk skulle kunna framställas mot bolagsskatteberedningens förslag skulle däremot enligt de sakkunniga icke drabba en anordning genom vilken systemet med avdrag för den utländska skatten från den svenska skatten finge avse utdelningar från utlandet. De sakkunniga fortsätter.

De principiella anmärkningar, som kunna framställas mot detta system i allmänhet, skulle visserligen gälla även här. En mer eller mindre hög utländsk beskattning skulle neutraliseras genom en mer eller mindre långt gående eftergift av svenska staten. Den omständigheten att systemet skulle mindre än andra metoder inbjuda till missbruk synes emellertid vara en fördel som får anses väga ganska tungt gentemot nämnda olägenhet. Den vid metoden med skattefrihet för inkomst i fråga om aktieutdelningar så besvärliga frågan om fördelningen av gäldränteavdrag skulle med den nu ifrågasatta anordningen komma i ett i viss mån ändrat läge. En sådan räntefördelning erfordras nämligen endast vid tillämpning av spärregeln, medan avdraget för den utländska skatten från den svenska icke kräver någon uppdelning. Sistnämnda avdrags storlek blir visserligen beroende av huruvida någon del av gäldränteavdraget tillgodoförts den skattskyldige vid inkomstberäkningen i den främmande staten men ej av sättet för inkomstberäkningen i Sverige. Eftersom vid taxeringen en grund för beräkning enligt spärregeln normalt torde erfordras för att av debiteringsmyndigheten eventuellt användas, blir i varje fall den formella svårigheten knappast mindre än om skattefriheten skulle åvägabringas direkt genom en uppdelning av inkomsten. Skulle man nöja sig med att låta ifrågavarande skatteavdrag avse endast den utländska skatten på utdelningar såsom sådana — d. v. s. med bortseende från skatt på själva det utländska bolaget — borde likväl metoden ej bli så mycket svårare att tillämpa än de sakkunnigas förslag om avdrag för utländsk skatt vid inkomstberäkningen. Särskilda anordningar skulle likväl erfordras, då maximiavdragets storlek borde bestämmas vid taxeringen men avdragets utförande finge bli en debiteringsangelägenhet.

Enligt de sakkunniga kunde man svårligen förneka, att ett sakligt riktigare resultat erhölles, om man, på sätt i U. S. A. sker, såsom på ifrågavarande utdelning belöpande skatt medräknade även skatt som på tidigare stadier i kedjan erlagts av dotterbolag, dotterdotterbolag etc. Men här framträdde enligt de sakkunniga obestridliga utredningssvårigheter, ty att fastställa skatt för mera avlägsna led i kedjan kunde stundom vara omöjligt. Nu skulle emellertid bevisningen härutinnan åvila den skattskyldige, och dennes intresse skulle ej sträcka sig längre än till en avdragsrätt som motsvaras av spärregeln. Överhuvudtaget måste dennas förekomst ganska avsevärt underlätta tillämpningen. Bland mera framträdande utredningssvårigheter framhöll de sakkunniga följande.

För att avdragsrätten verkligen skall kunna åtnjutas måste skatten i dotterbolagets hemland vara definitivt fastställd innan den skatt, som moderbolaget har att erlägga, kan slutgiltigt bestämmas. Såsom framgår av redogörelsen för den amerikanska »credit against tax»-metoden skall — vare sig avdraget i första hand beräknas å påförd eller erlagd skatt i den främmande staten — avdraget slutligen bestämmas med hänsyn till den skatt som definitivt fastställes. Ett amerikanskt moderbolag skall även i de fall, då en kedja av utdelande utländska bolag föreligger, i viss utsträckning äga tillgodoräkna sig utländsk skatt, som kedjebolagen erlagt. Även i dylika fall gäller att den skatt, som vart och ett av kedjebolagen har att erlägga i sitt hemland, måste vara definitivt bestämd, innan det amerikanska bolagets skatt kan slutgiltigt fastställas. Det måste också klargöras av vilket års vinst en utdelning faktiskt utgått för att man skall kunna veta vilken skatt som uttagits för den vinsten. I många länder, såsom t. ex. i Italien, föreligga långa tidsintervaller mellan inkomstförvärv och skattebetalning. Slutgiltigt fastställande av utländsk skatt kan vara beroende på skattedomstols prövning. Ovanligt lär icke vara att i vissa länder skatteärenden kunna bli liggande i över tio år, innan de avgöras. Det slutgiltiga bestämmandet av moderbolagets skatt för visst år kan sålunda uppskjutas under lång tid, vilket för såväl skattemyndigheter som skattskyldiga givetvis medför olägenheter.

Utländsk rätt

Såsom antytts i det föregående vidtager vissa länder ensidigt åtgärder för att undanröja internationell dubbelbeskattning. Ett exempel härpå är de redan inledningsvis nämnda norska bestämmelserna. Vad angår övriga nordiska länder kan här nämnas, att i Finland inkomster av fastigheter och rörelser utomlands inte blir beskattade med finsk kommunalskatt. Såsom ytterligare exempel på skattelättnader av liknande art kan nämnas, att man i Storbritannien år 1957 infört särskilda lättnader för s. k. Overseas Trade Corporations, d. v. s. brittiska bolag, som huvudsakligen bildats för att bedriva handelsrörelser o. dyl. i utlandet. Sådana bolag är fria från brittisk skatt för de från utlandet härrörande inkomsterna.

De danska bestämmelserna är tämligen komplicerade, när det gäller att beräkna den nettoinkomst, som härrör från utländska källor. Vid framräknandet av nettoinkomsten skall skilda bestämmelser rörande bl. a. skattefradrag, inkomstfradrag och udlandsfradrag tillämpas. Bestämmelserna är icke tillämpliga på samtliga i Danmark oinskränkt skattskyldiga. Sålunda äger fysiska personer blott tillgodogöra sig skattefradrag. Några särskilda bestämmelser motsvarande de svenska för beräkning av nettoinkomst av fastighet i utlandet och därstädes självständigt bedriven rörelse finnes icke.

Genom lag den 14 december 1959 har i Danmark införts regler, som i princip innebär ett helt och ensidigt undanröjande av internationell dubbelbeskattning. Bestämmelserna är uppbyggda efter den s. k. credit of taxmetoden. I det följande skall lämnas en sammanfattande redogörelse för dessa avräkningsbestämmelser.

Till jämförelse skall även lämnas uppgifter om motsvarande bestämmelser i vissa andra länder. Härvid har i allmänhet icke kunnat beaktas författningsändringar, som företagits senare än hösten 1960.

Avräkningsbestämmelser i Amerikas Förenta Stater

I Amerikas Förenta Stater har credit of tax-metoden tillämpats sedan 1918. Om de bestämmelser, som reglerar avräkningen, har under årens lopp gjorts såväl positiva som negativa uttalanden. Justeringar och ändringar i bestämmelserna har vid skilda tidpunkter vidtagits, senast hösten 1960.

En skattskyldig i Förenta staterna, som önskar erhålla avräkning, lärer icke samtidigt kunna få avdrag vid inkomstberäkningen för i utlandet erlagd skatt. Han har därför att inom viss tid taga ställning till vilket av de bägge systemen han vill begagna sig av.

Med iakttagande av vissa begränsningsregler, varom mera i det följande, medgiver de amerikanska bestämmelserna sammanfattningsvis avräkning sålunda.

1. Amerikanska medborgare — dessa är oinskränkt skattskyldiga i Amerikas Förenta Stater, även om de bosatt sig i annat land — och i Amerikas Förenta Stater hemmahörande sammanslutningar erhåller avräkning för i främmande stat under beskattningsåret erlagda eller påförda inkomst-, krigsvinst- och konjunkturvinstskatter.

2. Personer som under hela beskattningsåret varit bosatta i Amerikas Förenta Stater eller Puerto Rico erhåller avräkning för under sagda år erlagda eller påförda skatter i någon amerikansk besittning.

3. Utländska medborgare, som under hela beskattningsåret varit bosatta i Amerikas Förenta Stater eller Puerto Rico, erhåller avräkning för under sagda år i en främmande stat erlagda eller påförda skatter, under förutsättning att sistnämnda stat — i vilken berörda skattskyldiga är medborgare — giver där bosatta amerikanska medborgare motsvarande förmån.

4. En under punkterna 1, 2 och 3 angiven fysisk person, som är delägare i ett handelsbolag eller äger uppbära avkastning av förmögenhet eller fond, erhåller avräkning för sin andel av de utländska skatter, som under beskattningsåret erlagts av eller påförts bolaget eller fonden.

5. Amerikanska bolag erhåller avräkning för en pro rata del av de skatter som erlagts av utländska dotterbolag, i vilka moderbolagen äger minst 10 % av de röstberättigade aktierna.

6. Amerikanska moderbolag erhåller avräkning för skatter som erlagts av utländska bolag (dotterdotterbolag), under förutsättning att detta bolags röstberättigade aktier i sin tur äges till minst 50 % av ett utländskt dotterbolag.

Det angivna avräkningsförfarandet är, som förut antytts, föremål för vissa begränsningar. Avräkningen för utländska skatter beräknas sålunda på den del av den amerikanska skatten, som belöper på inkomster åtnjutna från

främmande länder. Denna begränsning kan i sin tur ske efter två olika principer, benämnda »by country basis» resp. »over all basis». Båda principerna får icke samtidigt tillämpas, utan för den skattskyldige gäller, att om han en gång valt att få åtnjuta den s. k. over all begränsningen, krävs det skattemyndigheternas medgivande för att få byta till den andra regeln. En alltför ofta förekommande växling av metoder torde icke medgivas.

Begränsningen by country innebär, att den skattskyldige får avräkning för utländska skatter på så sätt att avräkningen sker för varje utländsk stat för sig, dock högst med det belopp som motsvarar den del av den amerikanska skatten vilken belöper på inkomst från vederbörande utländska stat. Vid over all begränsningen förfares i stället så att samtliga i utlandet erlagda skatter sammanslås. För denna summa medgives sedan avräkning till den del de sammanlagda utländska skatterna icke överstiger den amerikanska skatt, som belöper på summan av motsvarande utländska inkomster.

För de amerikanska skattskyldiga, som t. ex. bedriver rörelse, förutom i Amerikas Förenta Stater, endast i ett främmande land, är det likgiltigt vilken begränsningsmetod han väljer. Så snart däremot en skattskyldig har inkomster från flera länder, kan valet av metod få inverkan på storleken av det belopp, för vilket avräkning kan medgivas. Helt allmänt torde kunna sägas, att då den skattskyldige påförts utskylder i flera utländska stater och skatterna där utgått efter såväl högre som lägre uttagningsprocent än i hemlandet, over all begränsningen är att föredraga. Emellertid behöver så icke alltid vara fallet. Då den skattskyldige har underskott i någon av de främmande staterna, kan det visa sig, att by country begränsningen blir mer förmånlig för honom.

Avräkningsbestämmelser i Danmark

De tämligen nyligen i Danmark införda generella avräkningsbestämmelserna tager till utgångspunkt icke blott att skatt betalts i det främmande landet utan även att skatten påförts på grund av att en eller flera inkomstkällor är där belägna. Avräkning kan medgivas såväl fysiska personer som aktiebolag.

Avräkningen göres från inkomstskatterna till stat och kommun och motsvarar principiellt den skatt, som utgöres till den främmande staten och som påförts på grund av där förvärvad inkomst. Emellertid får avräkningen icke överstiga den del av den danska inkomstskatten, som belöper på den i utlandet beskattade inkomsten. Är beskattningen i den främmande staten förhållandevis högre än i Danmark, kan sålunda avräkning icke medgivas för hela den utländska skatten.

De utländska skatter, som kan komma att beröras av de nya bestämmelserna, angives i ligningsloven som »skat der er betalt i et fremmed land og opkrævet af indkomst ved kilder i dette land, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse».

Enligt de danska bestämmelserna medgives således icke avräkning för

varje avgift, som upptages i den främmande staten på grund av där intjänad inkomst. Det skall nämligen röra sig om inkomstskatt i egentlig mening och inte t. ex. om en omsättningsskatt.

Enligt skattedepartementets cirkulär den 17 december 1959 skall bestämmelserna om avräkning tillämpas på så sätt att först medgives avdrag[1] för den i utlandet betalda skatten från den samlade danska och utländska inkomsten (skattefradrag). Från den därpå debiterade skatten avräknas den skatt som är betald i den främmande staten.

Tidigare har nämnts, att vid tillämpning av de danska reglerna avräkning icke kan medgivas med ett större belopp än det som svarar mot den danska skatt, som faller på den utländska skattepliktiga inkomsten. När denna härrör från ett land, med vilket Danmark ingått dubbelbeskattningsavtal uppbyggt efter exempt-metoden, kommer avräkningsreglerna icke tillanvändning. Har däremot dubbelbeskattningsavtalet upprättats efter creditmetoden, torde det vara likgiltigt om den interna avräkningsregeln eller avtalet tillämpas. Emellertid finns det i vissa danska avtal modifikationer i avräkningsregelns utformning, som har den följden att den interna regeln är för den skattskyldige mer gynnsam än den som återfinnes i avtalet. I sådana fall är den skattskyldige berättigad kräva tillämpning av den regel som för honom ger lägsta skatten.

Bestämmelserna om avräkning får icke tillämpas på utländska skatter som påförts danska dotterbolag i utlandet. För eventuell utländsk källskatt, som utgått på grund av utdelning från dotterbolag i utlandet till danskt moderbolag, medgives emellertid avräkning.

Avräkningsbestämmelser i Storbritannien

I Storbritannien infördes år 1950 bestämmelser utformade enligt credit of tax-metoden i syfte att ensidigt undvika internationell dubbelbeskattning. Fram till skatteåret 1953/54 undanröjdes emellertid icke dubbelbeskattningen i sin helhet, utan avräkning medgavs högst intill halva den brittiska skatt, som belöpte på inkomsten från utlandet. Härrörde inkomsten från länder inom Commonwealth medgavs dock avräkning intill tre fjärdedelar av skatten. Nu gällande bestämmelser innebär i huvudsak, att i Storbritannien hemmahörande fysiska och juridiska personer äger få avräkning från sin brittiska skatt med erlagd utländsk inkomstskatt, dock högst med belopp motsvarande den på inkomsten från utlandet belöpande brittiska skatten.

Även om dubbelbeskattningsavtal finnes, får, så snart internationell dubbelbeskattning föreligger, de generella avräkningsreglerna tillämpas. I flertalet fall ställer sig dock den avtalsenliga avräkningen gynnsammare för den skattskyldige.

De utländska skatter, för vilka avräkning medgives, är sådana, som utgår av inkomst eller rörelsevinst och motsvaras av brittisk income tax

[1] Denna avdragsrätt är att se mot bakgrund av den vidsträckta rätt till avdrag för erlagda skatter som den danska skattelagstiftningen inrymmer och som omfattar bl. a. statlig och kommunal inkomstskatt.

eller profits tax. Avräkning medgives följaktligen ej för utländsk kommunal skatt, som saknar egentlig motsvarighet i Storbritannien.

Med anledning av ifrågavarande avräkningsbestämmelser har den centrala brittiska skattemyndigheten granskat vissa utländska inkomstskatter. De skattskyldiga kan hos skattemyndigheterna få upplysning om huruvida viss utländsk skatt kvalificerar för avräkning.

Det kräves i princip, att den inkomst, som ligger till grund för beskattningen i utlandet, är identisk med den som beskattas i Storbritannien. I allmänhet torde det vara tillräckligt, om det visas, att inkomst från samma förvärvskälla är föremål för beskattning i båda staterna. Någon närmare granskning av intäkts- och avdragsposterna vid de båda taxeringarna sker inte.

Principen att det skall röra sig om samma inkomst får emellertid betydelse, därest den utländska skatten hänför sig till en annan inkomstperiod än den brittiska beskattningen. I sådant fall medges avräkning med belopp, som genom proportionell fördelning av den utländska skatten kan beräknas belöpa på den inkomstperiod, som utgör underlag för den brittiska skatten.

Ett uppmärksammat och speciellt problem föreligger då brittisk och utländsk skattelag icke överensstämmer. Det har visat sig, att olikheter på avskrivningsreglernas område, närmast i fråga om den takt med vilken avskrivning får ske, kan leda till att den utländska taxeringen under några år kommer att mera avsevärt överstiga den brittiska. Detta kan få till följd att den brittiske företagaren inte kan fullt utnyttja möjligheterna till avräkning. Med hänsyn härtill har bestämmelser meddelats om rätt att förskjuta avdrag för avskrivning till senare år, om den utländska staten medger avdrag för avskrivning efter andra principer än brittisk lag och skattelättnaden genom avräkning på grund härav blir mindre än eljest.

Skattelättnadens storlek begränsas på det sätt att avräkningen för utländsk skatt inte får överstiga den brittiska skatt, som, räknat efter en genomsnittlig skattesats, belöper på inkomsten från utlandet. Denna genomsnittliga skattesats (effective rate) bestämmes såsom den sats, efter vilken brittisk skatt skall utgå på den samlade inkomsten (inkomsten från utlandet däri inbegripen), om skatten uträknas utan hänsyn till avräkningsbeloppet (unilateral credit) och utan avdrag för den utländska skatten vid inkomstberäkningen. Den nämnda maximeringsregeln kräver i många fall en preliminär kalkyl av den brittiska genomsnittliga skattesatsen.

Är den på inkomsten belöpande brittiska skatten, beräknad enligt ovan, högre än den utländska skatten, medges avräkning för hela den utländska skattens belopp.

Om återigen den utländska skatten överstiger den brittiska får den överskjutande delen av utländsk skatt inte utnyttjas för avräkning. Överskottet får ej heller avräknas mot brittisk skatt å eventuell inkomst från annat

land eller överföras till senare taxeringsår. Däremot gäller, att överskottet får avdragas från den utländska inkomsten såsom omkostnad.

De brittiska reglerna innefattar viss begränsad rätt till avräkning också för utländsk bolagsskatt, som i utlandet påföres dotterbolag till brittiska bolag.

Avräkningsbestämmelser i Förbundsrepubliken Tyskland

Genom lagstiftning år 1956 infördes i Förbundsrepubliken Tyskland avräkningsbestämmelser i syfte att bereda ensidig skattelättnad åt där bosatta skattskyldiga i fall då internationell dubbelbeskattning föreligger.

Berättigad till avräkning är såväl fysisk som juridisk person, som är bosatt eller stadigvarande vistas i Tyskland. För fysisk person kräves dock tyskt medborgarskap. Statslös person likställes med tysk medborgare. Emellertid medgives även andra i Tyskland oinskränkt skattskyldiga avräkning, därest den stat, i vilken de är medborgare, medgiver där bosatta tyska medborgare motsvarande skattelättnad. De stater, som anses uppfylla reciprocitetskravet, har uppräknats i särskilda tillämpningsföreskrifter. Utan prövning anses ömsesidighet föreligga i fråga om stat med vilken Tyskland träffat dubbelbeskattningsavtal. Ömsesidighet anses även föreligga, då en stat enligt sin interna rätt fritager där bosatta tyska medborgare från beskattning för inkomst från utlandet eller tillämpar lägre skattesats än som gäller för inkomst från källor inom staten.

Avräkning medgives endast för utländska statliga inkomstskatter. För att underlätta tillämpningen av denna föreskrift har en lång rad för avräkning godkända utländska skatter upptagits i särskild förteckning. Beträffande icke sålunda uppräknade skatter avgöres frågan om avräkning från fall till fall av finansministeriet.

En ytterligare begränsning är stipulerad. Sålunda medgives avräkning för utländsk statlig skatt med högst den del av den tyska inkomstskatten, som belöper på inkomst från den främmande staten. Bestämmelserna härom är uppbyggda efter den i redogörelsen för det amerikanska systemet nämnda s. k. by country principen. Om det vid avräkningsförfarandet visar sig att överskott på utländsk skatt uppkommer, får detta icke utnyttjas som allmänt avdrag vid inkomstberäkningen. Någon förskjutning till senare år tillåtes ej heller.

De nu angivna bestämmelserna om avräkning skall i princip icke tillämpas då inkomsten härrör från utländsk stat med vilken avtal för undvikande av dubbelbeskattning består. Emellertid tillämpas bestämmelserna om avräkning, därest avtalet icke löser uppkommen dubbelbeskattning.

I anslutning till avräkningsbestämmelserna har införts en särskild föreskrift, som berättigar högsta beskattningsmyndigheten i tysk delstat att med finansministeriets samtycke helt eller delvis efterskänka på inkomst från utlandet belöpande tysk inkomstskatt eller fastställa densamma till skäligt

belopp, om så finnes lämpligt av samhällsekonomiska skäl eller tillämpningen av avräkningsbestämmelserna är förenad med särskilda svårigheter. Detta stadgande torde ha införts med tanke på vissa fall, då avräkningsmetoden icke ger ett materiellt tillfredsställande resultat, exempelvis då den utländska staten medgivit särskild skattelättnad för att främja investeringar.

En likartad föreskrift har införts för oinskränkt skattskyldiga med sjöfartsintäkter från internationell trafik. Därvid har särskilt stadgats, att femtio procent av inkomsterna av sjöfart i internationell trafik skall anses som inkomst från utlandet. De nu nämnda sjöfartsbestämmelserna äger även tillämpning på sjöfartsinkomster, som uppbäres från länder med vilka Förbundsrepubliken Tyskland ingått dubbelbeskattningsavtal.

Avslutningsvis må nämnas, att enligt en tillämpningsföreskrift skattskyldig med hemvist i Tyskland äger göra allmänt avdrag för erlagd utländsk inkomstskatt, då inkomsten är underkastad tysk inkomstbeskattning och den utländska inkomstskatten icke anses motsvara den tyska Einkommensteuer eller utgår i en stat, med vilken Tyskland träffat dubbelbeskattningsavtal, som likväl icke omfattar denna skatt.

De sakkunniga

Om inkomst förvärvas i annat land än där inkomsttagaren är bosatt, riskerar denne att bli beskattad för inkomsten i båda länderna. Orsaken till den dubbla beskattningen är, att den berörda inkomsten anses ha anknytning till båda länderna samtidigt. Liksom Sverige beskattar flertalet länder i princip oinskränkt såväl de inkomster som uppburits av de där bosatta — oberoende av varifrån inkomsterna härrör — som inkomster vilka inom landet förvärvats av någon som är bosatt i annat land.

Man har länge haft klart för sig att den internationella dubbelbeskattningen kan allvarligt försvåra de ekonomiska förbindelserna mellan länderna. För att lösa detta problem har antingen genomförts vissa bestämmelser i den interna skattelagstiftningen eller ingåtts särskilda mellanstatliga dubbelbeskattningsavtal. Sådana avtal har träffats i stor utsträckning och däri har intagits bestämmelser om hur beskattningen skall anordnas, när skattskyldighet för viss inkomst kan uppkomma i båda de fördragsslutande länderna. Avtalens bestämmelser kan i stort sägas ha utformats med tillämpning av två huvudprinciper. Den ena huvudprincipen innebär, att bestämmelser överenskommes om att viss inkomst endast skall få beskattas i det ena landet, med andra ord att den s. k. exempt-metoden skall tillämpas. Enligt den andra huvudprincipen förutsättes visserligen, att båda länderna uttager skatt på inkomst som har anknytning till båda länderna, men samtidigt föreskrives, att det land där den skattskyldige är bosatt skall medge avräkning, s. k. credit of tax, från den skatt som där erlägges av den skatt

som betalats i det andra landet där alltså inkomstkällan är belägen. I avtalen har de inkomstslag angivits mer eller mindre detaljerat, som skall undantagas från beskattning i endera landet eller beaktas vid avräkningsförfarandet.

Sverige tillhör de länder, som tidigast började upptaga förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal, och vårt land kan alltjämt sägas stå i främsta ledet i det internationella samarbetet på detta område. För närvarande torde vårt land icke distanseras av något annat land i fråga om antalet dubbelbeskattningsavtal. Sådana avtal föreligger eller kan inom en nära framtid väntas föreligga med praktiskt taget hela Europa utom öststaterna, med USA, Canada och vissa andra länder i västra hemisfären ävensom Nya Zeeland samt med ett flertal stater i Asien och Afrika.

Avtalsproceduren är emellertid tidskrävande. Därtill kommer, att det av olika skäl, bl. a. inställningen i en del länder, är ovisst, om dubbelbeskattningsavtal kan komma till stånd inom överskådlig framtid. På grund härav måste man alltjämt räkna med att, i vart fall för ganska lång tid framöver, dubbelbeskattning kan förekomma i förhållande till ett icke ringa antal länder, däribland flera, med vilka Sverige har eller kan väntas få livliga ekonomiska förbindelser.

Det bör redan här framhållas, att den sålunda kvarstående dubbelbeskattningen i regel inte innebär, att såväl det främmande landet som Sverige uttager full skatt på de inkomster varom fråga är. Såsom framgår av den förut lämnade redogörelsen har vi i Sverige sedan kommunalskattelagens tillkomst haft särskilda regler för beräkning av inkomst från vissa utomlands belägna förvärvskällor, nämligen inkomst av fastighet och av självständigt bedriven rörelse i utlandet.

Ännu betydelsefullare torde vara den rätt att avdraga utländska allmänna skatter såsom omkostnad som infördes år 1951. Denna rätt kan med en måhända något grov generalisering sägas innebära, att den svenska skatten på en i utlandet beskattad inkomst nedgår till inemot hälften av vad som eljest skolat utgå. Andra länders skattelagstiftning innehåller vanligen också föreskrifter, som kan innebära viss lindring i förekommande dubbelbeskattning. Vidare må här erinras om att förekommande olikheter mellan skattesystemen i skilda länder stundom kan verka till den skattskyldiges förmån på så sätt att dubbelbeskattning lindras eller bortfaller eller ock viss inkomst blir helt obeskattad.

Även om det sålunda kan konstateras att olägenheterna av förekommande internationell dubbelbeskattning i många fall reduceras, innebär likväl dubbelbeskattningen ett allvarligt problem; i enskilda fall kan verkningarna bli sådana, att en intäkt i sin helhet eller till större delen åtgår till skatt. Härav drabbas vissa hemvändande utlandssvenskar, som av olika skäl — t. ex. svårigheter att realisera tillgångar eller att transferera vid realisation uppburna likvider — behållit ekonomiska intressen i det land, från vilket de återvänt. Dubbelbeskattningen kan också innebära, att svensk företagsamhet i vissa länder, där naturliga förutsättningar härför eljest skulle före-

ligga, försvåras eller omöjliggöres. Ehuru verkningarna av dubbelbeskattningen, såsom nyss framhållits, kan på olika sätt minskas, kan en kvarstående dubbelbeskattning innebära, att man måste avstå från att investera därför att den tilltänkta verksamheten med hänsyn till skattebelastningen inte skulle bli lönsam.

Dubbelbeskattningen kan sålunda försvåra utvecklingen av naturliga ekonomiska förbindelser med andra länder. Den kan också innebära ett hinder, när vårt land skall lämna sitt bidrag till uppbyggnadsarbetet i utvecklingsländerna. Vid sidan av hjälp i olika former torde nämligen ett mycket värdefullt stöd åt sådana länder kunna bestå i att svenska företag genom investeringar deltager i uppbyggandet av dessa länders näringsliv. Under senare år har åtskilliga dubbelbeskattningsavtal ingåtts med utvecklingsländer. Mycket återstår emellertid att göra härvidlag, och förutsättningarna för att avtal skall komma till stånd är inte överallt gynnsamma. Det framstår enligt vår mening som en angelägen uppgift att minska de svårigheter som härigenom föreligger för att de svenska insatserna i utvecklingsländerna skall bli effektiva.

Starka skäl talar sålunda för att genom interna svenska lagstiftningsåtgärder undanröja den dubbelbeskattning som för svenska juridiska personer eller här i riket bosatta fysiska personer kvarstår i förhållandet till länder med vilka avtal ännu ej ingåtts. Den föregående redogörelsen visar, att man i vissa med Sverige jämförliga länder slagit in på denna väg. Därav framgår också, att i huvudsak två metoder står till buds. Den ena innebär närmast, att ytterligare förmåner medgives ifrågavarande skattskyldiga vid beräkningen av de från utlandet härflytande inkomster, för vilka skatt skall erläggas i Sverige. Därmed kunde efter mönster från andra länder, bl. a. Norge, förenas regler om skattefrihet för vissa dylika inkomster. Den andra metoden kännetecknas av att skatt som erlägges i utlandet får avräknas från den skatt som påföres i Sverige.

Den förstnämnda metoden har den fördelen, att man i tillämpningen kan bortse från skattelagstiftningen i det land, från vilket inkomsten härrör. Från materiell synpunkt innebär detta emellertid tillika en avsevärd nackdel. Metoden i fråga tager sålunda — här bortses från regler om rätt att avdraga utländsk skatt såsom omkostnad — inte omedelbart sikte på att undanröja föreliggande dubbelbeskattning utan verkar s. a. s. blint. Därmed förenade förmåner åtnjutes oberoende av om i det enskilda fallet någon verklig dubbelbeskattning sker eller ej. Det kan vidare, med hänsyn till att regler om inkomstberäkningen i princip synes böra vara generella, ifrågasättas, om man i sådant hänseende kan göra skillnad mellan inkomster från länder, med vilka dubbelbeskattningsavtal ingåtts, och inkomster från icke-avtalsländer. Beaktas denna synpunkt, torde dessutom de lättnader varom här är fråga få relativt begränsad innebörd. Vi får i övrigt beträffande den här diskuterade metoden hänvisa till vad som anförts i den förut redovisade promemorian av år 1951.

Det andra sättet att angripa föreliggande problem — att såsom ett kom-

plement till dubbelbeskattningsavtalen medge avräkning av utländsk skatt — tager direkt sikte på att undgå dubbelbeskattningen. Reglerna kan avpassas så att man når det angivna syftet men icke medgiver förmåner, som i enskilda fall framstår som oberättigade. Genom att den skattskyldige får tillgodoräkna sig skatt, som han erlagt i utlandet, behandlas han från svensk beskattningssynpunkt på samma sätt som om inkomsten härrört uteslutande från Sverige. Den omständigheten att en del av inkomsten härrör från utlandet ställer honom således ej i en gynnsammare position — vilket däremot kan bli fallet om utländsk inkomst skulle undantagas från svensk beskattning.

Även mot avräkningsmetoden som en ensidig lagstiftningsåtgärd kan utan tvivel invändningar framföras. Att man i vårt land icke tidigare övervägt att införa ett avräkningsförfarande torde bl. a. sammanhänga med farhågor för att man därigenom skulle kunna försvåra den fullständigare och även i övrigt på längre sikt mera tillfredsställande lösning av dubbelbeskattningsfrågorna som erhålles genom avtal. Det ligger också i sakens natur, att ett avräkningsförfarande måste bli tämligen invecklat i tillämpningen.

Den förstnämnda invändningen torde i och för sig vara obestridlig. En del av de förmåner, som vid förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal kan erbjudas från svensk sida, erhålles sålunda utan avtal genom intern svensk lagstiftning. I vad mån verkliga olägenheter förorsakas härav synes emellertid ganska osäkert. Det förslag som nu diskuteras avser endast att undanröja uppkommande dubbelbeskattning i avvaktan på att dubbelbeskattningsavtal ingås. Avsikten är sålunda icke att ersätta dubbelbeskattningsavtalen med något nytt system.

För ett effektivt och rättvist undanröjande av den internationella dubbelbeskattningen har de mellanstatliga avtalen obestridliga fördelar framför ensidiga lagstiftningsåtgärder. Avtalen kan sägas utgöra resultatet av ett gemensamt lagstiftningsarbete, vari beaktas självfallet först det primära syftet att undvika dubbelbeskattningen men även sådana synpunkter som att ej avsedd dubbel skattebefrielse åstadkommes. Avtalen innebär ömsesidiga eftergifter av de nationella skatteanspråken. I avtalen specificeras de skatter avtalen gäller, och i avtalen inbygges exempelvis regelmässigt även bestämmelser om utbyte av taxeringsuppgifter, varigenom ett obehörigt utnyttjande av avtalen förebygges. Vid utformningen av avtalen är det också möjligt att beakta sådana spörsmål som avdrag för kostnader som belastar de ifrågavarande inkomsterna. Genom avtalen öppnas f. ö. en möjlighet till särskild överenskommelse mellan de båda ländernas finansdepartement för att lösa särskilt besvärliga fördelningsproblem. Vid kollisioner mellan olika lagstiftningssystem är vidare problemen om beskattning av bolags inkomst särskilt svåra att lösa. Merendels blir lösningarna på detta område kompromisser såsom också framgått av de hittills ingångna avtalen. Exempel härpå är bestämmelserna i det svensk-brittiska dubbelbeskattningsavtalet. Slutligen brukar avtalen innehålla ömsesidiga garantier mot diskriminering av

det andra avtalsslutande landets medborgare och där hemmahörande juridiska personer.

Såsom tidigare angivits, tager de ensidiga lagstiftningsåtgärderna i första hand sikte på lättnader för de i det egna landet bosatta skattskyldiga. De dubbelbeskattningsproblem som uppkommer genom beskattning av inkomster som uppbäres av i utlandet bosatta skattskyldiga regleras sålunda icke. Ett internt svenskt system kan, sett från andra länders synpunkt, visserligen främja utvecklingen av de ekonomiska förbindelserna med Sverige, men på ett ensidigt sätt. Det är i huvudsak endast svenska investeringar i den främmande staten som kommer att gynnas. En utveckling mot ökad ömsesidighet i de ekonomiska förbindelserna synes emellertid i vart fall på längre sikt vara ett viktigt intresse för ifrågavarande länder, icke minst för utvecklingsländerna, och bör sålunda påverka deras intresse av avtal. Ett avtal innebär vidare från den främmande statens synpunkt bättre garantier för ett effektivt undanröjande av dubbelbeskattningen. Genom avtal kan det främmande landet också tillförsäkras en garanti i t. ex. följande hänseende. Om enligt avtalet en viss inkomst förbehållits för beskattning i den främmande staten och denna stat på grund av en önskan att främja investeringar i vissa industrier medger en temporär skattebefrielse, kan genom avtalet garantier lämnas för att inte i stället den andra staten inträder med sin beskattningsrätt. Den förmån som den främmande staten lämnat kommer sålunda den skattskyldige såsom avsett är helt och hållet till godo.

Av redogörelsen för utländsk lagstiftning på området framgår, att ett ensidigt avräkningsförfarande sedan länge tillämpats i USA och Storbritannien samt att nämnda länders exempel under senare år i viss utsträckning följts av Danmark och Västtyskland.

Att en lagstiftning om avräkning av utländsk skatt måste bli tämligen invecklad och svår att tillämpa är uppenbart. Enligt vår mening utgör detta emellertid icke något avgörande argument mot en sådan lagstiftning. Samma invändning kan för övrigt riktas mot dubbelbeskattningsavtalen.

Sammanfattningsvis vill vi uttala, att starka skäl talar för att komplettera dubbelbeskattningsavtalen genom att vidtaga interna svenska åtgärder för att undanröja den dubbelbeskattning som uppkommer i förhållande till länder med vilka dubbelbeskattningsavtal ännu ej ingåtts. Båda de i det föregående diskuterade metoderna för en lagstiftning på området är förenade med för- och nackdelar. Det synes oss emellertid uppenbart, att alternativet med ett avräkningsförfarande innebär större fördelar och mindre nackdelar än det andra alternativet. Vi föreslår därför, att en lagstiftning om avräkning av utländsk skatt kommer till stånd.

När det gäller att utforma en lagstiftning om rätt för svenska juridiska personer och här bosatta fysiska personer att från svensk skatt avräkna skatt, som erlagts i utlandet och som icke omfattas av dubbelbeskattningsavtal, uppkommer i huvudsak två problem. Det ena gäller omfattningen av rätten

till avräkning, närmare bestämt vilka inkomster som förfarandet skall avse och vilka skatter som skall kunna ingå i avräkningen. Det andra problemet består i att åstadkomma en lämplig samordning med nuvarande regler om rätt att såsom omkostnad åtnjuta avdrag för utländsk skatt. I samband härmed kommer också förhållandet till dubbelbeskattningsavtalen i blickpunkten. Ett viktigt intresse är givetvis, att förfarandet inte blir onödigt invecklat och svårtillämpat.

Vad först angår frågan om vilka slag av i n t ä k t e r som kan komma i betraktande, torde denna i allmänhet inte behöva förorsaka svårigheter. Att inkomster av utländsk fastighet och av rörelse i utlandet — självständig eller bedriven från filial eller annat fast driftställe — skall inbegripas är uppenbart. Detsamma bör gälla inkomster av annat slag, som, om de uppburits från Sverige av en i utlandet bosatt person, skulle ha beskattats här enligt interna svenska skatteregler. Enligt vår mening finns exempelvis inte anledning att utesluta tjänsteinkomster som avser verksamhet i annat land. Det ligger emellertid i sakens natur, att avräkningsförfarandet åtminstone i princip inte kan användas för att lösa fall av s. k. dubbel bosättning, d. v. s. att medge avräkning för skatter som den skattskyldige erlagt på den grund att han ansetts ha hemvist i den utländska staten. Det måste alltså röra sig om inkomster, för vilka skattskyldighet föreligger i utlandet på den grund att de anses härröra från källa, som är belägen i den främmande staten.

Det synes emellertid vara att gå för långt att kräva, att den skattskyldige styrker, att han i den främmande staten betraktats såsom utomlands bosatt och endast på grund av förvärvskällans belägenhet blivit föremål för beskattning. Det för avräkningen väsentliga synes böra vara, att förvärvskällans belägenhet konstituerar en skatteplikt för en utanför den främmande staten bosatt person. Den omständigheten att den skattskyldige av den utländska staten anses där bosatt bör alltså inte hindra avräkning, om han kan visa att han skulle ha fått erlägga skatt för intäkten i fråga, även om han ansetts vara bosatt utanför nämnda stat (jfr SOU 1950: 35 sid. 34).

Det sagda innebär, att man med fördel kan använda samma avgränsning, som i tredje stycket av punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen föreskrivits i fråga om rätten att njuta avdrag för utländsk allmän skatt såsom omkostnad. I enlighet härmed föreslås såsom en förutsättning för avräkning, att intäkten i fråga skall vara skattepliktig i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla från vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad.

Att avräkningsförfarandet endast kan avse a l l m ä n n a s k a t t e r på inkomst eller förmögenhet är uppenbart. Det möter emellertid vissa svårigheter att bestämma vilka svenska och utländska skatter som bör kunna ingå i avräkningen. De förut återgivna utländska avräkningsreglerna visar, att man härvidlag sökt sig fram på olika vägar. Att så blivit fallet sammanhänger med att gränsen mellan allmänna skatter på inkomst och förmögenhet, å ena, samt övriga skatter, å andra sidan, är flytande. Självfallet måste det krävas

att de skatter som skall ingå i avräkningen både är att hänföra till intäkten i denna dess egenskap och även i övrigt är jämförbara.

