

en avstämning och konstatera, att ett visst fixerat belopp fanns i kassaöverskott den dagen. Härigenom föreligger en, om ock begränsad, kontroll av inkomstredovisningen, så till vida, att förekomsten av negativt kassasaldo — som ju är en orimlig företeelse — innebär, att något fel begåtts, vanligen det felet, att icke alla inkomster redovisats. Hos den som icke bokför egna uttag eller icke bokför affärshändelserna i den ordning de inträffa, kan kontrollen icke utföras. Ett sådant undandragande från kontroll kan vara medvetet eller omedvetet — därom vet man stundom måhända intet — men räkenskapernas värde påverkas därigenom ofelbart.

Bokföringslagens bestämmelser torde således minst av allt kunna betraktas såsom formaliteter utan egentlig betydelse för bedömningen av framräknat rörelseresultat. Tvärtom förhåller det sig så, att vissa formella krav på bokföringen äro ofrånkomliga — nota bene om man vill med sin bokföring styrka en i deklARATIONEN uppgiven nettointäkt. En bokföring utan en på sätt lagen föreskriver förd dagbok är föga värd som bevis för viss uppgiven vinst. En rekonstruktion byggd på verifikationsmaterial måste som bevis betraktat vara värdelös.

En annan sak är att en rekonstruktion eller en i formella avseenden bristfällig bokföring kan tjäna till viss ledning vid den *uppskattning* av nettointäkten, som blir ofrånkomlig, då räkenskaperna ej äga bevisvärde.

Det hävdas stundom, att enär bokföringslagen i första hand är tillkommen för andra syften än att tjäna som underlag för taxeringen, de i bokföringslagen anbefallda formerna för förande av räkenskaper ej behövde strikt tillämpas,

då det gällde att bedöma räkenskaperna som underlag för taxering.

Denna uppfattning är helt grundlös, vilket framgår vid ett studium av "Kungl. Maj:ts förordning om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering". (SFS 793/1951). Den däri stadgade bokföringsskyldigheten har utslutande till ändamål att tjäna som underlag för taxering, men bokföringslagens grundläggande bestämmelser om daglig bokföring, egna uttag etc. återfinns även här och äro lika kompromisslöst utformade. Lagstiftaren har således varit på det klara med att vissa elementära formella krav måste ställas på bokföringen för att den skall kunna anses ha något bevisvärde vid taxeringen.

Åke Tidal

Avdrag för utländsk preliminär skatt i vissa fall

Enligt anvisningarna till 20 § KL är avdrag medgivet för bl. a. utländsk preliminär skatt om skatten utgör omkostnad i förvärvskälla. Om det utländska preliminärskatteuttaget är definitivt, uppkommer icke något problem vid taxeringen i Sverige. Avdrag medgives i full utsträckning — för såvitt icke spärreglerna i nämnda lagrum utgöra hinder — vanligen på det sätt att nettoutdelningen upptages som intäkt. Viss tveksamhet angående avdragets storlek kan emellertid uppstå i det fall att den skattskyldige jämlikt ett dubbelbeskattningsavtal äger återfå hela eller viss del av den i utlandet erlagda skatten.

För att taga ett exempel väljer jag det schweiziska avtalet. I Schweiz uttages källskatt å schweiziska aktier med 30

% (27 % avräkningsskatt och 3 % kupongskatt) av bruttoutdelningen, varvid den i Sverige bosatte skattskyldige alltså erhåller allenast 70 % av utdelningen ifråga. Emellertid äger han — sedan taxeringsintendenten på framställning av den skattskyldige vederbörligen intygat, att denne vistats här i riket under sådana förhållanden, att inkomsten författningens enligt är föremål för svensk beskattning — återfå 25 % av källskatten, innebärande att den slutliga påföringen av utländsk skatt inskränker sig till 5 % av utdelningsbeloppet (3 % kupongskatt och 2 % avräkningsskatt).

Det bör här observeras att skattens storlek blir beroende av huruvida den skattskyldige begagnar sig av möjligheten att erhålla restitution. (Ansökan om restitution skall ha inkommit inom två år efter utdelningsåret.) I det fall att den skattskyldige underlåter att begära restitution blir källskatteuttaget definitivt och avdragets storlek därmed fixerad. I det fall åter att den skattskyldige utnyttjar restitutionsmöjligheterna och erhåller återbäring med 25 %, vilket regelmässigt torde ske under ett senare år än beskattningsåret, uppkommer spörsmålet om *antingen* rätten till skatteavdrag redan från början bör vara begränsad till 5 % eller om avdrag rätteligen får göras med 30 %, oberoende av att den skattskyldige regelbundet utnyttjar restitutionsmöjligheterna och alltså löpande återfår för mycket erlagda 25 %.

Anledningen till att man överhuvudtaget kan hysa tveksamhet härutinnan är att enligt avtalet skattebelastningen icke får överstiga 5 %. Skatteuttaget, till den del det överstiger 5 %, kan därför i viss mån sägas ha annan karaktär än skatt = omkostnad.

