

IFA:s kongress år 1964

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström.

International Fiscal Association (IFA) höll i Hamburg den 7—11 september 1964 sin 18:e kongress. Som alltid var deltagareantalet mycket stort, enligt uppgift cirka 600 personer. Ett 30-tal länder var representerade.

De ämnen som diskuterades var följande.

1. De internationella problemen rörande avskrivningsreglerna vid rörelsebeskattningen.
2. Gränserna för staternas rätt att beskatta bolagen och deras aktieägare.

Avskrivningsreglerna

Generalrapportör i det första ämnet var Dr Helmut Fabricius, Weinheim, som konstaterade att man enligt vad nationalrapporterna utvisade överallt rörde sig med samma begrepp och att problemen i stort sett var desamma.

En av de viktigaste frågorna var hur man i samband med avskrivningsreglerna skulle ta hänsyn till den pågående inflationen. Av generalrapporten framgick, att man i länder, vilkas valutor efter 1945 kraftigt minskat i köpkraft, den monetära värdeökningen mer eller mindre effektivt räddats från beskattning genom att de bokförda värdena på anläggningstillgångar med användande av "omvärderingskoefficienter" fått uppvärderas till deras genom inflationen upphaussade marknadsvärde. På så sätt har man både tillskapat nya avskrivningsmöjligheter och dessutom åstadkommit en minskning av

nominell realisationsvinst vid tillgångens försäljning.

En fråga som livligt debatterades var i vad mån de skattemässiga avskrivningarna fick användas i "främmande" syften, d. v. s. i annat syfte än att vid den skattemässiga inkomstuppskattningen ge uttryck åt tillgångarnas fysiska eller ekonomiska förslitning. Här hade generalrapportören enligt mångas uppfattning gått för långt i omsorgen om skattelagsstiftningens neutralitet, när han i sitt resolutionsförslag ville rekommendera t. ex. förbud mot att skattevägen införa allmänt investeringsfrämjande incitament eller mot åtgärder som uppmuntrade investeringar för exportnäringen. Likaså då han ville begränsa rätten att utnyttja avskrivningarna i konjunkturutjämnande eller andra sociala syften. Här mötte en ganska kompakt opposition, som hävdade att, även om det var riktigt att man i princip skulle beskatta endast företagets verkliga inkomst, man ändå måste erkänna staternas rätt att bestämma avskrivningsreglerna så att de passade den ekonomiska politiken. I detta sammanhang kritiserades från franskt håll generalrapportörens förslag att u-länderna, i motsats till andra länder skulle ha rätt att påskynda sin ekonomiska utveckling och uppbyggnaden av sin industri genom skattefavörer, sådana som extraavskrivningar och andra investeringsfrämjande åtgärder. På längre sikt, menade man, var detta ägnat att skapa nya oämpliga gränser och nya problem. Här om rädde dock delade meningar och u-

ländernas särställning fick sina försvarare i diskussionen.

Av generalrapportören framhölls vidare — och häri blev han inte motsagd — det önskvärda i att man på det internationella planet kunde uppnå en viss harmonisering av avskrivningsreglerna, även om den var svår att åstadkomma särskilt beträffande avskrivningstakten och grunderna för avskrivningsunderlagets bestämmande. Reglernas utformning — därvid man måste ta hänsyn både till staternas rätt å ena sidan och de skattskyldigas intressen å andra sidan — hade stor betydelse för varu- och kapitalrörelserna. Nu, cirka 20 år efter andra världskriget, hade emellertid alla stater kommit i ungefär samma läge, varför en harmonisering inte längre kunde anses som en ouppnåelig utopi.

Denna uppfattning blev utgångspunkten för den första delen av kongressresolutionen, i vilken det konstaterades att, trots olikheterna i skattesystemen, de rättsliga uppfattningarna nått en sådan grad av samstämmighet, att man borde kunna bygga på gemensamma regler. I rekommendationen fastslogs de skattskyldigas fundamentala rätt att genom värdeminskningssavdrag få avskriva alla kapitalkostnader för anskaffade tillgångar, vare sig fråga är om fast eller lös egendom, under deras faktiska eller ekonomiska varaktighetstid.

Det framhölls vidare såsom önskvärt, att de skattskyldiga skulle ha största möjliga frihet att välja den avskrivningsmetod, som är förenlig med rimlig praxis inom industri och handel. Vidare borde beaktas nödvändigheten av att avskrivningsreglerna tar hänsyn till de högre återanskaffningskostnaderna i tider av minskad köpkraft. Härtill fogades önske-

målet, att de skattskyldigas intressen i nu nämnda hänseenden inte fick motverkas av skattebestämmelser, som avsåg att tillgodose speciella ekonomiska syften.