Vid förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal genomgås skattesystemen å ömse sidor, varvid en detaljerad prövning av olika skatter kan ske; det eftersträvas härvid att medtaga så många skatter som möjligt. Det har visat sig, att svårigheter framför allt förelegat i fråga om skatter till svenska kommuner och deras utländska motsvarigheter. Sådana skatter har i viss utsträckning fått lämnas utanför. Sålunda inbegripes den svenska kommunalskatten icke i dubbelbeskattningsavtalen med Canada, Japan och ett flertal förutvarande eller nuvarande utomeuropeiska brittiska territorier, och den har först nyligen kunnat medtagas i förhållande till Storbritannien. Även i fråga om förmögenhetsskatten saknas stundom utländsk motsvarighet. Däremot uttages i de allra flesta länder av staten, eventuellt av delstat, en allmän inkomstskatt som motsvarar den svenska statliga inkomstskatten.

Med hänsyn till vad nu anförts synes det påkallat att iakttaga vissa begränsningar i fråga om de skatter som skall ingå i det tilltänkta avräkningsförfarandet. Det bör undvikas, att detta förfarande innebär större förmåner än som kan erhållas genom ett blivande dubbelbeskattningsavtal. Tillämpningen skulle också försvåras, om de svenska myndigheterna skulle få pröva anspråk på avräkning av ett flertal olikartade skatter i samma land.

I enlighet härmed anser vi oss böra förorda, att avräkningsförfarandet, i vart fall till dess erfarenheter vunnits, på svensk sida begränsas till den statliga inkomstskatten och i vederbörande utländska stat till skatt som utgår på inkomst och erlagts, vid källan eller annorledes, till den utländska staten eller däri ingående delstat. Det skall röra sig om inkomstskatter i egentlig mening och icke exempelvis engångsskatter.

Det förutsättes att skatten erlagts av den skattskyldige själv. Vi anser oss alltså inte kunna föreslå någon motsvarighet till de amerikanska reglerna om rätt till avräkning för skatt, som erlagts för exempelvis ett dotterbolags inkomster. En sådan rätt bör nämligen enligt vår uppfattning icke rimligen ingå i de av oss föreslagna reglerna, som tar sikte på att komplettera men icke ersätta systemet av mellanstatliga avtal. Härtill kan läggas att en sådan rätt synes kunna komma i konflikt med den förut angivna principen att inte medge större förmåner än som kan uppnås genom mellanstatliga avtal. Den skulle även, såsom närmare utvecklats i 1951 års promemoria, kunna förorsaka svåröverblickbara komplikationer.

Det ligger vidare i sakens natur, att avräkning endast medgives i fråga om slutlig skatt. Har skatten erlagts preliminärt, bör avräkning alltså inte kunna erhållas, förrän beslut föreligger om den slutliga skatten och denna i sin helhet betalts. Har en skattskyldig samma år i en och samma stat guldit såväl preliminära som slutliga skatter, kan avräkning behöva sökas för de olika skatterna vid skilda tidpunkter — för det belopp som omfattas av den preliminära skatten sedan denna blivit fastställd såsom slutlig.

Ett undantag från vad här förordats synes med hänsyn till rådande spe-

ciella förhållanden påkallat i fråga om inkomster av sjöfart och luftfart Vi återkommer i det följande till denna fråga.

Vad nu föreslås kan sägas innebära en viss begränsning i förhållande till ett mera fullständigt avräkningsförfarande. Det bör emellertid beaktas, att, i praktiskt förekommande fall, på svensk sida den statliga inkomstskatten och i vederbörande utländska stat denna skatts motsvarighet, åtminstone i regel, väger tyngst bland olika förekommande direkta skatter. Oftast torde dubbelbeskattningen komma att i praktiken helt undanröjas.

Vi vill slutligen erinra om att i vissa avtal, som på senare år slutits med utvecklingsländer, bl. a. Thailand, finns bestämmelser av innebörd att Sverige skall medge avräkning av skatt i det andra landet, oaktat skatten efterskänkts för att uppmuntra den industriella utvecklingen i nämnda land, s. k. tax incentives, som brukar avse femårsperiod eller annan begränsad tid. Ur synpunkten av intresset att främja svenska investeringar i utvecklingsländerna kunde vissa skäl tala för att inrymma en motsvarande anordning i det nu föreslagna interna svenska avräkningssystemet. Av praktiska hänsyn synes dock en sådan anordning icke lämplig. Tillämpningen av dylika regler torde, såsom redan förut antytts, åtminstone t. v. böra förutsätta förhandenvaron av ett dubbelbeskattningsavtal.

Avräkningen bör få till resultat att dubbelbeskattningen undanröjes, såvitt angår förut nämnda skatter. Detta bör, i vart fall till dess närmare erfarenheter vunnits, innebära, att den svenska statliga inkomstskatten, i vad den belöper på den ifrågavarande intäkten och så långt nämnda skatt förslår, minskas med vad som erlagts i utländsk statlig inkomstskatt för samma intäkt. Är den utländska skatten lägre än den svenska, kan den alltså i sin helhet avräknas från denna. Är däremot den svenska skatten lägre, kan avräkning erhållas endast så långt den svenska skatten räcker.

Av den här intagna ståndpunkten följer, att en individuell beräkning skall göras med avseende å varje utländskt skattebelopp, som anmäles till avräkning. Vi anser oss således icke kunna, i vart fall tills vidare, förorda någon motsvarighet till de amerikanska »by country»- och »over all»-principerna. Detta innebär, att om den skattskyldige till avräkning anmäler en utländsk skatt, som är högre än den svenska, och en, som är lägre, avräkningsbeloppet i det första fallet begränsas till den svenska skattens belopp och i det andra till den utländska skattens belopp. En sammanslagning av de utländska respektive svenska skattebeloppen och därmed följande utjämning till den skattskyldiges fördel skall icke få ske. Vad nu sagts bör gälla oberoende av om de utländska skatterna erlagts i ett och samma land eller i olika länder.

Att fastställa beloppet av den utländska statliga inkomstskatt som skall ingå i avräkningen torde icke behöva möta svårigheter. All skatt av sådant slag, som den skattskyldige erlagt i den främmande staten, bör nämligen — bortsett från de fall då den skattskyldige av den utländska staten be-

skattats på grund av bosättning därstädes utan att intäkten varit där lokaliserad — kunna medtagas.

Däremot blir det något mera komplicerat att avgöra vad den utländska intäkten motsvarar i svensk statlig inkomstskatt. Man bör härvid tills vidare bortse från att den svenska skatten på den utländska intäkten kan minskas genom rätten att avdraga den utländska skatten såsom omkostnad. Till de därmed förbundna problemen återkommer vi i det följande. Vi utgår alltså här från att sådant avdrag ej åtnjutits.

I första hand beräknas beloppet av den utländska intäkten i svensk valuta. Samtliga omkostnader och andra avdragsgilla poster — utom den utländska skatten — skall dessförinnan ha frändragits, varvid i förekommande fall svenska skatteregler blir avgörande för vad som är avdragsgillt eller ej.

Därefter kan man räkna ut vad den utländska nettointäkten motsvarar i svensk statlig inkomstskatt. Huru därvid skall förfaras är icke utan vidare givet; olika principer, mer eller mindre schablonmässiga, är tänkbara. Klart står emellertid, att man inte kan nöja sig med att räkna ut vad den skattskyldige skulle fått betala i statlig inkomstskatt, om han icke haft den utländska intäkten, och tillåta avräkning intill beloppet av skillnaden mellan den sålunda framräknade skatten och den högre skatt han i verkligheten betalt. Det finns ingen bärande grund för att på detta sätt lägga den utländska intäkten »i toppen», utan utgångspunkten måste fastmera vara, att den statliga inkomstskatten belastar skilda delar av den skattskyldiges inkomst lika.

Man måste därför, i överensstämmelse med internationell praxis, försöka beräkna den genomsnittliga skattebelastningen på den skattskyldiges hela inkomst. Enklast från tillämpningssynpunkt hade givetvis varit att härvid räkna med den beskattningsbara inkomsten. Detta skulle emellertid innebära, att man bortsåg från den del av den skattskyldiges inkomster som motsvaras av ortsavdrag och allmänna avdrag och icke ansåg avdragen hänförliga till den utländska intäkten. Det sagda kan också uttryckas så, att den genomsnittliga skattebelastningen på den utländska intäkten — och därmed »taket» för avräkningen — skulle bli högre än på intäkterna i Sverige. Detta kan enligt vår mening icke vara riktigt. Såväl ortsavdrag som allmänna avdrag måste anses hänföra sig till den skattskyldiges samtliga intäkter oberoende av var de förvärvats. Här behöver endast erinras om att den största posten bland de allmänna avdragen vanligen är avdraget för kommunalskatt; denna skatt utgår både på utländska och svenska inkomster.

Enligt vår mening bör, såsom också plägar ske i tillämpningskungörelserna till dubbelbeskattningsavtalen, beräkningen grundas på totalinkomsten före allmänna avdrag. Även underskottsavdrag — och med dem bör i förevarande sammanhang jämställas förlustavdrag — bör anses fördela sig i lika mån på svenska och utländska intäkter. Beräkningen av den genomsnittliga skattebelastningen bör alltså grundas på den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor, m. a. o. på vad som i deklarationsblanketterna benämnes »sammanräknad inkomst».

I enlighet med det anförda föreslår vi — här bortses alltjämt från möj-

ligheten att avdraga den utländska skatten såsom omkostnad — att den svenska statliga inkomstskatt som hänför sig till den utländska intäkten skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges statliga inkomstskatt som den utländska nettointäkten utgör av den skattskyldiges inkomst av olika förvärvskällor. Beräkningen utföres enligt följande formel:

$$\frac{\text{den utländska nettointäkten}}{\text{sammanräknad inkomst}} \times \text{total svensk statlig inkomstskatt}$$

Om exempelvis en ogift fysisk person haft en utländsk nettointäkt av 20 000 kronor, för vilken skatt erlagts i utlandet med 5 000 kronor, svenska nettointäkter om tillhopa 22 000 kronor, allmänna avdrag om 8 000 kronor och ortsavdrag av 2 250 kronor, blir den beskattningsbara inkomsten (20 000 + 22 000 — 8 000 — 2 250 =) 31 700 kronor och den svenska statliga inkomstskatten 9 455 kronor. Av denna skatt anses på den utländska nettointäkten om 20 000 kronor belöpa

$$\frac{20\,000}{20\,000 + 22\,000} \times 9\,455 = 4\,502 \text{ kronor}$$

Oaktat den utländska skatten är högre, kan avräkning alltså endast erhållas med detta belopp. Det ekonomiska resultatet av avräkningen blir, att den skattskyldige i den utländska staten och i Sverige erlägger sammanlagt (5 000 + 9 455 — 4 502 =) 9 953 kronor, vilket innebär att den utländska intäkten beskattas blott en gång men efter den högsta, d. v. s. i detta fall den utländska skattesatsen.

Avräkningsmetoden är i princip oberoende av när de utländska resp. svenska skatterna påförts. Om beskattningsperioderna är olika, måste emellertid de utländska skatterna uppdelas på de olika svenska beskattningsår till vilka inkomsterna hänför sig.

Vi övergår härefter till frågan om förhållandet mellan de föreslagna avräkningsreglerna, å ena, samt bestämmelserna angående omkostnadsavdrag ävensom dubbelbeskattningsavtalen, å andra sidan.

Vad först angår omkostnadsavdraget torde till en början få erinras om att rätten till sådant avdrag enligt anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen i princip bortfaller, om dubbelbeskattningsavtal föreligger med den ifrågavarande utländska staten. Att så bör vara fallet är i och för sig självklart. Genom avtalet undanröjes dubbelbeskattningen, och det saknas då anledning att låta den skattskyldige avdraga utländska skatter, som omfattas av avtalet, såsom omkostnad.

Även det nu föreslagna avräkningsförfarandet har till syfte att undanröja dubbelbeskattning. Det kunde därför synas naturligt att tillämpa samma princip, vilket skulle innebära att rätten till omkostnadsavdrag upphävdes, i vart fall såvitt angår allmänna statliga skatter.

Vi anser oss emellertid icke böra förorda att så sker. Medan dubbelbeskattningsavtalen i regel är fullständiga och anvisar regler för lösning av alla uppkommande dubbelbeskattningssituationer — i sista hand förhand-

lingar mellan finansdepartementen i respektive länder — innebär det av oss föreslagna avräkningsförfarandet icke någon sådan fullständig lösning. Vidare bör beaktas, att medan dubbelbeskattningsavtalen vanligen innefattar en kombination av olika metoder att undgå dubbelbeskattning — skattefrihet för vissa slag av inkomster i endera landet respektive avräkning, vilket kan omöjliggöra en samordning med en avdragsrätt — innebär vårt förslag, att en enda metod, avräkning, skall användas. Med denna bör en samordning inte vara omöjlig.

Från de skattskyldigas synpunkt måste det vara till uppenbar fördel, om avdragsrätten bibehålles. Avräkningsförfarandet måste enligt sakens natur äga rum i efterhand, vilket innebär att den skattskyldige avsevärd tid måste ligga ute med skattebeloppet. Avdragsrätten åter kan begagnas redan i samband med den ordinarie taxeringen. Härtill kommer, att värdet av den föreslagna avräkningen är olika i skilda lägen. Den torde ofta innebära, att dubbelbeskattningen helt undanröjes; i andra fall blir skattelättnaden däremot mindre. Det är rentav tänkbart, att avräkningsförfarandet under särskilda förhållanden icke innebär nämnvärda fördelar utöver dem som erhålles genom avdragsrätten. Med tanke på sistnämnda fall måste det vara ett berättigat intresse för de skattskyldiga att liksom hittills kunna erhålla en omedelbar lättnad genom rätten till avdrag för den utländska skatten.

Vid den avsedda samordningen med omkostnadsavdraget blir uppgiften att eliminera verkningarna av den skattelättnad som redan erhållits genom nämnda avdrag, så att avräkningen ekonomiskt skall ge samma resultat för den skattskyldige vare sig han vid taxeringen yrkat och erhållit avdrag för den utländska skatten eller så ej skett.

Ett önskemål är givetvis, att denna beräkning blir så enkel som möjligt. Vi har också övervägt och prövat olika schablonmetoder, exempelvis att ställa avdragsbeloppet i relation till den beskattningsbara inkomsten och i motsvarande mån minska det enligt förut beskrivna regler framräknade »taket» för avräkningen. Det har emellertid visat sig, att resultaten i olika lägen, framför allt i fråga om fysiska personer — vilka ju har progressiv beskattning — skulle bli så ojämna att de icke kan godtagas. En mera exakt beräkning blir därför ofrånkomlig.

Vad vi härutinnan föreslår innebär följande. Den statliga inkomstskatt som motsvarar den utländska intäkten skall, med tillämpning av tidigare föreslagna regler, bestämmas *som om avdraget för utländsk skatt icke åtnjutits*. Innan man räknar fram den svenska statliga inkomstskatt som motsvarar den utländska intäkten, skall sålunda den utländska intäkten ökas med avdraget för utländsk skatt; med samma belopp ökas den beskattningsbara inkomsten, varefter den däremot svarande högre statliga inkomstskatten på totalinkomsten framkommer. Den svenska statliga inkomstskatt som motsvarar den utländska intäkten bestämmes sedan enligt den förut angivna formeln

$$\frac{\text{den utländska nettointäkten}}{\text{sammanräknad inkomst}} \times \text{total svensk statlig inkomstskatt.}$$

Såsom förut nämnts skall man jämföra den utländska skatten med det belopp i svensk statlig inkomstskatt som därvid framräknats och som belöper på den utländska intäkten. Avräkning kan erhållas med *det lägsta* av dessa belopp. Det belopp varmed avräkning sålunda kan erhållas — den utländska skatten eller motsvarigheten i svensk skatt beroende på vilken som är lägst — skall minskas med den skattelättnad som i Sverige erhållits genom omkostnadsavdraget för den utländska skatten. Skattelättnaden utgör skillnaden mellan den nyss framräknade totala svenska statliga inkomstskatten och den totala svenska statliga inkomstskatt som *verkligen* påförts.[1]

Ytterligare måste hänsyn tagas till att avdraget för den utländska skatten minskat jämväl den kommunala inkomstskatten. Det kan härvidlag erinras om att avräkningen i princip kan sägas innebära att den utländska skatten träder i stället för den svenska statliga inkomstskatten, och den sistnämnda får icke avdragas vid kommunaltaxeringen. I samband med avräkningen bör därför det vid kommunaltaxeringen erhållna avdraget för den utländska skatten så att säga återföras till beskattning. Nu ifrågavarande skattelättnad framräknas på samma sätt som förut angivits, d. v. s. den utgör skillnaden mellan den kommunalskatt som skulle ha påförts, därest omkostnadsavdraget för utländsk skatt ej erhållits, och den kommunalskatt som verkligen påförts. Det belopp, med vilket avräkning kan erhållas, minskas även med det sålunda framkomna beloppet.

Innebörden av det sagda kan närmare belysas i anslutning till det förut angivna exemplet. Om i detta exempel omkostnadsavdrag erhållits för den utländska skatten, 5 000 kronor, hade den beskattningsbara inkomsten blivit (20 000 + 22 000 — 5 000 — 8 000 — 2 250 =) 26 700 kronor och den statliga inkomstskatten 7 337 kronor. Den svenska statliga inkomstskatt, som motsvarar den utländska intäkten, skall emellertid beräknas som om avdrag icke erhållits för den utländska skatten. Den utländska nettointäkten upptages alltså utan avdrag för den utländska skatten till 20 000 kronor, varvid den beskattningsbara inkomsten, i enlighet med den förut gjorda beräkningen, blir 31 700 kronor och den statliga inkomstskatten 9 455 kronor, varav 4 502 kronor motsvarar den utländska intäkten. Detta belopp är, såsom likaledes konstaterats i det föregående, lägre än den utländska skatten, 5 000 kronor, och avräkning kan alltså högst ske med 4 502 kronor. Genom omkostnadsavdraget har tidigare erhållits dels en skattelättnad motsvarande skillnaden i total statlig inkomstskatt med och utan omkostnadsavdrag, d. v. s. (9 455 — 7 337 =)2 118 kronor, dels en skattelättnad, motsvarande skillnaden i kommunal inkomstskatt med och utan sådant avdrag. Sistnämnda skattelättnad blir, om den kommunala utdebiteringen antages vara 15 kronor, (15/100 × 5 000 =) 750 kronor. Det belopp, med vilket avräkning enligt vad nyss sagts högst kan erhållas, 4 502 kronor, minskas med nämnda belopp till (4 502 — 2 118 — 750 =) 1 634 kronor.

Det ekonomiska resultatet av de nu redovisade beräkningarna blir att den skattskyldige i den utländska staten och i Sverige totalt erlägger statlig in-

[1] Beträffande det fall att avräkning sker av flera utländska skatter hänvisas till *exempel 2* i det följande.

komstskatt med (5 000 + 7 337 — 1 634 =) 10 703 kronor. Om den utländska skatten icke avdragits vid taxeringen, skulle han ha erlagt (5 000 + 9 455 — 4 502 =) 9 953 kronor i utländsk och svensk statlig inkomstskatt och därjämte ytterligare 750 kronor i svensk kommunal inkomstskatt, vilka båda belopp tillsammans blir just 10 703 kronor. — Det kan påpekas, att om den skattskyldige underlåter att göra omkostnadsavdrag för den utländska skatten, kan han nästa år erhålla utskyldsavdrag vid statstaxeringen för den däremot svarande högre kommunalskatten. Denna förmån torde emellertid i stort sett motsvaras av olägenheten att längre tid behöva ligga ute med det högre belopp i statlig och kommunal inkomstskatt som får erläggas, om den utländska skatten icke avdrages som omkostnad.

I enlighet med det anförda föreslår vi, att samordningen med åtnjutet avdrag för utländsk skatt skall ske enligt följande regler. Har sådant avdrag erhållits — vare sig den utländska skatten varit slutlig eller samma belopp erlagts preliminärt[1] — skall beräkningen av den svenska statliga inkomstskatt som hänför sig till den utländska intäkten utföras som om sådant avdrag ej åtnjutits. Vidare skall det belopp varmed avräkning högst kan erhållas — den utländska skatten eller den beräknade svenska statliga skatten på den utländska intäkten, beroende på vilken som är lägst — minskas med ett belopp motsvarande den svenska statliga och kommunala inkomstskatt som den skattskyldige undgått genom avdraget.

I motsats till vad gäller omkostnadsavdraget synes någon samordning praktiskt icke vara möjlig mellan det föreslagna avräkningsförfarandet och dubbelbeskattningsavtalen. De i det föregående återgivna skälen mot att samtidigt tillämpa omkostnadsavdrag och dubbelbeskattningsavtal — i främsta rummet att dessa avtal innefattar en fullständig och exklusiv lösning av uppkommande dubbelbeskattning — torde utesluta att det föreslagna avräkningsförfarandet och ett dubbelbeskattningsavtal tillämpas vid sidan av varandra. Då någon valrätt för den skattskyldige knappast heller är tänkbar — sådan valrätt finns inte heller i fråga om avtal och omkostnadsavdrag — följer härav, att de föreslagna avräkningsreglerna inte kan tillämpas, om avtal finns. I enlighet härmed bör gälla, att avräkning ej må äga rum, om på grund av överenskommelse med främmande stat dubbelbeskattning av den ifrågavarande intäkten kan undanröjas eller lindras. Med sådan överenskommelse bör i nu aktuellt hänseende jämställas särskilt beslut av Kungl. Maj:t enligt 21 § förordningen om statlig inkomstskatt.

I det föregående har antytts, att särskilda regler är erforderliga i fråga om inkomster av sjöfart och luftfart.

Beskattningen av sådana inkomster är i utlandet ofta anordnad på annat sätt och är stundom hårdare än i fråga om andra inkomstslag. En vanlig metod är att lägga skatt på bruttot av frakt- och biljettintäkter som uppburits inom vederbörande land eller på annat sätt anses ha anknytning till

[1] Restituerad utländsk preliminär skatt, för vilken avdrag åtnjutits, återföres i vanlig ordning till beskattning såsom återvunnen omkostnad.

detta. Formellt kan skatten likväl framträda som en skatt på nettoinkomst och, åtminstone teoretiskt, inrymma möjlighet till en exakt nettoinkomstberäkning. I praktiken tillämpas emellertid vanligen regler av innebörd att, i avsaknad av sådan beräkning, viss procent av bruttointäkterna skall anses utgöra nettointäkt. Även andra typer av beskattning förekommer, stundom med kommun eller motsvarande enhet som skattens mottagare, stundom med mer eller mindre starkt inslag av bruttobeskattning. Härtill kommer att det möter svårigheter att vid en inkomstberäkning avgöra i vad mån sjöfarts- och luftfartsinkomster skall kunna anses lokaliserade till visst land. Erfarenhetsmässigt torde kunna konstateras, att berörda länders myndigheter i större utsträckning än eljest är benägna att hänföra så stor del av intäkterna som möjligt till det egna landet.

Av det anförda torde framgå, att de av oss i det föregående föreslagna avräkningsbestämmelserna endast i mindre utsträckning skulle kunna bli till nytta för rederier och flygföretag med trafik på icke-avtalsländer. Skatterna skulle delvis vara av sådan beskaffenhet att de icke kan ifrågakomma till avräkning, och avräkningsförfarandet skulle bli mer komplicerat och ge mera ovissa resultat än eljest.

Vi anser därför skäligt att i fråga om sjöfart och luftfart något utvidga den krets av utländska skatter som kan avräknas. Avräkning bör sålunda, utom för statliga inkomstskatter i vanlig mening, kunna erhållas beträffande skatter till stat eller annan offentligrättslig person, i den mån skatterna beräknas på grund av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i vederbörande utländska stat eller efter därmed jämförlig grund, t. ex. på viss andel av företagets totala bruttointäkter. Även härvidlag avses i princip slutliga skatter. Den omständigheten, att en i lagen medgiven men i praktiken vanligen icke tillämpad möjlighet till taxering eller annan mera exakt nettoinkomstberäkning finns, bör emellertid ej hindra, att avräkning erhålles.

Vidare erfordras en särskild regel för att beräkna hur stor del av rederiets eller luftfartsföretagets nettointäkt som skall anses lokaliserad till vederbörande utländska stat. Denna beräkning synes lämpligen kunna anknytas till bruttofraktintäkternas och bruttobiljettintäkternas fördelning på olika länder. Såsom nettointäkt från vederbörande land bör alltså anses ett belopp motsvarande så stor del av den samlade nettointäkten i rederirörelsen eller luftfartsrörelsen som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna eller biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag. Tillämpningen av denna regel bör givetvis vara beroende av den skattskyldiges yrkande. Finner den skattskyldige med sin fördel förenligt att verkställa den mera exakta beräkning som normalt är föreskriven, bör detta stå honom öppet.

P r ö v n i n g e n av ansökningar om avräkning kan bli tämligen komplicerad och bör därför i analogi med vad som gäller ackumulerad inkomst anförtros vederbörande prövningsnämnd. Yttrande bör avges av taxeringsintendent. Ansökan bör vara inkommen inom ett år efter det taxeringen till stat-

lig inkomstskatt vunnit laga kraft. Har den utländska skatten slutgiltigt, d. v. s. genom laga kraft vunnet beslut, påförts senare, bör emellertid ettårsfristen räknas från denna tidpunkt.

Det bör åligga den skattskyldige att förebringa erforderlig utredning. Man bör emellertid räkna med att svårigheter kan föreligga att lämna samtliga de uppgifter som erfordras för beräkning av den utländska inkomstens belopp, av den statliga inkomstskatt som belöper på den utländska inkomsten eller av den skattelättnad som tidigare erhållits genom att den utländska skatten avdragits såsom omkostnad. Står det klart att den skattskyldige är berättigad till avräkning, bör sådan kunna medges med skäligt belopp, även om fullständiga uppgifter icke kan lämnas i nyss angivna hänseenden. Det ligger i sakens natur, att avräkningsbeloppet i här avsedda fall bestämmes med försiktighet. Den skattskyldige bör givetvis inte, genom att underlåta lämna erforderliga upplysningar, kunna erhålla avräkning med större belopp än eljest.

Eftersom avräkningsförfarandet begränsas till den statliga inkomstskatten, bör erforderliga b e s t ä m m e l s e r i ämnet meddelas i förordningen om nämnda skatt. Enligt vårt förslag skall bestämmelserna upptagas i nya 24—28 §§ under rubriken »Om avräkning för utländsk skatt»; nuvarande 23 § bör kvarstå, bl. a. med tanke på fall, då dubbelbeskattningsavtal funnits men uppsagts eller de facto upphört att gälla och den skattskyldige icke i tid begärt avräkning enligt de nya reglerna. I den föreslagna nya 24 § anges huvudprinciperna för rätten till avräkning, medan 25 § innehåller regler för beräkning av det belopp som skall avräknas. Bestämmelser om proceduren upptages i 26—28 §§.

För att närmare belysa innebörden av de föreslagna avräkningsbestämmelserna har vi upprättat dels ett utkast till arbetsblankett för prövningsnämnderna, vilken fogats vid betänkandet som *bilaga 8*, dels vissa ytterligare e x e m p e l.

Det första exemplet avser att åskådliggöra de allmänna principerna för avräkningen.

Exempel 1

Ett svenskt aktiebolag åtnjuter år 1965 följande intäkter

a)	nettointäkt av rörelse i Sverige	100 000 kr.
b)	nettoinkomst av rörelse i utländsk stat med vilken Sverige icke har dubbelbeskattningsavtal, *efter* där erlagd preliminär, tillika definitiv statlig skatt motsvarande *8 000 sv. kr.* (nettoinkomsten före skatt alltså 35 000 kr.)	27 000 kr.
	Summa	127 000 kr.

Bolaget taxeras i Sverige 1966 för en sammanräknad nettoinkomst av 127 000 kr., varvid omkostnadsavdrag åtnjutits för de i den utländska staten erlagda skattebeloppen. Från nämnda 127 000 kr. bortgår allmänna avdrag om 17 000 kr. Taxerad, tillika beskattningsbar inkomst alltså 110 000 kr. Den statliga inkomstskatten

härå (efter 40 procent) utgör 44 000 kr. Bolaget taxeras därjämte till kommunal inkomstskatt för 127 000 kr. och den kommunala utdebiteringen utgör 15 kr.

År 1967 hemställer bolaget om avräkning av den utländska skatten, som uppgått till *8 000 sv. kr.*

Den på den utländska inkomsten belöpande statliga inkomstskatten därvid hänsyn icke tagits till omkostnadsavdraget framräknas enligt följande formel:

$$\frac{35\,000 \text{ kr. (= nettoink. fr. utl.+utl. slutl. skatt)} \times 47\,200 \text{ kr. (= beräknad statl. ink.skatt el. 40 \% av 118 000 kr.)}}{135\,000 \text{ kr. (= sammanräknad inkomst)}} = 12\,237 \text{ kr}$$

Avräkning kan alltså i princip erhållas med hela den utländska skatten, d. v. s. 8 000 kr., vilket belopp emellertid skall minskas med det som bolaget undgått genom omkostnadsavdraget för utländsk skatt eller vid taxeringen till statlig inkomstskatt med (47 200 — 44 000 =) 3 200 kr. och vid taxeringen till kommunal inkomstskatt med 1 200 kr. (15 % av 8 000 kr.).

Bolaget återbekommer alltså (8 000 — 3 200 — 1 200 =) *3 600 kr.* i statlig inkomstskatt.

Nästa exempel avser också ett aktiebolag och visar, hur man förfar då den utländska skatten på olika inkomster upptages vid olika tidpunkter och delvis preliminärt.

Exempel 2

Ett svenskt aktiebolag åtnjuter år 1965

a) nettointäkt av rörelse i Sverige med	200 000 kr.
b) nettoinkomst från rörelse i icke-avtalsland efter avdrag av *preliminär skatt* med 5 000 kr.	5 000 »
c) nettoutdelning av aktier i samma stat efter avdrag av *definitiv* kupongskatt med 1 000 kr.	3 000 »
Summa	208 000 kr.

Taxerad inkomst vid 1966 års taxering 195 000 kr. efter allmänna avdrag om 13 000 kr. Statlig inkomstskatt efter 40 procent utgör 78 000 kr. Bolagets taxering till kommunal inkomstskatt är 208 000 kr. och den kommunala utdebiteringen 15 kr.

Bolaget anhåller *år 1967* om avräkning av den utländska skatten, tillhopa 6 000 kr. Då endast kupongskatten å *1 000 kr.* är definitiv, kan ansökningen beviljas blott i fråga om nämnda skatt.

Den statliga inkomstskatt som belöper på den utländska utdelningsinkomsten framräknas enligt den tidigare angivna formeln på följande sätt:

$$\frac{4\,000 \times 78\,400 \text{ (= 40 \% av 196 000)}}{209\,000} = 1\,500 \text{ kr.}$$

Då den i utlandet erlagda kupongskatten är lägre, får avräkning ske av dennas hela belopp, 1 000 kr. Från sagda belopp skall emellertid avgå den »vinst» i statlig inkomstskatt, 400 kr. (= skillnaden mellan beräknad statlig inkomstskatt 78 400 och påförd sådan skatt 78 000), ävensom den vinst i kommunal inkomstskatt, 150 kr. (15 % av 1 000), som uppkommit vid taxeringen genom omkostnadsavdraget för utländsk skatt.

Bolaget äger alltså återbekomma (1 000 — 400 — 150 =) *450 kr.*

År 1968 har skatten på den i den utländska staten uppburna rörelseintäkten, preliminärt erlagd med 5 000 kr., efter skatteprocess nedsatts till 4 000 kr., och bolaget ansöker om avräkning för detta belopp.

Vid den »omdebitering» som skall företagas 1968 för att utröna hur mycket av bolagets statliga inkomstskatt som belöper på dess utländska rörelseinkomst utgår man från den år 1967 företagna »debiteringen». I enlighet härmed erhålles följande formel:

$$\frac{9\,000 \times 80\,000 \ (= 40\ \%\ \text{av}\ 200\,000^{1})}{213\,000} = 3\,396 \text{ kr.}$$

Avräkning kan endast ske med nämnda 3 396 kr., då detta belopp understiger den utländska skatten, 4 000 kr. Emellertid skall från de 3 396 kronorna avgå den »vinst» i statlig och kommunal inkomstskatt som åtnjutits på grund av omkostnadsavdraget. Sagda »vinst» utgör i statlig inkomstskatt 1 600 kr. (= 80 000 — 78 400) och i kommunal inkomstskatt 600 kr. (15/100 × 4 000).

Bolaget äger alltså återbekomma (3 396 — 1 600 — 600 =) *1 196 kr.*

Nästa exempel avser en fysisk person, som alltså erlägger svensk statlig inkomstskatt efter progressiv skala. Även här har de utländska skatterna påförts vid olika tidpunkter och delvis preliminärt.

Exempel 3

Svenske medborgaren A. återvänder med sin hustru till Sverige den 1 januari 1966, sedan han i trettio års tid varit bosatt i landet U. Därifrån åtnjutes alltjämt vissa inkomster. A. taxeras 1967 för följande inkomster.

Pensionsförsäkring i svenskt försäkringsbolag	30 000 kr.
Nettointäkt av fastighet i landet U efter däråa erlagd *preliminär* skatt å 3 000 sv. kr.	20 000 »
Räntor och utdelningar i Sverige	6 000 »
Utdelning i landet U efter där erlagd *slutlig* kupongskatt å 1 000 sv. kr.	4 000 »
Summa	60 000 kr.

Sammanräknad inkomst vid 1967 års taxering 60 000 kr., allmänna avdrag 6 000 kr., taxerad inkomst 54 000 kr., beskattningsbar inkomst 49 500 kr. Den statliga inkomstskatten härå utgör 15 860 kr. A. har åsatts taxering till kommunal inkomstskatt för enahanda belopp, och den kommunala utdebiteringen är 15 kr.

År 1968 sökes avräkning av den i landet U erlagda kupongskatten, 1 000 kr.

Den statliga inkomstskatten å aktieutdelningen är enligt de tidigare angivna principerna följande:

$$\frac{000 \times 16\,340 \ (\text{statl.ink.skatt på en bb.ink. av } 50\,500)}{61\,000} = 1\,339 \text{ kr.}$$

Då den i landet U erlagda kupongskatten är lägre, får avräkning ske med dennas hela belopp, 1 000 kr. Från detta belopp skall emellertid avdragas den »vinst» som uppkommit på grund av omkostnadsavdrag beträffande dels statlig skatt med (16 340 — 15 860 =) 480 kr., dels kommunal inkomstskatt med (15 % av 1 000 =) 150 kr.

A. återbekommer alltså (1 000 — 480 — 150 =) *370 kr.*

År 1969 sökes avräkning av den i landet U erlagda skatten på den där belägna fastigheten, vilken skatt preliminärt erlagts med 3 000 sv. kr. och slutligt även

[1] Den vid taxeringen bestämda inkomsten, 195 000 kr., ökad med dels omkostnadsavdraget för den utländska skatten på utdelningen, dels samma avdrag för den *slutliga* utländska skatten på rörelseinkomsten. Från de ytterligare preliminärt erlagda 1 000 kr. för rörelseinkomsten bortses här, då detta belopp i vanlig ordning skall återföras till beskattning ett följande år såsom återvunnen omkostnad.

fastställts till samma belopp. Den svenska statliga inkomstskatten å fastighetsinkomsten utgör

$$\frac{23\,000 \times 17\,780 \text{ (stat.ink.skatt på en bb.ink. av 53 500)}}{64\,000} = 6\,389 \text{ kr.}$$

Denna framräkning är, som framhållits tidigare, en påbyggnad av den år 1968 företagna »omdebiteringen» och utvisar att skatten i landet U är lägre än den svenska skatten. Från den utländska skatten, 3 000 kr., skall avgå »vinsten» på grund av omkostnadsavdrag i statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt. Beloppen är följande (17 780 — 16 340 =) 1 440 kr. och (15 % av 3 000 =) 450 kr.

A. återbekommer alltså (3 000 — 1 440 — 450 =) *1 110 kr.*

Anmärkas kan, att om den skattskyldige har inkomster från flera icke-avtalsländer, man får förfara på samma sätt som i ovanstående exempel. Det erinras också om att en särskild beräkning måste göras för varje i utlandet *särskilt debiterat* skattebelopp, även om dessa belopp debiterats samma år och i samma land — dock icke om det är uppenbart att samtliga de i den utländska staten uttagna skatterna är lägre än den svenska; i sistnämnda fall kan gemensam beräkning ske.

Exempel 4

Utländske medborgaren Q. är sedan ett par år tillbaka bosatt i Sverige tillsammans med sin hustru. Från sitt tidigare hemland, V — icke avtalsland — åtnjuter han år 1966 alltjämt vissa kapitalinkomster. Q. taxeras år 1967 för följande inkomster.

Lön från svenskt aktiebolag	48 000 kr.
Ränteintäkt i landet V efter därå dragen definitiv källskatt, 300 kr. (15 %)	1 700 »
Utdelning från samma land efter där erlagd slutlig kupongskatt, 1 200 kr. (30 %)	2 800 »
Summa	52 500 kr.

Sammanräknad inkomst vid 1967 års taxering 52 500 kr., allmänna avdrag 8 000 kr., taxerad inkomst 44 500 kr., beskattningsbar inkomst 40 000 kr. Den statliga skatten härå utgör 11 300 kr. Q. är vidare taxerad till kommunal inkomstskatt för en beskattningsbar inkomst av 46 600 kr. Den kommunala utdebiteringen är 15 kr.

På hösten 1967 sökes avräkning för de i landet V erlagda källskatterna 300 kr. + 1 200 kr.

Den statliga inkomstskatten å ränteinkomsten från landet V är

$$\frac{2\,000 \times 11\,444 \text{ (skatt på en bb.ink. av 40 300)}}{52\,800} = 433 \text{ kr.}$$

Då den i landet V erlagda definitiva skatten på ränteintäkten är lägre får avräkning ske med utländska skattens hela belopp, 300 kr. Från beloppet skall emellertid avdragas den »vinst» i statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt som uppkommit genom omkostnadsavdraget. Beloppen är följande (11 444 — 11 300 =) 144 kr. och (15 % av 300 =) 45 kr.

Med avseende på utländska ränteintäkter äger sålunda Q. att återbekomma (300 — 144 — 45 =) *111 kr.*

Beträffande den statliga inkomstskatten å utdelningarna från landet V utgöres den av

$$\frac{4\,000 \times 12\,020 \text{ (skatt på en bb.ink. av } 41\,500)}{54\,000} = 890 \text{ kr.}$$

I detta fall är den definitiva utländska skatt, 1 200 kr., som erlagts för utdelningsinkomsten, högre än den statliga inkomstskatt, 890 kr., som belöper på utdelningarna, varför avdrag endast kan ske med sistnämnda belopp. Från beloppet skall i enlighet med det föregående avdragas den »vinst» i statlig och kommunal inkomstskatt som uppkommit genom omkostnadsavdraget. Från nämnda 890 kr. skall sålunda avgå (12 020 — 11 444 =) 576 kr. samt (15/100 × 1 200 =) 180 kronor.

Vad beträffar de utländska utdelningarna äger alltså Q. att återbekomma (890 — 576 — 180 =) *134 kr.*

Sammanlagt äger Q. således få avräkning med (111 + 134 =) *245 kr.*

Det sista exemplet avser slutligen att belysa innebörden av de särskilda reglerna om inkomster av sjöfart och luftfart.

Exempel 5

Ett svenskt rederibolag har 1965 förutom andra inkomster en nettointäkt av rederirörelse med 6 milj. kr., den taxerade tillika beskattningsbara inkomsten utgör 8 milj. kr. och de allmänna avdragen 1,6 milj. kr. Den statliga inkomstskatten utgör 3,2 milj. kr.

