

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 4 1983

Hur tillämpas i praxis dispensregeln om skattebefrielse för utdelning vid s k kedjebeskattning i förhållande till avtalslöst land?

Av Börje Villard

Innan rubricerade fråga behandlas skall inledningsvis bakgrunden till förevarande dispensregel mycket kortfattat anges.

Enligt gällande bestämmelser i 54 § kommunalskattelagen och i 7 § lagen om statlig inkomstskatt är *svenska* aktiebolag och *svenska* ekonomiska föreningar som huvudregel frikallade från skattskyldighet för utdelning på aktie i *svenska* aktiebolag och andel i *svenska* ekonomiska föreningar. Från denna huvudregel föreskrivs i 54 § KL ett flertal undantag, vilka inte skall beröras i detta sammanhang.

Den kedjebeskattning, som en aktieutdelning är föremål för under sin väg från den ursprungliga intäktskällan tills den netto efter skatt kommit i aktieägarens hand, har sålunda genom nämnda huvudregel lindrats när fråga är om utdelning mellan *svenska* bolag. Utdelning från utländska företag till svenska aktiebolag omfattas alltså inte av skattebefrielsen i 54 § KL.

Sverige har ingått ett stort antal avtal med främmande länder för undvikande av dubbelbeskattning beträffande bl a inkomstskatter. I dessa avtal har regelmässigt intagits en föreskrift som vanligen formulerats så att utdelning från bolag med hemvist i vederbörande främmande land till bolag med hemvist i Sverige skall vara undantagen från beskattning i Sverige, i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit undantagen från beskattning om båda bola-

gen varit svenska bolag. Denna föreskrift i skatteavtalen har föranlett att i normalfallen all aktieutdelning från dotterbolag i främmande länder, med vilka skatteavtal föreligger, till deras svenska moderbolag är skattefria i Sverige. I flera skatteavtal — t ex med Nederländerna och Schweiz — har emellertid inlagits vissa föreskrifter för att begränsa skattebefrielsen till de fall där beskattningen av bolagsvinst och utdelning i det andra avtalslutande landet ligger på en rimlig nivå jämfört med motsvarande svenska beskattning och alltså en reell kedjebesättning skulle uppkomma om skattebefrielse inte medgavs.

Även om Sverige har ett flertal sådana dubbelbeskattningsavtal saknar vi sådana avtal med många länder som är viktiga för svenska investeringar och för svensk utlandsinriktad industri och handel. Då flera med Sverige konkurrerande industriländer i sin interna lagstiftning har bestämmelser om lättnader i beskattningen av utdelning från utlandet till inhemska moderbolag har från det svenska näringslivet vid upprepade tillfällen framförts önskemål om att i svensk lagstiftning införas motsvarande regler.

Detta önskemål har numera delvis uppfyllts genom tillkomsten av en dispensregel i 54 § KL, andra stycket, och i punkt 5 av anvisningarna till samma paragraf (SFS 1979:612). I anvisningspunkten — som gäller även vid den statliga inkomsttaxeringen — föreskrivs att Riksskatteverket (RSV) under vissa förutsättningar kan på ansökan förklara att svenskt företag skall vara frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländskt företag.

De huvudförutsättningar som måste vara uppfyllda för att RSV skall kunna ge dispens är

att utdelningen skulle ha varit skattefri om det utdelande företaget hade varit svenskt samt

att den inkomstbesättning, som det utdelande företaget är underkastat i sitt hemland, är "jämförlig" med den inkomstbesättning som skulle ha skett enligt kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt om inkomsten hade förvärvats i Sverige av svenskt företag.

Dispens får enligt anvisningspunkten inte medges i de fall, då frågan om skattebefrielse eller skattenedsättning för utdelning i Sverige, har reglerats i dubbelbeskattningsavtal.

Talan mot RSV:s beslut i dispensfrågan får föras genom besvär hos regeringen. — De i anvisningspunkten givna föreskrifterna tillämpades första gången i fråga om utdelning som blev tillgänglig för lyftning efter utgången av år 1978.

I den till grund för den nya lagstiftningen liggande propositionen (1978/79:210) framhöll departementschefen, att en generell regel om skattefrihet givetvis inte kunde beakta de skillnader i behandlingen i skattehänseende av utdelning och bolagsvinst som föreligger i olika stater. Det väsentliga torde — enligt departementschefen — dock vara att den bolagsvinst som ligger till grund för utdelningen har beskattats i den stat där utdelningen har sin

källa, antingen hos det utdelande företaget eller hos dess dotterföretag i samma stat. Den skatt som uttagits där borde vara jämförlig med den skatt som utgår på svenskt aktiebolags inkomst. Å andra sidan borde jämförelsen inte drivas för långt. Det utländska dotterföretaget verkar under andra ekonomiska förhållanden än företag i Sverige. Skattebelastningen på bolagsvinst vore givetvis beroende av bl a utformningen av skattesystemet i dess helhet. Med hänsyn till de osäkerhetsmoment, som alltid föreläge vid jämförelser mellan olika skattesystem, borde man — enligt departementschefen — i detta sammanhang kunna anse en skatt av ”ungefär 30 % på beskattningsunderlaget, sådant det skulle ha beräknats enligt svenska regler, som jämförlig med svensk bolagsskatt”. Departementschefen uttalade vidare bl a att, för att undvika byråkrati, RSV givetvis kunde i beslut om dispens föreskriva att den kan gälla under flera år, om inte ändrade förutsättningar, faktiska eller rättsliga, medförde att grunden för dispens bortföle.

Från och med 1979 till och med 1982 har till RSV inkommit dispensansökningar från 37 olika svenska aktiebolag och avseende utdelningar från företag i 19 främmande länder. I nedanstående tablå anges dessa länder. Av angivna länder har Sverige numera ingått dubbelbeskattningsavtal med Australien.