Respekteras emellertid kontantprincipen torde distinktionen vara överflödig. Avdrag måste med hänsyn till nämnda princip få göras med 30 %, vilket dock förutsätter — och detta är en viktig omständighet — att restituerade belopp upptagas som intäkt när de inflyta och sålunda bliva föremål för kompenserande beskattning.

Så långt min erfarenhet sträcker sig underlåtes i allmänhet redovisning av dylik restituerad skatt såsom intäkt. Det kan tänkas, att förhållandet i regel icke heller blir beaktat vid taxeringen, men endast genom angivna kompensationsbeskattning erhålles en materiellt riktig taxering. Bl. a. av dessa orsaker ha frågeställningarna här ansetts värda ett omnämmande.

För att freda sig mot invändningen att det saknas uttryckligt stöd i skatteförfattningarna för beskattning av restituerad utländsk skatt kan man — om man inte vill påvisa t. ex. analogin med 6 § Si — hävda, att här ifrågavarande skatt, till den del den restitueras, egentligen inte är skatt = omkostnad (se ovan) utan en uppskjuten utbetalning av en del av utdelningen, som provisoriskt innehållits i avbidan på att den skattskyldige fullgör vissa formaliteter, samt att restituerat belopp på den grund under alla förhållanden utgör intäkt av kapital. Å sid. 29 i SOU 1950:35 anföres bl. a. följande synpunkter:

”I varje fall torde man ej böra frångå den gällande huvudregeln att avdragsrätten skall avse endast erlagd skatt. Givetvis skall i så fall restituerad dylik skatt tilläggas vid inkomstsuppskattningen. Detta följer redan av att fråga anses vara om återbekommen omkostnad, utan att uttryckligt stadgande därom behöver meddelas på sätt som skett i fråga om

statsbeskattningen beträffande restituerad kommunalskatt. Stadgande i sistnämnda avseende har erfordrats därför att avdrag för kommunalskatt har naturen ej av avdrag under viss förvärvskälla utan av allmänt avdrag.”

Alternativt till det ovan diskuterade förfarandet är att avdrag vid taxeringen för utdelningsåret beräknas till allenast 5 % (30 % .i. 25 %). Metoden har i normalfallet praktiska fördelar jämfört med bruttometoden men strider som sagt mot kontantprincipen. Man torde dock kunna hävda, att båda metoderna äro användbara under förutsättning att de tillämpas konsekvent.

Slutligen erinras om att följande starter, med vilka Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, medgiva restitution av erlagd källskatt å utdelningar:

Nederländerna	SFS 140/1954
Schweiz	SFS 150/1949: art. 9 p. 2
Österrike	SFS 116/1960: art. 10 § 2

Harry Salomon.

Förslag om nya vinstprocenttal vid beskattning av utländsk försäkringsanstalt, som i Sverige driver skadeförsäkringsrörelse (annan försäkringsrörelse än livförsäkringsrörelse)

Inledning

1961 års utredning angående översyn av vissa beskattningsregler för skadeförsäkringsrörelse, har till finansministern överlämnat en promemoria med förslag till lag om ändrad lydelse av 30 § 3 mom. kommunalskattelagen. Förslaget omfattar endast beskattningen av här bedriven utländsk skatteförsäkringsrörelse. Då kommittén även har till uppgift att överse beskattningsreglerna för inhemska för-

säkringsanstalters skadeförsäkringsrörelse är förslaget endast ett delförslag. I detta föreslår kommittén en sänkning av vinstprocenttalet 10 för de utländska försäkringsanstalterna. Samtidigt föreslår kommittén även andra ändringar i lagrummet, vilka innebär såväl förenkling som förtydligande.

Begreppsbestämningar

Med *skadeförsäkringsrörelse* avses här annan försäkringsrörelse än livförsäkringsrörelse. Till skadeförsäkringsrörelse hänföres enligt kommunalskattelagen även s. k. lång personförsäkring, d. v. s. annan personförsäkring än livförsäkring för livstid eller för längre tid än tio år, fastän sådan försäkring enligt lagen om försäkringsrörelse hänföres till kategorin livförsäkring.

Vidare avses här med *vinstprocenttal* de procenttal, som enligt 30 § 3 mom. kommunalskattelagen med olika tal för skilda försäkringsgrenar eller grupper av sådana skall tillämpas vid beräkning av skattepliktig nettointäkt för utländska skadeförsäkringsanstalter. Vinstprocenttalen har fastställts med ledning av gjorda överskottsberäkningar i motsvarande svenska försäkringsgrenar.

Gällande rätt

I 30 § 3 mom. kommunalskattelagen stadgas, att såsom skattepliktig nettointäkt av skadeförsäkringsrörelse, som här i riket drivits av utländsk försäkringsanstalt, skall upptagas viss procent av anstaltens premieinkomst av den här bedrivna rörelsen, nämligen 3 procent för trafikförsäkringsrörelse, 5 procent för sjöförsäkringsrörelse, 6 procent för sjukolycksfalls- och brandförsäkringsrörelse