Totala bruttofrakter och biljettintäkter uppgår till 150 milj. kr. Därav har i ett land, med vilket Sverige icke har dubbelbeskattningsavtal, uppburits 15 milj. kr. Allmän skatt har i nämnda land erlagts med *300 000 kr.*

Rederibolaget begär år 1967 avräkning av nämnda skatt. Nettointäkten från nämnda land skall anses uppgå till

$$\frac{15\,000\,000 \text{ (fraktint. i nämnda land)} \times 6\,300\,000 \text{ (nettoint. av red.rör. + erhållet avdr. för utl. skatt)}}{150\,000\,000 \text{ (totala fraktint.)}} = 630\,000$$

Den beräknade beskattningsbara inkomsten utgör 8 300 000 kr. och den statliga skatten efter 40 procent utgör 3 320 000 kr. Härav belöper på den utländska inkomsten $\left(\frac{630\,000 \times 3\,320\,000}{9\,900\,000} =\right)$ 211 272 kr. Oaktat skatt erlagts i den utländska staten med 300 000 kr. får avräkning endast ske med vad som av den statliga inkomstskatten belöper på intäkten från utlandet, d. v. s. med nyssnämnda 211 272 kr. Detta belopp skall minskas med »vinsten» på grund av omkostnadsavdraget vid den statliga och kommunala taxeringen eller med (3 320 000 — 3 200 000 =) 120 000 kr. samt (15/100 × 300 000 =) 45 000 kr.

Rederibolaget återbekommer alltså (211 272 — 120 000 — 45 000 =) *46 272 kr.*

Att det belopp, som skall restitueras, i sistnämnda exempel blivit så lågt sammanhänger med *dels* att nettoinkomsten av rederirörelsen i exemplet antagits vara tämligen låg, d. v. s. 6 milj. på en omsättning av 150 milj. kr, alltså 4 procent, *dels* att den utländska skatten — alltså en nettovinstbeskattning — antagits vara förhållandevis hög. Därför kan rätten till omkostnadsavdrag, när den utländska skatten är relativt hög, medföra nära nog samma fördelar som den föreslagna avräkningen. I vissa lägen kan det förhållandet inträffa, att något utrymme ej finnes för avräkning.

Vårt förslag om ett avräkningsförfarande bygger på att särskilda förmåner i fråga om beräkningen av inkomst från utlandet icke samtidigt införes. Såsom framgår av redogörelsen för gällande rätt har emellertid alltifrån kommunalskattelagens tillkomst gällt vissa regler i fråga om utländsk fastighet och i utlandet bedriven självständig rörelse, som avsetts skola medföra förmåner i angivna hänseende. Den skattskyldige är sålunda berättigad till avdrag ej blott för omkostnader utan även för vad av behållen inkomst från fastigheten eller rörelsen använts för förvärvskällan. Detta innebär, att, så långt årets inkomst därtill förslår, avdrag medgives även för exempelvis investeringar i byggnader och inventarier. Å andra sidan får underskott icke avdragas annat än från intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet.

Av motiven till nämnda regler framgår icke i vad mån hänsyn till föreliggande internationell dubbelbeskattning varit bestämmande vid reglernas tillkomst. Det kan emellertid konstateras, att då 1921 års kommunalskattekommitté framlade sitt förslag i ämnet, något fullständigt dubbelbeskattningsavtal ännu icke hade ingåtts; kommittén torde ha räknat med att ifrågavarande inkomster skulle bli beskattade såväl i Sverige som i den stat där fastigheten eller rörelsen fanns.

Härutinnan är läget numera radikalt förändrat. Avtal, varigenom förekommande dubbelbeskattning kan helt elimineras, har ingåtts med ett flertal länder. I fråga om övriga länder föreligger sedan 1950-talets början rätt att avdraga där påförda skatter såsom omkostnad. Genomföres vårt förslag om rätt att från den statliga inkomstskatten avräkna utländsk sådan skatt, torde man vara berättigad att konstatera, att dubbelbeskattning icke längre förekommer i sådan utsträckning att man däri kan hämta motiv för lättnader av ifrågavarande slag.

Att vi ansett oss böra upptaga de nuvarande reglerna på området till omprövning beror emellertid inte på en önskan att avlägsna vad som skulle kunna framstå såsom oberättigade förmåner. Härvidlag torde frågan ha ganska liten praktisk betydelse. Viktigare är, att nämnda regler i andra avseenden — och särskilt i betraktande av företagsbeskattningsreglernas utveckling — framstår som föråldrade och mindre rationella. Såsom framgår av vad som anföres i det följande synes de f. ö. i andra hänseenden än de förut angivna även innebära nackdelar för de skattskyldiga; det kan rentav ifrågasättas om de vid en total bedömning i verkligheten kan anses innebära några nämnvärda förmåner.

Det skall här erinras om att bestämmelserna i fråga principiellt gäller oavsett om dubbelbeskattningsavtal finns eller icke. I avtalen brukar emellertid alltid föreskrivas att inkomster av ifrågavarande slag uteslutande skall beskattas i det land där fastigheten är belägen eller rörelsen bedrives. Bestämmelserna om beskattning av fastighet i utlandet och där bedriven självständig rörelse får därför i första hand betydelse då avtal saknas. Emellertid skall, när det gäller fysiska personer, en beräkning regelmässigt ske i Sverige av ifrågavarande inkomster också i avtalsfallen. Den skattskyldiges to-

tala inkomster i Sverige och utlandet skall nämligen enligt avtalen regelmässigt läggas till grund för bestämmande av tillämplig skattesats för den svenska statliga inkomstskatten (jfr kapitel 8).

Reglerna på området kan sägas innebära, att inkomster från fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet skall beräknas efter en kontantprincip. Skatt uttages på den inkomst som kvarstår efter utgifter för omkostnader och investeringar.

För fastighet, som är belägen inom Sverige, beräknas intäkterna i regel också efter kontantmetod, och man torde vara berättigad att antaga, att kommunalskattelagens bestämmelser om jordbruksfastighet och annan fastighet i tillämpliga delar skall gälla även beträffande motsvarande slag av fastigheter i utlandet. Skatt för garantibelopp ifrågakommer givetvis icke (4 § andra stycket kommunalskattelagen).

Rätten till avdrag för investeringsutgifter kan självfallet i vissa fall innebära en betydande förmån. Kostnader för nybyggnader och förbättringsarbeten kan avdragas på en gång. Att märka är emellertid, att avdragsrätten är begränsad till vad som efter omkostnader kvarstår av årets intäkter från fastighet eller rörelse i utlandet. Underskott får icke avdragas från intäkter i Sverige, och de får inte överflyttas till annat beskattningsår; reservering av medel för framtida investeringar är ej tillåten, och avdrag för avskrivningar torde icke kunna erhållas (RÅ 1921 not. 41 och 1925 not. 244). Detta innebär, att i regel endast begränsade investeringskostnader kan avdragas. Har exempelvis den skattskyldige låtit uppföra en större byggnad under beskattningsåret, är han visserligen i princip berättigad till avdrag för hela byggnadskostnaden, men avdragsrätten kan icke utnyttjas i sin helhet, med mindre den skattskyldige haft intäkter av fastighet och rörelse i utlandet som, efter avdrag för omkostnader, uppgår till samma belopp. Av det sagda torde framgå, att de ifrågavarande bestämmelserna inte alltid verkar gynnsammare än de vanliga reglerna för beskattning av fastigheter i Sverige.

En särskild olägenhet med nuvarande regler för beskattning av fastighet i utlandet är, att den skattskyldige i regel, samtidigt som han i Sverige deklarerar inkomst av fastighet i utlandet med tillämpning av ifrågavarande bestämmelser, skall beskattas för fastigheten enligt lagstiftningen i det land där fastigheten är belägen och med tillämpning av bestämmesler, som ofta ansluter sig betydligt närmare till de svenska reglerna för beskattning av fastigheter i Sverige än till de svenska reglerna för beskattning av fastighet i utlandet. För redovisningen av fastighetsinkomsten måste den skattskyldige alltså i de avsedda fallen tillämpa två principiellt olika system.

När det gäller intäkter av självständigt bedriven rörelse i utlandet synes olägenheterna av nuvarande regler vara ännu större. Visserligen får, i brist på föreskrifter av annan innebörd, antagas, att inkomsten i princip skall beräknas efter bokföringsmässiga grunder. Denna princip måste emellertid anses underkastad betydande modifikationer. Den skattskyldige har å ena sidan sin rätt till avdrag för investeringskostnad, så långt intäkterna från utländsk rörelse och fastighet efter omkostnader därtill förslår. Å andra

sidan torde åtminstone i princip rätten till avskrivningar på fastigheter och inventarier i rörelsen bortfalla. Inte heller kan den skattskyldige utnyttja de möjligheter till resultatutjämning som innefattas i lagstiftningen om investeringsfonder av olika slag. Skäl kan också anföras för att såsom en konsekvens av förbudet mot reservering av medel antaga, att den skattskyldige icke äger göra nedskrivningar på varulager — bortsett från inkurans och prisfallsrisk i egentlig bemärkelse — och ej heller eljest avdragsgilla avsättningar till pensionsstiftelser.

Även om man kan räkna med att rätten till avdrag för investeringskostnader normalt kan utnyttjas i något större utsträckning i utomlands bedrivna självständiga rörelser än när den skattskyldige enbart har en fastighet i utlandet, är det tydligt att de speciella reglerna om beräkning av intäkt av självständigt bedriven rörelse i utlandet stundom kan bli oförmånligare än de vanliga reglerna för svenska rörelser. Erinras kan också om förbudet mot att avdraga underskott från intäkter i Sverige; förlustutjämning kan inte heller ske. Även den rådande ovissheten om beskattningsreglernas närmare innebörd på hithörande områden är givetvis en avsevärd olägenhet.

Om rörelse i utlandet icke bedrives självständigt utan genom filial, tillämpas de vanliga företagsbeskattningsbestämmelserna fullt ut. Det är givetvis till nackdel, att väsentligt olika bestämmelser gäller för filialer och självständigt bedrivna rörelser i utlandet. Nyss har påpekats i fråga om fastigheter, att i de fall då dubbelbeskattningsavtal ej finns den skattskyldige kan få redovisa sin inkomst till Sverige och den främmande staten efter väsentligt skilda system. Samma olägenhet föreligger beträffande självständigt bedriven rörelse i utlandet och torde där vara ännu mera besvärande.

Vad här anförts har bibragt oss övertygelsen, att de nuvarande bestämmelserna om beskattning av fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet inte är lämpligt utformade. Då särbestämmelser av ifrågavarande slag självfallet icke bör gälla utan att bärande skäl föreligger, har vi ansett oss böra i första hand undersöka i vad mån vanliga regler för inkomstberäkningen kan tillämpas i förevarande fall. För att så skall kunna ske talar redan det förhållandet att inkomster av filialer i utlandet beskattas enligt de vanliga reglerna för företagsbeskattningen utan att detta, såvitt bekant, föranlett olägenheter.

Inkomster av fastighet i utlandet torde som nämnts redan enligt gällande rätt, med förut angivna undantag, skola beräknas enligt de regler som gäller fastigheter i Sverige. Att härvid svårigheter kan uppkomma i särskilda fall är i och för sig uppenbart. I synnerhet kan detta gälla beskattning av skogsinkomster. Emellertid anvisar bestämmelserna om beskattning av skogsinkomster olika alternativ; åtskilliga bestämmelser i ämnet är vidare för sin tillämpning beroende av att den skattskyldige framställer yrkande därom och förebringar erforderlig utredning. Att i praktiken förekommit allvarligare problem är oss icke bekant. I övrigt synes inkomst av jordbruksfastighet inte behöva bereda myndigheterna och de skattskyldiga större svårigheter.

Beträffande en- och tvåfamiljsfastigheter följer av de nuvarande reglerna

om rätt till avdrag för omkostnader och investeringar, att villaschablonen inte skall tillämpas. Borttages dessa regler och ersättes med en hänvisning till vad i allmänhet stadgas om inkomstberäkning i kommunalskattelagen, kommer villaschablonen att gälla även för en- och tvåfamiljshus i utlandet. Att så sker innebär i och för sig en förenkling. Sannolikt kommer ett något större antal sådana fastigheter än nu att visa skattepliktigt överskott. Även denna konsekvens finner vi i och för sig önskvärd. För närvarande torde det vara förenat med skattemässiga fördelar att ha villor för feriebruk i främmande länder. Någon risk för att beskattningen skall bli alltför hård torde inte föreligga med hänsyn till rätten till omkostnadsavdrag för utländsk skatt och den av oss föreslagna rätten att begära avräkning av utländsk statlig inkomstskatt. Skatt här i riket för garantibelopp ifrågakommer icke.

Den enda svårigheten vid tillämpning av villaschablonen på fastighet i utlandet torde vara att få fram det värde, på vilket schablonbeloppet skall beräknas. Emellertid föreskrives i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen, att om taxeringsvärde icke finns åsatt, skall intäkten beräknas på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret. I nu avsedda fall synes uppskattningen kunna verkställas med hjälp av uppgifter om värde, som kan ha åsatts av myndighet i det land där fastigheten är belägen, uppgifter om anskaffningsvärde, storlek och standard o. s. v.

I övrigt synes bestämmelserna om beskattning av annan fastighet inte vara förenade med särskilda problem.

Vad angår inkomst av självständigt bedriven rörelse i ett icke-avtalsland har förut erinrats om att utländska filialer till svenska företag redan nu beskattas enligt de allmänna bestämmelser som gäller rörelseinkomster. Några särskilda problem, utöver dem som redan antytts i fråga om fastigheter, synes icke behöva förekomma, om de allmänna bestämmelserna för beräkning av rörelseintäkter blir tillämpliga även på självständigt bedrivna rörelser i utlandet. Vi anser oss därför kunna föreslå, att nämnda allmänna regler — om avskrivningar, varulagervärdering, avsättning till stiftelser — skall äga motsvarande tillämpning på självständigt bedrivna rörelser i utlandet. Även avsättningar till s. k. eldsvådefonder och fartygsinvesteringsfonder bör kunna ifrågakomma.

Även om vi sålunda vill föreslå, att intäkter av fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet i princip likställes med intäkter av motsvarande slag i Sverige, synes det påkallat att bibehålla vissa modifikationer. Såsom 1921 års kommunalskattekommitté funnit, talar praktiska skäl, främst svårigheterna för myndigheterna att kontrollera den skattskyldiges uppgifter, för att underskott av fastighet eller självständigt bedriven rörelse i utlandet icke skall få avdragas annat än från annan sådan utländsk inkomst. En följd härav blir, att det vanliga förfarandet för förlustutjämning enligt 1960 års förordning i ämnet icke kan stå öppet beträffande ifrågavarande slag av inkomster.

Då det synes påkallat att en möjlighet till förlustutjämning står till buds, bör speciella regler härom införas. Dessa synes, med tanke på att förlustutjämningen blir begränsad till inkomster och förluster av fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet, kunna göras avsevärt enklare än de allmänna bestämmelserna i förordningen om förlustutjämning. Med hänsyn till den nackdel, som förbudet mot att från intäkterna i Sverige avdraga underskott på fastighet och rörelse i utlandet innebär för de skattskyldiga, synes det även skäligt att de tillämnade bestämmelserna om förlustutjämning blir något förmånligare än eljest.

Med ledning av här redovisade överväganden föreslår vi, att underskott på fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet skall få avdragas även senare beskattningsår än det varunder underskottet uppkommit. Såsom enda begränsning bör gälla att underskottsavdraget utnyttjas under den i förordningen om förlustutjämning föreskrivna sexårsperioden. Något hinder mot att dela upp förlustavdraget på olika år bör enligt vår mening inte föreligga.

Med hänsyn till de särskilda regler som i olika hänseenden föreslås gälla i fråga om underskottsavdrag synes det alltjämt påkallat att hänföra intäkter av fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet till en särskild, för sådana intäkter gemensam förvärvskälla och då liksom hittills till inkomst av kapital.

Vad vi här föreslagit föranleder ändringar i 39 § 2 mom. kommunalskattelagen och punkten 4 av anvisningarna till 38 § samma lag. Övergångsvis synes böra gälla, att den omständigheten att avdrag enligt äldre bestämmelser kunnat erhållas för investeringar i byggnader eller inventarier i och för sig inte bör hindra att avdrag erhålles för avskrivningar. Givetvis bör emellertid avskrivningsavdrag icke kunna erhållas i den mån den tidigare avdragsrätten utnyttjats. Byggnaden eller inventarierna bör anses i motsvarande mån avskrivna.

Vi föreslår slutligen ett förtydligande i 35 § 2 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen så att därav framgår, att fastighet i utlandet skall räknas som fastighet när fråga är om beskattning av realisationsvinst.

KAP. 8

Vissa frågor i samband med rätten att avdraga utländsk skatt såsom omkostnad

Gällande rätt m. m.

I dubbelbeskattningsavtalen har regelmässigt överenskommits, att desamma icke inskränker befogenheten för envar av staterna, att beträffande personer, vilka äger hemvist inom respektive stats område, uttaga skatt på sådana inkomster eller förmögenhetstillgångar, som denna stat äger beskatta, efter en skattesats, som motsvarar den, som skulle belöpa å den skattskyldiges hela inkomst eller hela förmögenhet. Till avtalen har fogats särskilda anvisningar, av vilka framgår hur den statliga skatten i enlighet härmed skall framräknas.

I inkomstskatteförordningens 20 § 2 mom. andra stycket har likartade bestämmelser intagits med avseende på fall då Kungl. Maj:t med annan stat träffat överenskommelse, såvitt avser fördelning i beskattningshänseende mellan berörda stat och Sverige av inkomst, som är underkastad dubbelbeskattning, eller ock, under förutsättning av ömsesidighet i tillämpliga hänseenden, förordnat att viss inkomst eller inkomst av visst slag skall helt eller delvis vara fri från beskattning här i riket. Bestämmelserna har följande lydelse.

2 *mom.* Konungen äger, till förekommande av eller lindring i sådan dubbelbeskattning som i 1 mom. sägs, med annan stats regering träffa överenskommelse, såvitt avser fördelning i beskattningshänseende mellan berörda stat och Sverige av inkomst, som är underkastad dubbelbeskattning, eller ock, under förutsättning av ömsesidighet i tillämpliga hänseenden, förordna att viss inkomst eller inkomst av visst slag skall helt eller delvis vara fri från beskattning här i riket.

I fall, varom i detta mom. förmäles, må Konungen förklara, att statlig inkomstskatt skall av skattskyldig utgöras till högre belopp än gällande bestämmelser eljest skulle föranleda, dock att skatten ej må komma att uppgå till större andel, procentuellt beräknad, av den på grundval av överenskommelsen eller förordnandet fastställda beskattningsbara inkomsten än skatten skulle utgjort av den beskattningsbara inkomst, som skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till överenskommelsen eller förordnandet. Vad i 10 § 3 mom. och 11 § 1 mom. stadgas om beräkning av statlig inkomstskatt i helt antal kronor skall äga motsvarande tillämpning vid beräkning av skatt, som i detta mom. avses.

Överenskommelse med främmande stats regering i fråga, varom i detta mom. förmäles, skall upphöra att gälla senast vid det årsskifte, som infaller närmast efter det en uppsägningstid av högst sex månader tilländalupit.

Sedan år 1951 kan en skattskyldig, som drabbas av internationell dubbelbeskattning, erhålla avdrag för utländsk allmän skatt. Bestämmelserna i ämnet upptages i punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen, vilka enligt 2 § förordningen om statlig inkomstskatt gäller jämväl vid den statliga taxeringen. Innebörden av nämnda bestämmelser är följande. Rätt till avdrag för utländska skatter medgives vare sig den utländska skatten är preliminär eller definitiv, under förutsättning att skatten är att anse som omkostnad i viss förvärvskälla. Utländska speciella skatter anses alltid utgöra omkostnad i förvärvskälla. Annan utländsk skatt — allmän skatt — betraktas som omkostnad, om och i den mån skatten hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktigt i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla från vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad, samt intäkten åtnjutes av fysisk person under tid då han är bosatt i Sverige eller av inländsk juridisk person. Med skatt till utländsk stat likställes skatt till utländsk delstat, provins eller kommun; med inkomstskatt likställes skatt å förmögenhet, vartill intäkt som ovan sagts hänför sig, dock ej sådan skatt å förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt. Är enligt överenskommelse med utländsk stat viss intäkt undantagen från beskattning här i riket, får ifrågavarande avdrag icke åtnjutas, såvitt skatten belöper på den undantagna intäkten. Därest enligt överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning, såvitt avser visst slag av allmän skatt, helt undanröjes annorledes än genom att intäkten härstädes undantages från skatteplikt (såsom genom avräkning av den utländska skatten från den svenska), må avdraget icke heller åtnjutas, såvitt angår dylik skatt.

Trots att avdrag sålunda icke må medges för den händelse dubbelbeskattning helt undanröjes genom avtal, har i den allmänna diskussionen hävdats, att avdrag för den utländska skatten likväl skulle tillgodoföras den skattskyldige i ett speciellt hänseende, nämligen vid den progressionsberäkning som skall äga rum enligt förut nämnda bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen och därtill knutna anvisningar. Resonemanget har därvid varit följande. Enligt avtalen och anvisningarna skall vid progressionsberäkningen den beskattningsbara inkomsten uträknas, som om avtalet ej funnes. Om avdrag icke medgåves för den utländska skatten, innan man beräknade skattesatsen för den skattskyldiges hela inkomst — således inklusive den utländska inkomsten — skulle han bli beskattad efter en högre skattesats än som författningsenligt skulle ha tillämpats, om intet dubbelbeskattningsavtal förelegat. Ett sådant förfarande skulle enligt den nämnda uppfattningen stå i strid mot avtalens progressionsbestämmelser och även bryta mot grundsatsen, att ett dubbelbeskattningsavtal icke bör få medföra en skärpning av den skatt, som eljest skall utgå enligt svensk skattelag.

Den sålunda aktualiserade frågan har ännu icke blivit föremål för prövning i högsta instans.

Emellertid har i propositionen 1961: 148 angående godkännande av avtal mellan Sverige och Marocko för undvikande av dubbelbeskattning uttalats,

att det torde ligga i sakens natur att vid beräkning av tillämplig skattesats den utländska skatten ej avdrages såsom omkostnad, då den inkomst eller förmögenhet till vilken denna skatt hänför sig helt undantages från svensk beskattning.

De sakkunniga

Den rätt att njuta avdrag vid inkomsttaxeringen för utländska allmänna skatter som infördes år 1951 innebar ett första steg i syfte att mildra verkningarna av internationell dubbelbeskattning genom ensidiga svenska lagstiftningsåtgärder. Något behov av sådant avdrag föreligger givetvis icke, i den mån förekommande dubbelbeskattning helt undanröjes genom mellanstatliga avtal. I enlighet härmed stadgas också förbud mot att göra avdrag för den utländska skatten i sådana fall.

Enligt dubbelbeskattningsavtalen gäller i allmänhet, att den omständigheten att en skattskyldigs inkomster genom sådant avtal blir skattemässigt uppdelad mellan två stater icke skall medföra, att den skattskyldige i progressionshänseende blir gynnsammare behandlad än om hela hans inkomst hade beskattats i en av staterna. Sålunda föreskrives med varierande formuleringar, att den statliga inkomstskatten på de i Sverige skattepliktiga inkomsterna skall beräknas efter samma procentsats, som om samtliga inkomster tagits till beskattning här i landet.

Såsom den föregående redogörelsen utvisar har under hänvisning till dubbelbeskattningsavtalen hävdats, att vid progressionsberäkningen den tillämpliga skattesatsen skulle beräknas på det lägre inkomstbelopp som framkommer, sedan avdrag tillgodoförts för den utländska skatten. Man skulle enligt den nämnda uppfattningen vid progressionsberäkningen i nu angivna hänseende helt bortse från dubbelbeskattningsavtalets existens, varvid förbudet mot att göra avdrag för den utländska skatten alltså icke skulle vara gällande.

Häremot kan till en början invändas, att ordalagen i dubbelbeskattningsavtalen icke ger stöd för en sådan tolkning. I allmänhet föreskrives nämligen endast — se t. ex. avtalen med Belgien, Canada, Danmark, Finland, Frankrike, Italien, Nederländerna, Norge, Schweiz, Storbritannien, Tyskland, U.S.A. och Österrike, jfr även anvisningarna till avtalen med Storbritannien, Irland, Thailand, Marocko och Tunisien — att den tillämpliga skattesatsen för statlig inkomstskatt skall beräknas jämväl på inkomst, som endast får beskattas av den andra staten, d. v. s. på den skattskyldiges hela inkomst.[1] Härtill kommer, att man vid progressionsberäkningen inte kan helt bortse från dubbelbeskattningsavtalets existens; progressionsberäkning-

[1] Den nämnda tolkningen synes närmast baserad på vissa tillämpningskungörelser, där man har ungefärligen samma avfattning som i 20 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt. Att märka är, att dessa formuleringar till stor del tillkommit *före* införandet av rätten att avdraga utländska allmänna skatter såsom omkostnad. Att samma formulering använts också i senare kungörelser innebär givetvis icke något ståndpunktstagande i den här aktuella frågan.

en innebär ju i sig själv en tillämpning av avtalet, och det finns då inte heller anledning antaga, att man vid denna beräkning kan bortse från att dubbelbeskattningen undanröjes genom avtalet och att avdrag för den utländska skatten följaktligen icke får åtnjutas. Vad man velat utsäga med de ifrågavarande formuleringarna i avtalen torde allenast vara, att man vid bestämmandet av skatteprocenten skall räkna med även den del av inkomsten som enligt avtalet icke må beskattas i Sverige.

Att så bör vara fallet blir uppenbart, om man håller i minne att såväl avdragsrätten som avtalen syftar till att motverka internationell dubbelbeskattning. Är denna helt undanröjd genom avtal, saknas varje förnuftigt motiv för att medge en ytterligare lättnad med sådant syfte. Om avdrag för den utländska skatten i dylikt fall skulle tillgodoföras den skattskyldige vid progressionsberäkningen, skulle han bli överkompenserad.

Även om något egentligt utrymme för tvekan om de nuvarande bestämmelsernas innebörd således knappast torde finnas, har vi ansett önskvärt, att ett förtydligande sker av bestämmelserna på förevarande punkt.

I samband härmed torde även få upptagas ett par spörsmål avseende tillämpningen av avdragsreglerna i fall, då dubbelbeskattningsavtalen icke är fullständiga. Om sålunda, såsom fallet är med avtalen med Canada och Japan samt det äldre brittiska avtalet, kommunala skatter icke inbegripes, torde av avdragsreglernas formulering följa, att vid den kommunala taxeringen avdrag får ske för eventuell kommunal skatt i den andra staten. Häremot finnes enligt vår mening intet att erinra. Av ordalagen i reglerna skulle emellertid kunna utläsas, att vid den kommunala taxeringen avdrag skulle få ske även för den utländska *statliga* inkomstskatten. Ett sådant resultat bör däremot icke godtagas. Dubbelbeskattningen undanröjes ju helt genom avtalet såvitt avser statlig inkomstskatt i båda staterna och något rimligt skäl att medge ytterligare lättnad med avseende å sådan skatt finnes icke. En avdragsrätt i förevarande fall, där den utländska statliga inkomstskatten s. a. s. trätt i stället för den svenska, skulle f. ö. innebära detsamma, som om svensk statlig inkomstskatt skulle få avdragas vid kommunaltaxeringen, något som skulle stå i strid med en av grundprinciperna i vår skattelagstiftning.

Även i ett annat hänseende kan erinringar riktas mot avdragsreglernas utformning. Oaktat dubbelbeskattningsavtalen i regel syftar till att helt undanröja dubbelbeskattning med avseende å de skatter som omfattas av avtalen, kan stundom tvekan uppkomma om så i alla lägen verkligen skett. Här kan erinras om exempelvis de regler rörande beskattning av bolagsinkomster och utdelningar som upptages i avtalen med Storbritannien och Irland och som innebär att man delvis på en »indirekt» väg åstadkommit att dubbelbeskattningen undanröjes. Om det sålunda i något fall skulle kunna påvisas, att dubbelbeskattning kvarstår till någon obetydlig del, synes det icke motiverat att av denna anledning tillerkänna den skattskyldige en avdragsrätt, som i praktiken skulle innebära att den svenska skatten på in-

komsten i fråga nedgår till omkring hälften; han skulle därigenom komma i en betydligt gynnsammare position än om inkomsten beskattats enbart i Sverige.

Vi är medvetna om att i några äldre avtal kvarstår — även i vad avser skatter som omfattas av avtalen — en mera avsevärd dubbelbeskattning. Beträffande det avtal, som härvidlag torde ha den största praktiska betydelsen, avtalet med Amerikas Förenta Stater, kan emellertid nämnas, att ett mellan särskilda av regeringarna utsedda förhandlingsdelegationer överenskommet utkast till ändringar föreligger sedan någon tid. Man har därför anledning antaga, att nämnda avtal inom en tämligen nära framtid skall få en mera tillfredsställande utformning. Även i förhållande till Schweiz kvarstår dubbelbeskattning av viss omfattning. Frågan om en revision av dubbelbeskattningsavtalet med detta land har emellertid länge stått på dagordningen.

För att tillgodose de önskemål i fråga om avfattningen av reglerna om rätten till avdrag för utländska allmänna skatter som angivits i det föregående, anser vi oss böra föreslå, att bestämmelserna i sista stycket av punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen omformuleras i viss anslutning till vad vi förordat i motsvarande hänseende beträffande den av oss föreslagna rätten att avräkna utländsk statlig inkomstskatt från svensk sådan skatt. Därigenom markeras på ett tydligare sätt än hittills, att dubbelbeskattningsavtalen och avdragsrätten för utländska allmänna skatter utgör olika metoder att motverka dubbelbeskattning. Bestämmelserna i förut nämnda stycke bör i enlighet härmed avfattas så, att om på grund av överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller lindras, må, såvitt avser skatt som omfattas av överenskommelsen, avdrag för utländsk allmän skatt ej åtnjutas från nämnda intäkt samt icke heller i övrigt föranleda lättnad i inkomstbeskattningen. Vidare bör en jämkning ske i 20 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt så att det tydligare framgår, att där avsedd progressionsberäkning skall grundas på den beskattningsbara inkomst som skulle ha fastställts, om den ifrågavarande inkomsten skolat beskattas endast i Sverige. Godtages vårt förslag till avfattning av sistnämnda författningsrum, bör densamma bli normerande för de anvisningar till dubbelbeskattningsavtalen som framdeles utfärdas.

KAP. 9

Rätt till avdrag för kommunala utskylder i vissa fall

Nordiska rådets framställning

Vid Nordiska rådets sjätte session i Oslo år 1958 antog rådet en rekommendation (rek. nr 29/1958), vari hemställdes till regeringarna att närmare undersöka spörsmålet huruvida vid inkomstbeskattning en avdragsrätt för i annat nordiskt land erlagda skatter är möjlig och lämplig att genomföra.

Rekommendationen byggde på ett medlemsförslag i frågan. I förslaget riktades uppmärksamheten på att den ökade rörligheten mellan de nordiska länderna visat sig i vissa situationer medföra olägenheter i beskattningshänseende för den enskilde. Om en person flyttar mellan två länder, som båda medger avdragsrätt för egna utskylder, får han i inflyttningslandet icke tillgodoräkna de skatter han erlagt i utflyttningslandet. Samma situation inträffar vid flyttning från ett land där avdragsrätt ej finns till ett land där avdragsrätt existerar. Såsom en utväg att avlägsna de med nuvarande regler förenade ojämnheterna föreslogs, att skattemyndigheterna skulle efter skälighetsprövning få medgiva avdrag för sådana i annat nordiskt land erlagda skatter för vilka avdrag skulle ha tillåtits om de erlagts i inflyttningslandet.

Överenskommelse har träffats att Sverige skall vara koordinerande land för rådets fortsatta behandling av frågan.

Gällande rätt m. m.

Enligt gällande bestämmelser får svensk allmän skatt avdragas vid inkomstberäkning för taxering till statlig inkomstskatt, dock endast såvitt avser skatt till kommun eller kommunal samfällighet. Vid varje års taxering får avdrag ske för slutlig skatt till kommun, som påförts den skattskyldige på grund av inkomsttaxeringen året förut, ävensom sådan tillkommande skatt, varom debetsedel tillställts den skattskyldige under beskattningsåret (4 § 1 mom. första stycket förordningen om statlig inkomstskatt). Avdragsrätten får utnyttjas även om de debiterade skatterna inte har erlagts. Å andra sidan skall skatt, för vilken avdrag åtnjutits, deklareras såsom inkomst om den restituerats, avkortats eller avskrivits.

Rätten till avdrag för kommunala skatter infördes i skattelagstiftningen

(1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt) i syfte att åstadkomma en viss skatteutjämnande effekt med hänsyn till kommunalbeskattningens varierande höjd. Avdragsrätten avsåg ursprungligen under beskattningsåret erlagd skatt. I samband med källskattereformen ändrades avdraget att avse under beskattningsåret debiterad kommunalskatt.

Det förhållandet att avdrag enligt gällande bestämmelser medges för debiterad skatt, som belöper på inkomst för föregående inkomstår, är ägnat att i vissa situationer leda till ojämnhet de skattskyldiga emellan vid den statliga inkomstbeskattningen. Såsom framhållits av 1950 års skattelagssakkunniga i deras år 1954 avlämnade betänkande med förslag till förenkling av vissa beskattningsregler (SOU 1954: 18), framträder detta tydligast i sådana fall där den skattskyldige inte haft någon inkomst alls under året före beskattningsåret, exempelvis på grund av att han först under detta år inträtt i förvärvslivet. Nu avsedd skattskyldig drabbas av en i förhållande till skattskyldiga med jämnare inkomstförhållanden högre beskattning, vilken till följd av statsskattens progressivitet i regel icke utjämnas genom lindrigare beskattning något senare år. Detsamma är i allmänhet förhållandet beträffande skattskyldig, som under beskattningsåret flyttar till Sverige. Eftersom dylik skattskyldig normalt inte har blivit taxerad här i riket förut, är han ej berättigad till kommunalskatteavdrag. Samma situation kan vidare uppkomma i fråga om här bosatt skattskyldig som för sin inkomst tidigare år har erlagt sjömansskatt eller bevillningsavgift. Nämnas må även det fall där skattskyldig på grund av förlängning av räkenskapsperiod icke blir åsatt någon inkomsttaxering ett år.[1]

Skattetabellerna för bestämmande av preliminär A-skatt upprättas enligt uppbördsförordningen under förutsättning bland annat att den skattskyldige erhåller avdrag för de kommunala skatter som ingår i preliminärskatten och grundas på inkomsten och utdebiteringsprocenten under löpande inkomstår. I fråga om skattskyldig för vilken skatteavdrag verkställes enligt tabell blir skatteavdragen i de ovan exemplifierade situationerna för låga, vilket har till följd att kvarstående skatt uppkommer.

Förslag till nya regler för utskyldsavdraget framlades, såsom antytts, av skattelagssakkunniga i nyssnämnda betänkande. Förslaget innebar att avdragsrätten i princip skulle hänföras till den inkomst som taxeras i stället för föregående års inkomst. I syfte att ytterligare förenkla deklarations- och taxeringsförfarandet förordades i betänkandet vidare att avdraget skulle verkställas av taxeringsmyndigheterna i samband med taxeringen. De nuvarande bestämmelserna om kommunalskatteavdraget skulle slopas, men i ersättning för avdraget skulle den skattskyldige vid beräkningen av den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten tillgodoföras en särskild reduktion av den taxerade inkomsten. Den beskattningsbara inkomsten skulle därvid beräknas så att den taxerade inkomsten i förekommande fall först minskades med ortsavdrag, varefter återstoden reducerades med ett efter gällande utdebiteringssats beräknat kommunalskattebelopp.

[1] Jfr RÅ 1955 ref. 44.

Skattelagssakkunnigas betänkande har inte föranlett lagstiftningsåtgärd i nu berörda del. Då betänkandet redovisades för riksdagen,[1] ansåg departementschefen det icke möjligt att i rådande läge genomföra ändrade bestämmelser för utskyldsavdraget med hänsyn bland annat till förslagets konsekvenser för ägare av annan fastighet. I samband med en eventuell avveckling av den särskilda beskattningen av fastigheter borde förslaget ånyo upptagas till prövning.

Förslag till avveckling av fastighetsbeskattningen har sedermera framlagts (SOU 1960: 4) men har ännu icke föranlett någon statsmakternas åtgärd. Vid remissbehandlingen av förslaget har starka betänkligheter framförts bl. a. från kommunförbundens sida.

I de nordiska grannländerna gällande bestämmelser m. m.

En reglering motsvarande de svenska bestämmelserna om allmänt avdrag för kommunala skatter möter endast i den danska skatterätten. Varken den finska eller den norska skattelagen känner någon rätt till avdrag för skatter till stat eller kommun annat än såsom avdrag för speciella skatter såsom omkostnad i förvärvskälla. Dock har från finska finansministeriet upplysts, att frågan om avdrag för kommunala skatter varit under debatt i Finland. Sålunda hade den finska Skattelagskommittén föreslagit, att bl. a. fysisk person, som under hela inkomståret varit bosatt i Finland, skulle få rätt att såsom allmänt avdrag tillgodoföra sig under inkomståret debiterad kommunalskatt och folkpensionspremie, med avdrag likväl från deras sammanlagda belopp för vad av tidigare avdragna liknande skatter avskrivits under inkomståret. Samma kommitté hade, beträffande begränsat skattskyldiga, d. v. s. dem som under inkomståret icke varit bosatta i Finland, föreslagit ett schablonavdrag på 20 procent såsom naturligt avdrag från lön av arbete i Finland. Skattesatsen vid uppbörd genom skatteavdrag vid källan skulle vara 30 procent, varav 10 procent skulle anses belöpa på kommunalskatten. Den relativt låga skattesatsen kunde tänkas innebära viss kompensation för utebliven rätt till allmänt avdrag för debiterad kommunalskatt.

Enligt skattelagstiftningen i Danmark gäller att fysisk person, frånsett vissa begränsningar för särskilda fall, får göra avdrag vid inkomstberäkningen för honom påförda personliga skatter som erlagts till staten, kommun eller kyrka. Den angivna s. k. skattefradragsretten föreligger såväl vid den statliga som den kommunala inkomsttaxeringen. Detsamma gäller enligt rådande praxis även i fråga om utländska skatter som är att jämställa med avdragsgill dansk skatt.

Särskilda regler om inkomstberäkning och avdrag för allmänna skatter har införts i fråga om personer som flyttar till Danmark från utlandet. Enligt dessa regler åsättes den nyinflyttade en uppskattad årsinkomst för löpande beskattningsperiod. Därvid medges den skattskyldige avdrag med be-

[1] Prop. 1955: 59.

räknat belopp avseende statlig, kommunal och kyrklig inkomstskatt. För förmögenhetsskatt erhålles avdrag med vad i sådant hänseende faktiskt erlagts. Den nyinflyttade berättigas enligt rådande praxis därjämte avdraga utländsk skatt, som förfaller till betalning efter flyttningen och skall erläggas under beskattningsperioden i fråga.

