

IFA:s kongress i Lausanne

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström

International Fiscal Associations 27:e kongress inleddes måndagen den 8 oktober 1973 i de moderna kongresslokaler som staden Lausanne ställt till förfogande i Palais de Beaulieu. Omkring 1300 deltagare var anmälda. Även om antalet måste ha varit besvärande stort för arrangörerna, märktes det inte vid kongressprogrammets genomförande.

Bland hälsningstalarna var den schweiziske finansministern M. Nello Celio som framhöll bl a att de olika skattesystemens närmande till varandra och skatterättens internationalisering var en oundviklig utveckling, framtvungad liksom av en naturkraft. Denna utveckling kunde på sikt inte hejdas av skattesuveräniteten och andra motverkande faktorer.

I fortsättningen kom finansministern in på det vanliga dilemmat för finansministrar när det gäller skatterna, nämligen på ena sidan de allt större kraven på det allmännas insatser och på den andra sidan de enskildas anspråk på att få behålla en rimlig del av kakan. Till detta kom så strävandena att ge skatteinstrumentet andra uppgifter utöver de rent finansiella som t ex att styra konjunkturutvecklingen och att tillgodose de sociala fördelningsaspekterna. I Schweiz utgjorde enligt finansministern de 25 kantonernas och halvkantonernas självbestämmanderätt i skattefrågor ett effektivt hinder för att t ex använda skatterna i konjunkturutjämnande syfte. Man kunde emellertid snart vänta förslag till en harmonisering av de federala och kantonala skattereglerna. Men dessa förslag skulle i sin tur säkerligen möta invändningar av olika slag. Finansministern konstaterade att vad man eftersträvade i Europa redan visat sig svårt att realisera i det lilla Schweiz!

Beskattningen av företag med fast driftställe utomlands

Det ena av de båda huvudämnen som behandlades av kongressen gällde den i internationella dubbelbeskattningsammanhang centrala och livligt omdiskuterade frågan om hur beskattningsrätten bör fördelas mellan staterna, när företag i en stat har fast driftställe i annan stat. Ämnet har varit uppe även på tidigare kongresser, t ex i Köln 1954, Wien 1957 och Stockholm 1967.

Förhandlingarna i ämnet leddes av advokaten Philip F. Vineberg, Canada, och till grund för diskussionen låg nära 20-talet nationalrapporter — men tyvärr ingen svensk sådan — samt en förnämlig generalrapport av M. B. Ludwig, tidigare chef för schweiziska finansministeriets avdelning för internationell skatterätt och för dubbelbeskattningsfrågor.

Ett företags fasta driftställe utomlands är som bekant inte alls detsamma som hemmaföretagets utländska dotterbolag. Både moder- och dotterbolaget har regelmässigt sitt fasta driftställe i form av den plats där företagets ledning utövas och där som

regel också den egentliga rörelseverksamheten bedrivs. Men dessutom kan företaget, vare sig det själv är ett moder- eller dotterföretag, ha ett fristående men dock i förhållande till företaget rättsligt osjälvständigt fast driftställe i form av t ex en filial, ett kontor, en fabrik etc. Det är i de fall då företaget har ett sådant osjälvständigt driftställe i utlandet som den internationella fördelningsfrågan kommer upp.

När Ludwig redan i generalrapportens inledande avsnitt konstaterar att enligt vissa tyska undersökningar endast 5 à 10 % av de tyska utlandsinvesteringarna gjorts i dylika driftställen medan 95—90 % ligger i filialer o d — kan man undra om spörsmålet om det fasta driftstället verkligen motiverar det stora utrymme som detsamma ges i skattediskussionen.

Svaret måste vara att den skattemässiga behandlingen av det fasta driftstället är en grundläggande fråga av principiell betydelse alldeles oavsett den faktiska frekvensen. Rörelsebeskattningens primära objekt är nämligen den totala inkomsten av en rörelse. Den rörelse som bedrivs kan i regel knytas till ett fast driftställe. Detta är m a o den principiella utgångspunkten för rörelsebeskattningen. I och med att varje stat anser sig ha rätt att beskatta all rörelseinkomst som hänför sig till ett fast driftställe inom den egna staten kan konflikter lätt uppstå mellan staterna, när det visar sig att rörelseverksamhet bedrivs av ett företag i mer än en stat. Det blir då nödvändigt att komma fram till enhetliga grunder för den skattemässiga behandlingen även i internationella sammanhang. Det fasta driftstället utgör därvid utgångspunkten. Visserligen har — vilket Ludwig ingående redovisat — OECD:s skattekommitté dragit upp ganska utförliga riktlinjer för en lösning av den angivna konflikt-situationen i sitt modellavtal av 1963 för undvikande av internationell dubbelbeskattning. Men staternas interna lagstiftning divergerar på åtskilliga punkter och olösta frågor kvarstår alltjämt i dubbelbeskattningssammanhang. Därmed finns — vilket även kongressförhandlingarna gav belägg för — material för fortsatta diskussioner i ämnet.

