

# Beskattningsregler i Västtyskland för investeringar i utvecklingsländerna

*Av direktör Bo G. Sandström*

Inom industriländerna diskuteras för närvarande olika åtgärder för att öka de privata investeringarna i utvecklingsländerna. Med anledning härav synes en översikt över de beskattningsregler, som i detta syfte nyligen införts i Västtyskland, vara av intresse.

Under senare delen av föregående år infördes i den västtyska inkomstskattelagen en ny paragraf, 34 d, vars innehåll i stora drag är följande. Om en skattskyldig, som redovisar inkomst av rörelse enligt bokföringsmässiga grunder, företager investeringar i utvecklingsländerna efter den 31 december 1960, kan han hos delstatens högsta beskattningsmyndighet göra ansökan om viss skattelättnad. Den skattskyldige har således icke någon obetingad rätt till skattelättnaden utan avgörandet härav

tillkommer vederbörande beskattningsmyndighet på grundval av dess bedömning av de i varje särskilt fall föreliggande omständigheterna. I syfte att erhålla en så enhetlig bedömning av ansökningarna som möjligt har föreskrivits, att delstatens beskattningsmyndighet skall underställa sitt beslut i ansökningsärendet förbundsfinansministerns prövning. För att ansökan skall kunna beviljas kräves bl. a., att investeringen är sådan, att den anses särskilt värd att gynna samt att den sker i rörelse, vilken bedrivs i något utvecklingsland och vilken uteslutande eller så gott som uteslutande har till ändamål att framställa eller leverera varor, utvinna mineral eller yrkesmässigt utföra transport-, byggnads- eller andra dylika tjänsteprestationer. Enligt likalydande och av förbundsfinansminis-

---

Det bör observeras, att bosättningslandet och ej nationaliteten är avgörande för skattebefrielsen. En indier t ex, som bedriver studier i England och som därmed anses bosatt i England, skall således vid praktik i Sverige beskattas enligt avtalet med Storbritannien.

Enligt avtalen med Förbundsrepubliken Tyskland och Österrike är förutsättningen för befrielse bl a att studeranden haft anställning vid "företag" i syfte att erhålla praktisk utbildning. Efter samråd med föredraganden i riksskattenämnden

i ärenden rörande dubbelbeskattningsavtal (assessor Börje Villard) skall ordet "företag" tagas i vidsträckt bemärkelse och har här samma innebörd som ordet verksamhet. Allmänt kan sägas att förutsättningarna för skattebefrielse är desamma för alla avtalen oavsett hur man uttryckt meningen om anställningens art, dock med undantag för avtalen med Indien, Israel och Pakistan, där det inte föreskrivits något samband mellan anställningen och studierna.

tern godkända förordningar, som numera utfärdats i de olika delstaterna, anses detta vara fallet om resultatet av rörelsen i utvecklingslandet till minst 90 % hänför sig till angiven ekonomisk verksamhet och rörelsens kapital till minst 90 % är avsett för angivna verksamhetsgrenar. Investeringar i jord- och skogsbruk medför däremot icke någon skattelättnad, enär syftet med investeringarna i första hand skall vara att främja utvecklingsländernas industrialisering. Vad som i detta avseende skall förstås med begreppet utvecklingsland anges i ovannämnda delstatsförordningar, enligt vilka som utvecklingsländer skall räknas Cypern, Grekland, Island, Portugal, Spanien och Turkiet samt alla länder, utanför det sovjetisk-kinesiska blocket med undantag av Australien, Bahamaöarna, Bermudas, Hongkong, Japan, Kanada, Nederländska Antillerna, Nya Zeeland, Sydafrikanska Republiken och U. S. A. Uppräkningen är dock ej uttömmande. Även investeringar i andra länder kunna undantagsvis medföra rätt till reservbildning.

Om ansökan angående skattelättnad beviljas, medför detta rätt för den skattskyldige, att med motsvarande reduktion av rörelseinkomsten få avsätta en tredjedel av anskaffnings- resp. tillverkningskostnaden för de med investeringsmedlen finansierade anläggningstillgångarna till en särskild reserv. Reservbildningen innebär dock icke någon definitiv skattelättnad, enär reserven från och med tredje året efter dess bildande måste upplösas med en femtedel årligen, vilken del skall tilläggas rörelseinkomsten.