Avtal för undvikande av dubbelbeskattning, vilka träffats mellan de nordiska länderna, reglerar i och för sig inte frågan om avdrag för allmänna utskylder i samband med flyttning mellan länderna. Flertalet av dessa dubbelbeskattningsavtal innehåller allmänna bestämmelser om icke-diskriminering av medborgare i den andra avtalsslutande staten samt om skälighetsavgörande i speciella frågor, som kan uppkomma på grund av olikhet mellan de i de båda staterna gällande principerna angående skattens utgörande eller eljest. Nämnda bestämmelser har såvitt bekant inte erhållit tillämpning på nu föreliggande spörsmål.

De sakkunniga

I vårt uppdrag ingår att förbereda ett ställningstagande till den av Nordiska rådet behandlade frågan om allmänt avdrag vid inkomsttaxeringen för i annat nordiskt land erlagda skatter. Såsom av den föregående redogörelsen framgått föreligger här ett speciellt svenskt problem som synes sakna aktualitet i andra nordiska länder. Vad den svenska beskattningsrätten angår sammanhänger frågan med den tekniska utformning som bestämmelserna om rätt till allmänt avdrag för kommunala utskylder vid statsskattetaxeringen erhållit efter källskattesystemets införande. Enligt gällande regler därom får avdrag ske för sådan kommunal skatt som påförts den skattskyldige under beskattningsåret. Det följer härav att avdraget inte kan åtnjutas, om den skattskyldige tidigare inte haft inkomst som föranlett svensk kommunalbeskattning. I sistnämnda fall uppkommer en merbelastning vid den statliga inkomstbeskattningen i förhållande till annan skattskyldig med jämna och lika höga inkomster. Enligt den i Nordiska rådet framförda tanken skulle en person som flyttar till Sverige från de nordiska grannländerna få likställighet i berörda hänseende därigenom att han berättigades avdraga sina i hemlandet erlagda skatter.

Förslag till en teknisk omläggning av reglerna om kommunalutskyldsavdraget har framlagts av en tidigare skatteutredning. I förenklingssyfte förordades då ett avdragssystem, enligt vilket man vid uttagande av den statliga skatten skulle taga hänsyn till kommunalskatten på den inkomst som är föremål för taxering och alltså inte såsom nu till kommunalskatten på inkomsten under föregående år. Den bästa lösningen hade otvivelaktigt varit, om en reform i den angivna riktningen kunnat genomföras. En förutsättning för att nämnda förslag skall kunna realiseras är emellertid, att den kommunala fastighetsbeskattningen avvecklas. I nuvarande läge är det omöj-

ligt att förutse när en fortsatt avveckling av den särskilda fastighetsbeskattningen kan komma att ske.

Den frågan kan självfallet ställas, om tillräckliga skäl har anförts för att komplicera skattelagstiftningen med en provisorisk lösning i avvaktan på en slutgiltig reform av bestämmelserna om utskyldsavdrag. Ehuru beskattningsreglerna vid inkomstbeskattningen i princip förutsätter en noggrann inkomstberäkning såsom mått på skatteförmågan, torde man numera allmänt inse att en fullständig rättvisa de skattskyldiga emellan knappast kan erhållas, även om reglerna ges en mycket detaljerad utformning. Om man beaktar att gällande bestämmelser om utskyldsavdrag, såsom i det föregående påvisats, i vissa situationer missgynnar även här bosatta skattskyldiga, får önskemålet om särskilda åtgärder till förmån för dem som inflyttar från de nordiska grannländerna anses ha endast begränsad angelägenhetsgrad. En regel, enligt vilken den inflyttade skulle äga rätt att åtnjuta avdrag för skatt som erlagts till utländsk kommun, skulle säkerligen också bliva alltför tyngande i den praktiska tillämpningen.

Vissa skäl talar dock för att man nu söker finna utvägar i syfte att neutralisera de menliga verkningarna av utskyldsavdragets konstruktion. Om det av oss i ett föregående kapitel framlagda förslaget till löneskatt genomföres, kommer nämligen frågan om utskyldsavdraget i ett ändrat läge. Nämnda förslag innebär att personer, som vistas tillfälligt i Sverige eller inflyttat hit utan att ännu ha blivit mantalsskrivna här, skall beskattas för vissa tjänsteinkomster genom en definitiv källskatt (löneskatt). Den nya källskatten är — såsom närmare framgår av kapitel 6 — i princip avsedd att, efter årsinkomst räknat, motsvara vad en här bosatt löntagare skulle erlägga i statlig och kommunal skatt för samma inkomst, varvid således även ett kommunalutskyldsavdrag inbyggts i skalorna för löneskatten. Framhållas kan att, såvitt gäller i utlandet bosatt person som endast tager tillfällig arbetsanställning i Sverige, löneskatten avses skola helt och hållet ersätta den vanliga inkomstbeskattningen. För sådan arbetstagare bortfaller således den i Nordiska rådet påtalade beskattningseffekten. Vad de egentliga inflyttningsfallen beträffar, skall löneskatt enligt förslaget uttagas i stället för vanlig inkomstskatt under ett övergångsskede, som i regel begränsas till inflyttningsåret. Vid den därnäst följande ordinarie inkomsttaxeringen skall löntagaren emellertid taxeras i vanlig ordning. Han kan då, därest han inte haft andra inkomster här i riket, inte tillgodogöra sig något avdrag för kommunalskatt. Detta resultat ter sig inte helt tillfredsställande med hänsyn till att löntagaren under inflyttningsåret har erlagt svensk inkomstskatt. I den föregående redogörelsen har påpekats, att samma konsekvens i allmänhet uppkommer även då en här i riket bosatt skattskyldig övergår från att erlägga sjömansskatt till att utgöra vanlig inkomstskatt. Det förhållandet att den skattskyldige vid övergången från definitiv källskatt till vanlig inkomstskatt går miste om rätten till allmänt utskyldsavdrag innebär en temporär skärpning av skattebördan i förhållande till andra här bosatta löntagare. Även i jämförelse med vad den skattskyldige tidigare erlagt i definitiv

källskatt innebär mistningen av avdragsrätten en viss försämring, eftersom sjömansbeskattningen, liksom även den föreslagna löneskatten, i princip är anpassad till den genomsnittliga beskattningsnivån i landet.

Vad ovan anförts motiverar enligt vår uppfattning, att åtgärder vidtas i syfte att erhålla en smidigare anpassning i det hänseende, varom här är fråga, vid övergång från definitiv källskatt till vanlig inkomstbeskattning. En näraliggande möjlighet är att vid den statliga inkomsttaxeringen medgiva en särskild rätt till ett beräknat allmänt avdrag såsom för påförd kommunal skatt. Enklast torde vara att avdrag får ske i de åsyftade fallen med belopp, som beräknas schablonmässigt på grundval av den inkomst som är föremål för taxering. En sådan lösning skulle inte i princip avvika alltför mycket från vad som kan förväntas bli resultatet av en allmän omarbetning av reglerna om utskyldsavdraget. Om en regel av den antydda innebörden införes för dem som övergår från löneskatt respektive sjömansskatt, framstår det emellertid såsom rimligt att en motsvarande avdragsrätt samtidigt tillerkännes även andra här bosatta löntagare, som i vad avser det allmänna kommunalutskyldsavdraget befinner sig i jämförligt läge. Ett schablonmässigt bestämt allmänt avdrag skulle för sådan löntagare ha till uppgift att justera den taxerade inkomsten till ett med hänsyn till den kommunala skattebördan riktigare belopp. Det är också ur taxerings- och uppbördssynpunkt önskvärt att de negativa biverkningarna av gällande utskyldsavdrag mildras för bl. a. det betydande antal ungdomar som varje år går ut i förvärvslivet för första gången. För dessa ungdomar uppkommer i allmänhet kvarstående skatt för det första inkomståret på grund av att preliminärskatteuttaget varit för lågt i förhållande till den slutligen påförda skatten. Detsamma gäller exempelvis i fråga om studerande, som tager förvärvsarbete under uppehåll i studierna, samt förvärvsarbetande gift kvinna, som återgår till yrkesarbetet efter ett eller annat års avbrott för arbete i hemmet.

Vi har i enlighet med det anförda ansett oss böra framlägga förslag till ett stadgande om rätt att vid den statliga inkomsttaxeringen erhålla schablonavdrag för kommunal skatt. Stadgandet är avsett att fogas såsom ett nytt stycke till 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt. Såsom förutsättning för rätten till det föreslagna schablonavdraget bör i anslutning till det ovan sagda gälla, att den skattskyldige varit bosatt här i riket under beskattningsåret samt genom arbete under beskattningsåret förvärvat inkomst i förvärvskällan tjänst. Att avdragsrätten förbehålles arbetstagare med tjänsteinkomst sammanhänger med syftet att kompensera dem, som övergått från definitiv källskatt, samt med dessa jämställda löntagare. Begränsningen faller sig för övrigt naturlig med hänsyn till att det i första hand är för skattskyldiga med arbetsinkomst av tjänst som en strävan förefinnes att nå bättre överensstämmelse mellan den preliminära och den slutliga skatten.

Det bör såsom ytterligare villkor för schablonavdraget krävas, att den skattskyldige eller med honom samtaxerad make ej påförts kommunal inkomstskatt, för vilken redan enligt gällande lagstiftning avdragsrätt föreligger vid taxeringen. Vi är medvetna om att det angivna villkoret kommer att

skapa tröskelproblem och vissa andra ojämnheter. Tröskelproblem uppkommer särskilt i de fall då kommunal inkomstskatt på grund av en tidigare åsatt taxering har blivit påförd den skattskyldige ehuru med obetydligt belopp. Vi har övervägt olika utvägar att mildra detta tröskelproblem. Det har emellertid visat sig, att någon egentlig lösning av problemet icke kan åstadkommas utan att reglerna blir komplicerade och får tillämpas på ett stort antal skattskyldiga — främst skattskyldiga med låga men jämna löneinkomster — vilka i detta sammanhang saknar aktualitet. Det kan vidare framhållas, att någon tröskel av här avsett slag i regel icke uppkommer för dem som inflyttar från annat land. Dessa skall nämligen enligt vårt förslag erlägga löneskatt under inflyttningsåret.

Beträffande frågan om schablonavdragets storlek bör utgångspunkten vara att löntagaren själv i förekommande fall skall begära avdraget i sin deklaration. För bestämmande av avdraget synes därför endast en grov schablon kunna ifrågakomma. I enkelhetens intresse har vi ansett oss böra föreslå en kvotregel, enligt vilken löntagaren får åtnjuta avdrag beräknat till viss andel av deklarerad arbetsinkomst av tjänst, förslagsvis med 5 procent av denna inkomsts belopp. I sammanhanget bör beaktas, att nämnda procentsats beräknas på nettot av löneinkomsten, medan de procentsatser som gäller för den kommunala utdebiteringen beräknas på den skattskyldiges beskattningsbara inkomst och således efter reduktion med allmänna avdrag och ortsavdrag. Den följande sammanställningen belyser utfallet av den föreslagna schablonen i olika inkomstlägen jämfört med det avdrag för kommunala utskylder som är inräknat i tabellerna för preliminär A-skatt.

Med den föreslagna konstruktionen synes man inte behöva befara att taxeringsmyndigheternas kontrollarbete skall nämnvärt öka. Förslaget torde komma att beröra högst omkring 200 000 skattskyldiga. Vi vill även framhålla, att vad vi nu föreslagit kan väntas medföra ett mindre skattebortfall för statsverket. Beloppet härav låter sig icke beräkna med någon större säkerhet men torde icke överstiga ca 10 milj. kronor för år.

Årsinkomst av tjänst	*Schablonavdrag* för kommunal inkomstskatt (5 % av inkomst av tjänst)	*Kommunal inkomstskatt* ingående i skattetabellerna för preliminär A-skatt för inkomståret 1962			
		Kommunal utdebitering			
		12 kr	13:50 kr	15 kr	18 kr
Gift					
5 000	250	—	—	—	—
8 000	400	360	405	450	540
12 000	600	840	945	1 050	1 260
18 000	900	1 560	1 755	1 950	2 340
Ensamstående					
5 000	250	288	324	360	432
8 000	400	636	715	795	954
12 000	600	1 128	1 269	1 410	1 692
18 000	900	1 848	2 079	2 310	2 772

Under utredningsarbetets gång har till finansministerierna i Danmark, Finland, Island och Norge för yttrande översänts författningsutkast jämte motivering, vilka, till den del de berör personer som inflyttar till Sverige från annat nordiskt land, överensstämmer med vad här ovan föreslagits. Svar har ingått från Danmark, Finland och Norge.

Från dansk och norsk sida har icke framförts annan erinran än att det av oss föreslagna schablonavdraget är lägre än det avdrag som i allmänhet medgives för svensk kommunal skatt. Från finsk sida har ställts frågan, om icke det i Nordiska rådets rekommendation eftersträvade internordiska avdragssystemet för i annat land debiterad skatt borde införlivas med ett internordiskt skatteavtal.

Såsom torde framgå av det förut anförda har de inflyttande nordbornas problem genom den av oss förordade löneskatten och det här föreslagna schablonavdraget för kommunala utskylder blivit i förevarande hänseende lösta så långt det synts oss rimligt och skäligt. Om större förmåner skulle beredas dem som flyttar in till Sverige från annat land, skulle resultatet enligt vår mening kunna bli att nämnda skattskyldiga skattemässigt skulle komma i en mera gynnad position än löntagare i allmänhet. Vi anser oss därför icke kunna förorda att schablonavdraget blir högre än förut angivits.

För Sveriges vidkommande skulle icke erfordras, att hithörande frågor blev reglerade genom ett internordiskt skatteavtal. I anledning av det finska uttalandet rörande ett sådant avtal får vi emellertid erinra om att vi i yttrande till Nordiska rådet den 11 september 1962 rörande ett inom rådet väckt tilläggsförslag om multilaterala dubbelbeskattningsavtal (Sak D 83 Tilläggsförslag) uttalat oss positivt om tanken att utbyta de nuvarande bilaterala skatteavtalen mellan de nordiska länderna mot en multilateral konvention för undvikande av dubbelbeskattning. Det ankommer dock icke på oss att taga initiativ till upptagande av förhandlingar rörande en sådan konvention.

KAP. 10

Avdrag för periodiskt understöd till personer bosatta utom riket m. m.

Gällande rätt m. m.

Enligt gällande skatteförfattningar äger här i riket bosatta personer under vissa förutsättningar rätt till avdrag för utbetalda periodiska understöd. Om understödet utgår till person, som är bosatt här i riket eller utomlands, har härvidlag icke någon inverkan. I det följande redogöres emellertid endast för sådana understöd, som utgår till utom riket bosatta personer och för vilka rätt till avdrag föreligger enligt föreskrifterna i 46 § kommunalskattelagen och 4 § förordningen om statlig inkomstskatt jämförda med bestämmelserna i 19 och 20 §§ förstnämnda lag. Sålunda förbigås i detta sammanhang de bestämmelser, som återfinnes i 22, 25 och 29 §§ kommunalskattelagen enligt vilka rätt till avdrag för periodiska understöd och periodiska utbetalningar kan föreligga vid beräkning av nettointäkt av särskild förvärvskälla. Sådana understöd utgår mestadels till f. d. anställda och har då närmast karaktär av pension men kan även utgå efter andra grunder t. ex. genom testamentariskt förordnande.[1] Vidare utelämnas periodiska understöd, som utgår från familjestiftelser (anvisningarna till 31 § punkt 2 kommunalskattelagen).

I 46 § kommunalskattelagen stadgas bl. a. att skattskyldig, som varit här i riket bosatt hela beskattningsåret, äger åtnjuta avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, om understödet icke får avdragas från inkomst av särskild förvärvskälla. Avdragsrätten är emellertid begränsad. Sålunda får avdrag icke ske för belopp, som utgår till personer, vilka tillhör givarens hushåll. Ej heller medgives avdrag för understöd, som utgår till annans undervisning eller uppfostran; dock föreligger i sistnämnda fall avdragsrätt för understöd som utgör skadestånd.

Har skattskyldig endast under en del av beskattningsåret varit bosatt här i riket, får avdrag för periodiskt understöd åtnjutas endast i den mån det belöper å nämnda tid.

Bakom bestämmelserna om avdrag för periodiskt understöd torde ligga tanken, att ett understöd minskar utgivarens skatteförmåga och ökar mottagarens. I överensstämmelse härmed har föreskrivits att mottagaren skall vara skattskyldig för understödet. Denna regel gäller dock icke, när mottagaren är bosatt utomlands. I sådana fall är den här bosatte givaren berätti-

[1] Beträffande beskattning av pensioner till utomlands bosatta, se kap. 4.

gad till avdrag — om övriga förutsättningar är uppfyllda — oaktat mottagaren icke är skattskyldig i Sverige för mottaget understöd.[1] Om den som uppburit understödet är skattskyldig för detta i sitt eget land beror uteslutande på det landets interna lagstiftning.

Reglerna om avdrag för periodiska understöd gör icke åtskillnad mellan understöd till här i riket bosatta och understöd till personer, som bor utomlands. Någon begränsning av avdragets storlek lärer i princip icke kunna göras och mottagarens ekonomiska ställning torde icke ha betydelse.[2] Det måste emellertid stå klart, att utbetalningarna utgör understöd och icke t. ex. överföring av besparingar till utlandet.

När fråga är om periodiska understöd mellan makar kan — oavsett bosättningen — konstateras att full reciprocitet icke föreligger i det hänseendet att, då makarna särtaxeras, avdrag för periodiskt understöd alltid skulle vara tillåtet.[3] Detta spörsmål har tidigare varit föremål för utredningar, senast av 1957 års sambeskattningsrevision (SOU 1959: 13) varom mera i det följande. Såvitt framgår av praxis torde, för att en make skall kunna få avdrag för periodiskt understöd till andra maken, erfordras att gemenskapen i hushållskostnader skall ha upphört. Att hemskillnadsdom skall föreligga torde emellertid icke krävas. Av betydelse torde i stället vara att särlevnaden bedömes vara bestående eller med andra ord, att sammanlevnaden stadigvarande hävts.[4] Däremot synes det icke ha betydelse vad som utgjort anledningen till att makarna bor åtskilda.

Följande avgöranden i högsta instans avseende avdrag till utomlands bosatta torde här få återgivas.

1. Besvär av dels vederbörande taxeringsintendent dels ock italienske medborgaren O. P. R. ang. R:s ink.tax. 1955 i Nacka. PN medgav R. avdrag för periodiskt understöd till hans i Italien bosatta hustru med 150 kr i st. f. i dekl. yrk. 2 654 kr. R., som i besvär hos PN yrkat att bli taxerad som gift, erhöll ortsavdrag som ogift. — Sedan R. hos KR styrkt att hans hustru under besk.året mottagit penningförsändelser från R. uppgående sammanlagt till 2 654 kr, medgav KR honom avdrag för per. understöd med nämnda bel. — TI yrk. i sina besvär hos RR att, enär R. icke gjort gällande att rättslig eller ens faktisk separation mellan makarna förelegat under besk.året, PN:s beslut måtte fastställas. — RR (2 led.) biföll med avslag å R:s besvär TI:s talan, enär p. g. a. omständigheterna i målet R. icke kunde anses berättigad till avdrag ss. för per. understöd för det till hustrun utgivna bel. samt sådana förhållanden icke visats, som berättigade R. till åtnjutande av ortsavdrag ss. gift med andra maken sammanlevande skattskyldig. (En led.: samma slut. 2 led. ville medgiva ortsavdrag ss. gift. RÅ 1959 not. 66.)

2. Prövningsnämnden för Kopparbergs län bestämde en skattskyldigs taxering år 1955 i Älvdalens kommun för statlig inkomstskatt till 11 620 kronor, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 7 940 kronor samt för kommunal inkomstskatt till 12 370 kronor, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 10 530 kronor. Därvid hade nämnden icke beviljat i självdeklarationen yrkat avdrag av 6 140 kronor för periodiskt understöd till »familj i Ludwigsburg, Tysk-

[1] Prop. 1927:102 s. 352.
[2] Se t. ex. RÅ 1942 ref. 43.
[3] T. ex. RÅ 1944 not. 833.
[4] T. ex. RÅ 1952 ref. 32 p. 1.

land». — I besvär hos kammarrätten yrkades, att avdraget, som avsåge periodiskt understöd till hustrun, måtte beviljas. — Genom överklagade utslaget utlät sig kammarrätten sålunda: Hos kammarrätten har klaganden upplyst bland annat, att han, som under beskattningsåret varit bosatt i Älvdalen, i samband med semester samt under julhelgen gjort ett par kortare besök i makarnas hem i Ludwigsburg i Tyskland. Vid angivna förhållanden och med avseende å övriga omständigheter i målet kan sammanlevnaden mellan makarna icke på sätt klaganden gjort gällande anses vara hävd. Klaganden är förty icke berättigad att erhålla det av honom yrkade avdraget för periodiskt understöd till hustrun. På grund härav finner kammarrätten icke skäl bifalla besvären. RR: ej ändring (RÅ 1960 not. 2108).

3. Två makar Gobbo, båda italienare, yrkade avdrag, mannen med 3 000 kronor för periodiskt understöd till fadern samt hustrun med 2 000 kronor för periodiskt understöd till hennes föräldrar. Utbetalningarna styrktes, men i övrigt förebragtes ej annan utredning än att de skattskyldiga uppgav att föräldrarna var »över 60 år, lågt pensionerade och arbetslösa och därför i behov av hjälp». Taxeringsintendenten bestred, att utbetalningarna utöver 1 200 kronor för vardera maken utgjorde periodiska understöd. Prövningsnämnden för Stockholms stad biträdde intendentens ståndpunkt, medan kammarrätten medgav de yrkade avdragen i deras helhet. Regeringsrätten fastställde prövningsnämndens beskattningsåtgärder (utslag 20/11 1962).

Från och med 1961 års taxering gäller att skattskyldig, som varit bosatt här hela beskattningsåret, får njuta avdrag med sammanlagt högst 1 000 kronor för belopp, som han under sagda år utgivit för underhåll till ett eller flera egna barn under 16 år under förutsättning att barnet eller barnen icke varit hemmavarande. Om barnet eller barnen bott utomlands har härvidlag ingen betydelse.

Enligt centrala uppbördsnämndens meddelande 3/61 bör preliminär A-skatt för utlänning, vilkens familj kvarbor i hemlandet, i regel beräknas såsom för ensamstående utan barn. Gör utlänningen troligt, att han under inkomståret kommer att utgiva bidrag för underhåll av något sitt barn under 16 år i hemlandet, kan hänsyn härtill tagas intill ett belopp av högst 1 000 kronor och särskild beräkningsgrund föreskrivas för skatteberäkningen, exempelvis att skatten skall uttagas efter viss procent av arbetsinkomsten. Hänsyn skall däremot icke tagas till bidrag, som utgives till maka i bestående äktenskap.

De sakkunniga

Åtskillig kritik har vid olika tillfällen riktats mot de nuvarande reglerna om rätt till avdrag för periodiska understöd, som betalas till utomlands bosatta. Till en del avser denna kritik reglerna om periodiska understöd i allmänhet — dessa regler gör ingen skillnad mellan understöd som erlägges inom riket och understöd som går till utlandet. Kritiken har emellertid också delvis tagit sikte på förhållanden, som är speciella för understöd till utlandet. I sådant hänseende har man pekat på att avdragsrätten för periodiska understöd till utomlands bosatta icke motsvaras av att mottagaren erlägger skatt till Sverige för understödet; det är även ovisst huruvida understödet beskattas i

den stat där mottagaren är bosatt. Man har vidare påtalat de särskilda kontrollsvårigheter, varmed avdragen för periodiska understöd till utlandet är förbundna. Det har sålunda visat sig svårt att erhålla visshet om att understöden verkligen erlagts till de uppgivna adressaterna, och det har erbjudit särskilda problem att kontrollera huruvida understöden varit av sådan art att avdragsrätt förelegat. Saken har fått särskild aktualitet på senare år därigenom att utländska medborgare med anställning i Sverige sänt hem betydande belopp till sina anhöriga och yrkat avdrag för dessa belopp. Det har i sådana situationer funnits anledning räkna med möjligheten att understöden i själva verket innefattat en överflyttning av besparingar eller avsett utbetalarens barn. I vissa situationer har emellertid de svenska skattereglerna ansetts missgynna de här arbetande utlänningarna. Om en sådan utlänning är gift och har hustrun kvar i hemlandet, har han inte kunnat erhålla de fördelar som en »samtaxering» med hustrun skulle innebära i fråga om ortsavdrag och tillämplig skattetariff, och han har inte heller kunnat få avdrag för periodiskt understöd till hustrun.

Åtskilliga förslag har framlagts med syfte att åstadkomma reformer på detta område. 1944 års allmänna skattekommitté (SOU 1950: 21) tog sålunda framförallt sikte på kontrollsvårigheterna och föreslog såsom ett villkor för avdragsrätt, att utbetalningarna skulle på tillförlitligt sätt styrkas och att givaren, exempelvis genom intyg från myndigheter i hemlandet eller på liknande sätt, skulle visa att beloppen verkligen tillförts den uppgivne mottagaren samt att i övrigt uppställda fordringar för avdragsrätt uppfyllts. I de remissyttranden över denna kommittés förslag vari man ingick på förevarande fråga underströks ganska allmänt svårigheterna att åstadkomma erforderlig kontroll.

Frågan upptogs sedermera av skattelagssakkunniga i deras den 20 december 1956 avgivna stencilerade betänkande med förslag till bestämmelser om avdragsrätt och skatteplikt för periodiskt understöd samt om avdragsrätt för studieunderstöd, m. m. Skattelagssakkunniga föreslog, att den nuvarande avdragsrätten för periodiska understöd till utomlands bosatta skulle helt avskaffas. Såsom en viss ersättning för denna avdragsrätt föreslogs emellertid, att understöd till utomlands bosatta under vissa förhållanden skulle kunna föranleda extra avdrag för nedsatt skatteförmåga. Skattelagssakkunnigas förslag på denna punkt är att se i samband med den allmänna och till sina konsekvenser betydelsefulla inskränkning i rätten till avdrag för periodiska understöd inom Sverige som de föreslog i sitt betänkande. Det föreslagna förbudet mot avdrag för periodiska understöd till mottagare utomlands tillstyrktes i flera yttranden. Åtskilliga remissinstanser ansåg emellertid att förslaget var alltför långtgående.

Slutligen föreslog 1957 års sambeskattningsrevision (SOU 1959: 13 s. 144—146) en särskild lösning av frågan om rätt för här arbetande utlänningar att erhålla avdrag för understöd till anhöriga i hemlandet. Förslaget sammanhängde med en av revisionen ifrågasatt ändring i nuvarande regler rörande sambeskattning och särbeskattning av makar, som lever åtskils, och av pe-

riodiska understöd mellan sådana makar. Förslaget gick ut på att makar, som lever åtskils, skulle sambeskattas, med mindre särlevnaden berodde på söndring, samt att avdrag för periodiska understöd mellan makar endast skulle godkännas i den mån makarna särbeskattades. Härav skulle för de i Sverige arbetande gifta utlänningarnas del följa, att de i allmänhet skulle erhålla ortsavdrag med det för gifta gällande högre beloppet och erlägga statlig inkomstskatt efter den för gifta föreskrivna lägre skatteskalan. Avdrag för periodiska understöd skulle däremot inte ifrågakomma i sådana fall. Sambeskattningsrevisionens förslag i nu nämnda delar ledde emellertid inte till lagstiftning, närmast beroende på att man inte ansåg det tilltalande att i taxeringsförfarandet införa utredning huruvida makars särlevnad berodde på söndring eller ej (prop. 1960: 76 s. 75).

I samband med övriga problem som ankommer på dubbelbeskattningssakkunniga synes det erforderligt att jämväl upptaga frågan om den skattemässiga behandlingen av periodiska understöd till utomlands bosatta. Det torde här räcka med att peka på sammanhanget mellan denna fråga och den reglering av beskattningsrätten till löner och pensioner, uppburna av utrikes bosatta personer, som föreslås i andra kapitel av betänkandet. Vidare torde det vara nödvändigt att bringa frågan om behandlingen av här arbetande utlänningars understöd till anhöriga i hemlandet till en lämplig lösning.

Vår uppgift är emellertid begränsad till de spörsmål som sammanhänger med understöd till utomlands bosatta. Vi har således icke anledning att ingå på den kritik, som har riktats mot de allmänna reglerna om avdrag för periodiska understöd. Liksom skett i skattelagssakkunnigas förslag, torde diskussionen vidare kunna begränsas till understöd, för vilka allmänt avdrag yrkas. Man torde här alltså kunna bortse från periodiska understöd, för vilka avdrag yrkas i särskilda förvärvskällor. Dessa understöd är av speciell karaktär och följer vanligen samma regler som utbetalda löner, pensioner o. dyl.

Med de angivna utgångspunkterna torde det inte kunna komma i fråga att exempelvis bestämma kretsen av mottagare till avdragsgilla periodiska understöd annorlunda när understödet går till utlandet än när mottagaren är bosatt i Sverige. Man kan enligt vår mening inte heller med nu föreliggande förutsättningar överväga att genomföra skattelagssakkunnigas förslag om principiellt förbud mot allmänt avdrag för periodiska understöd till utlandet. Å andra sidan synes det uteslutet att i fråga om här arbetande utlänningar föreslå regler som i princip är gynnsammare än vad som gäller inom riket.

Även om man iakttar de gränser som i enlighet med det anförda måste gälla, synes det möjligt att avlägsna en del av de bristfälligheter varmed den nuvarande lagstiftningen på området är förenad. Det är sålunda inte utan vidare givet att avdragsrätten för periodiska understöd till utlandet beloppsmässigt skall vara obegränsad på samma sätt som när det gäller understöd till mottagare inom Sverige. Härvidlag kan bland annat erinras om att mottagaren av understödet icke, såsom fallet är med interna understöd, blir

skattskyldig i Sverige för beloppen i fråga — någon ändring härvidlag torde såväl med hänsyn till innehållet i gällande dubbelbeskattningsavtal som av praktiska skäl knappast kunna komma i fråga — och att det är ovisst i vad mån mottagaren erlägger skatt för understödet i sitt hemland. Den relativa balans mellan avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren, som föreligger beträffande periodiska understöd inom Sverige, finnes sålunda ofta nog icke ens om man jämställer den skatt för mottaget understöd, som en i utlandet bosatt mottagare må erlägga i sitt hemland, med den skatt som påföres en mottagare i Sverige. Härtill kommer de förut nämnda svårigheterna att kontrollera, att de i svensk skattelagstiftning uppställda villkoren för avdragsrätt verkligen är uppfyllda. Framför allt torde det ofta vara omöjligt att avgöra huruvida ett belopp, som överföres av en här arbetande utlänning till de anhöriga i hemlandet, utgör periodiskt understöd eller innefattar till hemlandet överförda besparingar. Sambeskattningsrevisionens förslag innefattade i och för sig en materiellt sett rimlig lösning beträffande periodiskt understöd mellan äkta makar. Förekommande missbruk motverkades. Samtidigt erhölls en skattelättnad i de fall, då avdrag nu vägras för understöd till hustru i hemlandet.

Riskerna för att rätten till avdrag för periodiska understöd utnyttjas för att erhålla oberättigade skattelättnader är inte lika beträffande alla slag av sådana understöd. I den mån understödet utgår på grund av domstols dom, t. ex. efter hemskillnad eller äktenskapsskillnad eller såsom skadestånd, torde man i regel kunna räkna med att skatteflykt inte föreligger. Sådana bidrag torde härvidlag inta en särställning. Bidraget utgår nämligen på grund av en tvingande förpliktelse, och dess natur är klarlagd genom domen. Även om parterna, såsom vid äktenskapsskillnad eller hemskillnad, i praktiken själva oftast kan bestämma bidragets storlek, torde man kunna antaga att huvudsyftet inte är att minska kontrahenternas skattebörda. På grund härav förordas, att avdrag utan beloppsmässig begränsning skall kunna erhållas för periodiska understöd, som utgår på grund av domstols dom. Det synes härvidlag inte vara anledning att skilja på svenska och utländska domar. Även de senare bör sålunda kunna åberopas. Icke heller bör krävas, att domen vunnit laga kraft. Det bör självfallet åligga utgivaren att till stöd för sitt avdragsyrkande förebringa nödig utredning, varvid han, om så anses erforderligt, bör förete domen i fråga — utländsk dom i svensk översättning. — Beträffande belopp, vilka utgår såsom skadestånd, synes det befogat att gå ett steg längre och avstå från kravet på att fordran skall vara domfäst. Nämnda krav skulle nämligen kunna försvåra frivilliga uppgörelser i skadefall. Några nämnvärda risker för skatteflykt torde inte föreligga. Vi förordar med hänsyn härtill, att periodiska understöd, som utgör skadestånd, skall vara avdragsgilla utan begränsning i fråga om beloppet. Även i dessa fall får det givetvis ankomma på givaren att förebringa nödig utredning.

I fråga om understöd av andra slag torde riskerna för att rätten till avdrag utnyttjas obehörigen bli större ju högre det periodiska understödet är

i det individuella fallet. Med hänsyn härtill synes det befogat och även praktiskt lämpligt att göra en åtskillnad mellan olika fall beroende på storleken av det eller de understödsbelopp till utlandet för vilket den skattskyldige yrkar avdrag. Överstiger den sammanlagda summan av understöd till utlandet inte förslagsvis 3 000 kronor, bör den skattskyldige äga åtnjuta avdrag enligt samma principer som hitintills. Självfallet måste taxeringsmyndigheterna så långt möjligt kontrollera att understödet uppfyller eljest stadgade villkor för avdragsrätt — vilket blir särskilt betydelsefullt med hänsyn till vad vi i det följande föreslår i fråga om ortsavdrag och skattetariff för här bosatt gift utlänning med hustru kvarboende i utlandet — och den skattskyldige måste, såsom bl. a. framgår av regeringsrättens utslag den 20 november 1962 rörande makarna Gobbo, vara beredd att på lämpligt sätt förebringa utredning om att beloppet verkligen erlagts och att dess ändamål är av föreskrivet slag.

Om taxeringsmyndigheterna i enlighet med vad här förordats utan mera ingående prövning än hittills varit påkallad kan godtaga avdragsbelopp på 3 000 kronor och därunder, torde man därmed ha en jämförelsevis enkel regel för bedömning av flertalet fall.

I fråga om periodiska understöd till högre belopp än 3 000 kronor bör givetvis liksom hittills givaren kunna erhålla lättnader i beskattningen. Åtskilliga sådana bidrag är utan tvivel av den art att en skattelättnad framstår såsom befogad. Av praktiska skäl bör denna skattelättnad liksom hittills medges i form av allmänt avdrag. Det är emellertid inte utan vidare givet, att detta avdrag till beloppet bör exakt motsvara understödet. Särskilda garantier erfordras mot missbruk. Därtill kommer, att de synpunkter angående bristande balans mellan avdragsrätt i Sverige och skattskyldighet för mottagaren som nyss åberopats gör sig gällande med större styrka när beloppet är högre.

I här avsedda fall bör alltså en särskild skälighetsbedömning äga rum. Denna bör grundas på samtliga föreliggande omständigheter. Det ligger emellertid i sakens natur, att myndigheterna härvid i främsta rummet bör fästa avseende vid givarens och mottagarens ekonomiska villkor samt transaktionens skattemässiga aspekter. Utgivaren bör visa, att understödet med hänsyn till givarens och mottagarens ekonomiska villkor utgör ett skäligt bidrag till den senares levnadskostnader. Vidare bör det i vart fall för fullt avdrag krävas, att bidraget blivit beskattat i mottagarens hemland efter normer som någorlunda motsvarar de interna svenska skattereglerna. Utredning härom bör av den skattskyldige förebringas genom intyg av myndighet i mottagarens hemland, eventuellt under medverkan av svenskt konsulat. De nämnda omständigheterna torde i normalfallen få avgörande betydelse. Det bör emellertid erinras om att speciella fall förekommer, där omständigheter av annan art kan fälla utslaget.

Av det sagda torde framgå, att den prövning varom här är fråga inte kan ha karaktär av en exakt beräkning. En skälighetsprövning måste ske med

ledning av omständigheterna i det enskilda fallet. Denna prövning bör äga rum inom ramen för det vanliga taxeringsförfarandet och alltså i första instans göras av taxeringsnämnden.

I överensstämmelse med här redovisade överväganden bör i 46 § 2 mom. kommunalskattelagen införas ett nytt stycke av innehåll att avdrag som avses i första stycket 1) av nämnda moment må, om mottagaren ej är bosatt här i riket och beloppet ej utgår på grund av domstols dom eller utgör skadestånd, medgivas utöver ett sammanlagt belopp av 3 000 kronor endast i den mån så finnes skäligt med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom givarens och mottagarens ekonomiska villkor samt den inkomstskatt, som i utlandet påföres mottagaren för beloppet.

Införes regler av den här förordade innebörden, torde missbruk av rätten till avdrag för periodiskt understöd till utomlands bosatta kunna verksamt motarbetas, utan att likväl möjligheterna till materiellt sett befogade avdrag beskäres. Det återstår att försöka finna en lösning av de problem som sammanhänger med att en här arbetande utlänning med hustru i hemlandet enligt nuvarande regler varken kan få ortsavdrag som gift — med därav följande tillämpning av den för gifta gällande lägre skatteskalan — eller avdrag för periodiskt understöd till hustrun. Den vid 1960 års riksdag genomförda omläggningen av familjebeskattningen har i ett hänseende medfört en förbättring; har den skattskyldige barn under 16 år i hemlandet, kan ett allmänt avdrag för underhållsbidrag till ett eller flera sådana barn erhållas med sammanlagt högst 1 000 kronor enligt det då nyinförda stadgandet i 46 § 1 mom. första stycket 4) kommunalskattelagen. Denna förbättring, som endast är aktuell för en del av ifrågavarande skattskyldiga, synes emellertid inte tillräcklig. Det torde alltjämt med fog kunna göras gällande att nämnda skattskyldiga är missgynnade.

Det sålunda föreliggande problemet torde knappast kunna lösas genom en utbyggnad av reglerna om avdrag för periodiskt understöd. Mot en sådan lösning skulle kunna invändas, att skattelagstiftningen för utlänningar skulle innebära avdragsmöjligheter, som i jämförliga fall inte skulle stå i Sverige fast bosatta personer i allmänhet till buds. Ett dylikt alternativ skulle inte heller taga direkt sikte på vad som för de ifrågavarande utlänningarnas del kan framstå som en orättvisa, nämligen att de beskattas som ogifta.

Sambeskattningsrevisionens förslag medförde, såsom förut nämnts, den faktiska konsekvensen att en utlänning med hustru i hemlandet skulle bli beskattad som gift och en sambeskattning med hustrun sålunda fingeras. Allmän enighet torde ha rått om att ett sådant beskattningsresultat materiellt sett skulle vara tillfredsställande. En lösning av likartad innebörd synes därför böra eftersträvas.