De frågor som varit förhärskande vid RSV:s bedömning av ansökningarna har varit

om den utländska skattebelastningen skulle kunna anses ”jämförlig” med svensk bolagsskatt och alltså utgöra ”ungefär 30 % på beskattningsunderlaget . . . enligt svenska regler” och

om hänsyn skulle tas till skattebefrielse eller reducerad skatt i den främmande staten som dotterbolaget åtnjutit på grund av nyetablering eller annan investering, storleken av exportförsäljning eller annan liknande omständighet.

Av inkomna dispensansökningar har RSV meddelat beslut i 48 ärenden och avseende 73 st utdelningar från skilda länder, därvid det för 59 st utdelningar lämnats förklaring om frikallelse från skattskyldighet. Över nio beslut, i vilka ansökningarna inte bifallits, har besvär anförts hos regeringen. Regeringen har därvid i två ärenden — i vad gäller bedömningen om den utländska skatten är jämförlig med den svenska — upphävt RSV:s beslut och medgivit skattebefrielse. Av tablåen nedan framgår från vilka länder de utdelningar härrörde beträffande vilka RSV eller regeringen meddelat dispens.

Enär varken av propositionen eller lagtexten framgår vilken betydelse som skall tillmätas ”tax incentives” i olika former, som i främmande länder medges bl a utländska bolag och som väsentligt lindrar bolagens skattetryck i vederbörande främmande land, har RSV till en början ansett att tax incentives skulle påverka bedömningen av den utländska skattens storlek vid jämförelsen med den svenska bolagsskatten.

I ett överklagat ärende angående skattefrihet för utdelning från Saudi-Arabien gällde frågan hur tax incentives, innebärande lokal skattebefrielse un-

der fem år, skulle bedömas. Bortsett från skattebefrielsen var helt klarlagt att den saudiarabiska beskattningen var jämförlig med den svenska. Regeringen, som gav dispens från skattskyldighet för erhållen utdelning, förklarade att enbart den omständigheten, att skattelättnad medges under en begränsad tid i konjunkturstimulerande syfte eller som etableringsstöd i det land där verksamheten bedrivs, inte skall medföra att de i ifrågavarande anvisningspunkt angivna förutsättningarna för frikallelse från skattskyldighet inte anses vara uppfyllda.

I ett annat överklagat ärende, som gällde skattefrihet för utdelning från dotterbolag i Venezuela, hade dotterbolaget under visst år erhållit avdrag med belopp motsvarande 15 % av kostnaderna för investeringar i anläggningstillgångar. Före detta avdrag utgjorde den venezuelanska skatten ca 32 % av beskattningsunderlaget och efter avdraget ca 23 % av samma underlag. Även i detta ärende frikallade regeringen moderbolaget från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget. Regeringen förklarade att enbart den omständigheten att skattelättnader på grund av investeringar kan leda till lägre beskattning enstaka år inte skall medföra att de i anvisningspunkten angivna förutsättningarna för frikallelse från skattskyldighet inte anses vara uppfyllda. — Det får tas för givet att RSV fortsättningsvis kommer att beakta tax incentives på sätt som motsvarar dessa regeringens avgöranden.

I sina bifallsbeslut har RSV följt departementschefens uttalande att dispens kan föreskrivas att "gälla under flera år" och i regel frikallat från skattskyldighet för utdelning under en treårsperiod, i den mån utdelningen inte avsåg medel som kunnat delas ut före ingången av år 1979. Om skatt på själva utdelningen utgår i det främmande landet har RSV föreskrivit i sina beslut att, om mottagarföretaget vid taxeringen i Sverige får avdrag härför, frikallelsen avser utdelningen minskad med ett belopp som motsvarar avdraget.

I de fall RSV i sina beslut föreskrivit att frikallelsen gäller under flera år har RSV — för att gardera sig mot att ändrade bestämmelser medför att grunden för dispens bortfaller — förklarat att frikallelsen inte gäller om

- a) det mottagande företaget får nedsättning av sin svenska inkomstskatt genom avräkning av utländsk inkomstskatt som i den stat där det utdelande företaget hör hemma utgått på utdelningen,
- b) sådan förändring inträffar som medför att det mottagande företaget skulle ha blivit skattskyldigt för utdelning, om det utdelande företaget varit svenskt,
- c) skattelagstiftningen i den stat där det utdelande företaget hör hemma ändras så att den normala beskattningen av ifrågavarande slag av företag nedgår så att den inte längre kan anses jämförlig med den inkomstbeskattning som svenskt företag underkastas i Sverige, eller
- d) dubbelbeskattningsavtal tillkommer varigenom kan följa befrielse från eller nedsättning av skatt på utdelningen.

I några ärenden har RSV:s beslut överklagats hos regeringen rörande det

ovan av RSV föreskrivna villkoret att frikallelsen från skattskyldighet inte avser utdelning av medel som kunnat delas ut före ingången av år 1979. Besvär i denna fråga har av regeringen lämnats utan bifall.

Tablån nedan är upprättad med utgångspunkt från rättssituationen, sådan den kan bedömas föreligga vid årsskiftet 1982/83.

Land	Dispens
Australien	Ja
Chile	Ja
Colombia	Ja
Ecuador	Nej
Grönland	Nej
Hongkong	Nej
Irak	Ja
Jugoslavien	Nej
Luxemburg	Ja
Malawi ¹	Ja
Mexico	Ja
Panama ²	—
Portugal	Ja
Saudi-Arabien	Ja
Trinidad och Tobago	Ja
Turkiet	Ja
Uruguay	Nej
Venezuela	Ja
Zimbabwe ¹	Ja

¹Endast kommunal inkomstskatt

²Ej avgjort hos RSV