I resolutionens sista avsnitt konstaterade kongressen, att man i ett antal länder vidtagit mått och steg som går längre än vad de nyss angivna riktlinjerna avser. Resolutionen anger här som exempel på dylika åtgärder extraordinära avskrivningar och andra liknande skattelättnader i syfte att skattevägen nå ekonomiska, sociala, kulturella eller politiska mål. Kongressen noterade att dessa åtgärder i allmänhet var begränsade i fråga om både objekt och subjekt även som till sin omfattning och varaktighet och fann det angeläget att dessa slags åtgärder skulle vara klart avskilda från de ordinära avskrivningsreglerna så att deras inverkan blev fullt märkbar. Med hänsyn till intresset av den fria världens ekonomiska utveckling uttalades önskemålet att sådana åtgärder inte skulle hindra "fair play" inom den internationella konkurrensen.

Gränserna för staternas beskattningsrätt

Frågan om gränserna för staternas rätt att beskatta bolagen och deras aktieägare blev föremål för en mycket livlig diskussion. Professor Leif Mutén, Uppsala, hade åtagit sig den krävande uppgiften såsom generalrapportör i detta ämne.

Debatten kom att ganska ensidigt kretsa kring den amerikanska lagstiftningen av 1962 mot s. k. "tax haven companies." Denna lagstiftning, som får ses som ett led i kampen mot den internationella skatteflykten, avser att träffa de verkliga, i U. S. A. domicilierade, intressen-

terna i de nämnda utländska basbolagen. Den innebär att dessa intressenter, vare sig de är fysiska eller juridiska personer, om de innehar mer än 50 % av röstetalet i bolagen i fråga, kan beskattas inte bara för utdelad vinst utan också för fonderad vinst i sådana bolag.

Redan i sitt hälsningsanförande hade IFA:s mångårige president, amerikanen Mitchell B. Carroll, berört några av de aktuella frågeställningarna just med tanke på den amerikanska lagstiftningen.

Enligt honom var den primära frågan om en stat, som slutit avtal om undvikande av dubbelbeskattning med en annan stat, hade rätt att för sin del utfärda en lagstiftning som stod i strid med avtalet utan att först rådgöra med den andra staten eller uppsäga avtalet.

Vidare kunde man fråga om det var tillbörligt, att en stat beskattade aktieägare med hemvist i den staten för inkomst som realiserats av ett utländskt bolag genom transaktioner med utländskt bolag i ett tredje land eller genom investeringar i dylika bolag, enbart på grund av det förhållandet, att ett bolag i den förstnämnda staten ägde 50 % av aktierna i det utländska bolaget. Som exempel anfördes bl. a. att ett utländskt dotterbolag fick inkomster från ett bolag i en tredje stat på grund av fullt normala affärer och använde dessa inkomster för investeringar i andra länder. Hade då den stat, där moderbolaget var domicilerat, rätt att beskatta moderbolaget för de i de andra länderna uppkomna inkomsterna? Man kunde enligt talaren bl. a. fråga sig om det, när det inte gällde skatteflykt, kunde främja utvecklingen av den internationella skatterätten, att erkänna staternas rätt att utsträcka sin skattejurisdiktion till bolagsinkomst i

andra länder för att klämma åt aktieägarna i hemlandet för deras andel i utdelade vinstmedel i dessa andra länder.

Om detta och mera annat rörde sig alltså den stundtals ganska häftiga diskussionen. Den amerikanska lagstiftningen karakteriserades på sina håll som stridande mot elemetär rättvisa. Från t. ex. schweiziskt håll var man mycket angelägen att framhålla att de omdiskuterade basbolagen måste accepteras i den mån de fullföljde legitima ändamål. Varje land hade i brist på avtal rätt att vända sig mot missbruk, men i U. S. A. hade man gått för långt genom 1962 års lagstiftning. Det underströks att det fanns andra sätt att komma tillrätta med missbruk än att tillgripa exterritoriell beskattningsrätt.

Som försvarare av de amerikanska färgerna uppträdde i någon mån professorerna Dan Throop Smith och Stanford Ross. Den förre framhöll bl. a. att den amerikanska administrationen ansåg, att "fiskaliteten" krävde "neutralitet" även i ett tredje land. Den senare påpekade, att den amerikanska administrationen inte hade anledning att lägga sig i affärsmässiga transaktioner med bolag i exempelvis Västtyskland. Men man ville ingripa mot skattskyldiga som via "tax havens" i vissa länder utnyttjade möjligheter som inte var avsedda. Den amerikanska lagstiftningens grundtanke var att de skattskyldiga med hemvist i U. S. A. skulle behandlas lika hur de än formellt ordnade sina transaktioner. För lagstiftaren var det alltså en fråga om det lämpligaste medlet att nå det eftersträfvade syftet.

Den resolution, som till slut efter ytterligare meningsutbyten och under

trycket av en viss tidsnöd antogs, innehöll bl. a. följande uttalanden.

1. Bolagen skulle behandlas som oberoende enheter i beskattningsavseende.

2. Rätten att beskatta bolagens inkomst och kapital borde i första hand förbehållas den stat, där bolaget hade sin verkliga ledning eller sitt säte eller ock där inregistrering (incorporation) skedde (d. v. s. hemviststat). Vid intressekonflikt skulle den verkliga ledningen vara avgörande.