Vid övervägande av de tekniska möjligheterna för en sådan lösning bör beaktas, att äkta makar, som bor på olika håll i Sverige och inte är hemskilda, i praxis så gott som alltid torde bli samtaxerade, om hustrun inte har

egen inkomst. Det synes under sådana förhållanden inte behöva möta betänkligheter att öppna möjlighet för en här arbetande utlänning med hustru i hemlandet att erhålla ortsavdrag som gift med tillämpning av den för gifta gällande skatteskalan som följd. En förutsättning härför bör emellertid vara, att han kan göra sannolikt att sammanlevnaden endast tillfälligt avbrutits och att han framdeles kommer att återupptaga sammanlevnaden med hustrun. — Av praktiska skäl synes det nödvändigt att bortse ifrån att den av oss föreslagna regeln kan bli förhållandevis förmånlig i de säkerligen sällsynta fall då hustrun har egen större inkomst i hemlandet.

Ett stadgande av här angiven innebörd bör fogas till 48 § 2 mom. tredje stycket kommunalskattelagen. Stadgandet synes lämpligen kunna utformas så, att om en hit inflyttad gift skattskyldig, vars make alltjämt är bosatt utom riket, gör sannolikt att sammanlevnaden med andra maken endast tillfälligt avbrutits och kommer att återupptagas framdeles, äger han, ändå att han inte har hemmavarande barn under 18 år, erhålla ortsavdrag med enahanda belopp som angives tidigare i stycket (d. v. s. det för sammanlevande makar gällande högre ortsavdraget). Att det högre ortsavdraget åtnjutes bör — med tanke på att svenskt barnbidrag ej erhålles — inte utesluta att den skattskyldige samtidigt får avdrag enligt 46 § 2 mom. första stycket 4) för underhåll till barn under 16 år i hemlandet.

Genom förbehållet att den skattskyldige skall göra sannolikt att sammanlevnaden skall ha endast tillfälligt avbrutits och skall återupptas framdeles torde man komma nuvarande praxis beträffande här i riket bosatta makar så nära som möjligt. Det ligger i sakens natur, att man inte ställer alltför stora krav på den utredning som i angivna hänseende skall förebringas av den skattskyldige. Det torde i allmänhet kunna godtagas, att han i samband med ett yrkande i saken uppger att sammanlevnaden kommer att återupptas samt att denna uppgift, med hänsyn till den tid han levat åtskild från hustrun och övriga kända förhållanden varöver makarna kan råda, inte framstår som osannolik. — Beträffande den som lever i separation med den utomlands bosatta maken synes det inte vara anledning att föreslå någon ändring. Vederbörande kan styrka separationen och i förekommande fall erhålla avdrag för periodiskt understöd.

KAP. 11

Svenska medborgare med inkomst av tjänst hos främmande makts beskickning eller lönade konsulat i Sverige

Gällande rätt

Svensk medborgare, som tillhör främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, är frikallad från skattskyldighet för inkomst av sin tjänst hos den främmande makten. Bestämmelserna i ämnet återfinnes i 70 § 2 mom. kommunalskattelagen och 18 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt. I övrigt skall reglerna för de i Sverige oinskränkt skattskyldiga tillämpas på nu ifrågavarande personer.

Det rör sig här blott i undantagsfall om diplomater i egentlig bemärkelse. Flertalet har anställning som administrativ och teknisk personal, chaufförer etc.

En genomgång av dubbelbeskattningsavtalen utvisar, att avtalens bestämmelser i här aktuella hänseenden uppbyggts efter skilda principer. Sålunda har i avtalen med Amerikas Förenta Stater, Canada, Finland, Frankrike Schweiz och Ungern föreskrivits att utbetalarstaten äger beskatta därifrån utbetalda allmänna löneintäkter. Ehuru bestämmelserna i avtalet med Storbritannien är annorlunda formulerade, leder desamma i realiteten till samma resultat.

I några avtal av tämligen sent datum har föreskrivits, att utbetalarstaten äger beskatta ifrågavarande slag av inkomst, om arbetet utförts i sagda stats tjänst och om vederbörande icke är bosatt i den andra staten eller är där bosatt allenast i syfte att utföra nämnda arbete. Så är fallet med avtalen med Ceylon, Nya Zeeland och Sydafrikanska unionen.

Enligt avtalen med Danmark och Norge gäller icke särskilda föreskrifter med avseende på ifrågavarande kategori, utan avtalens allmänna bestämmelser om inkomst av tjänst är tillämpliga. Dessa regler innebär, att inkomst av personligt arbete i regel skall beskattas i den stat där den skattskyldige utövat den verksamhet från vilken inkomsten härrör. Avsteg från denna princip göres endast för de fall då en i ena staten bosatt och där anställd person på grund av sin tjänst tillfälligtvis uppehåller sig inom den andra statens område under en tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt icke överstiger 183 dagar, därest han tillika erhåller sina löneförmåner uteslutande från arbetsgivare i den förra staten. I sådana fall äger nämnda stat

beskatta inkomsten. — Likartade bestämmelser gäller enligt avtalen med Tunisien och Marocko.

Övriga avtal har med skilda formuleringar bestämmelser, som i stort sett går ut på att löner från utbetalarstaten till *egna medborgare* skall vara undantagna från beskattning i den andra staten. För fall av dubbelt medborgarskap finnes särskilda bestämmelser meddelade i vissa avtal, t. ex. med Förenade arabrepubliken, Irland och Tyskland. Däri föreskrives — med vissa olikheter i formuleringarna — att löner, som en av staterna utbetalar till en fysisk person för arbete utfört i samma stats tjänst, skall vara undantagna från beskattning i den andra staten, om mottagaren icke är medborgare i denna andra stat utan att samtidigt vara medborgare i den förstnämnda staten.

I vissa avtal har intagits en klausul av innehåll, att avtalets bestämmelser icke inverkar på rätten att åtnjuta eventuella, längre gående befrielser, som i kraft av folkrättens allmänna regler medgivits eller framdeles må komma att medgivas diplomatiska och konsulära befattningshavare. I den mån på grund av sådana längre gående befrielser skatter å inkomst eller förmögenhet icke påföres i anställningsstaten, förbehålles beskattningen hemlandet.

Att den angivna folkrättsklausulen icke medtagits i samtliga avtal har sin naturliga förklaring i att densamma torde gälla även utan direkt stadgande. Det må emellertid framhållas — något som även torde framgå av vad som inledningsvis anförts — att klausulen icke annat än i undantagsfall torde vara tillämplig på här aktuell kategori skattskyldiga.

Av det anförda framgår att, bortsett från den förstnämnda gruppen avtal, Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalen är oförhindrat att beskatta svenska medborgare, som har anställning på främmande makters beskickningar och lönade konsulat i Sverige. Tilläggas kan, att enligt den förstnämnda gruppen avtal vårt land äger taga hänsyn till tjänsteinkomster av ifrågavarande slag vid beräkning av den progressiva statliga inkomstskatten på andra inkomster liksom på makas inkomst.

I det följande skall lämnas en redogörelse för vissa rättsfall, som rör eller kan tjäna till ledning för tillämpningen av de här aktuella bestämmelserna i kommunalskattelagen och statsskatteförordningen.

1. Svensk medborgare, som varit anställd såsom trädgårdsmästare vid trädgård, tillhörande utländsk legation i Sverige, har beskattats för inkomst av denna anställning (RÅ 1930 ref. 23).

2. En svensk medborgare var anställd som husföreståndarinna hos marinattachén vid främmande makts härvarande beskickning. Legationen förhyrde bostad åt henne, och hon avlönades av medel från representationsanslag, som av legationen ställdes till marinattachéns förfogande. Löneförmånerna beskattades (RÅ 1950 not. 690).

3. Besvär av vederbörande taxeringsintendent ang. journalisten A. Rothfelds taxering 1948 i Stockholm. R., polsk medborgare, uppbar inkomst dels från statliga polska Pressagenturen PAP (»Polpress»), c:a 7 000 kr, som han upptog i deklaration, dels från polska legationen, 12 000 kr, som han ansåg skattefria. Sistnämnda inkomst utgick med 1 000 kr per månad och avsåg huvudsakligen klipp och sammanställningar ur den svenska dagspressen, som R. utförde under morgontim-

marna i sin bostad och avlämnade då legationen öppnade. R. hade 1945 av legationen anmälts hos UD som korrespondent för polska pressen och fått presskort men var ej upptagen å diplomatlistan — PN beskattade även inkomsten från legationen — KR fann R. icke vara skattskyldig för denna inkomst. — Taxeringsintendenten anförde i sina besvär, att R:s anknytning till legationen icke syntes vara sådan att 70 § KL vore tillämplig (ej anmäld som legationstjänsteman, ej diplomatvisering). R. syntes verka som »free lancer». — R. framhöll, att han var fast anställd vid legationen sedan 1946, utförde åtskilligt arbete där såsom framställning av bulletiner, biträdde pressattachén vid förfrågningar m. m. och var närvarande vid presskonferenser. Rätteligen borde han ej heller ha skattat för ersättningen från Polpress. — RR biföll taxeringsintendentens besvär med följande motivering. Väl är i målet upplyst att Rothfeld mot månatlig lön utfört arbete åt polska beskickningen, men enär Rothfeld varken härigenom eller på grund av vad i övrigt i målet förekommit kan anses hava tillhört beskickningen, på sätt som avses i 70 § kommunalskattelagen och 18 § K. F. om statlig inkomstskatt, finner RR skäligt att, med ändring av KR:s utslag, fastställa PN:s beskattningsåtgärder (RÅ 1952 not. 497).

4. Besvär av fröken Helga E. Johansson. J. var anställd som kokerska hos brasilianske ministern och avlönades direkt av brasilianska staten. Avlöningslistorna gick till brasilianska utrikesdepartementet, dit också varje nyantagning och avgång skulle anmälas (intyg härom). Arbetet avsåg övervägande representationsmåltider. — TN och PN beskattade löneinkomsten. — Taxeringsintendenten framhöll att det saknade betydelse hur löneutbetalningen praktiskt ordnats. Personer som arbetade i diplomats hem kunde icke anses tillhöra beskickningens betjäning (annorlunda vaktmästare, chaufförer, skrivbiträden och telefonister, vilkas verksamhet vore knuten till legationen). — KR fastställde. — Intyg från legationen att klaganden var anställd å legationen som kokerska. — Även RR fastställde (RÅ 1952 not. 872).

5. Vederbörande taxeringsintendent angående handelsattachén H. I. Bloms och hans hustrus inkomsttaxeringar 1948. Blom innehade i början av 1945 anställning hos Sveriges Allmänna Exportförening i Stockholm. Den 6 januari 1945 utflyttade Blom med sin familj till Pretoria i Sydafrika, där han erhållit en befattning såsom så kallad marknadsundersökare. Blom och familjen vistades på grund därav i Pretoria till 31 augusti 1948, då han återvände till Stockholm. Under den tid, han vistades i Pretoria, kvarstod Blom i sin anställning hos föreningen, och han återinträdde i denna vid sin återkomst till Stockholm, där han vistades 1 september 1948—23 februari 1949. Bloms lön såsom marknadsundersökare utbetalades av föreningen, men denna erhöll i sin tur gottgörelse av statsmedel. Vid sin tjänstgöring i Pretoria anmäldes Blom av utrikesrepresentationen hos vederbörande sydafrikanska myndigheter såsom handelsattaché tillhörande beskickningen i Pretoria. — Blom och med honom hans hustru ansågos av kammarrätten skola för beskattningsåret 1947 beskattas såsom här i riket icke bosatta personer. Av taxeringsintendenten framställt yrkande att makarna måtte taxeras som om Blom tillhört svensk beskickning hos utländsk makt lämnades av regeringsrätten utan bifall (RÅ 1954 not. 1117).

6. Besvär av Gulli Anna Kristina Rosberg. R., vilken under beskattningsåret innehaft tjänst såsom kokerska hos utlänning, anställd vid främmande makts härvarande beskickning, beskattades av PN för den inkomst, hon åtnjutit av berörda tjänst. KR, varest R. — under förmenande att hon för ifrågavarande inkomst vore frikallad från skattskyldighet här i riket — yrkade att taxeringarna måtte undanröjas, fastställde, vilket även RR gjorde (RÅ 1955 not. 998).

Av de redovisade rättsfallen torde framgå, att bestämmelserna om frikallelse från skattskyldighet icke är tillämpliga på alla kategorier, som tjänst-

gör vid beskickningarna eller hos deras personal. Att särskilda krav måste vara uppfyllda för att en person skall anses tillhöra en främmande makts härvarande beskickning framgår särskilt av rättsfallet under 3. Det räcker sålunda icke, att vederbörande anmälts till utrikesdepartementet, utan en en sakprövning skall äga rum.

Utländsk rätt m. m.

För att utröna vilken ståndpunkt andra stater intagit i den föreliggande frågan har uppgifter genom utrikesdepartementets försorg inhämtats från tretton främmande stater. Den verkställda utredningen visar, att av dessa tretton stater endast en, nämligen Danmark, i likhet med Sverige, medgiver ovillkorlig skattefrihet för egna medborgare i fall varom här är fråga. Ytterligare en stat, Turkiet, medgiver skattefrihet för egna medborgare under förutsättning av reciprocitet. Övriga stater — Amerikas Förenta Stater, Canada, Finland, Frankrike, Island, Nederländerna, Norge, Schweiz, Storbritannien, Västtyskland och Österrike — medgiver icke någon skattefrihet i dylika fall. Det må anmärkas att någon förändring i sak icke skett i de uppräknade ländernas interna lagstiftning sedan 1950 års riksdags revisorer låtit göra en motsvarande utredning.

Uppgifter har även inhämtats om antalet svenska medborgare, som är anställda på de olika beskickningarna och konsulaten. Uppgifterna framgår av följande tablå.

Av tablån framgår, att av samtliga 229 hos utländsk makt anställda svenska medborgare med placering på härvarande beskickning eller lönat konsulat uppgick de i amerikansk tjänst till 79 st. Motsvarande siffror vid den tidigare nämnda av riksdagens revisorer företagna undersökningen var 259 resp. 111.

Sedan statsrevisorerna gjorde sin utredning, har inom Förenta Nationerna utarbetats fastare regler för beskicknings- och konsulatspersonalens rättsförhållanden. Sålunda har konventioner i ämnet våren 1961 undertecknats vid en kongress i Wien av ett flertal stater, bl. a. Sverige. Enligt konventionerna är varje stat oförhindrad att beskatta sina egna medborgare för inkomst av anställning vid främmande makters beskickningar och lönade konsulat. Konventionerna har ännu icke ratificerats och alltså icke heller trätt i kraft.

De sakkunniga

Den föreliggande frågan har aktualiserats av riksdagens år 1950 församlade revisorer, som gav uttryck för uppfattningen, att skattefriheten för svenska medborgares inkomst av tjänst hos härvarande utländska beskickningar och lönade konsulat borde upphävas. Med anledning av vad revisorerna anfört hemställde 1951 års riksdag, att Kungl. Maj:t ville vidtaga erforderliga åt-

Anställda svenska medborgare 1 januari 1961

	Tjänstemän	Chaufförer och Vaktmästare	Summa personal
Beskickningar			
Amerikanska Ambassaden	61	6	67
Förenade Arabrepublikens Ambassad	3	2	5
Israels Ambassad	3	—	3
Brittiska Ambassaden	3	1	4
Österrikiska Ambassaden	3	—	3
Argentinska Ambassaden	1	—	1
Belgiska Ambassaden	3	1	4
Brasilianska Ambassaden	4	—	4
Sydafrikanska Legationen	4	—	4
Bulgariska Legationen	1	—	1
Canadensiska Ambassaden	7	1	8
Chiles Ambassad	2	—	2
Colombias Ambassad	1	—	1
Danska Ambassaden	5	—	5
Etiopiens Ambassad	2	—	2
Finlands Ambassad	—	1	1
Franska Ambassaden	7	1	8
Indiska Ambassaden	6	4	10
Indonesiens Ambassad	5	2	7
Irans Ambassad	1	—	1
Irlands Ambassad	3	—	3
Israels Ambassad	3	—	3
Italienska Ambassaden	1	1	2
Japanska Ambassaden	6	1	7
Jugoslaviens Ambassad	1	—	1
Kinas Ambassad	1	—	1
Mexikos Ambassad	2	1	3
Norska Ambassaden	1	1	2
Perus Ambassad	1	—	1
Polska Ambassaden	3	—	3
Portugals Ambassad	2	—	2
Rumäniens Legation	1	—	1
Sovjetunionens Ambassad	6	—	6
Spanska Ambassaden	8	—	8
Sydafrikanska Legationen	4	—	4
Turkiska Ambassaden	1	—	1
Tyska Ambassaden	2	—	2
Ungerska Legationen	1	1	2
Uruguays Legation	3	—	3
Venezuelas Ambassad	3	—	3
Österrikes Ambassad	2	1	3
Konsulat			
Amerikanska Generalkonsulatet i Göteborg	12	—	12
Brasiliens Konsulat i Göteborg	2	—	2
Brittiska Generalkonsulatet i Göteborg	3	—	3
Brittiska Konsulatet i Malmö	1	—	1
Chiles Generalkonsulat i Göteborg	1	—	1
Ecuadors Generalkonsulat i Stockholm	2	—	2
Franska Konsulatet i Göteborg	2	—	2
Portugals Konsulat i Göteborg	1	—	1
Spanska Generalkonsulatet i Göteborg	1	—	1
Venezuelas Konsulat i Göteborg	2	—	2
S:a	204	25	229

gärder i saken. Kammarrätten och överståthållarämbetet har därefter i avgivna yttranden förordat, att ifrågavarande slag av inkomster skulle beskattas. Enligt våra direktiv har vi att närmare pröva frågan.

Av förarbetena till bestämmelserna i fråga (prop. 1927: 102 sid. 485, jfr SOU 1924: 53 s. 28 och 451) torde framgå, att dessa främst förestavats av hänsyn till främmande makter. Det förut redovisade materialet lärer ge vid handen, att sådana hänsyn inte längre utgör bärande motiv för att undantaga ifrågavarande löneinkomster från svensk beskattning. Andra stater beskattar sålunda i regel egna medborgare för tjänsteinkomster från där verksamma beskickningar och konsulat. Situationen är vidare såtillvida ändrad, att Sverige numera har dubbelbeskattningsavtal med ett flertal stater, i vilka avtal frågan om beskattning av ifrågavarande slags inkomster är direkt eller indirekt reglerad. I regel medger avtalen, att Sverige beskattar nämnda inkomster. Slutligen skall erinras om att de förutnämnda Wienkonventionerna — vilka torde få betraktas såsom en kodifikation av folkrättens ståndpunkt — utgår ifrån att varje stat äger beskatta egna medborgare med anställning på främmande makters beskickningar och lönade konsulat.

Oaktat flertalet avtal sålunda ger vårt land rätt att beskatta svenska medborgares inkomster hos den avtalsslutande statens beskickning och konsulat, kan denna rätt till följd av de ifrågavarande bestämmelserna i kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt inte utnyttjas. Ofta torde inkomsterna i fråga bli helt obeskattade.

En ytterligare olägenhet med de nuvarande bestämmelserna är, att om maken till en person, som är anställd på främmande beskickning eller konsulat, har egen arbetsinkomst, vederbörande kan — om båda är svenska medborgare — åtnjuta ortsavdrag med det för gifta gällande högre beloppet, trots att maken har inkomst. Icke heller kan hänsyn tagas till tjänsteinkomsten från den främmande makten vid bestämmandet av procentsatsen för statlig inkomstskatt på andra inkomster.

Från allmänt skattemässiga utgångspunkter skiljer sig ifrågavarande löneinkomster inte från andra inom riket förvärvade tjänsteinkomster.

Starka skäl talar sålunda för att bestämmelserna om skattefrihet för ifrågavarande slag av tjänsteinkomster upphäves.

Självfallet kan vissa svårigheter uppkomma, när det gäller att genomföra en beskattning av sådana inkomster. Främmande beskickningar och konsulat torde med hänsyn till immunitetsrätten inte mot sin vilja kunna förmås att medverka genom att göra avdrag för preliminär och kvarstående skatt, verkställa införsel eller lämna kontrolluppgifter. Det synes emellertid inte vara anledning räkna med större svårigheter i dessa hänseenden. Under alla förhållanden blir de ifrågavarande skattskyldiga pliktiga att deklarera för inkomsten; skulle denna vara nämnvärt lägre än jämförliga inkomster inom samma yrkeskategori, torde det ankomma på den skattskyldige att efter förfrågan från skattemyndigheterna förebringa utredning om anledningen härtill. För skattens erläggande kan, efter jämkningsbeslut, utfärdas debetsedel å B-skatt. I händelse av bristande betalning kan, om den skattskyldige icke

bor på beskickningen eller konsulatet, utmätning ske i annan egendom än lönen från beskickningen eller konsulatet.

Av här anförda skäl anser vi oss kunna förorda, att bestämmelserna i 70 § 2 mom. kommunalskattelagen och 18 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt om skattefrihet för svenska medborgares tjänsteinkomster från främmande makters härvarande beskickningar och lönade konsulat skall upphävas.

Genomföres detta förslag blir ifrågavarande slag av inkomster, om de icke är skattefria enligt dubbelbeskattningsavtal, pensionsgrundande enligt 11 kap. 3 § lagen om allmän försäkring.

KAP. 12

Räntor till utlandet

Gällande rätt m. m.

Fysiska personer, som inte är bosatta i Sverige och inte heller stadigvarande vistas här, samt utländska juridiska personer är fria från kommunalskatt för kapitalinkomster från Sverige (53 § 1 mom. kommunalskattelagen). De är däremot skyldiga att utge statlig inkomstskatt för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, varvid skatten på aktieutdelningar har formen av en särskild källskatt, kupongskatt (1 § förordningen om kupongskatt och 6 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt). Ränteinkomster från Sverige är emellertid skattefria för nämnda kategorier även i vad angår den statliga inkomstskatten.

Vad här sagts avser utdelnings- och ränteinkomster, som utgör inkomst av kapital. I den mån sådan inkomst är att hänföra till intäkt av här bedriven rörelse, beskattas den både statligt och kommunalt hos utomlands bosatta fysiska personer och utländska juridiska personer (se 53 § 1 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen).

I fråga om förmögenhetsbeskattningen gäller, att ifrågavarande kategorier icke är skattskyldiga för vare sig svenska aktier eller obligationer (6 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt med anvisningar). Av författningstexten framgår, att svenska aktier betraktas såsom här i riket nedlagd förmögenhet och att skattefriheten för dem konstruerats såsom ett undantag från eljest gällande skattskyldighet för sådan förmögenhet. Nämnda undantagsbestämmelse tillkom i samband med införandet år 1943 av kupongskatten, vilken skatt alltså även skall motsvara eljest utgående förmögenhetsskatt. Obligationer, inteckningsfordringar och bankfordringar anses däremot icke utgöra här i riket nedlagd förmögenhet, om fordringen inte sammanhänger med affärsverksamhet här i riket.

De regler som sålunda finnes för beskattning av kapitalinkomster från Sverige, uppburna av utomlands bosatta fysiska personer och utländska juridiska personer, har länge varit gällande och återfinnes i sina huvuddrag redan i 1910 års skattelagstiftning. Grunden till den skillnad, som härvid gjorts mellan utdelningar och räntor, har antagits vara, att delägarskap i här i riket nedlagd förmögenhet — bl. a. svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar — bereder delaktighet i svensk företagarvinst,[1] något som tydligen icke ansetts vara fallet med fordringar.

[1] Eberstein, Om skatt till stat och kommun, s. 270 not. 2.

Beträffande innehållet i kupongskatteförordningen skall här endast anmärkas, att huvudprincipen är att den utdelningsberättigade själv vid avgivande av föreskrivna taxeringsuppgifter skall besvara vissa frågor avseende bosättning m. m. Framgår det inte otvetydigt att den utdelningsberättigade icke är skattskyldig till kupongskatt, skall sådan skatt innehållas vid utbetalning av utdelningen och inlevereras till statsverket. Visar det sig vid närmare utredning att skattskyldighet till kupongskatt inte föreligger, restitueras det innehållna beloppet. Huvudprincipen i förordningen är sålunda enkel. För att förebygga obehörigt undandragande av skatt och samordna kontrollen över kupongskatten med den allmänna taxeringskontrollen upptager förordningen emellertid ett flertal tämligen invecklade bestämmelser.

Dubbelbeskattningsavtalen innehåller i regel särskilda bestämmelser om aktieutdelningar. Vanligen innebär dessa bestämmelser, att Sverige till en del avstår från att uttaga kupongskatt — enligt några avtal helt och hållet — när aktieutdelningar utbetalas till skattskyldiga i det land med vilket avtal slutits. I enlighet härmed har utfärdats ett flertal kungörelser angående kupongskatt för skattskyldiga bosatta i de nämnda länderna.

Beträffande räntebeskattningen har i överensstämmelse med den interna svenska lagstiftningens ståndpunkt från svensk sida eftersträvats att i avtalen erhålla bestämmelser av innebörd att ränteinkomst endast må beskattas i det land där den skattskyldige har sitt hemvist. Dylika bestämmelser har bl. a. upptagits i avtalen med Danmark, Finland, Norge, Frankrike, Storbritannien och Förbundsrepubliken Tyskland. I ett flertal avtal har emellertid de svenska önskemålen inte kunnat tillgodoses. Anledningen härtill är, att man i åtskilliga länder beskattar ränteinkomster med källskatter. Många avtal innehåller därför i stället bestämmelser av innebörd, att räntor — eventuellt med viss begränsning och vanligen med föreskrift om avräkning av skatt i hemviststaten — i första hand skall beskattas i den stat, från vilken ränta utbetalas. Sådana bestämmelser upptages i avtalen med Canada, Ceylon, Egypten, Indien, Israel, Italien, Japan, Pakistan, Schweiz, Republiken Sydafrika och Thailand. I den mån räntebeskattningen sålunda är förbehållen utbetalarstaten, blir räntor som utbetalas från Sverige trots avtalets bestämmelser icke beskattade här. Skall nämligen enligt avtalet dubbelbeskattning av räntor undanröjas genom avräkning (credit of tax), blir de från Sverige utbetalda räntorna i stället på grund av avräkningsreglernas konstruktion i sin helhet beskattade i mottagarlandet, oaktat detta icke har hela beskattningsrätten; den skattskyldige mottagaren beskattas ju i vanlig ordning för räntor i hemviststaten, och någon avräkning sker inte där, emedan det inte finns någon svensk skatt att avräkna. Föreskriver avtalet åter att dubbelbeskattning av räntor skall undanröjas genom skattefrihet i mottagarlandet (exempt), blir resultatet att från Sverige utbetalda räntor blir helt obeskattade. Liknande resultat kan uppkomma i fråga om räntor, som från Sverige går till icke-avtalsländer.

Enligt rekommendation av OECD:s ministerråd år 1961 bör dubbelbeskattningsavtalen framdeles innehålla den regeln att utbetalarstaten skall vara

berättigad att uttaga skatt med 10 procent av räntans belopp, medan hemviststaten i övrigt äger beskattningsrätten och skall medge avräkning för den i utbetalarstaten innehållna skatten.

Slutligen skall erinras om att enligt avtalet med Amerikas Förenta Stater beskattningen av räntor visserligen i princip är förbehållen den stat i vilken mottagaren är bosatt; utbetalarstaten äger emellertid likväl innehålla källskatt, vilken icke avräknas i mottagarens hemstat. Eftersom Amerikas Förenta Stater uttager källskatt på räntor, blir räntor som går därifrån till Sverige dubbelbeskattade. Räntor från Sverige till Amerikas Förenta Stater beskattas däremot endast i sistnämnda land.

De sakkunniga

I fråga om kapitalinkomster, som utbetalas från Sverige till utomlands bosatta fysiska personer eller till utländska juridiska personer, gäller av gammalt skilda regler för utdelningar och räntor; de förra men icke de senare belägges med svensk statlig inkomstskatt.

Det synes knappast vara anledning att här närmare ingå på de motiv som en gång förestavat olikheten i behandlingen av utdelningar och räntor. Tänkbart är, att i verkligheten närmast praktiska hänsyn inverkat. Vid sekelskiftet uppträdde nämligen staten i stor utsträckning som låntagare på den internationella marknaden. En statlig beskattning av de räntor staten erlade utomlands kunde te sig meningslös; den skulle endast ha medfört motsvarande höjning av räntesatserna. Mot bakgrunden av den betydande statliga upplåningen i utlandet skulle även det förut antydda resonemanget att långivaren icke hade del i svensk företagarvinst kunna ha någon mening.

Numera synes det emellertid svårt att finna några bärande skäl för att i angivna hänseende behandla utdelningar och räntor olika. Företag, som gör investeringar hos dotterföretag eller annat företag, med vilket det samarbetar, kan lika gärna använda — och använder också — lånevägen som aktietecknande för att ställa kapital till förfogande. Andelen i företagarvinst hemföres genom räntor, utdelningar eller på andra vägar. Vad angår obligationer, förlagsbevis o. dyl. har utvecklingen lett till att skillnaden mellan dessa och aktier i här relevanta avseenden alltmera minskats.

Såsom framgår av det förut anförda leder den interna svenska lagstiftningens ståndpunkt i fråga om räntor till konsekvenser, som måste anses otillfredsställande. Räntor, som utbetalas från Sverige till vissa länder, med vilka dubbelbeskattningsavtal ingåtts, kan trots att räntor enligt avtalet helt eller delvis skall beskattas i utbetalarstaten, d. v. s. i Sverige, komma att i stället bli i sin helhet beskattade i de andra staterna. Med hänsyn till innehållet i OECD:s ministerråds förut omtalade rekommendation måste man räkna med att flertalet avtal, som ingås i fortsättningen, kommer att i här aktuella avseende få samma, från den svenska lagstiftningens synpunkt otillfredsställande utformning som de åsyftade avtalen, d. v. s. att utbetalarstaten

får en begränsad beskattningsrätt, som för Sveriges vidkommande icke kan utnyttjas. Här skall också erinras om att i vissa fall från Sverige utbetalade räntor — i brist på avtal eller på grund av brister i gällande avtal — kan bli helt obeskattade.

I fråga om aktieutdelningar uppbäres numera källskatter i de flesta länder, däribland Sverige, i vart fall om utdelningarna går till mottagare utomlands. Även beträffande räntor är det vanligt, att källskatter uttages. Så är exempelvis fallet i Belgien, Förbundsrepubliken Tyskland, Schweiz och Österrike samt en lång rad utomeuropeiska länder.

Övervägande skäl talar sålunda för att göra utomlands bosatta fysiska personer och utländska juridiska personer skattskyldiga även för härifrån utbetalade räntor. Skulle genom en sådan åtgärd internationell dubbelbeskattning i något fall uppkomma, bör denna, liksom i fråga om utdelningar, undanröjas genom mellanstatliga avtal. Skattskyldigheten bör, i likhet med vad som gäller utdelningar, endast avse statlig inkomstskatt.

Den föreslagna skattskyldigheten för räntor bör — i analogi med vad som gäller aktieutdelningar — i och för sig icke vara begränsad till vad som för mottagaren kan anses utgöra inkomst av kapital i trängre bemärkelse utan även omfatta exempelvis krediter som ett utländskt moderföretag lämnar ett svenskt dotterföretag för investeringsändamål. Undantag synes emellertid skäligen böra gälla för räntor, som erlägges vid varukrediter o. dyl. Sådana räntor synes böra beskattas endast i den mån de är hänförliga till en rörelse, för vilken skattskyldighet föreligger här i landet, t. ex. en filial. Från skattskyldighet på grund av de här förordade bestämmelserna bör alltså undantagas räntor å fordringar för borgade varor och tjänster. Härvid bör det icke spela någon roll om växel eller annat skuldebrev upprättats eller fordringen enbart grundas på handelsböcker.

Införes på sätt här angivits skattskyldighet för räntor, som utbetalas till utomlands bosatta fysiska personer och utländska juridiska personer, uppkommer emellertid vissa praktiska problem.

Före år 1943 uttogs statlig inkomstskatt på utdelningar till utländska aktieägare i vanlig ordning efter taxering. De skatter som sålunda påfördes visade sig svåra att indriva. Betydande belopp fick avskrivas. Det var för att bemästra dessa olägenheter som kupongskatten infördes. Genom denna källskatt lades ansvaret för att skatten erlades av utländska aktieägare i princip på det utdelande bolaget.

Skall utomlands bosatta fysiska personer och utländska juridiska personer bli skattskyldiga för räntor, är det ett naturligt önskemål att skatten så långt möjligt uttages i form av kupongskatt. Sådan skatt bör i vart fall kunna utgå på räntor på obligationer, förlagsbevis och andra för den allmänna rörelsen avsedda förskrivningar.

Reglerna om kupongskatten är tämligen invecklade, och en lagteknisk revision av kupongskatteförordningen kunde i och för sig synas önskvärd. I praktiken blir det emellertid oftast endast fråga om att tillämpa de i och för sig tämligen enkla huvudreglerna, och den praktiska tillämpningen torde

numera varken i detta eller andra hänseenden vålla nämnvärda komplikationer. Det synes under sådana förhållanden inte vara anledning att omarbeta kupongskatteförordningen. I stället bör densamma kompletteras med de föreskrifter som erfordras för att göra den tillämplig på obligationsräntor o. dyl. Dessa kompletteringar synes kunna bli tämligen små, även om de måste beröra ett flertal av förordningens paragrafer.

Om kupongskatteförordningen på sätt här angivits skall få sitt tillämpningsområde utsträckt till obligationsräntor o. dyl., uppkommer ett speciellt spörsmål i samband med överlåtelse av obligationer eller kuponger. Vid försäljning av obligation jämte räntekupong skall nämligen säljaren betala skatt för räntan för tiden intill likviddagen samt köparen för tiden därefter. Vid försäljning av enbart räntekupong skattar säljaren för köpeskillingen, medan köparen skattar för räntan efter avdrag för köpeskillingen (prop. 1943: 12 sid. 28 f). För en obligationsutgivare eller bank är det givetvis icke möjligt att kontrollera annat än att den som uppvisar räntekupongen och uppbär räntan har sitt hemvist utomlands och således är skattskyldig till kupongskatt. Avgörande för om kupongskatt skall innehållas eller ej bör därför vara, om den ränteberättigade är bosatt utomlands eller är utländsk juridisk person. Framgår det icke att så ej är fallet, innehålles kupongskatt. Kan den ränteberättigade sedermera visa, att han icke är skattskyldig till kupongskatt eller att han är skattskyldig endast för en del av räntan, bör han få vända sig till kupongskattekontoret med ansökan om restitution (se 12 § kupongskatteförordningen). För säljaren åter bör på den del av räntan som belöper på tiden intill likviddagen vanlig inkomstskatt uttagas efter deklaration, detta även om säljaren är bosatt utomlands eller är utländskt bolag.

Ett annat särskilt problem vid den avsedda utsträckningen av kupongskatteförordningens tillämpningsområde till obligationsräntor o. dyl. gäller skattesatsens höjd. Såsom framgår av det tidigare anförda, kom kupongskatten på aktier att motsvara såväl den statliga inkomstskatt som den förmögenhetsskatt som utgick vid tiden för kupongskattens införande. Obligationer o. dyl., som innehaves av utomlands bosatta fysiska personer eller utländska juridiska personer, föranleder emellertid enligt gällande rätt icke någon förmögenhetsbeskattning, och någon anledning att föreslå ändring på denna punkt synes icke föreligga. Med tillämpning av principer motsvarande dem som tidigare varit vägledande för kupongskattens bestämmande (prop. 1943: 12 sid. 37 f och prop. 1956: 27), synes skattesatsen för räntor därför böra sättas lägre än 30 procent. Med hänsyn jämväl till övriga på saken inverkande omständigheter — bl. a. bolagsskattens höjd — föreslås att skattesatsen tills vidare bestämmes till 25 procent.

Kontrollen över kupongskatten för aktieutdelningar samordnas för närvarande med den allmänna taxeringskontrollen på så sätt att de kontrolluppgifter, som enligt 43 § taxeringsförordningen avgives av aktieägaren till bank eller annan utbetalande institution, via det utdelande bolaget insändes till kupongskattekontoret. Efter kontroll och påstämpling skickas de uppgifter som avser här i riket bosatta aktieägare vidare till vederbörande länsstyrelse

för att användas vid taxeringsarbetet. Även beträffande obligationsräntor o. dyl. lämnar mottagaren kontrolluppgifter till banken, men dessa uppgifter sändes icke till kupongskattekontoret utan kvarligger i banken i avbidan på att Kungl. Maj:t förordnar att kontrolluppgifter rörande vissa lån skall insändas till länsstyrelserna för taxeringskontroll. Taxeringskontrollutredningen (SOU 1960: 36) föreslog på sin tid, att samtliga uppgifter varje år skulle sändas till länsstyrelserna, men föredragande departementschefen ansåg icke tillräckliga skäl då föreligga för en ändring härutinnan (prop. 1961: 100 sid. 264).

Införes nu kupongskatt för obligationsräntor o. dyl., som går till utlandet, kommer frågan om behandlingen av kontrolluppgifterna rörande räntor i ett ändrat läge. Det synes ofrånkomligt, att dessa uppgifter genom gäldenärens försorg insändes till kupongskattekontoret för kontroll. Enligt vår uppfattning finns det icke anledning att därefter — då de alltså redan avlämnats till myndighet — behandla uppgifterna i fråga på annat sätt än kontrolluppgifterna rörande aktieutdelningar. De bör alltså, i den mån inkomstskatt skall erläggas för räntorna, översändas till länsstyrelserna för taxeringskontroll. Det bör ankomma på taxeringsintendenterna i länen att efter anvisningar av riksskattenämnden närmare bestämma om användningen av det nya kontrollmaterial som sålunda ställes till förfogande för taxeringen. Enligt vår mening synes det lämpligt att kontrollen, i avbidan på närmare erfarenheter från arbetssynpunkt, göres stickprovsvis. Att den sålunda anordnade kontrollen över obligationsräntor icke bör bli mindre omfattande än den kontroll som nu äger rum efter Kungl. Maj:ts särskilda förordnande torde vara uppenbart, låt vara att inriktningen blir en annan.

Beträffande några i utlandet placerade obligationslån kan förekomma klausuler av innebörd, att obligationsinnehavarna icke skall behöva vidkännas svensk skatt. En sådan klausul hindrar givetvis icke att skatt skall utgå, om förslaget genomföres, men torde kunna få den verkan att skatten helt får bäras av obligationsutfärdaren.

I och för sig vore det tänkbart och från åtskilliga synpunkter önskvärt — bl. a. med tanke på det avräkningssystem för undvikande av dubbelbeskattning som förordats av OECD:s ministerkommitté — att låta kupongskatten omfatta även andra räntor än obligationsräntor och vad därmed kan jämföras, exempelvis räntor från dotterbolag till moderbolag. Det är emellertid uppenbart, att icke alla räntor kan inbegripas. I det föregående har nämnts att icke ens alla obligationsräntor kan beskattas med kupongskatt, nämligen då säljaren av en obligation eller lös kupong skall skatta för upplupen, icke förfallen ränta. Det ligger också i sakens natur, att man icke kan ålägga bankerna att innehålla och redovisa kupongskatt på räntor, som tillgodoföres inlåningsräkningar. De anteckningar om räkningshavarnas adresser som bankerna har hålles nämligen inte aktuella, och någon kontroll över att lämnade adressuppgifter är riktiga utövas icke. Vad angår privata fordringar kan erinras om att den nuvarande kupongskatten på aktieutdelningar förutsätter att utdelningarna som regel utbetalas genom bank eller eljest av insti-

tutioner, som kan väntas behärska förfarandet; utdelningar från ekonomiska föreningar är icke inbegripna. Icke heller de som har skulder av privat natur till utländska fordringsägare kan i allmänhet förväntas ha de erforderliga kvalifikationerna.