Vid bestämmandet av reservens storlek skall man i princip blott beakta investeringar, som användas för anskaff-

ning eller tillverkning av avskrivningsbara anläggningstillgångar i rörelse, som bedrivs i något utvecklingsland. Däremot anses samlande av kontanta medel, värdepapper eller andra dylika tillgångar icke böra särskilt gynnas, liksom ej heller markförvärv. Med investering förstås i detta sammanhang förvärv av andelar i aktiebolag, kommanditaktiebolag, G. m. b. H., kommanditbolag eller handelsbolag eller överförande av kapital till någon den skattskyldiges enskilda rörelse, under förutstättning att de investerade medlen kommit till användning för grundande av aktiebolag, kommanditaktiebolag eller G. m. b. H. i något utvecklingsland eller för ökning av dessas bolagskapital eller också kommit till användning för grundande eller betydande utvidgning av handelsbolag, kommanditbolag eller någon den skattskyldiges enskilda rörelse i sådant land. Betydande utvidgning föreligger enligt ovannämnda delstatsförordningar, om företagets kapital genom utvidgningsåtgärderna ökats eller kommer att ökas med mer än en fjärdedel i förhållande till kapitalbeloppet å närmast föregående balansdag. För tillstånd till reservbildning kräves verklig kapitalöverföring från Västtyskland till utvecklingslandet. Förvärv från tredje man av andel i något i utvecklingslandet redan bestående bolag innebär således icke kapitaltillförsel, lika litet som aktivering av i nyssnämnda land erhållna rörelseinkomster. Ej heller kvalificerar en återinvestering av från rörelse i utvecklingslandet utdelade medel för reservbildning, liksom ej heller kapitaltillförsel till den del den uppväges av nedsättning av kapitalet hos bolag i utvecklingslandet. Beviljandet av långfristiga krediter kan med hänsyn till OEEC:s beslut den 17 juni 1959 angå-

ende åtgärder för stödjande av exporten icke ifrågakomma för beviljande av här avsedd skattelättnad.

Bestämmelser, motsvarande dem som införts i inkomstskattelagen, har samtidigt införts i § 19 b bolagsskattelagen, §§ 7 a och 12 a näringskattelagen samt § 9 a förmögenhetsskattelagen, i sistnämnda fall innebärande, att vid bestämmandet av den skattepliktiga förmögenheten hänsyn skall tagas till det enligt ovan reserverade beloppet.

Företrädare för det västtyska näringslivet har framhållit nödvändigheten av mera långtgående skattelättnader för privata investeringar i utvecklingsländerna. Man har betonat, att de nu införda bestämmelserna blott utgöra ett första steg på vägen mot en ordning, som i full utsträckning beaktar de vid dylika investeringar föreliggande, särskilda förhållandena och att bestämmelserna icke medgiva annat än ett tillfälligt anstånd med skattens erläggande. Från näringslivets sida har man bl. a. krävt, att värdet av gjorda investeringar skulle få nedskrivs med 20 %, varefter en reserv om  $33\frac{1}{3}$  % av därefter återstående värde skulle få bildas. Upplösningen av denna reserv genom motsvarande tillägg till vinsten, skulle ej behöva påbörjas förrän efter fem år och sedan kunna fortgå under en tid av tio år. Det har framhållits, att den västtyska skattelagstiftningen och skattepraxis icke i tillräckligt hög grad beaktar de med investeringar i utvecklingsländerna förbundna, särskilda riskerna utan värderar dylika investeringar efter samma normer, som gäller för investeringar överhuvud, innebärande bl. a. att väntade förluster kan beaktas först, då omfattningen av den befarade förlusten är

objektivt fastställbar. Av denna anledning har man föreslagit införandet av ovannämnda värdekorrigeringsbestämelse. Vidare har man vänt sig mot, att förvärv av mark i utvecklingsländerna, t. ex. för uppförande av byggnader för en därstädes bedriven rörelse, icke berättigar till reservering och att detsamma är fallet även med lager av råvaror m. m., som har karaktären av minimi- eller genomsnittslager. Långfristiga krediter i samband med exportaffärer med utvecklingsländerna anses vidare böra medföra rätt till reservbildning, eftersom dylika krediter i lika hög grad som de i nu införda bestämmelser angivna investeringarna tjäna utvecklingslandets ekonomiska uppbyggnad. Slutligen har det västtyska näringslivets representanter ansett, att investeringar i utvecklingsländerna genom beviljande av lån till därstädes bedrivna företag bör medföra rätt till reservbildning, åtminstone i sådana fall då utlåningen är av en art, som kommer verkligt deltagande i bolag eller rörelse nära och då utvecklingslandets lagar förhindrar utlåning att förvärva aktier i kapitalbolag.

För fullständighetens skull torde slutligen böra framhållas att Västtyskland, liksom åtskilliga andra länder, har bestämmelser, som möjliggöra avräkning av utländsk skatt från den tyska inkomst- och bolagsskatten på den del av inkomsten, som härrör från utlandet. Även om det i Västtyskland tillämpade avräkningssystemet är behäftat med vissa brister, medför det dock en stimulans till utlandsinvesteringar och en företrädesställning i förhållande till länder, som helt saknar bestämmelser av denna innebörd.