3. Om ett bolag med hemvist i en stat får inkomst från en annan stat eller äger tillgångar där, bör den andra staten vara berättigad att uttaga skatt i den mån inkomsten härrör från fast driftställe eller tillgången utgör fast egendom. I sådana fall bör dubbelbeskattning av den i källstaten beskattade inkomsten eller tillgången undvikas genom avräkning från skatt (tax credit) eller genom undantagande från beskattning (tax exemption) i bolagets hemviststat.

4. Rätten att beskatta bolags vinstutdelningar till sina aktieägare skall i princip tillkomma aktieägarens hemviststat.

Samtidigt skall bolagets hemviststat tilläggas beskattningsrätt efter en begränsad skattesats. Sålunda uttagen skatt skall avräknas från aktieägarens skatt i hemlandet.

5. Är aktieägaren ett bolag, som innehar en väsentlig del av aktiekapitalet i ett annat bolag — här åsyftas framförallt moder- och dotterbolag — skall moderbolagets hemviststat från beskattning undantaga utdelningen från dotterbolaget. Å andra sidan bör utdelningen vara underkastad ingen eller en blott ringa beskattning i källstaten. (I detta samman-

hang hänvisades till en vid 1961 års kongress i Jerusalem antagen resolution.)

6. I särskilda fall — såsom då skatten på bolagsinkomst utgår efter olika skattesatser på utdelad och fonderad vinst (exempel: England och Västtyskland) — skall rekommendationerna under punkterna 4 och 5 vara endast villkorligt tillämpliga.

Kongressen fastslog som sin uppfattning, att tillämpningen av de här ovan angivna principerna, vilka också innefattas i de flesta dubbelbeskattningsavtalen, inte blott möjliggör en användbar avgränsning av den skatterättsliga suveräniteten utan också är förenlig med kraven på rättsäkerhet. Den skulle också vara ägnad att i rimlig omfattning främja undvikande av internationell dubbelbeskattning och därmed ägnad att främja de ekonomiska förbindelserna mellan staterna.

I ett andra avsnitt av resolutionen gjordes uttalanden som direkt berörde sådana företeelser som den amerikanska lagstiftningen av 1962. Dessa uttalanden innehöll bl. a. följande.

I betraktande av de svårigheter som föranledes av dylika beskattningsmetoder hävdar kongressen att dessa metoder kan rättfärdigas endast under särskilda omständigheter, speciellt då de är nödvändiga för hindrande av missbruk, och bara får tillgripas sedan alla andra förefintliga legala möjligheter blivit uttömda.

Vidare bör i alla sådana fall, då dylika metoder kommer till användning, följande villkor beaktas:

a) En stats avtalsenliga förpliktelser, särskilt de som grundar sig på dubbelbeskattningsavtal, får under inga förhållanden ensidigt återkallas; ett sådant avtalsbrott måste leda till en djupgående rubb-

ning av grunden för internationell rätt med därav följande oförutsedda konsekvenser.

b) Den internationella dubbelbeskattning som kan bli följden av dylika metoder måste effektivt undanröjas.

c) Godtroende utländska aktieägare i de aktuella uländska bolagen får inte drabbas av de ifrågavarande metoderna.

d) De skattskyldiga får inte genom dessa metoder åläggas förpliktelser som bringar dem i konflikt med tvingade föreskrifter, utfärdade av vederbörande utländska stat (här åsyftas t. ex. åläggande för den skattskyldige att yppa sådana affärshemligheter, som han enligt det andra landets lagstiftning inte får röja).

Slutligen må nämnas, att nästa års kongress skall hållas i London den 13—17 september, då man skall diskutera frågan om tolkning av skattelag med hänsyn till

”form and substance” samt frågan om förhandsbesked. I fråga om förhandsbeskeden är Sverige föregångslandet och detta institut har tilldragit sig stort intresse i utlandet, där — fränsett Finland — någon motsvarighet knappast finnes.

1966 års kongress skall enligt vad som förutskickades avhållas i Lissabon i början på september. De ämnen som då aktualiseras blir frågan om de problem, som på skatterättens område kan uppkomma till följd av de mellanstatliga integrationssträvandena, samt frågan om den skattemässiga behandlingen av aktier som erhålles genom fondemission.

Även 1967 års kongress, som är avsedd att äga rum i Stockholm, kastar sin skugga framför sig och fordrar, med tanke bl. a. på det stora deltagarantalet och de stora förväntningarna, en betydande kraftansträngning från svensk sida. Några ämnen har ännu inte fastställts.

Avkortning

I min artikel om avkortning i 2-3/1965 säger jag att 65 § 3 st. UF allenast avser K-skatt. Detta är inte riktigt när det gäller införsel, där ju också B-skatt och T-skatt kan komma ifråga. Kritiken mot avfattningen av paragrafen på denna punkt är alltså inte befogad.

Nils Gottliebsson