Övervägande skäl av praktisk natur synes sålunda — så länge icke ett allmänt system med källskatt på räntor även inom landet införes — tala för att behandla andra räntor än obligationsräntor o. dyl. på samma sätt som utdelningar från ekonomiska föreningar, d. v. s. att verkställa taxering och debitering i vanlig ordning. Taxeringen kommer då i regel att ske inom den gemensamma nämnden.

För kontroll av bankräntor kan förordnande ske enligt 40 § taxeringsförordningen, och det synes önskvärt att sådant förordnande de första åren — för att ge de skattskyldiga upplysning — omfattar samtliga konton av viss storlek eller med ränta av viss storlek, som enligt för banken tillgänglig adressuppgift innehaves av utomlands bosatta fysiska personer eller av utländska juridiska personer. Beträffande namngivna kontoinnehavare kan kontrolluppgifter inhämtas med stöd av 39 § 1 mom. tredje punkten och 3 mom. samma förordning. Vad angår räntor av annat slag — här bortses alltjämt från obligationer o. dyl. — kan erinras om att gäldenären enligt 39 § 1 mom. fjärde punkten är skyldig att efter anmaning lämna kontrolluppgift rörande varje borgenär om dennes namn och hemvist, gäldräntans belopp och skuldens storlek.

Om skatt, som debiteras efter taxering, icke erlägges i tid, föreligger i vissa fall möjlighet att utmäta den fordran på grund av vilken räntan erlägges. Denna möjlighet står dock icke till buds, om fordringen grundar sig på löpande skuldebrev eller annan handling, vars företeende utgör villkor för fordringens utkrävande, t. ex. sparbanksbok, och denna handling finnes utom riket (75 § utsökningslagen). Utmätning kan emellertid ske t. ex. av medel som innestår på checkräkning, likaså av vanliga fordringar som grundar sig på enkla skuldebrev.

I enlighet med det anförda föreslås, att skattskyldighet införes för räntor, som utbetalas till utomlands bosatta fysiska personer och utländska juridiska personer. Därvid bör i 6 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt införas bestämmelser av innebörd att fysiska personer, som inte är bosatta eller stadigvarande vistas här i riket, samt utländska juridiska personer skall vara skattskyldiga till statlig inkomstskatt för härifrån uppburen ränta å obligationer och å utlånade eller i bank eller annorstädes insatta medel, för vilken icke enligt vad därom är stadgat kupongskatt skall erläggas, dock att skattskyldighet på grund av vad sålunda stadgats icke skall föreligga för räntor å fordringar för borgade varor eller tjänster. Vidare bör förut antydda kompletteringar göras i kupongskatteförordningen. I anslutning härtill bör i kungörelseväg meddelas de föreskrifter om kupongskatt på obligationsräntor o. dyl. som erfordras i anledning av svenska åtaganden i dubbelbeskattningsavtal. Slutligen erfordras vissa följdändringar i 43 § taxeringsförordningen samt i meddelade kungörelser angående jämkning av den

i 43 § 3 mom. stadgade uppgiftsskyldigheten (SFS 1935: 606, 1941: 194 och 1942: 775).

Det belopp i statlig inkomstskatt och kupongskatt som kan väntas inflyta, om förslaget genomföres, är svårt att beräkna men torde bli begränsat. Beaktas bör, att skatt icke skall erläggas — och eventuellt inbetald skatt restitueras — i fall då mottagaren har sitt hemvist i stat med vilken ingåtts dubbelbeskattningsavtal av innebörd, såvitt nu är i fråga, att ränta endast må beskattas i mottagarens hemviststat. — I sammanhanget torde få erinras om att en viss förstärkning av personalen på kupongskattekontoret blir erforderlig. Man får även räkna med en ökad belastning på den för riket gemensamma taxeringsnämnden.

KAP. 13

Vissa frågor ang. inkomstöverflyttningar m. m.

Gällande bestämmelser rörande inkomstöverflyttningar mellan koncernbolag m. m. (43 § KL)

I 43 § kommunalskattelagen, som enligt 2 § första stycket förordningen om statlig inkomstskatt är tillämplig jämväl på den statliga inkomstbeskattningen, meddelas särskilda bestämmelser för att förhindra att skatt undandrages genom försäljning av varor till underpris till närstående företag i utlandet eller genom andra likartade förfaranden. I sådana fall kan en omräkning verkställas av inkomsten här i riket, så att de skattemässiga verkningarna av den onormala prissättningen eller av det förfarande, varom eljest kan vara fråga, blir eliminerade. Motsvarande bestämmelser angående omräkning av inkomst i fall, då skattskyldig till förfång för viss kommun gjort liknande transaktioner med annan skattskyldig inom landet, meddelas i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen.

Innebörden av bestämmelserna i 43 § kommunalskattelagen är följande. Den som överflyttat inkomsten skall vara en här i riket bosatt näringsidkare och han skall ha överflyttat inkomsten till någon som är bosatt utom riket. Med näringsidkare torde förstås var och en som åtnjuter inkomst av rörelse, likgiltigt om denne är fysisk eller juridisk person. Den i utlandet bosatte personen behöver ej vara rörelseidkare. Ett villkor för bestämmelsernas tillämpning är vidare, att den i utlandet bosatte är ekonomiskt intresserad i den här i riket bedrivna rörelsen eller kan öva inflytande på dess ledning. Det ekonomiska intresset kan föreligga i form av lån, aktier el. dyl. Bestämmelserna kan bl. a. bli tillämpliga på utländska företags dotterbolag i Sverige. Inflytande på det svenska företagets ledning torde kunna anses vara för handen, även om den i utlandet bosatte personen endast har indirekt ekonomiskt intresse i den här utövade rörelsen.

Inkomstöverflyttningen till utlandet förutsättes ha åstadkommits genom att den här i riket bosatte rörelseidkaren har förvärvat varor till högre pris eller avyttrat varor till lägre pris än de i allmänhet gällande eller att han vidtagit andra liknande åtgärder. Till sådana åtgärder torde även få hänföras exempelvis oskäligt hög eller låg ränta och exceptionella ersättningar för gjorda tjänster.

En förutsättning för att omräkning skall få ske av den här i riket skattepliktiga inkomsten är att inkomsten av företaget blivit *avsevärt* lägre än den eljest skulle ha blivit, och detta i sin tur skall vara en följd av inkomst-

överflyttningen i fråga. Härmed torde i första hand ha åsyftats den relativa och icke den absoluta storleken av vinstöverflyttningen.

I detta sammanhang kan nämnas att vid vinstöverflyttningar olika kommuner emellan *inom* Sverige, därvid bestämmelserna i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen skall tillämpas, lärer mellankommunala prövningsnämnden godtaga halvering eller fördubbling av gällande marknadspris.

Ytterligare en förutsättning måste vara uppfylld för tillämpning av bestämmelserna i 43 § i kommunalskattelagen, nämligen att den till vilken vinsten överflyttas ej är skattskyldig här i riket.

Syftet med bestämmelserna i 43 § var enligt förarbetena att förhindra oskäliga vinstöverflyttningar till i utlandet hemmahörande personer.[1] Av lagtexten framgår emellertid icke med tydlighet att vinsten skall ha överflyttats till utom riket bosatt person. Bestämmelserna innehåller i denna del såsom nämnts blott, att den till vilken vinsten överflyttas icke skall vara skattskyldig här i riket för densamma. Formellt inbegripes alltså även det fallet att någon *inom* riket överflyttar vinst till en inskränkt skattskyldig juridisk person med hemvist här i riket (jfr dock RÅ 1947 not. 554).

Då bestämmelserna i 43 § kommunalskattelagen förelades riksdagen, uttalade departementschefen att föreskrifterna fått en sådan avfattning, att en viss varsamhet vid tillämpningen borde kunna påräknas.[2]

Dubbelbeskattningsavtalen innehåller regelmässigt bestämmelser om överflyttning av vinster mellan skattskyldiga hemmahörande i resp. avtalsländer. Bestämmelserna i ämnet ansluter sig vanligen till de regler som gäller för hur vinsten skall beräknas då ett företag i en av staterna bedriver rörelse i den andra staten från ett därstädes beläget fast driftställe. På nu avsedda två områden föreligger numera av OECD rekommenderade modellbestämmelser.

Nämnda rekommendation har följts bl. a. i avtalet med Storbritannien. I sagda avtals artikel III har under p. 3 intagits följande bestämmelser om inkomstfördelning mellan fasta driftställen.

Om ett företag i en av staterna bedriver rörelse i den andra staten från ett där beläget fast driftställe, skall till det fasta driftstället hänföras den inkomst av rörelse, som driftstället kan antagas skola hava åtnjutit i denna andra stat, därest driftstället varit ett oberoende företag med samma eller liknande verksamhet, bedriven under samma eller liknande villkor, samt driftstället självständigt avslutat affärer med det företag, till vilket driftstället hör.

Enligt samma princip om »armslängds avstånd» stadgas beträffande vinstöverflyttningar mellan koncernföretag följande i artikel IV av samma avtal.

I fall då
(a) ett företag i en av staterna direkt eller indirekt deltager i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra staten eller äger del i detta företags kapital, eller

[1] Prop. 1927:102 s. 232 och 241.
[2] Prop. 1927:102 s. 244.

(b) samma personer direkt eller indirekt deltaga i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en av staterna som ett företag i den andra staten eller äga del i båda dessa företags kapital, skall iakttagas följande.

Om mellan företagen i fråga om handel eller andra ekonomiska förbindelser avtalas eller föreskrivas villkor, som avvika från dem som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende företag, må alla vinster, som skulle hava tillkommit det ena företaget om sagda villkor icke funnits men som på grund av villkoren i fråga icke tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomster och beskattas i överensstämmelse därmed.

I följande avtal gives föreskrifter om inkomstöverflyttningar mellan koncernföretag som helt eller i det närmaste överensstämmer med de nyss citerade: Canada art. IV[1], Ceylon art. IV, Förenade Arabrepubliken art. 4, Indien art. IV, Irland art. IV, Israel art. IV, Japan art. IV[1], Nederländerna art. 7, Nya Zeeland art. IV, Pakistan art. IV, Storbritannien av år 1949 art. IV, Republiken Sydafrika art. IV, Thailand art. IV, Tyskland art. 6 och Österrike art. 6.

Ehuru med annan formulering torde föreskrifterna i art. 5 § 5 i avtalet med Belgien få anses ha likartat innehåll.

Motsvarande bestämmelser i avtalen med de nordiska länderna avviker något från de tidigare nämnda, framför allt i det hänseendet att det särskilt föreskrivits att vardera staten äger i enlighet med sin interna lagstiftning verkställa omräkning av inkomst och förmögenhet mellan koncernföretag (art. 16 i såväl danska som norska avtalet). I det finska avtalet (art. 11) stadgas, att bestämmelserna äger tillämpning enbart på moder- och dotterföretag. Gemensamt för samtliga nordiska avtal är, att underrättelseskyldighet föreligger mellan berörda skattemyndigheter i syfte att erforderlig justering skall ske i det andra företagets inkomst och förmögenhet.

I övrigt må hänvisas till avtalen med Amerikas Förenta Stater art. III, med Frankrike art. 3 § 5, med Schweiz slutprotokollet till art. 4 p. 8 och med Ungern slutprotokollet p. 9. Enligt avtalen med Amerikas Förenta Stater och Ungern kan resp. skall, därest omräkning skett, erforderlig justering vidtagas i det andra företagets inkomstbeskattning. De båda övriga avtalen föreskriver, att underrättelse kan lämnas för att ev. åstadkomma motsvarande rättelse i den andra staten. Slutligen bör anmärkas att i här aktuellt spörsmål är bestämmelserna i avtalen med Marocko (art. 3 § 5) och Tunisien (art. 3 § 5) identiska med vad som föreskrivits i det franska avtalet.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 43 § kommunalskattelagen har tämligen få fall underställts den högsta instansens prövning. I det följande redovisas dels några rättsfall, vari fråga varit om tillämpning av nämnda bestämmelser, dels några andra fall, som i detta sammanhang kan ha visst intresse.

1. Svenskt filmbolag, som drev filmuthyrningsrörelse, därvid enligt avtal med moderbolaget, utländskt filmbolag, endast en mindre del av inkomsten fick behållas av dotterbolaget och återstoden skulle överlämnas till moderbolaget, som leve-

[1] Omfattar ej den svenska kommunalskatten.

rerade filmerna, ansågs skattskyldigt endast för vad det fick behålla av filmhyrorna — tax. 1927. (RÅ 1933 not. 129, jfr 1933 not. 130.)

2. Elektriska aktiebolaget AEG uppgav i sin deklaration en vinst av 11 130 kronor. Bolagets omsättning nämnda år hade varit 7 566 620 kronor. Orsaken till att bolaget redovisade en så ringa vinst antogs bero av den prissättning, som det svenska bolagets tyska moderbolag tillämpade gentemot det svenska bolaget. PN beräknade det svenska bolagets vinst till 300 000 kronor, motsvarande 6 % av dess aktiekapital. Det svenska bolaget upplyste bl. a., att endast 1/3 av dess inköp skett hos moderbolaget. RR bestämde bolagets taxering enligt deklarationen — tax. 1929. (RÅ 1933 not. 158.)

3. Elektriska aktiebolaget Siemens, dotterbolag till ett tyskt bolag inom den elektriska verkstadsindustrien, har förvägrats avdrag för ett i dess räkenskaper moderbolaget krediterat belopp, motsvarande 2 % av värdet å leveranser till aktiebolaget, såsom ersättning för vissa omkostnader. Enligt bolagets uppgift utgjorde beloppet gottgörelse för förvaltningskostnader, som moderbolaget bestritt för det svenska bolagets räkning, nämligen kostnader för projekterings- och ritarbeten, patentavgifter och reklamkostnader — tax. 1929, 1930. (RÅ 1933 not. 191 och 192.)

4. Ett amerikanskt bolag hade enligt ett kontrakt av 1926 ensamrätt till vissa leveranser till ett holländskt bolag. Under 1930 hade emellertid ett svenskt bolag på order av det amerikanska bolagets ombud verkställt ifrågavarande leveranser. I gengäld hade det svenska bolaget i sina räkenskaper krediterat det amerikanska bolaget ett visst överpris, för vilket belopp avdrag erhållits vid beskattningen såsom rörelsekostnad — tax. 1931. (RÅ 1935 not. 59.)

5. Avdrag har icke medgivits svenskt aktiebolag, Linoleum AB Forshaga, för vad bolaget utbetalt av sin årsvinst på grund av avtal med utländska bolag om ekonomisk samverkan (pool-avtal) — tax. 1930. (RÅ 1936 ref. 14.)

6. Aktiebolaget E., som bedrev annonsbyråverksamhet med kontor i Stockholm, var ett dotterföretag till det amerikanska bolaget W. Sistnämnda bolag hade förutom bolaget E. ett flertal dotterbolag med annonsbyråer i olika länder i Europa och därjämte ett dotterbolag W. M. med uppgift att omhänderha högsta ledningen av de olika annonsbyråföretagen. Omkostnaderna för det sistnämnda bolaget täcktes genom bidrag från annonsbyråföretagen. Aktiebolaget E. hade tillgodofört sig avdrag med visst belopp, som det gottgjort bolaget W. M. Aktiebolaget E. har medgivits avdrag för det yrkade beloppet — tax. 1933. (RÅ 1936 not. 223.)

7. Wella aktiebolag har vägrats avdrag för visst belopp, som utgivits för förvärvande av ensamförsäljningsrätt i Sverige för vissa av ett tyskt bolag tillverkade varor. Däremot har avdrag medgivits för visst belopp, som tillgodoförts moderbolaget i Norge och motsvarade beräknad vinst å varor, försålda inom den del av Sverige, där det norska bolaget tidigare innehaft försäljningsrätt — tax. 1935. (RÅ 1938 not. 835.)

8. Aktiebolaget N. hade år 1940 eftertaxerats för år 1939 för ett belopp av 53 883 kronor, som ansetts utgöra förtäckt aktieutdelning till en norsk firma. Eftertaxeringen undanröjdes, enär nämnda belopp finge anses vara att hänföra till royalty och bolaget sålunda ägde åtnjuta avdrag för detsamma. Den norska firman har efterbeskattats för ifrågavarande belopp — eftertax. 1940 för 1939. (RÅ 1945 not. 31.)

9. Besvär av Svenska AB Philips, tax. 1943 i Stockholm m. fl. kommuner. Fråga om vinstöverföring till moderbolaget, holländska Philips.

Svenska Philips försäljer glödlampor, tillverkade av ett annat bolag i Nyköping, vilket bolag fakturerar lamporna på holländska Philips till tillverkningskostnaden, för räkenskapsåret 1/4 1941—30/3 1942 949 064 kronor. Holländska Philips fakturerar lamporna på svenska Philips till ett högre pris, för nämnda tid 1 620 664 kronor. Skillnadsbeloppet 671 600 kronor tillgodofördes sålunda holländska Philips. Av aktierna i Nyköpingsbolaget ägde holländska Philips vid denna tid 49 % (tyskt

bolag 49 %, senare helt förvärvade av holländska Philips). — I sin deklaration tillade svenska Philips 20 % av skillnadsbeloppet. Mellankommunala PN tillade hela skillnadsbeloppet, med avdrag för 160 000 kronor, motsvarande i avjämnat tal 10 % av tillverkningskostnaden för Nyköpingsbolagets totala glödlampsproduktion under beskattningsåret. Avdraget avsåge värdet av de tjänster, som holländska Philips lämnat Nyköpingsfabriken. Återstoden betraktades som förtäckt aktieutdelning genom felaktig prissättning vid svenska Philips inköp av lamporna. — I besvär hos KR bestred bolaget felaktig prissättning. Bolagets bruttovinst var fullt skälig. Fråga vore om ren distribution, som kunnat ske på kommissionsbasis. I varje fall kunde ej vara tal om förtäckt utdelning men möjligen om tillämpning av 43 § KL, varvid emellertid krävdes att vinstöverföringen vore »avsevärd». — KR: ej ändring. — Hos RR framhöll bolaget bl. a. att dess inköpspris icke varit högre än marknadspriset. Ett fristående bolag skulle icke ha erhållit fördelaktigare priser. Om mot bestridande vinstöverföring skulle anses ha förekommit, hade denna skett från Nyköpingsbolaget. — Vidlyftig utredning förebragtes å ömse sidor. — RR fann med tillämpning av 43 § KL och 2 § S. F. ej skäl göra ändring i de överklagade taxeringarna. (Regeringsrådet Kuylenstierna: ej ändring enär ifrågavarande varor måste anses hava av den svenska tillverkaren tillförts klagandebolaget utan annan ersättning till det holländska företaget än skäligt vederlag för rätt att utnyttja tillverkningsmetoder m. m. och det ej visats att det i sådant avseende vid tax. beräknade beloppet, 160 000 kronor, varit för lågt, samt det av PN tillagda beloppet förty ej utgjort avdragsgill utgift för klagandebolaget.) (RÅ 1948 not. 776, jfr även 1952 ref. 39.)

10. Besvär av Gesellschaft für Chemische Industrie in Basel (Ciba A/G), taxering 1944 i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet. Ciba erhöll från svenskt bolag ett engångsbelopp å 50 000 kronor, som skulle avräknas å kommande års royalty för upplåtelse av patent å sulfonamidtillverkning. — TN och PN beskattade beloppet såsom förskott å royalty. KR: ej ändring. — Hos RR förebragtes utredning om omkostnader: 1) kostnader som helt belöpte å Sverige och borde få avdragas på en gång: a) svensk patentkostnad, b) kostnader för placering av patentet i Sverige, 2) kostnader att proportionera: a) forskningskostnader före avtalet, b) fortlöpande forskningskostnader, vars resultat tillgodofördes svenska bolaget. Kostnader enligt 2 a) borde fördelas huvudpatentets återstående giltighetstid 13 år, varefter denna kvotdel och löpande kostnader för beskattningsåret finge fördelas å Cibas totala licensinkomster. — Taxeringsintendenten tillstyrkte och RR medgav yrkade avdrag 15 055 kronor. (RÅ 1948 not. 920.)

11. Besvär av grosshandlare F. A. W. Jacobi, taxering 1944 i Stockholm. J. grundade 1916 firma i Stockholm (ull, kemikalier m. m.); tidigare hade han varit verksam i sin faders firma Engelhardt & Co i Bremen. Med denna firma, som sedan övertogs av en hans broder, upprätthöll han intima affärsförbindelser. År 1926 ingicks ett samarbetsavtal mellan brödernas firmor, varvid J. från varufordringar hos brodern överförde 50 000 kronor såsom insatskapital i tyska firman, bundet i 10 år. Sedan under kriget tyska firmans fastighet bombats och rörelsen upphört, bortskrev J. 1942 sin tillgång. — TN och PN vägrade avdrag, enär fråga ansågs vara om kapitalinvestering till förmån för släktingar. — Åtskillig utredning om affärer med större eller mindre bistånd av broderns firma. — KR: ej ändring (en ledamot skiljaktig). RR: ej ändring. (RÅ 1949 not. 189.)

12. Besvär av vederbörande taxeringsintendent och AB Ferrolegeringar angående bolagets taxeringar 1941—46 och eftertaxeringar för 1938 och 1940. Fråga om avdrag för avskrivning å fordran hos utländskt gruvbolag och om avsättning till investeringsfond.

AB Ferrolegeringar, som tillhör en internationell koncern, vars ledning numera utövas i England, bildades 1913 av Dr Paul Grünfeld i Berlin, som hade stora intressen i Gesellschaft für Elektrometallurgie m. b. h. Ferroleg. skulle utnyttja

svensk elektrisk kraft (Trollhättan) för tillverkning av ferrokrom (för rostfritt stål m. m.). Bolaget är Europas största för dylik tillverkning, aktiekapital 4 milj. (tillverkning numera genom dotterbolaget AB Metallurgisk Industri). Råvaran krommalm levererades från gruvor, tillhörande den Grünfeldska koncernen, huvudsakligen turkiska (Deutsche-Osmanische Grubengesellschaft). År 1931 bildade Ferrolegeringar, tillsammans med en dr. K., Orient Erzbergbau A. G. i Luzern, som ägde gruvbolag i Turkiet, Cypern och Egypten. (1933 bildades ett holdingbolag, Societé pour l'Industrie Minière S. A. i Luzern, som övertog Orients och dess dotterbolags aktier, medan Orient alltjämt förvaltade gruvbolaget). Sedan Ferrolegeringar förvärvat optionsrätt till K:s intressen träffades i maj 1935 avtal mellan Ferrolegeringar och Orient, att svenska bolaget skulle övertaga de turkiska och cypriska gruvornas hela produktion t. o. m. 1938 samt ha viss optionsrätt t. o. m. 1944; priser enligt Metal Bulletins noteringar; betalning månadsvis efter meddelande om leveransklar kvantitet. Avtalet ersatte ett mera kortfattat avtal av januari 1935, vari bl. a. utsagts, att svenska bolaget skulle finansiera avtalet genom att lämna »rimlig förskottslikvid» även för följande år. — Utöver likvid för levererad malm, cirka 3 milj. kronor per år, utbetalade Ferrolegeringar till Orient betydande belopp, som (åtminstone i huvudsak) bokfördes å varukontot, där de omedelbart eller under senare år avskrevos. Under åren 1935—39 hade sålunda bokförts 5 123 559 kronor, varav 1 777 377 kronor avskrivits, däribland 433 788 kronor år 1937 och 490 381 kronor 1939. På grund av kriget stoppades malminköpen. Ferrolegeringar avskrev 1940 ytterligare 2 257 908 kronor, varav 256 821 kronor utbetalats samma år och resten avsåg tidigare fordran; år 1941 avskrevs 1 400 101 kronor, utgörande resterande del av förkrigsfordringar jämte 55 006 kronor ny utbetalning. År 1942 avskrevs icke något dylikt belopp men överfördes 723 900 kronor till investeringsfond för ersättning av förkrigslager (K. F. 12/6 1942). År 1943 avskrevs 270 538 kronor, 1944 207 935 kronor och 1945 155 468 kronor, avseende nya utbetalningar. — Bolaget, som ansåg fråga vara om avskrivning å förskott å malmleveranser, avdrog beloppen (deklarerad inkomst i medeltal cirka 1 milj. kronor per år). Sedan frågan börjat utredas anförde skattedirektören besvär hos KR angående 1941 och 1942 års taxeringar, varefter PN 1943 eftertaxerade för 1938 och 1940. Påföljande års PN (1946 års MKPN) vägrade avdrag. Över PN-besluten besvärade sig bolaget. Skattemyndigheterna gjorde gällande, att bolaget icke varit nödsakat lämna dylika förskott för leveranser; fråga vore i stället om finansiering av en internationell koncern. Bolaget framhöll betydelsen av säkrad råvaruförsörjning med hänsyn till att världsmarknaden behärskades av engelskt-amerikanskt syndikat (Rhodesiamalm). Medlen hade använts för gruvorna och gruvbolagen hade varit i behov av dem. Genom kriget och statsingripanden m. m. vore förskotten att anse som så osäkra tillgångar, att avskrivningarna varit motiverade. De begränsade utbetalningarna under kriget avsåge jämväl gruvdriften. Därest bolaget icke tillskjutit dessa belopp, ansåg sig bolaget icke kunna påräkna att, sedan normala förhållanden inträtt, erhålla leveranser i samma omfattning som tidigare. (Bolaget tecknade 1942 avtal med engelskt bolag om leveranser för 7,7 milj.) — Beträffande avsättning till investeringsfond uttalade taxeringsintendenten, att om utbetalning till Orient avsåg lagertillgångar, någon minskning av förkrigslagret icke kunde anses föreligga (bolaget hade eljest vid krigsutbrottet haft lager för cirka 2 år, som förbrukats, varefter slagg bearbetats). Rätten till avsättning blev därför beroende av huvudfrågan. — KR medgav avdrag för avskrivning å förkrigsutbetalningarna men ansåg att bolaget icke för utbetalning 1940 eller senare kunnat påräkna framtida leveranser. Vid sådant förhållande hade bolaget saknat fog för åtgärden att upptaga sistnämnda belopp å varukonto. I stället var i beskattningshänseende fråga om fordringar. Å varukontot verkställd nedskrivning fick antagas i första hand avse dessa utbetalningar och bolaget ägde icke åtnjuta avdrag härför. Av eftertaxering

för 1938 fastställdes 240 425 kronor »avseende andra ändamål än likvid för varor» (enligt utländsk revisionsfirma ej använt för gruvdriften; ej besvär hos RR). Avsättning till investeringsfond vägrades. — Hos RR ingavs intyg från Orient att Orient till Ferrolegeringar 1946/47 sålt malm för cirka 3 milj. kronor samt träffat avtal om ytterligare malmförsäljning för cirka 450 000 kronor och att endast statligt ingripande kunde hindra malmleveranser enligt 1935 års avtal. — RR medgav avdrag även för utbetalningarna under kriget och uttalade därvid, att utredning i målet gåve stöd för riktigheten av bolagets påstående, att bolaget med utbetalning av beloppen avsett att öka sina möjligheter till framtida försörjning med den för bolagets rörelse nödvändiga svåråtkomliga råvaran krommalm; utbetalning måste således anses hava skett i och för rörelsen; vad i målet förekommit gåve anledning antaga att bolagets utsikter att återbekomma sina på utbetalning grundade fordringar redan från början varit så osäkra, att bolaget vore berättigat att vid inkomstberäkning erhålla avdrag för mot gjorda avskrivningar svarande belopp. Avdrag medgavs ock för avsättning till investeringsfond för ersättning av förkrigslager, enär vid beräkning av storleken av bolagets lager hänsyn ej borde tagas till avtalade ej fullgjorda varuleveranser. (RÅ 1949 ref. 11 och not. 410—417.)

13. Besvär av Trafik AB Grängesberg-Oxelösund, taxering 1944 i Stockholm m. fl. kommuner. Bolaget hade i Berlin och Essen eget försäljningsföretag, Schwedenerz-G. m. b. H., vars huvudsakliga tillgångar utgjordes av fastigheter i Berlin och Essen, vilka praktiskt taget helt utnyttjades för företagets kontor. Företaget hade ett inteckningslån i Skandinaviska Banken å 650 000 RM, för vilket svenska bolaget som säkerhet deponerat ett motsvarande belopp i RM. Då fastigheten i Essen utbombats och i Berlin bombskadats avskrev bolaget å depositionen 226 932 kronor. — TN vägrade avdrag (förlusten ansågs icke konstaterad). — MKPN: ej ändring. — I besvären uppgav bolaget, att fastigheterna i Berlin senare totalt förstörts, varvid återstående del av depositionen bortskrivits. — Allmänna ombudet uttalade, att depositionen fick jämställas med direkt utlåning till dotterföretaget. Förstöring genom krigshändelser innebar en klar kapitalförlust. — Bolaget invände, att kapitalförlust möjligen förelåg ur dotterföretagets synpunkt, men det var icke detta saken gällde. Bolaget hade gjort en förlust i samband med lån till utländskt försäljningsföretag. Dettas provision å försäljning hade varit lika med dess självkostnader. Fastigheterna hade helt använts för driften och hade varit ett normalt, ur affärssynpunkt synnerligen välmotiverat led i bedrivandet av de tyska affärerna, med från dotterföretaget härflytande i Sverige skattepliktiga inkomster av utomordentligt stor omfattning. — KR = MKPN. — RR: ej ändring. (RÅ 1949 not. 1413.)

14. Linoleum-Aktiebolaget Forshaga angående inkomsttaxering 1948. Forshaga hade år 1928 förvärvat hela aktiestocken i Libauer-Linoleum-Werke A. G. för att genom det lettiska företaget få större möjligheter att bearbeta den ryska marknaden och där få avsättning för Forshagas produkter. De två första åren erhöll Forshaga vinster å sitt engagemang, men redan dessa år visade det sig att omsättningen stadigt minskade, varför dotterföretaget nedlades med tanke på att fabrikationen skulle återupptagas om förhållandena ändrade sig. Sedan Forshaga vid 1931 och 1932 års taxeringar yrkat avdrag för avskrivningar å aktier i och fordringar hos dotterbolaget fann RR att bolaget icke styrkt, att å de i målet ifrågakomna aktierna och fordringarna uppkommit förlust av beskaffenhet att få avdragas. (RÅ 1936 not. 88, 89.) Vid den ryska ockupationen av de baltiska länderna beslagtogos dotterbolagets anläggningar. Efter förhandlingar med ryssarna erhöll Forshaga 1947 en engångsersättning för sina fordringar å 277 086 kronor. Vid 1948 års taxering yrkade Forshaga avdrag för konstaterad förlust å aktier och fordringar med 1 612 086 kronor, motsvarande bolagets engagemang i dotterbolaget minskat med det erhållna ersättningsbeloppet. TN, MKPN och KR vägrade avdrag. Allmänna ombudet hävdade, att för avdrag för förlust å aktier vid inkomstberäk-

ningen i förvärvskällan rörelse krävdes såsom grundläggande förutsättning — förutom att förlusten vore konstaterad, vilket icke bestreds — att sambandet mellan moder- och dotterbolagen var sådant att s. k. vertikal integration förelåg, d. v. s. att dotterbolaget måste vara leverantör- eller avnämarföretag eller utföra tjänster, exempelvis transporter, åt moderbolaget. Vore fråga om s. k. horisontell integration, »utvidgning på bredden», kunde avdrag ej medgivas utan förlusten vore hänförlig till kapitalförlust. Enligt bolagets egen uppgift tillverkade och försålde dotterbolaget linoleum och aktierna i detsamma hade alltså förvärvats för att utvidga moderbolagets marknad och i övrigt åstadkomma samarbete mellan företagen. RR: Enär, såvitt handlingarna utvisa, anledning ej föreligger att vägra bolaget omförmälda avdrag, finner RR skäligt att med ändring av KR:s utslag undanröja de överklagade taxeringarna (en ledamot skiljaktig: ej ändring). (RÅ 1954 ref. 2.)

Gällande bestämmelser rörande underskott å rörelse i utlandet (74 § KL)

I 74 § kommunalskattelagen stadgas, att om i anledning av dubbelbeskattningsavtal eller särskild överenskommelse av enahanda innebörd, inkomst som enligt samma lag är skattepliktig, ej beskattas här i riket, får, därest underskott uppkommer vid inkomstberäkningen, sådant underskott icke vid taxering avräknas å inkomst som skall här beskattas. Ett stadgande av samma innehåll med avseende å den statliga inkomstbeskattningen finnes i 22 § förordningen om statlig inkomstskatt.

Bestämmelserna i 74 § kommunalskattelagen torde härröra från en inom finansdepartementet verkställd utredning i samband med den överarbetning, som skedde av olika kommittéers och sakkunnigas förslag alltifrån hösten 1924 fram till den tidpunkt, då propositionen med förslag till kommunalskattelag förelades 1927 års riksdag. I det betänkande, som 1921 års kommunalskattekommitté avgav år 1924, fanns icke något förslag till regler i ämnet.

Resultatet av den utredning som nyss nämnts finnes intagen som bilaga nr 3 till prop. 102 till 1927 års riksdag. Emellertid finnes i bilagan icke någon närmare motivering till de ifrågavarande stadgandena.

Ehuru ordalagen i bestämmelserna i och för sig icke synes utesluta den tolkningen, att bestämmelserna skulle förbjuda underskottsavdrag i fall då beskattningsrätten till en filial enligt dubbelbeskattningsavtal tillagts den stat där filialen är belägen, har i litteraturen allmänt antagits att så inte är fallet. Detta antagande vinner visst stöd i det nedan återgivna rättsfallet RÅ 1946 not. Fi 141. Bestämmelserna i fråga torde i enlighet härmed ha ett mycket begränsat tillämpningsområde, nämligen när underskottet uppkommit i självständigt bedriven rörelse i utlandet eller annan till avtalsland anknuten verksamhet som utgör särskild förvärvskälla. Vad beträffar gränsdragningen mellan filialverksamhet i utlandet och därstädes självständigt bedriven rörelse kan även hänvisas till rättsfallet RÅ 1952 not. Fi 148.

I praktiken torde stadgandena närmast ha avseende å vissa i anvisningarna till 74 § avsedda fall. Anvisningarna har följande lydelse.

Skall jämlikt överenskommelse eller beslut, som i 72 eller 73 § sägs, allenast viss del av skattepliktig inkomst undantagas från beskattning här i riket och uppstår underskott vid inkomstberäkningen, får en motsvarande del av underskottet icke avräknas vid taxering här i riket. Därest således överenskommelse träffas mellan Sverige och annan stat därom, att beträffande inkomst av viss rörelse, som bedrives i båda staterna, två tredjedelar skola beskattas i Sverige och en tredjedel i den andra staten, få allenast två tredjedelar av det underskott, som uppstår vid inkomstberäkningen, avräknas vid taxering i Sverige.

Anvisningarna torde i första hand syfta på det speciella avtalet med Norge angående beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara AB. Av bolagets samlade inkomst skall enligt nämnda avtal (det nu gällande av 1937[1]) nio tiondelar beskattas i Sverige och en tiondel i Norge. Bestämmelser av likartad innebörd finnes i avtalet med Schweiz, i slutprotokollet till art. 4 punkterna 5 och 6. Av dessa bestämmelser framgår, att då en rörelse bedrives i bägge länderna skall nettoinkomsten av densamma först beräknas i sin helhet. Därefter skall enligt särskilda regler en uppdelning av nettoinkomsten äga rum. Visar det sig då att hela rörelsen lämnat underskott får man på motsvarande sätt framräkna hur underskottet bör fördelas. Ifrågavarande bestämmelser torde, såvitt känt är, icke ha tillämpats med avseende på underskott.

Slutligen torde här få återgivas några data om de förut nämnda rättsfallen. RÅ 1946 not. Fi 141 och RÅ 1952 not. Fi 148.

Besvär av AB Regnkappsfabriken i Stockholm tax. 1943: Bolaget yrkade i deklarationen avdrag med 48 048 kr. för kostnader för nystartad fabrik i New York. TN vägrade avdraget. Hos PN yrkade bolaget avdrag med dels 43 533 kr. för filialens direkta utgifter (skillnaden mellan 48 048 kr. och 43 533 kr. avsåg icke avdragsgilla organisationskostnader), dels 13 104 kr. utgörande beräknade icke bokförda utgifter för filialens föreståndare vid inköp under beskattningsåret av råvaror för bolagets räkning. PN ej ä. KR, där bolaget yrkade taxering enligt deklaration: ej ä. RR avdrag medgavs för driftkostnaderna för filialen 43 533 kr. (talan i övrigt ej styrkt). (RÅ 1946 not. 141.)

Besvär av köpman Aron T. Andersson J:r, taxering 1945 i Stockholm. A. hade sedan längre tid agentur för Finska pappersbruksför., gällande Sverige, Norge och Argentina. Han hade 1932—1943 varit bosatt i Argentina och då skattat i Gemensamma distriktet för vinster i Sverige (åter utflyttad i april 1946). Vid taxering 1945 deklarerades netto å rörelsen 4 415 kr. efter avdrag för utgifter för kontor i Buenos Aires 26 027 kr. — TN och PN vägrade avdrag. — A. anförde, att agenturen vore odelbar och att han skulle mista försäljningsrätten i Sverige och därmed all inkomst om han nedlade kontoret i Buenos Aires. Detta hade blivit sysslolöst p. g. a. den under kriget stoppade exporten men hade ej kunnat nedläggas. — Taxeringsintendenten yttrade att A. tidigare haft skilda räkenskaper för kontoren i Sverige och Buenos Aires, vari icke syntes ha skett ändring. Rörelsen i utlandet finge anses som självständig rörelse. — KR: ej ändring. — RR medgav avdrag (utom för argentinska skatter 4 748 kr.), »enär, enligt vad utredningen i målet får anses giva vid handen, den i Argentina av klaganden under ifrågavarande beskattningsår bedrivna rörelsen utgjort allenast en gren av hans rörelse i riket och klaganden följaktligen varit berättigad till avdrag för kostnader för densamma». (RÅ 1952 not. 148.)

[1] Nytt avtal den 31 oktober 1962 (prop. 1962: 199).

De sakkunniga

Inom den internationella skatterätten, sådan den kommer till uttryck i dubbelbeskattningsavtalen, är det en genomgående princip, att om en rörelse bedrives från fasta driftställen i flera stater, skall rätten att beskatta överskott i rörelsen uppdelas mellan nämnda stater på så sätt att till vartdera driftstället hänföres de intäkter och driftkostnader som skulle hava uppkommit, därest driftstället varit ett fristående företag. Även sinsemellan behandlas driftställena som om de varit oberoende av varandra; transaktioner mellan driftställena kan vid den skattemässiga bedömningen omräknas för att erhålla det resultat som skulle ha uppkommit, om driftställena — såsom den internationella termen lyder — befunnit sig på »armslängds avstånd» från varandra. Sistnämnda princip tillämpas också, när företag, som formellt är självständiga, har gemensam ledning, samma intressenter eller på annat sätt är integrerade.