Kongressens resolution angående fast driftställe

Den svåra uppgiften att sammanfatta den stora kongressförsamlingens opinionsyttringar och att konkretisera dessa i en någorlunda meningsfylld resolution löstes med framgång av en särskild resolutionskommitté med f d advokaten Claes Sandels — icke okänd i dessa spalter — i spetsen. Det resolutionsförslag som denne presenterade för kongressen och som också antogs av densamma innehöll i stort sett följande synpunkter.

Kongressen hänvisade till de klarlägganden av problemen som redan gjorts vid 1954, 1957 och 1967 års kongresser samt förordade ett allmänt accepterande för företagsbeskattningens vidkommande av det fasta driftställets princip — dvs att utländskt företag får beskattas i en stat bara om dess inkomst kan hänföras till ett fast driftställe i den staten.

Vidare fastslogs att de nationella skattelagarna borde i alla väsentliga hänseenden behandla de utländska företagens fasta driftställen på samma sätt som de inhemska

företagen. Den nämnda principen om icke-diskriminering av de fasta driftställena borde ges en vidsträckt tillämpning och de diskrimineringar som alltjämt återspeglades i gällande lag eller praxis borde undanröjas. Som exempel angav resolutionen att det utländska företagens fasta driftställe borde ha rätt till samma skatteuppskjutande dispositioner (taxfree roll-over rights) m m som tillkommer inhemska bolag. Å andra sidan borde det utländska företagens fasta driftställe vara underkastat samma skyldigheter som åligger de inhemska företagen.

Den bestämning av begreppet "fast driftställe" som använts i OECD:s modellavtal förklarades enligt resolutionen ha visat sig tillfredsställande och lämplig för fortsatt bruk i dubbelbeskattningsavtalen. Därmed tog resolutionen avstånd från den på sina håll framförda uppfattningen att OECD-definitionen skulle vara för snävt avfattad. Däremot ansågs att man borde tillgodose i diskussionen uttalande önskemål om att ge de "utlandsägda" fasta driftställena ökad likställighet med värdlandets egna företag även i fråga om de internationella relationerna. I detta syfte borde enligt resolutionen de kommittéer inom de internationella organisationerna (dvs. OECD, EG, EFTA, FN etc.) som sysslar med hithörande frågor ta ställning till på vilket sätt och under vilka förutsättningar de utländska företagens fasta driftställe i en stat borde få åberopa och utnyttja de dubbelbeskattningsavtal som staten i fråga ingått med andra stater.

I resolutionen berördes även de olika metoder som f n tillämpas för den uppdelning av företagens totalinkomst som skall göras mellan huvudföretaget i en stat och dess fasta driftställe i en annan stat. Enligt generalrapporten skiljer man i huvudsak mellan den direkta och den indirekta metoden. Den förra, som är den vanligast tillämpade, innebär att det fasta driftställets inkomst beräknas på grundval av dess räkenskaper. Vissa justeringar måste dock ändå göras med hänsyn till de transaktioner med hemmaföretaget som ägt rum. Enligt den indirekta metoden, som används i Schweiz samt subsidiärt i vissa länder, beräknas det fasta driftställets resultat genom proportionering med ledning av företagens resultat. Även rent skönmässiga uppskattningar kan förekomma.

I kongressresolutionen rekommenderades att man med hänsyn till den allt vanligare förekomsten av fasta driftställen skulle komplettera dubbelbeskattningsavtalen och de interna lagarna med närmare föreskrifter angående fördelningen av företagens inkomst och förmögenhet. Man borde vidare för att undvika dubbelbeskattning sträva efter att harmonisera fördelningsmetoderna, möjligheterna att välja sådana metoder, rätten till avräkning för utländsk skatt, behandlingen av icke realiserade kapitalvinster m m.

För att uppnå en bättre korrespondens än hittills mellan taxeringarna i de berörda staterna, dvs huvudföretagets stat resp den stat där det fasta driftstället är beläget, borde enligt resolutionen dubbelbeskattningsavtalen inrymma vissa möjligheter till ett kortare konsultationsförfarande före taxeringarnas fastställande. I samma syfte borde man också förbättra möjligheterna till ömsesidiga överenskommelser i sådana fall då dubbelbeskattning fortfarande uppkommer. I bägge fallen borde det berörda företaget ha rätt att höras. I det sammanhanget erinrades om de förslag om inrättande

av en internationell skattedomstol som lades fram av IFA-kongresserna i Zürich 1951, Wien 1957 och Basel 1960.

Slutligen upprepade kongressen den i Stockholm 1967 uttalade uppfattningen att det vedertagna begreppet fast driftställe måste anpassas även till utvecklingsländernas behov.