Såsom omtalats i det föregående har OECD:s ministerråd på förslag av dess skattekommitté rekommenderat en avfattning av bestämmelserna på området, vari nämnda princip klart preciserats och som bl. a. kommit till användning i det nya svensk-brittiska avtalet. Man har anledning räkna med att i framtiden praktiskt taget samtliga nya dubbelbeskattningsavtal mellan europeiska stater kommer att i här aktuella hänseenden utformas i enlighet med OECD:s rekommendation; sannolikt kommer denna att få betydelse även för flertalet andra nya avtal.

Jämför man å ena sidan de regler om den skattemässiga fördelningen av intäkter och omkostnader, som sålunda får anses vara internationellt vedertagna, samt å andra sidan motsvarande bestämmelser i den interna svenska lagstiftningen, finner man, att de i viktiga hänseenden icke stämmer överens och att de interna svenska bestämmelserna även i övrigt är bristfälliga och skapar problem i tillämpningen.

Dessa brister är minst framträdande i de fall då en rörelse bedrives från fasta driftställen såväl i Sverige som i annan stat och rörelsen givit vinst i båda länderna — här och i fortsättningen förutsättes att dubbelbeskattningsavtal ingåtts med den andra staten. I 53 § kommunalskattelagen stadgas nämligen, att företag hemmahörande i Sverige är skattskyldiga här i riket för all sin inkomst oberoende av var den förvärvats; företag hemmahörande i utlandet är skattskyldiga för inkomst av rörelse som här bedrivits. Den, särskilt för svenska företag, omfattande skattskyldighet som sålunda föreskrivits inskränkes genom dubbelbeskattningsavtalen, och avtalens regler om fördelningen av intäkter och omkostnader och eventuell omräkning av interna transaktioner blir sålunda direkt tillämpliga. Svagheten i den nuvarande ordningen på området är emellertid, att företagen icke är skyldiga att utan anmaning lämna redogörelse för hur fördelningen av intäkter och omkostnader verkställts mellan driftställena; härigenom försvåras kontrollen över att de svenska fiskaliska intressena icke åsidosatts.

Om däremot det driftställe som finns i den främmande staten visar förlust, överensstämmer dubbelbeskattningsavtalen och de interna svenska reglerna icke med varandra. Enligt dubbelbeskattningsavtalen skall sådan förlust icke påverka inkomstberäkningen för det fasta driftstället i Sverige, utan vinst som uppkommer i detta skall beskattas i vanlig ordning utan hänsynstagande till förlusten i det andra landet; förlusten får i stället, om den främmande statens lagstiftning det tillåter, avräknas från framtida vinster i det där belägna fasta driftstället. Den svenska lagstiftningen innehåller emellertid icke något förbud mot att avräkna sådan förlust från inkomsten i Sverige. Förbudet mot avdrag för underskott i 74 § kommunalskattelagen torde sålunda, såsom tidigare påpekats, trots sin ordalydelse, icke kunna anses tillämpligt i förevarande fall. Följden blir — om den gällande rättens ståndpunkt är den angivna — att underskott på exempelvis en filial i annat land, trots att vinster i filialens rörelse endast får beskattas i nämnda land, belastar resultatet av rörelsen i Sverige. Tillåter den andra staten förlustavdrag, kan förlusten under ett senare år avdragas även i det andra landet.

Enligt vår mening finns det icke några bärande skäl för att bibehålla den skillnad som sålunda föreligger mellan de principer som tagit sig uttryck i dubbelbeskattningsavtalen, å ena, och de interna svenska reglerna, å andra sidan, utan de sistnämnda bör jämkas till överensstämmelse med de förstnämnda. Förbudet mot underskottsavdrag i 74 § kommunalskattelagen bör i enlighet härmed utvidgas till att omfatta jämväl nu ifrågavarande fall. Lagrummet föreslås få det innehållet, att om i anledning av dubbelbeskattningsavtal intäkt, som är skattepliktig enligt kommunalskattelagen, ej skall beskattas här i riket, må omkostnader, som äro hänförliga till intäkten i fråga, icke avdragas vid taxering här i riket. Därvid bör även en jämkning av redaktionell natur göras i anvisningarna till paragrafen. Motsvarande ändring föreslås i 22 § förordningen om statlig inkomstskatt.

Godtages vad som här föreslagits, synes ett ännu mera påtagligt behov föreligga av en bestämmelse om skyldighet för rörelseidkare med fast driftställe i annan stat att vid deklarationen utan anmaning foga räkenskapsutdrag eller annan därmed likvärdig uppställning utvisande de intäkter och omkostnader som är hänförliga till det fasta driftstället. Utan tillgång till en sådan uppställning kan nämligen taxeringsmyndigheterna icke kontrollera, att underskott å det fasta driftstället i den andra staten icke belastat resultatet av verksamheten i Sverige. Ett stadgande av angiven innebörd föreslås fogat som ett nytt 3 mom. till 30 § taxeringsförordningen.

I fråga om inkomstöverflyttningar mellan integrerade företag finnes i 43 § kommunalskattelagen en direkt motsvarighet till dubbelbeskattningsavtalens bestämmelser i ämnet. Reglerna i 43 § har emellertid en mera restriktiv utformning än avtalsreglerna och inskränker därmed för Sveriges vidkommande dessas räckvidd. Enligt 43 § kräves nämligen, för att där åsyftade transaktioner — onormal prissättning, för höga eller för låga räntor etc. — skall föranleda omräkning av inkomsten, att denna blivit *avsevärt* lägre

än den eljest skolat bliva. Såsom framhållits i den föregående redogörelsen, innebär detta krav, att även ganska betydande avvikelsr från det verkliga resultatet av rörelsen torde kunna passera. Skattemyndigheterna i de länder, med vilka dubbelbeskattningsavtalen slutits, är däremot i regel icke underkastade motsvarande begränsningar utan kan fullt ut utnyttja de befogenheter avtalen inrymmer.

Också i nu ifrågavarande hänseende anser vi en anpassning av de interna svenska reglerna till de internationellt vedertagna vara befogad. Även om en ändring sker i angiven riktning ligger alltjämt en betydelsefull begränsning däri, att myndigheterna skall göra sannolikt, att det föreligger en annan prissättning än den i allmänhet gällande eller eljest en avvikelse från vad som är brukligt i affärsförbindelser mellan fristående företag. Vi föreslår därför, att ordet »avsevärt» skall utgå ur lagtexten. Paragrafen och dess anvisningar synes i övrigt böra underkastas vissa jämkningar i syfte att närmare anpassa texten till den internationellt vedertagna. Det blir härigenom bl. a. klarlagt, att bestämmelserna avser icke blott inkomstöverföringar från svenska dotterbolag till utländska moderbolag utan även sådana överföringar från svenska moderbolag till utländska dotterbolag.

Vi vill i detta sammanhang anmärka, att 43 § kommunalskattelagen varken i sin nuvarande eller i den av oss föreslagna lydelsen i och för sig innefattar något hinder mot att, så långt praxis medgiver, erhålla avdrag för koncernbidrag. Då frågan om koncernbidragen omhänderhas av en annan utredning, har vi inte ansett oss böra närmare ingå på densamma.

KAP. 14

Företag i utlandet med verkliga ledningen i Sverige

Gällande bestämmelser m. m.

För att ett aktiebolag eller annan juridisk person skall bli oinskränkt skattskyldig i Sverige förutsättes i princip att den är svensk, d. v. s. har bildats enligt svensk lag och i förekommande fall registrerats hos svensk myndighet. Ett undantag från denna princip föreskrives i 64 § 2 mom. kommunalskattelagen, enligt vilket lagrum vissa utländska holdingbolag, som äges och ledes av svenskar, skall betraktas som svenska ekonomiska föreningar och underkastas oinskränkt skattskyldighet.

Lagrummet har följande lydelse.

Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen äges eller på annat därmed jämförligt sätt innehaves av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Enligt 3 § första stycket förordningen om statlig inkomstskatt skall bestämmelserna i fråga äga motsvarande tillämpning vid taxering till statlig inkomstskatt.

Bestämmelserna i 64 § 2 mom. kommunalskattelagen infördes år 1933 för att stävja försök att undgå skatt här i riket genom formella åtgärder, närmast registrering av holdingbolag i utlandet. Försök till sådan skatteflykt hade uppmärksammats och föranledde 1928 års bolagsskatteberedning att framlägga förslag i ämnet.

Som motivering för sitt förslag anförde beredningen bl. a. följande. Den verksamhet, som drives av holdingbolaget i dess enklaste form, var vanligen ganska obetydlig. Den var ofta inskränkt till att företaga placeringar, lyfta utdelningar från bolag, i vilka holdingbolaget äger del, göra upp bokslut och i sin tur giva utdelning. Med andra ord holdingbolagen behövde ofta ej någon egentlig förvaltningsapparat och kunde fördenskull utan hinder av sin verksamhetsart placeras ungefär i vilket land som helst. Det var också en erfarenhet, att dessa bolag i mycket stor utsträckning sökte sig dit, varest det ställde sig förmånligast ur beskattningssynpunkt. Om i ett land beskattningen av aktiebolaget och utländska aktieägare tillsammans var lägre

än beskattningen av endast bolaget i ett annat land, lockades kapitalägarna i det senare landet att placera sitt kapital i aktiebolag i det förra landet. Just beträffande holdingbolagen låg dylik flyttning nära till hands, enär relativt sett beskattningssynpunkten för dem hade stor betydelse i jämförelse med andra faktorer, som påverkar verksamhetens förläggning till visst ställe. Det fanns också stater, som syntes ha direkt inriktat sin lagstiftning på att visa gästfrihet mot holdingbolag genom att beskatta dem och deras utländska intressenter så lågt, att en ditflyttning blev lönande. Eventuellt kunde vederbörande stat nöja sig med den skatteintäkt, som erhölls genom emissionsstämplar o. dyl. Vanligen erlades dock även en låg inkomstskatt. Andra länder hade inriktat sig på att ge sådana beskattningsregler för holdingbolagen, att åtminstone icke det egna landets kapital skulle dragas ur landet på grund av dylika skatteprivilegier i andra länder. Härigenom hade de dock stundom kommit att, utan att direkt åsyfta det, ställa sig förmånligare än sådana stater, som ej tog särskild hänsyn till holdingbolagen, och dymedelst dragit till sig holdingbolag ägda av främmande kapitalägare, som av en eller annan anledning ej velat söka sig till de länder, som erbjudit de allra lägsta skatterna. Att även från Sverige kapitalexport ägt rum genom bildande av holdingbolag i andra länder, var känt.

Enligt beredningens mening fanns icke anledning för Sverige att genom särskilda beskattningsprivilegier söka draga till sig utländska holdingbolag, vilka ej hade annat intresse av eller för Sverige än den billiga skatten.

Annorlunda syntes enligt beredningen frågan böra bedömas beträffande svenska holdingbolag, vare sig dessa var svenska även därutinnan, att deras aktieägare företrädesvis var svenska eller blott såtillvida att deras verkliga ledning var svensk. Om ett av svenska intressenter bestående holdingbolag placeras utomlands, betydde detta merendels kapitalexport för en verksamhet, som lika väl kunnat äga rum här i landet, med det resultat, att Sverige gick miste om skatt, som i stället gick till utlandet.

Med hänsyn till den lockelse till flyttning från Sverige, som utländska skatteförmåner kunde föranleda, låg det enligt beredningen nära till hands att möta detta genom att i lagstiftningen införa den föreskrift, att i egentlig mening svenska holdingbolag skulle i beskattningsavseende behandlas såsom svenska, även om de ej var registrerade i Sverige. Att alltid låta ett bolags registrering vara avgörande för dess skatterättsliga nationalitet innebar onekligen fördelen av enkelhet och klarhet i tillämpningen, och en dylik regel hade även i övrigt varit tillfredsställande, innan nutidens internationella bolagsbildningar börjat få mera avsevärd omfattning och samtidigt skattesatserna blivit av sådan storleksordning, att man måste räkna dem såsom en betydelsefull omkostnad. Med den överflyttning av bolag till främmande länder för att undgå skatt, som dåmera ägde rum, kunde det anses naturligt, att man i många länder alltmer målmedvetet inställt sig på att behandla såsom inländska även sådana utomlands registrerade bolag, vilkas verkliga ledning befann sig i det egna landet. Särskilt England, där en dylik princip ej var ny, hade med mycken konsekvens genomfört

densamma, ett förhållande, varom många rättsfall bar vittnesbörd. Den anmärkningen kunde givetvis göras, att det ej alltid var möjligt att utfå skatt av bolag, som hade alla sina tillgångar i utlandet. Det oaktat hade emellertid principens genomförande sitt värde, eftersom de företag, varom här var fråga, vanligen ej ville undandraga sig betalning av en skatt, vars rättmätighet de svårligen kunde bestrida. I sista hand återstod möjligheten att göra aktieägarna personligen ansvariga, envar åtminstone för den på honom belöpande delen av skatten å bolaget.

Beredningen ansåg skäl tala för att Sverige i viss utsträckning beträdde den antydda vägen. Gällde det bolag, som i verkligheten var svenska, ehuru de låtit registrera sig utomlands, fanns ingen grundad anledning varför de ej skulle i beskattningsavseende behandlas såsom svenska. Samtidigt torde man dock av praktiska skäl böra vidhålla den nuvarande regeln, att i Sverige registrerade bolag alltid skulle betraktas såsom svenska. Om andra länder hade motsvarande regler, kunde härav följa, att ett bolag ansågs hemmahörande i två länder, ett resultat, som borde undanröjas genom dubbelbeskattningsavtal. Utan tvivel stod det bäst i överensstämmelse med hittills diskuterade principer att i dylikt fall giva det land, där bolaget verkligen hörde hemma, företrädet.

När det gällde att närmare bestämma, vilka i utlandet registrerade bolag som skulle anses som svenska, syntes det lämpligt att såsom sådana behandla endast bolag, vilkas verkliga ledning utövades här i riket, vilkas intressenter huvudsakligen var svenska och vilkas verksamhet väsentligen bestod i förvaltning av eller handel med fastigheter i Sverige eller värdepapper. Det var således ej avsett att under regeln inbegripa industri- eller handelsaktiebolag i utlandet, som var svenska dotterbolag. Ej heller fann beredningen sig böra för det dåvarande föreslå några särskilda bestämmelser i syfte att göra berörda beskattning effektiv, utan höll före, att det borde bero på framtida erfarenheter, huruvida i dylikt avseende något borde åtgöras.

Föredragande departementschefen uttalade vid förslagets framläggande för *1933 års riksdag* (prop. 1933: 171 s. 14), att vid bedömandet huruvida ett i utlandet registrerat företag skulle i beskattningshänseende betraktas som svenskt skulle hänsyn tagas till föreliggande sakförhållanden och ej till det sätt, man ansett sig böra tillämpa vid utseende av personer, som formellt svarade för företagets ledning, hållande av sammanträden, adresserande av korrespondens och dylikt. Ej heller skulle förläggandet av fast driftställe i ena eller andra landet vara avgörande. Vidtoges en åtgärd just för att förebygga en alltför stark bundenhet vid formella faktorer, var det uppenbart, att man ej skulle låta dylika faktorer av mera underordnad betydelse sätta en sådan ur kraft.

Bevillningsutskottet (bet. 1933: 64 s. 11) anslöt sig i princip till förslaget. På ett par punkter föreslog emellertid utskottet skärpning av bestämmelserna i propositionen. Som motiv anfördes bl. a., att enligt vad utskottet hade sig bekant fall torde ha förekommit, då i Sverige bosatt svensk med-

borgare å andra utländska rättssubjekt än sådana, som var att hänföra till bolag eller sammanslutningar, såsom stiftelser, överlåtit förmögenhet men alltjämt förfogat däröver i samma ordning som om han varit ägare av förmögenheten. Därjämte torde hava förekommit, att aktiemajoriteten i utländskt bolag visserligen formellt ägts icke av svensk medborgare, men att denne exempelvis genom sig tillförsäkrad rätt att för ett bestämt pris förvärva aktierna — s. k. optionsrätt — i verkligheten kunnat förfoga över bolaget på samma sätt som om han varit ägare.

Med de ändringar utskottet föreslog antog riksdagen bestämmelserna, som alltsedan dess förblivit oförändrade.

En underhandsförfrågan hos vederbörande taxeringsintendenter och revisionsintendenten vid överståthållarämbetet och motsvarande befattningshavare vid länsstyrelsen i Stockholms län har givit vid handen att bestämmelserna sällan kommit i tillämpning. Det sagda får emellertid, har det framhållits, icke så förstås att bestämmelserna saknat betydelse. Snarare torde förhållandet vara det motsatta; det väsentliga med föreskrifterna torde ha varit deras preventiva verkan. Även om icke samtliga utländska juridiska personer, som rätteligen bort hänföras till svenska ekonomiska föreningar, blir kända för de svenska beskattningsmyndigheterna, torde det stå fullt klart att antalet skattskyldiga, på vilka bestämmelserna i 64 § 2 mom. kommunalskattelagen är tillämpliga, är begränsat. Sålunda uppgår antalet kända i Stockholms stad f. n. blott till ca tjugo. Det har emellertid erinrats om att för dylika sammanslutningar stod den möjligheten öppen att genom att erlägga skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt) upplösa sammanslutningarna, något som kunde ske på tämligen fördelaktiga ekonomiska villkor. Vidare anmärktes, att förordningen om ersättningsskatt kan bli tillämplig på här aktuella holdingföretag.

Även kupongskatteförordningen kan enligt dess 1 § i förekommande fall tillämpas på berörda företag. I sagda paragraf hänvisas nämligen till 16 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt utan att undantag gjorts för sådana företag, som avses i 3 § första stycket sistnämnda förordning och 64 § 2 mom. kommunalskattelagen. Skyldigheten att erlägga kupongskatt torde förfalla när ett här aktuellt företag enligt 54 § tredje stycket kommunalskattelagen är skattskyldigt för svensk aktieutdelning. Kupongskatten är ju ett surrogat för den statliga inkomstskatten och kupongskatten synes icke böra utgå, då skattskyldighet till statlig inkomstskatt inträder. Annorlunda blir det dock, när fråga är om bulvanförhållande.

Slutligen bör i detta sammanhang erinras om bestämmelserna i 9—12 §§ i förordningen med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall.

Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen företer med avseende på juridiska personers skatterättsliga hemvist vissa olikheter. Frågan har icke reglerats i samtliga överenskommelser; i de avtal den berörts ges ej heller alltid uttömmande bestämmelser.

I det föregående har antytts, att en juridisk person enligt respektive staters interna skattelagstiftning kan ha hemvist i två stater. Särskilda föreskrifter i de svenska skatteförfattningarna för att undvika sådan »dubbel bosättning» för — i regel — bolagen finnes som bekant inte. I de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen har däremot intagits bestämmelser, som syftar till att den juridiska personen allenast kan ha skatterättsligt hemvist i en stat. Som exempel på sådana bestämmelser kan nämnas de som intagits i art. II under punkterna (g) (i) och (iii) i det nya dubbelbeskattningsavtalet med Storbritannien. Punkterna har följande lydelser.

(g) (i) Uttrycken »person med hemvist i Sverige» och »person med hemvist i Det Förenade Konungariket» åsyfta varje person, som enligt svenska beskattningsregler anses bosatt i Sverige, respektive varje person, som enligt beskattningsreglerna i Det Förenade Konungariket anses där bosatt.

(iii) Då på grund av bestämmelserna i punkt (g) (i) ovan en juridisk person äger hemvist i båda staterna, anses dess hemvist förefinnas i den stat, där dess verkliga ledning är belägen. Detsamma gäller sådana bolag och andra sammanslutningar, vilka enligt vederbörande stats lagstiftning icke äro juridiska personer.

De citerade bestämmelserna har utformats i överensstämmelse med en rekommendation av OECD:s ministerråd.

Föreskrifter, som är likartade med de ovan citerade, återfinnes i följande avtal, nämligen avtalen med Storbritannien från år 1949, alltjämt tillämpligt på vissa utomeuropeiska territorier (art. II 1 f), Belgien (art. 3 § 3), Canada (art. II 1 e), Frankrike (art. 14 § 3), Italien (art. 3 § 2), Marocko (art. 12 § 3), Tunisien (art. 13 § 3), Förbundsrepubliken Tyskland (art. 3 § 1 a och c) och Österrike (art. 2 § 4).

I några avtal har överenskommits att den juridiska personen skall anses hemmahörande i den stat inom vilken sammanslutningens styrelse har sitt säte. Bestämmelser med sådant innehåll har överenskommelserna med Schweiz (art. 2 p 4, särskilda stadganden beträffande stiftelser) och Ungern (art. 3) samt avtalet med Island (art. 2 p c).

Efter principen att anse en juridisk person bosatt i det land enligt vars lagstiftning den juridiska personen bildats har bestämmelserna i följande avtal uppbyggts, nämligen avtalen med Amerikas Förenta Stater (prot. p. 1 d), Danmark (art. 3 p 4), Finland (art. 3), Nederländerna (art. 3 § 1 b), Norge (art. 3 p 4), Sydafrikanska unionen (art. II p 1 f) och Thailand art. II § 1 e).

I övriga avtal har i allmänhet och med skilda formuleringar i stort sett överenskommits, att ett bolag (eller annan juridisk person) anses hemmahörande i Sverige, om antingen bolaget bildats enligt svensk lag samt ledningen och övervakningen av dess rörelse icke äger rum i det andra landet eller ock bolaget visserligen icke bildats enligt svensk lag men ledningen och övervakningen äger rum i Sverige. Ett bolag anses ha hemvist i det andra landet, om ledningen och övervakningen av bolagets rörelse äger rum därstädes. I sak torde berörda avtal närmast höra hemma i samma grupp som avtalet med Storbritannien. Följande avtal anmärkes: Ceylon (art. II

p 1 e), Förenade Arabrepubliken (art. 2 § 1 g), Indien (art. II § 1 e), Irland (art. II § 1 e), Israel (art. II § 1 e), Japan (art. II p 1 f och g), Nya Zeeland (art. II p 1 f) och Pakistan (art. II § 1 f).

Påpekas bör att vid tillämpningen av de avtal, vari överenskommits att en juridisk person skall anses bosatt i det land där dess verkliga ledning utövas, Sverige endast äger beskatta sådana utländska juridiska personer, som avses i 64 § 2 mom. kommunalskattelagen.

Några rättsfall, som kan tjäna till vägledning vid tillämpning av ifrågavarande bestämmelser torde icke finnas.

Amerikanskt förslag rörande vissa inkomstöverflyttningar

Konstaterade tendenser hos vissa skattskyldiga att genom formella åtgärder förlägga inkomster eller förmögenhet till länder med låg beskattning har föranlett lagstiftarna i ett flertal länder att företa motåtgärder. Ett exempel på sådana åtgärder, avpassade efter moderna förhållanden, utgör ett nyligen publicerat förslag i U. S. A. till »tax haven» lagstiftning (finansdepartementet i U. S. A. den 28 juli 1961).[1]

Förslaget syftar till att uttaga löpande skatt på inkomst åtnjuten av amerikanska aktieägare och härrörande från av dem kontrollerade utländska bolags engagemang i skatteflyktstransaktioner.

I förslaget göres ett försök att i specifika termer fastställa det slag av transaktioner, som anses såsom typiska skatteflyktstransaktioner, i det att transaktionerna angår bolag, som bildats i främmande land och som kännetecknas av att det åtnjuter inkomst från källor utanför sagda stat. Ett bolag av detta slag bildar sålunda en buffert mellan sådan inkomst och ett amerikanskt moderbolag; härigenom hoppas man kunna uppnå att inkomsten skall undgå amerikansk skatt.

Enligt den tilltänkta lagstiftningen skall inkomstskatt kunna läggas på en amerikansk aktieägare, vilken äger 10 procent eller mer av aktierna i ett utländskt bolag som är kontrollerat av fem eller färre amerikanska aktieägare. Som ett kontrollerat utländskt bolag skall anses ett bolag i vilket de amerikanska aktieägarna äger mer än 50 procent av aktiekapitalet. I syfte att fastställa såväl begreppet kontrollerat bolag som 10 procents delägarskap i bolaget avser man att konstruera regler angående aktieägarskap liknande dem som f. n. återfinnes i den amerikanska inkomstskatteförfattningen (sec. 318 och 544) och tillämpas på aktier ägda av närbesläktade personer eller av bolag under gemensam ledning.

Endast sådana vinster i ett kontrollerat utländskt bolag, som härrör från skatteflyktstransaktioner, skall enligt förslaget vara underkastade beskattning hos de amerikanska aktieägarna, varvid en del av vinsterna avses skola bli underkastad löpande beskattning och återstående del bli föremål för fortlöpande skatteuppskov. Allmänt uttryckt skall med skatteflyktstransak-

[1] Förslaget har enligt erhållna underrättelser hösten 1962 lett till lagstiftning, varvid vissa jämkningar företagits.

tioner förstås sådana transaktioner som företages mellan närstående företag och vid vilka en av parterna åtnjuter inkomst från källor utanför det land där detta företag är bildat. Ett utländskt bolag, vilket bedriver fabriksverksamhet utomlands, skall icke anses ha inlåtit sig på skatteflyktsåtgärder.

Följande slag av inkomst skall enligt förslaget anses härröra från skatteflyktstransaktioner.

(1) *Tax haven exports.* Inkomst åtnjuten av ett kontrollerat utländskt bolag genom inköp av varor från ett närstående företag och försäljning av sådana varor för användning utanför den stat i vilken det kontrollerade utländska bolaget är bildat.

(2) *Tax haven purchasing.* Inkomst åtnjuten av ett kontrollerat utländskt bolag genom inköp av varor och dessas försäljning till ett närstående företag för användning utanför det land i vilket det kontrollerade utländska bolaget bildats.

(3) *Tax haven commissions.* Kommissionsintäkter åtnjutna av ett kontrollerat utländskt bolag genom transaktioner liknande dem som beskrivits under (1) och (2) här ovan utom att det tjänstgör såsom agent eller mäklare i stället för att handla för egen räkning.

(4) *Tax haven licensing.* Inkomst åtnjuten av ett kontrollerat utländskt bolag i form av hyresintäkter eller royalties för rätten att använda patent, copyrights, varumärken eller annan egendom utanför det land i vilket bolaget är bildat, om rättigheterna eller egendomen är förvärvad från ett närstående företag, och, i de fall det rör sig om filmer, televisionsprogram på band o. dyl., utan hänsyn till om de är förvärvade från ett närstående företag.

(5) *Tax haven holding company income.* Inkomst åtnjuten av ett kontrollerat utländskt bolag genom innehav av aktier eller värdepapper i närstående bolag.

(6) *Tax haven service income.* Inkomst åtnjuten av ett kontrollerat utländskt bolag genom att leverera och utföra tekniska, rådgivande eller liknande tjänster, om sådana tjänster är lämnade till ett närstående företag eller för dettas räkning eller om sådana tjänster är handhavda eller ledda av tjänstemän eller anställda, som i detta syfte utlånats från ett närstående företag.

(7) *Tax haven insurance.* Inkomst åtnjuten av ett kontrollerat utländskt bolag genom försäkring eller återförsäkring av risker uppkomna i Amerikas Förenta Stater, om sådan försäkring eller återförsäkring i sista hand skulle komma ett närstående företag till godo.

Utredningen hade icke färdigställts med avseende på inkomster, som åtnjutes av kontrollerade utländska bolag engagerade i byggnadsverksamhet resp. internationella transporter.

Förslaget är inte avsett att tillämpas på utländska dotterbolag, som köper produkter från närstående företag, om produkterna är avsedda att vidare användas för förädling förutsatt att värdet ökat genom sådan förädling med 20 procent eller mer av värdet på den slutliga produkten.

Enligt förslaget skall amerikanska bolag få avräkning för inkomstskatt erlagd av det kontrollerade utländska bolaget. Därvid följes samma linjer som i nu gällande lag. Om ett kontrollerat utländskt bolags skatteflyktsinkomst ej transfererats men skatt en gång påförts för detsamma, skall inkomsten inte ånyo bli beskattad då den överförs till aktieägarna.

De sakkunniga

För att avgöra om ett bolag eller annan juridisk person skall anses såsom inhemsk och därmed underkastad full skattskyldighet kan i princip två olika metoder användas.

Enligt den ena bestämmes hemvistet av väsentligen formella omständigheter, såsom vilket lands lagstiftning som tillämpats då den juridiska personen bildades, var eventuell registrering skett och var styrelsen har sitt säte. På denna metod bygger lagstiftningen i U. S. A., Nederländerna (delvis) och Schweiz men också den svenska kommunalskattelagen — med det undantag som innefattas i 64 § 2 mom., enligt vilket vissa formellt utländska men i verkligheten svenska holdingbolag skall behandlas som svenska ekonomiska föreningar.

Den andra metoden innebär, att avgörande vikt fästes vid de reella förhållandena, ofta uttryckt så att en juridisk person skall anses hemmahörande i den stat, där den verkliga ledningen utövas. På denna metod bygger bl. a. den engelska skatterätten.

Den förstnämnda, med formella kriterier arbetande metoden innebär uppenbara fördelar från tillämpningssynpunkt. Tvister behöver i allmänhet inte uppkomma. Den kan också antagas ge ett sakligt riktigt resultat vid mera normala former av företagsamhet; det naturliga är ju att låta ett bolag eller annan juridisk person få sitt säte, där den huvudsakliga verksamheten utövas. En svaghet ligger emellertid i att metoden i fråga öppnar tämligen vidsträckta möjligheter till skatteflyktstransaktioner av bl. a. det slag som man velat möta med stadgandet i 64 § 2 mom. kommunalskattelagen. Med den andra metoden, som låter de reella förhållandena vara avgörande, undgås denna olägenhet. Den kan också sägas vara den metod som i princip ger det sakligt sett riktigaste resultatet. I gengäld kan fler fall uppkomma, där tvekan om det skatterättsliga hemvistet kan råda, med ökat antal skattetvister som följd.

Vissa av våra dubbelbeskattningsavtal är i förevarande hänseende utformade efter den förstnämnda metoden. Flertalet under senare år ingångna avtal låter dock reella omständigheter, framför allt orten för den verkliga ledningens utövande vara avgörande. Sedan numera OECD:s ministerråd rekommenderat bestämmelser av denna typ, får man räkna med att praktiskt taget samtliga nya avtal, i vart fall nya avtal med medlemsländerna i OECD, utformas i enlighet härmed.

Den utveckling på dubbelbeskattningsområdet som sålunda ägt rum har givetvis sin förklaring i inflytande från engelsk rätt och lagstiftningen i ett

flertal andra länder, där förevarande fråga reglerats på likartat sätt. Uppenbart är emellertid också, att praktiska erfarenheter av internationella skatteflyktstransaktioner spelat en betydelsefull roll. Vid tillkomsten av nuvarande 64 § 2 mom. kommunalskattelagen uppmärksammades särskilt tendenser att bilda utländska holdingbolag för förvaltning av svenska aktier och andra svenska förmögenhetstillgångar. Numera bildas i skatteflyktssyfte utländska bolag av andra typer, exempelvis holdingbolag, som förenas med viss rörelse, bolag för förvaltning av svenska uppfinnares patent och av andra immateriella rättigheter samt bolag, som formellt uppträder som mellanhänder för svenska företagare och uppbär större eller mindre del av deras vinst.

Uppenbarligen föreligger lika starka skäl att beskatta dylika svenskägda och av svenskar ledda, formellt utländska bolag som de holdingbolag som faller under stadgandet i 64 § 2 mom. kommunalskattelagen. Nämnda lagrum — vars betydelse från preventiv synpunkt inte får underskattas — framstår med tanke härpå såsom otillräckligt. Behovet av en utvidgning framstår så mycket tydligare mot bakgrunden av de talrika dubbelbeskattningsavtal som utformats enligt den av OECD numera rekommenderade typen. Om kapitalägare i en stat, med vilket sådant dubbelbeskattningsavtal föreligger, bildar ett bolag av åsyftat slag i Sverige, kan nämligen denna stat enligt avtalet utkräva full skattskyldighet av bolaget. I det motsatta fallet att svenska kapitalägare bildar sådant bolag i den andra staten, har Sverige visserligen enligt avtalet rätt att uttaga full skatt, men denna rätt kan på grund av den interna svenska rättens utformning icke utnyttjas annat än under de strängt begränsade förutsättningar som anges i 64 § 2 mom. kommunalskattelagen. Till förebyggande av missförstånd må anmärkas, att bland de länder, som brukar utnyttjas såsom »tax haven», finnes både länder, med vilka vi har avtal, och icke-avtalsländer — belägna både inom och utom Europa.

I och för sig kunde skäl åberopas för att radikalt ändra de nuvarande interna svenska reglerna och övergå till den engelska metoden, d. v. s. föreskriva oinskränkt skattskyldighet för alla företag, vilkas verkliga ledning utövas i Sverige. Såsom en konsekvens härav skulle företag med formellt säte i Sverige men med sin verkliga ledning i annat land bli endast begränsat skattskyldiga. I själva verket gäller sist angivna regel i princip redan i förhållande till länder, med vilka ingåtts dubbelbeskattningsavtal med det av OECD rekommenderade innehållet.

Enligt vår mening bör man emellertid tills vidare inte taga detta steg. Man skulle därmed uppge de praktiska fördelar, som ligger i att ha en för normala fall lättillämplig regel. Vidare skulle vid ett sådant alternativ vissa svårigheter kunna uppstå att från skattskyldighet undanta fall i vilka skatteflyktsavsikt uppenbarligen i regel icke föreligger, exempelvis svenska industriföretags rörelsedrivande dotterbolag i utlandet.

Vi anser oss i stället böra i vart fall tills vidare förorda den mindre ingripande åtgärden att, med bibehållande av nuvarande huvudregel, gå vidare på den 1933 inslagna vägen och i 64 § 2 mom. kommunalskattelagen ange

ytterligare fall då juridiska personer, som formellt är utländska men vilkas verkliga ledning utövas i Sverige, skall betraktas såsom hemmahörande i Sverige.

Till en början torde böra uppmärksammas de möjligheter som, med hänsyn till utredningssvårigheterna, ofta finnes att undandra sig tillämpning av 64 § 2 mom. kommunalskattelagen genom att placera aktier i de avsedda utländska bolagen på utländska bulvaner. Med hänsyn härtill — och med beaktande jämväl av de stränga villkor som i övrigt uppställes för lagrummets tillämpning — synes det befogat att något sänka det nuvarande kravet på att det utländska bolaget huvudsakligen, d. v. s. till mer än 50 procent, skall ägas eller på annat sätt innehavas av svenska fysiska personer; det synes tillräckligt att utredning kan förebringas om att sådana personer till väsentlig del, 25—40 procent beroende på bolagets storlek, äger eller på annat sätt innehar aktier i bolaget. Vidare synes med svenska fysiska personer böra jämställas utlänningar, som är bosatta i Sverige.

Som förut antytts kan stadgandet i 64 § 2 mom. vidare försättas ur spel genom att förena ett holdingbolag av den åsyftade typen med en rörelse. Då omfattningen av verksamheten som holdingbolag och den verksamhet som utövas genom rörelsen är svår att jämföra, kan även förefintligheten av en ganska obetydlig rörelse leda till att kravet på att holdingbolagsverksamheten skall vara den väsentliga icke anses uppfyllt. För att ge ett klarare uttryck för vad som torde åsyftas synes villkoret i fråga böra anknytas, icke till bolagets verksamhet av ena eller andra slaget utan till omfattningen av de inkomster som härrör från de olika verksamhetsgrenarna. Vidare synes det vara tillräckligt, att inkomsterna *till väsentlig del* härrör från holdingbolagsverksamheten.

Med sådan förvaltning synes, såsom torde framgå redan av det tidigare sagda, i princip böra jämställas förvaltning av patent eller andra immateriella rättigheter. Enligt vad som upplysts har det exempelvis förekommit, att svenska patentinnehavare bildat bolag i ett land som har låg inkomstskatt och med vilket dubbelbeskattningsavtal icke ingåtts, varvid patenten överlämnats som apportegendom. Nämnda bolag kan i sin tur ha överlåtit patenten på ett helägt dotterbolag i annat land, vilket har låg skatt och med vilket Sverige har dubbelbeskattningsavtal av innebörd att royalties för patent o. dyl. endast får beskattas i mottagarens hemland. Licensavgifterna har därefter, utan att svensk skatt behövt erläggas, kunnat uppsamlas hos något av bolagen. Åtskilliga andra exempel finnes på likartade förfaranden. Möjlighet synes böra införas att beskatta de nämnda, av svenskar ägda och ledda och av svenskt kapital bildade bolagen, som om de vore svenska juridiska personer. Såsom förutsättning för skattskyldighet synes härvid lämpligen böra föreskrivas, att det utländska företagets inkomster väsentligen utgöres av royalties eller periodiskt utgående avgifter för patent, mönster eller dylikt.

En tredje, likaledes i det föregående antydd typ av bolag, som i skatteflyktssyfte bildas i utländska »tax havens», kännetecknas av att de formellt är rörelsedrivande och uppträder som mellanhänder, kommissionärer eller

agenter för svenska företag, varvid de utan egentliga egna prestationer uppbär större eller mindre del av det svenska företagets vinst. Det förut återgivna amerikanska förslaget uppräknar ett flertal sådana fall. Varor som av en i Sverige bosatt rörelseidkare exporteras exempelvis till Japan redovisas såsom sålda för lägre pris till ett av exportören ägt bolag i ett »tax haven» land, i vilket bolags namn den slutliga fakturan på kunden utställes med det högre exportpriset. På motsvarande sätt kan ett dylikt, av en svensk importör ägt bolag »förmedla» en importaffär så att importören kan redovisa ett högre importpris än som erlagts till den verklige säljaren.

Framhållas kan, att vi i det här förda resonemanget förutsatt, att de priser som tillämpas icke nämnvärt avviker från vad som i och för sig kan anses normalt. Om större avvikelser från en normal prissättning kan påvisas, kan ingripande ske redan enligt 43 § kommunalskattelagen i av oss föreslagen ändrad lydelse. Se härom kapitel 13.

Det förekommer vidare, att tjänster av olika slag, t. ex. teknisk konsultverksamhet, formellt tillhandahålles genom ett »tax haven» bolag, som äges av det svenska företag eller av de fysiska personer som skall utföra tjänsterna. Även artister och professionella idrottsmän kan bilda bolag i ett »tax haven» land för att uppbära dem tillkommande inkomster.

Vår uppfattning är att de nämnda bolagen, vilkas inkomster väsentligen härrör av verksamhet, som utövas från Sverige eller av i Sverige bosatta personer, bör jämställas med de tidigare behandlade.

Kombineras olika slag av verksamhet som avses med de föreslagna bestämmelserna — t. ex. holdingbolagsverksamhet med patentförvaltning — lärer av dessa bestämmelser följa, att de blir tillämpliga, om den sålunda kombinerade verksamheten kan anses vara den för bolaget väsentliga, d. v. s. omfatta mer än hälften av verksamheten.

De här föreslagna utvidgningarna i tillämpningsområdet för 64 § 2 mom. kommunalskattelagen kan måhända i förstone synas betydande. Om man gör en jämförelse med skattelagstiftningen i andra länder, finner man emellertid åtskilliga exempel på avsevärt längre gående regler, t. ex. i Storbritannien och de många stater, vilkas lagstiftning i nu aktuella hänseende liknar den brittiska.

Ihågkommas bör vidare, att den grundläggande, för samtliga fall gemensamma förutsättningen liksom hittills skall vara att det utländska företagets verkliga ledning utövas i Sverige. I fråga om den närmare innebörden av denna förutsättning torde få hänvisas till de förut återgivna förarbetena till nuvarande 64 § 2 mom. Vi vill för vår del endast tillägga, att nämnda förutsättning icke torde vara uppfylld enbart därför att ett svenskägt utländskt bolag tillhör en svensk koncern. För att den verkliga ledningen skall anses utövad i Sverige torde därutöver få krävas, att här bosatta personer bestämmer icke blott över de stora linjerna i det utländska bolagets verksamhet utan även utövar ledning av och kontroll över exempelvis varuköp och varuförsäljningar eller anställning av lägre personal eller annat sådant som kan sägas höra till den vanliga rutinen i ett företag. — Ytterligare är det en gemensam förutsättning att företaget till väsentlig del skall vara svenskägt.

Det ligger i sakens natur, att om taxeringsmyndigheterna vill göra gällande, att bestämmelserna i 64 § 2 mom. är tillämpliga beträffande visst utländskt företag, åligger det myndigheterna att förebringa den grundläggande utredningen. Någon avvikelse från vanliga bevisbörderegler är dock icke avsedd. Kan myndigheterna genom en sådan utredning förebringa sannolika skäl för sin ståndpunkt, bör det i vanlig ordning åligga det berörda företaget att visa, att förutsättningar icke föreligger för lagrummets tillämpning.

Enligt 64 § 2 mom. kommunalskattelagen skall där avsedda juridiska personer betraktas som svenska ekonomiska föreningar. Detta innebär, att skattesatsen blir något lägre än för vanliga aktiebolag men också att de svenska innehavarna blir skattskyldiga för ev. utskiftade belopp såsom för utdelning. Vi har icke funnit anledning föreslå ändring på denna punkt.

Såsom framgår av förarbetena till nuvarande 64 § 2 mom. kommunalskattelagen, diskuterades vid dess införande möjligheten att skärpa dess effekt genom att stadga personligt betalningsansvar för de svenska ägarna i fråga om skatter, som med stöd av lagrummet påfördes vederbörande utländska företag. Frågan fick emellertid tills vidare anstå. Med hänsyn till nu föreliggande erfarenheter av formerna för skatteflykt genom »tax haven» bolag synes betänkligheterna inför en dylik skärpning av bestämmelserna böra vika. Därigenom torde i främsta rummet kunna uppnås att man stärker lagrummets preventiva effekt, vilken även i framtiden torde bli den väsentliga. Vi föreslår därför, att till 64 § 2 mom. lägges ett nytt stycke av innehåll, att för skatt, som med tillämpning av bestämmelserna i momentet påföres företag med säte i utlandet, skall, jämte företaget, de svenska innehavarna svara, var och en för den del av skatten som i förhållande till hans andel i företaget belöper på honom. Sålunda bör exempelvis den som innehar 100 aktier i ett bolag, vars hela aktiestock utgör 500 aktier, svara för 1/5 av skatten. — Genomföres vad vi föreslagit på förevarande punkt, följer av allmänna processuella regler, att de svenska ägarna till företaget skall behandlas som parter i en process rörande företagets taxering.

De här förordade bestämmelserna har utformats med sikte på att träffa endast sådana företeelser som enligt vanligt betraktelsesätt innefattar skatteflykt. De former i vilka företagsamheten organiseras är emellertid så många att man icke med full säkerhet kan utesluta att något enstaka fall kan förekomma, på vilket bestämmelserna blir formellt tillämpliga utan att likväl en skatteflyktssituation föreligger. För att skapa en garanti mot att bestämmelserna i sådana fall leder till icke avsedda resultat anser vi oss böra föreslå, att riksskattenämnden får befogenhet att efter ansökan medge dispens, d. v. s. med bindande verkan förklara att momentets bestämmelser icke skola tillämpas på visst företag. Sådan förklaring bör avse bestämd tid, högst fem år i sänder, och nämndens beslut bör icke få överklagas. Innan nämnden meddelar dispens, bör den äga att förhandla med sökanden om att företa sådana dispositioner att behöriga svenska skatteintressen blir tillgodosedda.

Bilagor

BILAGA 1

Antalet skattekronor belöpande på ej här i riket mantalsskrivna utlänningar och utlandssvenskar, som blivit föremål för taxering 1958 för arbetsinkomst

Län	Antalet skatte-kronor	Län	Antalet skatte-kronor
Stockholms stad	268 765	Göteborgs och Bohus län	168 189
Stockholms län	149 996	Älvsborgs »	68 278
Uppsala »	23 003	Skaraborgs »	16 605
Södermanlands »	34 199	Värmlands »	64 991
Östergötlands »	32 746	Örebro »	53 469
Jönköpings »	4 198	Västmanlands »	65 136
Kronobergs »	9 739	Kopparbergs »	60 606
Kalmar »	11 691	Gävleborgs »	42 355
Gotlands »	1 198	Västernorrlands »	63 424
Blekinge »	7 125	Jämtlands »	39 018
Kristianstads »	23 426	Västerbottens »	6 774
Malmöhus »	149 348	Norrbottens »	72 390
Hallands »	17 522	Summa	1 454 191

Genomsnittlig kommunal utdebitering = 14,20 inklusive utdebitering till kyrka 0,76.
1 454 191 · 14,20 = 20 649 512 kr.

BILAGA 2

Hela antalet i nedan angivna län (stad) år 1958 taxerade, ej man-

1	2					3	
Län (stad)	Antal taxerade med ledning av deklaration					Taxerade — i avsaknad ledning av kon-	
	a) Kvarboende här i riket vid deklarations-tillfället	b) Utflyttade ur riket vid deklarations-tillfället	c) Med delat orts-avdrag	d) Med fullt orts-avdrag	S:a a + b = c + d	a) Antalet fall då summan å den skattskyldiges kontrolluppgifter överstiger det belopp, som motsvaras av inbetald preliminär skatt	b) Övriga fall
Stockholms stad ..	4 301	582	3 185	1 698	4 883	184	78
Stockholms län ..	2 737	223	2 038	922	2 960	210	714
Malmöhus län	2 004	451	1 424	1 031	2 455	179	1 057
Göteborgs och Bohus län	2 568	153	1 630	1 091	2 721	72	119
Skaraborgs län....	254	24	151	127	278	21	100
Värmlands län....	891	86	556	421	977	80	100
Västmanlands län .	1 240	79	991	328	1 319	8	421
Västernorrlands län	520	83	394	209	603	—	1 151
Norrbottens län ..	716	74	542	248	790	28	217
Summa	14 711	1 755	10 911	6 075	16 986	782	3 957

talsskrivna personer. Uppgifterna avser taxeringen i första instans

av deklaration — med trolluppgifter o. dyl.			4	5	6	7				8
			S. k. bakl.-taxerade	Taxerade i avsaknad av deklaration (3 + 4)	Total s:a 2+3+4	Samtliga i kol. 6 redovisade				
c) Med delat ortsavdrag	d) Med fullt ortsavdrag	S:a a + b = c + d	S:a	S:a 3 o. 4		a) Ortsavdrag upp t. o. m. 3 mån.	b) Ortsavdrag 4—6 mån.	c) Ortsavdrag 7—11 mån.	d) Ortsavdrag 12 mån.	S:a skattekronor
1	261	262	2 882	3 144	8 027	656	1 205	1 323	4 843	268 765
683	241	924	386	1 310	4 270	812	1 010	979	1 469	149 996
971	265	1 236	1 284	2 520	4 975	1 176	739	898	2 162	149 348
159	32	191	1 448	1 639	4 360	547	772	752	2 289	168 189
105	16	121	63	184	462	79	104	123	156	16 605
123	57	180	646	826	1 803	228	279	233	1 063	64 991
365	64	429	71	500	1 819	360	589	455	415	65 136
945	206	1 151	—	1 151	1 754	487	603	249	415	63 424
215	30	245	799	1 044	1 834	663	564	294	313	72 390
3 567	1 172	4 739	7 579	12 318	29 304	5 008	5 865	5 306	13 125	1 018 844

BILAGA 3

Kommentar till bilaga 2

Som framhållits i kapitlet rörande löneskatten har från vissa länsstyrelser inhämtats uppgifter med avseende på här i riket år 1958 taxerade personer, vilka *ej* mantalsskrivits i Sverige för beskattningsåret. Uppgifterna har sammanställts i bilaga 2. Syftet med den gjorda undersökningen har bl. a. varit att med denna som underlag kunna uppskatta storleken av den skatt, som enligt gällande bestämmelser rätteligen bort utgöras för gemensamt kommunalt ändamål men i stället tillgodoförts vederbörande kommuner. Vidare avsågs att utröna hur många av de i materialet ingående skattskyldiga, som fullgjort sin deklarationsplikt, liksom frekvensen av den s. k. baklängestaxeringen.

Av kol. 6 i bilaga 2 framgår att antalet utlänningar och utlandssvenskar, som år 1958 blev föremål för taxeringar i de aktuella länen, uppgår till 29 304. Taxeringarna torde regelmässigt ha blivit införda i endera särskilt upprättade inkomstlängder s. k. utlänningslängder eller tillskrivna i de vanliga inkomstlängderna. Antalet skattekronor belöpande på ifrågavarande kategori för riket i dess helhet utgör 1 454 191 (bilaga 1), varav 1 018 844 belöper på de skattskyldiga, som ingår i denna undersökning. Till stöd för sin åtgärd att taxera utlänningarna — och under denna benämning inbegripes i det följande även utlandssvenskar— på sätt som skett kan de lokala taxeringsnämnderna åberopa vad finansdepartementets rättsavdelning anfört i promemoria angående 1948 års taxering. I promemorian anfördes bl. a. följande.

»Ofta kan det vid taxeringen vara tveksamt om en utlänning, för vilken innehållits preliminär skatt i en viss kommun, vistats där så länge att han kan anses hava varit bosatt eller stadigvarande vistats i kommunen. Är så icke fallet, skulle han rätteligen taxeras i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål. Med hänsyn till det mycket stora antal utlänningar, varom här är fråga och för vilka vid preliminärbeskattningen debetsedel regelmässigt torde hava utfärdats i den kommun där de vistats, synes emellertid av praktiska skäl nämnda kommun ofta få betraktas som utlänningens hemortskommun och taxering således ske där.»

Det kan emellertid icke göras gällande att samtliga här ifrågavarande skattskyldiga, 29 304, enligt gällande skatteförfattningar rätteligen bort bliva taxerade för gemensamt kommunalt ändamål. I åtskilliga fall torde nämligen utlänningen ha vistats här i riket under så lång tid att vistelsen varit att anse som stadigvarande. På grund härav får man utgå ifrån att en del av ifrågavarande taxeringar åsatts på rätt ort.

Då det torde vara av särskilt intresse att få utrönt hur många skattekronor som rätteligen bort hänföras till dels de territoriella kommunerna dels till gemensamt kommunalt ändamål, skall här nedan ett försök göras till fördelning. Av materialet synes framgå, att antalet utlänningar som vistats här i riket högst sex månader utgör 37 % av samtliga. Det kan antagas att sagda procentsats även äger giltighet för riket i dess helhet. Under förutsättning att inkomsten per skattskyldig fördelar sig jämnt på samtliga månader och att ifrågavarande skattskyldiga vid taxering för gemensamt kommunalt ändamål icke kan få ortsavdrag, torde på dem —

som vistades här i riket mindre än sju månader — kunna beräknas belöpa nära 1/5 av hela antalet skattekronor eller ca 275 000 skattekronor. Beloppet får anses utgöra en minimisiffra. Med den för gemensamt kommunalt ändamål föreskrivna utdebiteringen, 5 kronor, kan antagas att bortfallet av skatteintäkter för sådant ändamål uppgått till åtminstone ca 1 375 000 kronor och sannolikt inemot 2 miljoner kronor. Överkompensationen för de »territoriella» kommunerna vid 1958 års taxering synes kunna beräknas till ca 4 miljoner kronor, en siffra som torde vara i underkant.

Det bör ånyo understrykas, att den här gjorda beräkningen av vad som »rätteligen» bort gå till gemensamt kommunalt ändamål och »oriktigt» tillförts de territoriella kommunerna är tilltagna starkt i underkant. Sålunda är det osannolikt att så stor del av klientelet som bilaga 2 utvisar verkligen vistats så länge i landet att de varit berättigade till helt ortsavdrag. De fall i samma bilaga, som taxerats efter deklaration antyder att fördelningen efter vistelsetiden bort vara en annan och jämnare. Påpekas bör vidare att ortsavdragsreglerna är sådana att för exempelvis sju månaders ortsavdrag icke behöver förutsättas mer än något över fem månaders vistelse i landet. Ytterligare kan erinras om att åtskilliga skattskyldiga bor i annat land men dagligen utövar sitt förvärvsarbete här i riket. Sistnämnda grupp uppgår enbart i Hälsingborgs stad till 234, varav 131 erhållit ortsavdrag för sju eller flera månader.

Av det anförda torde framgå, att det föreligger en icke obetydlig säkerhetsmarginal för de som minimisiffror här ovan angivna beloppen.

Då deklarationen icke inkommit från här i riket skattskyldig utlänning brukar mången gång s. k. baklängestaxering tillämpas, d. v. s. en taxering som göres med utgångspunkt från innehållen preliminärskatt och åsättes med sådant belopp att den slutliga skatten överensstämmer med preliminärskatten. En granskning av kol. 4 i bilaga 2 ger bl. a. vid handen hur stor frekvensen av denna form av taxering varit i de utvalda länen under taxeringsåret 1958. Sålunda synes i hela Västernorrlands län icke någon utlänning ha baklängestaxerats. Av grundmaterialet framgår att det förhåller sig på samma sätt i Hälsingborgs stad. Vad närmaste anledningen härtill kan vara är inte lätt att uttala sig om. Måhända har förhållandena varit sådana, vad Västernorrlands län beträffar, att huvuddelen av utlänningarna kommit från Finland och efter tillfälligt arbete, t. ex. skogsarbete, återvänt till sitt hemland. I sådana fall kan taxeringsnämnderna ha tillgång till fullständiga kontrolluppgifter samt uppgift om den tid den skattskyldige vistats i Sverige. Åsättes taxeringen med ledning av nu nämnda uppgifter blir den riktigare än om baklängestaxering tillämpas. I den för Hälsingborgs stad lämnade uppgiften har anmärkts, att det inte förekommer några »baklängestaxerade» i den meningen, att taxeringen verkställts enbart med ledning av redovisad preliminär skatt, därför att kontrolluppgift ej inkommit. En närmare granskning av grundmaterialet ger vid handen att även i vissa fögderier baklängestaxering förekommer blott i enstaka fall. Sålunda har i Landskrona fögderi praktiskt taget samtliga utlänningar, som ej avlämnat deklaration, taxerats med ledning av kontrolluppgift. Anledningen har angivits vara att taxeringarna avsett tillfällig arbetskraft för betskörden. Som motsats kan nämnas Landskrona stad och Lunds fögderi, där samtliga utlänningar, som inte avlämnat deklaration, blivit baklängestaxerade. Bland andra fögderier, i vilka icke eller endast i ringa omfattning baklängestaxering förekommit, kan nämnas Norra Roslags, Mellersta Roslags, Svartsjö, Värmdö, Solna, Sundbybergs fögderier och Södertälje stad inom Stockholms län, Inlands, Uddevalla och Sunnervikens fögderier i Göteborgs och Bohus län, Jösse fögderi i Värmlands län och samtliga fögderier i Västmanlands län. Helt allmänt torde det förhålla sig så att baklängestaxeringen mestadels förekommer i större städer, inom vilka lokalkännedomen beträffande de skattskyldiga är liten. I detta sammanhang bör anmärkas,

att i Norrbottens län proportionen mellan de baklängestaxerade och de som taxerats med ledning av kontrolluppgift är ganska jämn. Man kunde i och för sig ha väntat att baklängestaxeringen skulle varit förhärskande i Kiruna och Gällivare fögderier. Slutligen kan konstateras att enligt kol. 3 antalet skattskyldiga, vilka taxerats med ledning av kontrolluppgifter, uppgår till mer än hälften av dem, som blivit föremål för baklängestaxering.

I anslutning till uppgifterna under nr 2 b i bilaga 2 anhölls om uppgift på antalet skattskyldiga, som under beskattningsåret såväl in- som utflyttat med uppdelning på dem, som vistats här högst sex månader och dem, som vistats här längre tid. Vissa län har icke ansett sig kunna besvara frågan. Om berörda län frånräknas blir summan i kol. 2 b 1 068. Av nämnda skattskyldiga har 840 in- och utflyttat, och av dem har 661 vistats här i riket kortare tid än sex månader. Återstoden eller 179 skattskyldiga har följaktligen vistats här mer än sex månader.

BILAGA 4

Antalet i nedan angivna församlingar, fögderier och städer taxerade och, såvitt som taxeringsåret 1958 erhållit delat ortsavdrag.

1	2				3			
Församling, fögderi resp. stad med uppbördsverk	Antal taxerade med ledning av deklaration				Taxerade — i avsaknad av deklaration — kontrolluppgifter o. dyl.			
	a) Svenska medborgare	b) Övriga nordiska medborgare	c) Övriga utländska medborgare	S:a a + b + c	a) Antalet fall då summan å den skattskyldiges kontrolluppgifter överstiger det belopp, som motsvaras av inbetald preliminär skatt	b) Övriga fall	c) Svenska medborgare redovisade under a o. b	d) Övriga nordiska medborgare redovisade under a o. b
Katarina förs.	3	3	6	12	1	1	—	—
Hägerstens förs. ..	20	10	5	35	1	8	6	1
Svartlösa fögd. ..	1	12	23	36	4	12	—	15
Södertälje stad ..	—	2	—	2	7	3	—	4
Landskrona fögd.	—	1	—	1	—	7	—	4
Hälsingborgs stad	—	2	2	4	—	—	—	—
Mölndals fögd.	—	11	2	13	6	1	—	7
Uddevalla stad	—	3	4	7	—	—	—	—
Skövde fögd.	—	3	—	3	—	2	—	1
Mariestads fögd. ..	—	—	1	1	—	2	1	1
Jösse fögd.	—	1	—	1	—	1	—	1
Karlstads stad	—	—	1	1	1	—	—	1
Köpings fögd.	—	13	1	14	—	14	—	11
Västerås stad	—	10	6	16	—	7	—	3
Sundsvalls fögd. ..	—	1	—	1	—	1	—	1
Sundsvalls stad ..	—	3	1	4	—	—	—	—
Kiruna fögd.	—	2	—	2	—	12	—	12
Luleå stad.....	—	1	—	1	—	—	—	—
Summa	24	78	52	154	20	71	7	62

av inkomstlängden framgår, för år 1957 första gången mantalsskrivna personer, Uppgifterna avser endast taxeringen i första instans

		4				5	6	7		8
med ledning av		S. k. baklängestaxerade						Samtliga i kol. 6 redovisade		
e) Övriga utländska medborgare redovisade under a o. b	S:a a + b = c + d + e	a) Svenska medborgare	b) Övriga nordiska medborgare	c) Övriga utländska medborgare	d) S:a a + b + c	S:a 3 o. 4	Total s:a 2 + 3 + 4	Ortsavdrag upp t. o. m. 6 mån.	Ortsavdrag 7—11 mån.	S:a skattekronor
2	2	—	2	1	3	5	17	6	11	700
2	9	—	—	—	—	9	44	30	14	2 180
1	16	—	—	—	—	16	52	30	22	1 642
6	10	—	—	—	—	10	12	10	2	295
3	7	—	—	—	—	7	8	4	4	155
—	—	—	—	—	—	—	4	2	2	102
—	7	—	1	2	3	10	23	12	11	1 029
—	—	—	2	1	3	3	10	7	3	183
1	2	—	—	—	—	2	5	3	2	158
—	2	—	—	—	—	2	3	—	3	161
—	1	—	1	—	1	2	3	3	—	51
—	1	—	—	—	—	1	2	1	1	166
3	14	—	—	—	—	14	28	17	11	1 031
4	7	—	—	—	—	7	23	10	13	1 098
—	1	—	—	—	—	1	2	1	1	26
—	—	—	—	—	—	—	4	2	2	479
—	12	—	—	1	1	13	15	13	2	607
—	—	—	—	—	—	—	1	1	—	7
22	91	—	6	5	11	102	256	152	104	10 070

BILAGA 5

Antalet i samtliga län medgivna tillstånd enl. Kungl. kungörelse den 31 dersåte att här i riket giva offentlig föreställning m. m. eller att för vissa offentliga

1	2				
Län (stad)	Antal meddelade tillståndsbevis per bud-				
	a) giver dramatisk el. litterär föreställning (4 § 1 mom. a)			b) giver föreställning av karaktär (4 § 1 mom.	
	Budgetår			Budget-	
	aa 1/7 1957— 30/6 1958	ab 1/7 1958— 30/6 1959	ac 1/7 1959— 30/6 1960	ba 1/7 1957— 30/6 1958	bb 1/7 1958— 30/6 1959
Stockholms stad.....	—	—	—	—	—
Stockholms län..	—	—	—	3	2
Uppsala » ..	—	—	—	—	—
Södermanlands » ..	—	—	—	—	—
Östergötlands » ..	—	—	—	—	—
Jönköpings » ..	—	—	—	—	—
Kronobergs » ..	—	—	—	—	—
Kalmar » ..	—	—	—	—	—
Gotlands » ..	—	—	—	1	1
Blekinge » ..	4	4	6	1	1
Kristianstads » ..	—	—	—	—	—
Malmöhus » ..	—	—	—	—	—
Hallands » ..	—	—	—	5	4
Göteborgs och Bohus » ..	—	2	—	1	8
Älvsborgs » ..	—	—	—	—	—
Skaraborgs » ..	—	—	—	—	—
Värmlands » ..	10	11	6	2	17
Örebro » ..	—	—	—	—	—
Västmanlands » ..	—	6	2	3	9
Kopparbergs » ..	—	—	—	—	—
Gävleborgs » ..	—	—	—	1	1
Västernorrlands » ..	—	—	—	19	—
Jämtlands » ..	—	—	—	—	—
Västerbottens » ..	2	—	1	17	—
Norrbottens » ..	5	—	—	1	—
Summa för riket i dess helhet	21	23	15	54	43

december 1913 angående rätt för utlänning och i utlandet bosatt svensk undärvid medverka, ävensom uppgifter beträffande bevillningsavgift föreställningar

				3		
getår avseende personer som						
tivoli- m. m. b)	c) medverkar vid offentlig föreställning (4 § 2 mom.)			Influten bevillningsavgift till såväl stat som kommun per budgetår		
år	Budgetår					
bc 1/7 1959— 30/6 1960	ca 1/7 1957— 30/6 1958	cb 1/7 1958— 30/6 1959	cc 1/7 1959— 30/6 1960	1/7 1957— 30/6 1958	1/7 1958— 30/6 1959	1/7 1959— 30/6 1960
—	773	774	884	1 203 078	1 021 844	1 129 932
1	114	120	114	39 935	73 882	61 308
—	68	74	73	34 136	46 285	48 559
—	225	186	193	60 849	59 089	70 745
—	418	574	378	99 428	90 936	82 869
—	279	154	182	78 319	48 577	56 970
—	131	112	120	34 900	31 015	35 300
—	222	170	162	47 455	49 568	50 265
—	16	22	18	12 024	11 693	8 911
1	69	75	66	15 556	16 028	27 508
—	123	122	90	23 597	29 387	23 084
—	712	884	686	226 685	245 840	272 016
1	142	145	158	41 464	77 425	88 850
—	450	487	473	570 504	651 444	624 797
—	465	455	550	72 323	84 214	93 929
—	142	127	133	50 113	48 632	51 629
1	290	254	277	77 453	70 709	92 827
—	219	257	202	55 610	66 340	57 143
5	211	258	236	53 839	73 675	67 060
—	260	234	198	56 179	57 824	65 546
3	275	239	264	78 922	110 993	116 989
—	209	283	326	83 383	105 020	121 044
—	95	107	122	30 820	37 931	40 765
—	91	93	111	26 455	45 221	47 553
—	92	98	121	33 801	46 613	56 964
12	6 091	6 304	6 137	3 106 828	3 200 185	3 392 563

BILAGA 6

Sammanfattning av länsstyrelsernas m. fl. myndigheters erfarenheter av bevillningsavgiften

Den som har för avsikt att anordna offentlig föreställning med utländsk medverkande torde i regel inkomma med ansökan om tillstånd till vederbörande myndighet antingen per post eller vid personligt besök. I samband härmed torde avgiften mestadels erläggas förskottsvis.

Av åtskilliga svar framgår, att den tid (prövningstid), som står till myndighetens förfogande för att meddela tillståndsbevis, mången gång är alltför kort. Så är ofta förhållandet med turnerande artister, som ej sällan skall uppträda samma dag ansökan ingives.

Kontrollen av att rätt avgift erlägges inskränker sig därför i allmänhet till en kollationering av att avgiften är rätt uträknad på grundval av i ansökan lämnade uppgifter. Ett par länsstyrelser framhåller, att det kan antagas att uppgifterna i ansökningarna i åtskilliga avseenden är felaktiga samt att uppgifter om »fri artistskatt», rese- och traktamentsersättningar icke lämnas. I anslutning härtill framhålles, att grunderna för debiteringen av bevillningsavgiften kan bli olika i skilda län. Riksrevisionsverket har erinrat om att bevillningsavgiften skall beräknas å samtliga förmåner. Då en länsstyrelse följt verkets uttalande, har protester avgivits under motivering att andra myndigheter ej räknar på samma sätt, vilket antages ha sin förklaring i att inkorrekta uppgifter lämnats.

Stundom inträffar att ansökningen om tillstånd inkommer till länsstyrelsen först efter det föreställningen hållits. I sådana fall torde olika praxis tillämpas inom skilda länsstyrelser. Flertalet länsstyrelser torde icke utfärda något tillståndsbevis utan allenast ett bevis, protokoll eller en resolution, enligt vilken bevillningsavgiften fastställes. Några länsstyrelser underrättar i dylika fall vederbörande åklagare och någon gång även utlänningskommissionen.

Det har i några yttranden framhållits, att handläggningen av ärenden rörande uppbörd av bevillningsavgift jämte meddelande av tillstånd till offentlig föreställning är en omständlig procedur. På grund härav har ifrågasatts, om icke landsfiskalen å orten skulle kunna anlitas. På så sätt skulle ärendena kunna behandlas snabbare och med större säkerhet med påföljd att arrangörerna skulle erhålla sina tillståndsbevis i tid; de skulle då endast behöva hänvända sig till *en* myndighet på orten.

Av pass som företes i samband med ansökningarna brukar i regel framgå om arbets- och uppehållstillstånd erhållits. För den händelse så ej är fallet torde kontroll ske hos statens utlänningskommission. Ibland sker dock kontrollen blott stickprovsvis. Emellertid erfordras icke alltid arbets- och uppehållstillstånd. I sådana fall kontrolleras — åtminstone i Stockholms stad — genom viss slagning å kriminalavdelningen att utlänning, som tidigare exempelvis utvisats, icke återkommer utan vederbörligt medgivande.

Kontrollen av att utlänningar icke medverkar utan tillstånd torde icke alltid vara fullt tillfredsställande. Detta torde bl. a. ha sin orsak i polisbristen. Av flera svar framgår att en vanlig kontrollåtgärd är att genomgå dagstidningarnas nöjes-

annonser. Emellertid kan därvid ej alltid utläsas om exempelvis utländska musiker medverkar på restauranger.

Det förekommer att arbetsgivaren felaktigt innehåller källskatt i stället för bevillningsavgift och inbetalar denna till uppbördsmyndigheten. Vidare förekommer att arbetsgivaren av misstag inlevererar bevillningsavgiften till den som har att uppbära preliminär skatt. I dylika fall får uppbördsmyndigheten översända de oriktigt inbetalda beloppen till den som har att uppbära bevillningsavgiften. Vederbörande myndighet uppmanar därefter arbetsgivaren att inkomma med ansökan i efterhand.

Stundom förhåller det sig så att arbetsgivaren väl inkommer med ansökan om tillstånd men uppgiver att källskatt dragits. Arbetsgivaren får då inbetala bevillningsavgift och uppmanas att hos vederbörande uppbördsmyndigheter söka erhålla restitution av ev. för mycket erlagd preliminär skatt. Efter noggrann utredning torde rättelse i regel kunna erhållas. En länsstyrelse anmärker i detta sammanhang, att arbetsgivaren icke utan arbetstagarens medgivande torde kunna återfå det för mycket erlagda skattebeloppet.

Av de inkomna svaren framgår, att kollision mellan å ena sidan preliminär eller slutlig skatt och å andra bevillningsavgift relativt sällan förekommer. Några länsstyrelser har icke några erfarenheter alls på detta område, medan andra uppgiver, att när dylika ärenden blir föremål för handläggning, de i allmänhet är tidskrävande.

Restitution av bevillningsavgift på grund av att utlänningen medverkar kortare tid än som avsetts eller påförande av bevillningsavgift i efterhand med anledning av t. ex. åtnjuten semesterersättning synes endast förekomma sporadiskt. Från ett håll har emellertid uttalats, att det icke torde vara obefogat antaga att semesterersättningar numera är förhållandevis vanliga. Då emellertid kontrollmöjligheter i fråga om dessa ersättningar synes helt saknas, torde desamma i regel undgå beskattning.

I anslutning till det nyss sagda bör även nämnas att från ett håll uttalats att oklarhet torde råda rörande det formella förfaringssättet vid efterdebitering av bevillningsavgift i de fall uppgifterna i tillståndsanmälan visat sig vara felaktiga. Efterdebitering har dock ansetts kunna verkställas.

Ett par länsstyrelser har påpekat, att restföring av bevillningsavgift sällan förekommer.

Utan att någon direkt förfrågan därom framställts har nära nog samtliga länsstyrelser och de av länsstyrelserna tillfrågade häradsskrivarna, poliskamrarna och magistraterna understrukit det otillfredsställande i att här i riket bosatta utländska restaurang- och danspalatsmusiker undgår inkomstskatt till stat och kommun för att i stället erlägga den jämförelsevis låga bevillningsavgiften. Därvid har påpekats att den sålunda uppkomna skattemässiga vinsten blir särskilt stor om vederbörande varit gift och hustrun haft eget förvärvsarbete för vilket hon är skattskyldig till statlig och kommunal inkomstskatt. Hon får därvid på grund av sambeskattningsbestämmelserna åtnjuta hustruavdrag och ortsavdrag som för gift. I följd härav skall även den förmånliga skattetabellen för gift tillämpas på henne.

BILAGA 7

PM rörande vissa frågor i samband med löneskattens uppbörd m. m.

Enligt förslaget åligger det arbetsgivaren att införskaffa debetsedel för den skattskyldige, då löneskatt skall utgå. Efter innehållandet av skatt har arbetsgivaren att under resp. uppbördsterminer inleverera löneskatt. I flertalet fall torde arbetsgivaren även ha att inbetala preliminär A-skatt. Vid sådana förhållanden talar flera skäl för att låta inbetalningen av löneskatten så nära som möjligt ansluta sig till den som användes vid preliminär A-skatt. Endast en mindre utvidgning av sistnämnda förfarande skulle bli nödvändig. En förutsättning för att systemet skall fungera är dock att löneskattekontoret likställes med ett *särskilt* uppbördsdistrikt. Blir så fallet, har generalpoststyrelsens skattekontor i resp. län blott att överföra influten löneskatt till skattekontoret i Stockholm för på detta ankommande åtgärd. En annan fördel är att arbetsgivarna är vana vid ett sådant uppbördssystem.

Särskilt under den första tiden, innan löneskatten fullständigt trängt igenom, torde man få räkna med att åtskilliga fall kan förekomma då för en och samma person utfärdats flera debetsedlar. Det torde därför vara nödvändigt att lägga upp ett bevakningsregister av samma modell som det s. k. Da-No-Fi-registret på länsstyrelsen i Stockholm. Bevakningsregistret får uppläggas på löneskattekontoret, som efter hand får meddela postens skatteavdelning, att namngiven person skall krediteras inkommen löneskatt under visst angivet registernummer.

Efter det att löneskatt influtit för ett kalenderår och posten krediterat var och en av de skattskyldiga kan kreditkorten slutgiltigt överlämnas till löneskattekontoret. En individuell redovisning av influten löneskatt finnes sålunda och efterkontroll att rätt belopp inlevererats kan ske medelst kollationering mot inkomna löneuppgifter.

Med den maskinpark generalpoststyrelsens skattekontor har torde även den summering kommunvis, som är erforderlig för fördelning av löneskatt enligt 4 § löneskatteförordningen, kunna utföras på ett tillfredsställande sätt, även om man, trots gjorda förenklingar, får räkna med att uträkningarna kan bli besvärliga.

Löneskattens uppbörd synes utan svårighet kunna inpassas i ett allmänt system för uppbörd med automatiska databehandlingsmaskiner.

BILAGA 8

Utkast till arbetsblankett för prövningsnämnderna rörande avräkning av utländsk skatt

BLANKETT för avräkning av utländsk skatt enligt 24—27 §§ förordningen om statlig inkomstskatt i fall då omkostnadsavdrag åtnjutits för den utländska skatten.

Obs. särskild blankett användes för varje intäkt, som i utlandet beskattats för sig. Har flera intäkter i samma land beskattats efter *samma* skattesats må de dock upptagas å gemensam blankett.

(Denna blankett får ej begagnas om avtal finnes med den främmande staten för undvikande av dubbelbeskattning.)

Skattskyldigs namn: .....

Nr i tax. lgd ..... / Tax. distr. ..... / Tax. år .....

Avräkning sökes för i landet ..... år ..... erlagd
definitiv skatt av.....(utländskt myntslag) omräknat
efter en kurs av .....=..... Sv. kr

A.	Utländsk nettoinkomst	15 000
B.	Sammanräknad inkomst	37 000
C.	Utländsk skatt (omkostnadsavdrag)	5 000
D.	Beskattningsbar inkomst enligt åsatt taxering	26 700
E.	Påförd statlig inkomstskatt	7 337
F.	*Beräknad* beskattningsbar inkomst (D + C)	31 700
G.	*Beräknad* statlig inkomstskatt på F	9 455
H.	$\frac{A + C}{B + C} \times G$	4 502
I.	Det lägsta av C och H	4 502
J.	Vinst i statlig inkomstskatt på grund av omkostnadsavdrag (G — E)	2 118
K.	Vinst i kommunal inkomstskatt på grund av omkostnadsavdrag (15 %[1] × C)	750
L.	J + K	2 868
M.	Att avräkna I — L	1 634

(Beloppen är hämtade från exemplet å s. 151.

[1] Kommunal utdebitering

KUNGL BIBL.
3 JAN 1953

NORDISK UDREDNINGSSERIE (NU) 1962

1. Helsetjeneste for søfarende.
2. Nordiskt samarbete inom radio och television.
3. Vattenkraften i Torne och Kalix älvar.
4. Nordisk bogmarked.
5. Sommartid.
6. Nordisk arbetsmarknad för tandläkare.
7. Beretning om indsamling af materiale til forhåndsorientering af eksperter, der fra de nordiske lande sendes til udviklingslandene.

STATENS

OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1962

Systematisk förteckning

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen)

Justitiedepartementet

Atomansvarighet II. [14]
Utlandssvenskars deltagande i allmänna val. [19]
Nedre justitierevisionens arbetsorganisation. [20]
Expropriation för sanering av historiskt eller kulturhistoriskt värdefull bebyggelse. [24]
Radions juridiska ansvar. [27]

Utrikesdepartementet

Aspekter på utvecklingsbiståndet. [12]

Försvarsdepartementet

Totalförsvarets personalfrågor. [3]
Försvarets tandvård. [23]
Arbetstidsreglering för militär personal och civilmilitär. [30]
Förmåner i frivilligt instruktörsarbete inom krigsmakten. [56]

Socialdepartementet

Skogstillgångarna i Jämtlands län. [1]
Arbetstidsförkortningens omfattning och utläggning. [17]
Ny semesterlag. [44]
Förbättrad utbildning för vårdpersonal vid barnanstalter. [57]
Social beredskap. [58]

Kommunikationsdepartementet

Statsbidrag till enskild väghållning, m. m. [6]
Avgiftsbelagda trafikanläggningar. [26]
Säkerhetsinspektion av motorfordon och släpvagnar. [29]
Svensk trafikpolitik III. [35]
Byggnadsstyrelsens arbetsuppgifter och personalorganisation. [37]
Vägväsendets distriktsorganisation. [46]
Postverkets organisation. [52]
Svenska och Danska Öresundsdelegationerna. 1. Öresundsförbindelsen. Del I. Utredningar och förslag. [53] 2. Öresundsförbindelsen. Del II. Ritningar. [54]

Finansdepartementet

Finansplan för budgetåret 1962/63 samt Preliminär nationalbudget för år 1962. [8]
Städernas särskilda rättigheter och skyldigheter i förhållande till staten. [9]
1959 års långtidsutredning. 1. Svensk ekonomi 1960—1965. [10] 2. Svensk ekonomi 1960—1965. Bilagor 1—5. [11]
Skärpta regler för rusdrycksinköp. [13]
Automatisk databehandling inom folkbokförings- och uppbördsväsendet. Del II. [18]
Reviderad nationalbudget för år 1962. [25]
Stadshypoteks- och bostadskreditinstitutionerna. [31]
Automatisk databehandling. [32]
Mål och medel i stabiliseringspolitiken — Remissyttranden. [41]
Avdrag för representationskostnader, m. m. [42]
Beskattning av traktamenten m. m. [47]
Bevakning, avskrivning och eftergift av kronans fordringar. [49]
Internationella skattefrågor [59]

Ecklesiastikdepartementet

Vidgad vuxenutbildning på gymnasiestadiet. [5]
Korrespondensundervisningen inom skolväsendet. [16]
Skolväsendets centrala ledning. [28]
Försvarsmedicinsk forskning i totalförsvaret. [34]
Socionomutbildningen. [43]
Utbildning av arbetsterapeuter. [50]
Lärare och handledare för det fria och frivilliga musikbildningsarbetet. [51]
Tendenserna på akademikernas arbetsmarknad fram till mitten av 1970-talet. [55]

Jordbruksdepartementet

Yrkesutbildningen på trädgårdsområdet. [2]
Veterinärmedicinsk forskning och undervisning. [33]
Naturen och samhället. [36]
Jordbrukstekniska institutet och statens forskningsanstalt för lantmannabyggnader. [45]

Handelsdepartementet

Den allmänna näringslagstiftningen. [15]
Beredskapslagring av olja 1963—1969. [40]

Inrikesdepartementet

Arbetsuppgifter och utbildning för viss sjukvårdspersonal. [4]
Kommunalrättskommittén. 2. Kommunal beredskap. [7] 3. Kommunalt stöd åt studerande från utvecklingsländerna. [21]
Samhällsfarlig asocialitet. [22]
Utbildning av sjukvårdsadministratörer. [38]
Rasriskerna i Götaälvdalen. [48]

Civildepartementet

Ortsprisindex. [39]

STOCKHOLM 1963 KUNGL. BOKTRYCKERIET P. A. NORSTEDT & SÖNER