Handelsbolag och andra samgåendeformer

Det andra huvudämnet gällde den skattemässiga behandlingen enligt internationell skatterätt av handelsbolag och liknande "personbolag" (partnerships; sociétés de personnes) och andra samgåendeformer (joint enterprises). I det följande används för enkelhetens skull uttrycket "partnership" som sammanfattande begrepp.

Generalrapportör var här jur dr A Phillip, chef för österrikiska finansministeriets avdelning för internationell skatterätt. Diskussionerna leddes av ledamoten av schweiziska förbundsdomstolen H Zwahlen.

De partnerships, om vilka här var fråga, förekommer i många olika former. Enligt generalrapporten kunde i praktiskt taget alla stater två huvudformer urskiljas: bolag med obegränsad ansvarighet för delägarna samt bolag med begränsad ansvarighet för vissa av delägarna. Bolagets civilrättsliga status sammanföll inte alltid med dess skatterättsliga status.

Tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalen är i åtskilliga hänseenden beroende av hur bolaget i fråga behandlas enligt de nationella bestämmelserna. Så är det t ex av betydelse huruvida den av bolaget förvärvade inkomsten i skattehänseende skall påföras bolaget självt eller envar av delägarna. Särskilda problem uppkommer i sådana fall då inte alla delägare äger hemvist i den stat där bolaget hör hemma. Av betydelse är vidare om delägarrens inkomst genom bolaget behandlas som direkt inkomst (dvs som om den intjänats av delägaren själv) eller som utdelning från bolaget. Det är bl a mot de nu angivna aspekterna som man får se den resolution som kongressen antog i överensstämmelse med det förslag som framlades av resolutionskommitténs ordförande, i detta fall advokaten E W Klimowski, Israel.

Även detta ämne inrymde ett rikt diskussionsmaterial och det skulle föra för långt att gå närmare in på diskussionen.

Kongressresolution beträffande partnerships m m

I resolutionen konstaterades inledningsvis det nyssnämnda förhållandet att partnerships i vissa stater skattemässigt behandlas som självständiga skattesubjekt medan i andra stater endast delägarna accepteras som skattesubjekt med avseende på bolagsinkomsten. Det erinrades vidare om den rekommendation som på sin tid avgivits av OECD:s skattekommitté angående lösandet av de problem som nämnda förhållande kunde ge upphov till.

Kongressresolutionen sammanfattades i följande tre punkter.

1. Om en avtalslutande stat behandlar partnerships såsom självständiga skatte-

subjekt som är underkastade obegränsad skattskyldighet, skall inkomst som ett partnership uppbär från annan avtalsslutande stat behandlas på samma sätt som inkomst från en person med skatterättsligt hemvist i den förra staten. Uttryckliga bestämmelser härom bör intagas i avtalet.

2. När avtalsslutande stat inte behandlar partnerships såsom självständiga skattesubjekt med obegränsad skattskyldighet utan inräknar inkomsten från den andra staten i de olika delägarnas beskattningsunderlag, vare sig dessa delägare har skatterättsligt hemvist eller ej i den förstnämnda staten, då skall sådan inkomst behandlas på samma sätt som inkomst vilken intjänats av en i den förstnämnda staten skattskyldig person.

3. I de fall då den stat, i vilket ett partnership är hemmahörande, resp den stat där delägarna har sitt hemvist tillämpar skiljaktiga rubriceringar av den vinstandel eller ersättning av något slag som delägarna får från ett partnership, skall den förstnämnda statens rubricering vara bindande för den andra staten vid avtalets tillämpande.

Företagens reinvestering av kapitalvinster

Slutligen kan nämnas att man även hann med en särskild rundabordskonferens i fråga om de kapitalvinster som uppkommer vid avyttring av företagstillgångar. Det som diskuterades var främst problemen i samband med företagets återinvesteringar. Men även de redogörelser för de allmänna reglerna för realisationsvinstbeskattningen i vissa länder som lämnades var av intresse. Så framgick t ex att man i Israel för beskattningen av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning tillämpade en progressiv beskattning så konstruerad, att allteftersom vinsten översteg vissa tröskelbelopp, exempelvis 100 000, 200 000 etc., vinsten beskattades efter en högre procent-sats samtidigt som man medgav ett 6-procentigt avdrag för varje år som fastigheten innehafte.

I övrigt innehöll kongressprogrammet till angenäm omväxling för deltagarna de sedvanliga inslagen av utflykter och mottagningar m m. För den som skrivit dessa rader och andra med honom framstod t ex medeltidsborgarna Chillon och Gruyères som utsökta exponenter för europeiska kulturarvet, väl värda besöket. De brister i den mänskliga jämlikheten som säkert frodats där på sin tid, inte minst vid skatteuppbörden, förmådde inte nu grumla nöjet av upplevelsen!