

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 4 1978

Utvecklingslinjer på dubbelbeskattningsavtalens område

Av professor Leif Mutén, Washington¹

1. Dubbelbeskattningen som problem

På den direkta beskattningens område utgör dubbelbeskattningen resultatet av att stater uppställer krav på skatt på grundval av kolliderande rättsprinciper. Den som är bosatt i en stat, som hävdar principen att den som är bosatt i staten skall betala skatt på all sin inkomst, vare sig den har sin källa i staten eller utomlands, riskerar dubbelbeskattning, om han har inkomst från en stat som — generellt eller gentemot utrikes bosatta — tillämpar en territorialitetsprincip. Problemet i princip skulle vara löst, om alla stater kunde enas om att tillämpa en och samma regel gentemot alla skattskyldiga, vare sig man valde territorialitetsprincipen, bosättningsprincipen eller — ett ännu mer avlägset alternativ — medborgarskapsprincipen.

En sådan allmän lösning är nu inte realistisk. De flesta länder, som beskattar dem som är bosatta i landet (och/eller sina medborgare) för all inkomst utan territoriell begränsning, gör detta på grundval av en rättviseuppfattning, alltför grundmurad för att kunna överges. Stater som tillämpar en

¹Författaren tjänstgör som senior advisor i Internationella Valutafondens Fiscal Affairs Department. De åsikter som framförs är författarens egna och inte nödvändigtvis Internationella Valutafondens. En engelsk version har publicerats av Business Perspectives, London. (International Tax Conference, Honolulu, Hawaii, January 1978).

ren territorialitetsprincip är, å andra sidan, ofta nettoimportörer av kapital. Som sådana har de ett klart intresse av att vidmakthålla sin rätt att beskatta inkomst, som utrikes bosatta åtnjuter från källor i staten. I själva verket förhåller det sig så, att medan det faktiskt finns en hel del stater som tillämpar en ren territorialitetsprincip och följaktligen avstår från att beskatta inkomst från källor i utlandet, lär man söka förgäves efter en stat som både tillämpar principen om taxering av där bosatta för all deras inkomst och är villig att avstå från all rätt till skatt på inkomst, som utrikes bosatta får från källor i staten.

Därmed står vi inför problemet med dubbelbeskattning i juridisk mening, m a o beskattning av samma inkomst eller förmögenhet två gånger. Ekonomisk dubbelbeskattning är ett vidare och mer obestämt begrepp. Det inbegriper den särskilda skattebörda som åvilar den, som är offer för sinsemellan oförenliga system. Land A har t e x en hög bolagsskatt men ger betydande skattelättnader för inkomst av utdelning, land B gör tvärtom. En aktieägare bosatt i B med aktier i ett bolag i A har dragit det kortaste strået i båda länderna (en aktieägare i A med aktier i ett B-bolag borde i motsvarande mån vara dubbelt gynnad, men A kommer normalt inte att vara lika tillmötesgående gentemot utländsk utdelningsinkomst som mot inhemsk). Land A kan ha hög årlig förmögenhetsskatt och låga arvsskatter, land B motsatsen. Den som dör i A efterlämnande kvarlåtenskap i B är inte i något bra läge. Ett tredje exempel: A går in för höga konsumtionsskatter i förening med låga inkomstskatter, B går motsatt väg. Det blir dyrt att betala sina levnadskostnader i A ur en inkomst beskattad i B. Juridiska metoder för att råda bot på dubbelbeskattning i juridisk mening hjälper vanligen inte mot ekonomisk dubbelbeskattning. Skillnaden är emellertid inte alltid så helt klar. Metoder för att integrera beskattningen av moder- och dotterbolag, bolag och aktieägare, kan ses ur båda dessa synvinklar.

Många tar för givet att dubbelbeskattning inte är önskvärd och bör undanröjas. Skattemässig neutralitet mellan investeringar i hemlandet och utomlands är troligen önskvärd från global ekonomisk utvecklingssynpunkt. Men anlägger man ett mera nationalistiskt perspektiv, kan slutsatsen bli en annan. Globalt kan vi se alla skatter, i vilket land de än betalas, som i lika mån belastande vinsten av ett företag, och vi kan dra slutsatsen att den totala skattebördan inte bör vara högre bara för att verksamheten är internationell, än den skulle varit, om företagets verksamhet begränsats till en stat. Men ser vi det hela från nationell intressesynpunkt, kan vi betrakta utländska skatter, till skillnad från de inhemska, som en reduktion av den vinst, som tillflyter det egna landets ekonomi. Den nettovinst, som investerarens hemstat får från en internationell investering borde därför mätas som nettovinst efter avdrag för utländska skatter. Varje skattelättnad som går längre än avdrag för utländsk skatt som en kostnad, är med detta syn-

sätt en stimulans till utlandsinvestering. Ser man det så, utgör undanröjandet av den internationella dubbelbeskattningen en avvikelse från neutraliteten, om den innebär att utländsk skatt får avräknas från inhemsk skatt eller läggs till grund för fritagande från inhemsk skatt.

En gång i världen var det suveränitetsprincipen eller den nationella stoltheten, som stod i vägen för ett hänsynstagande till utländsk skatt. Numera är det snarare en underström av ekonomisk nationalism byggd på starka ekonomiska argument; åtgärder mot internationell dubbelbeskattning är ingalunda fredade mot angrepp på sådana grunder. Den internationella rörligheten för kapital och varor ses ofta som en fara för sysselsättningen i höglöneländer. Restriktioner för utlandsinvesteringar krävs med motivet att man vill hålla den inhemska sysselsättningen uppe och hindra billig utländsk arbetskraft att konkurrera ut den inhemska arbetarstammen. På mottagar-sidan är känslorna också blandade. Multinationella företag är inte odelat populära, och man frågar sig på en del håll om inte dubbelbeskattningen i själva verket har sina förtjänster som hämsko på dessa fruktade giganter.

Hur därmed än förhåller sig är det likväl än så länge en ledande princip för flertalet stater att dubbelbeskattning inte är önskvärd och bör undvikas i den internationella ekonomiska utvecklingens intresse.

2. Ensidiga åtgärder

Ensidiga åtgärder, antingen i form av fritagande av utländsk inkomst från skatt eller i form av skatteavräkning, är ett sätt att undvika dubbelbeskattning. Det överraskar inte, att det land, som av tradition utsträckt sitt beskattningskrav längre än de flesta, USA, med sin beskattning av både alla bosatta och alla medborgare för all deras inkomst, också gått i spetsen för utvecklingen av ensidiga åtgärder, närmare bestämt avräkning av utländsk skatt. Grundtanken är att USA-medborgare inte skall behöva vidkännas högre skatt än den amerikanska skatten eller källstatens, vilken av dem som är högre. Det är klart att enbart ett avdrag från inkomsten inte räcker för att uppnå det målet.

Metoden med skatteavräkning är i princip tillräcklig för att undvika dubbelbeskattning, men den är komplicerad. Det är inte enkelt att definiera avräkningsbara utländska skatter eller vad som skall menas med utländsk inkomst, och inte heller att fördela vinster mellan inhemsk och utländsk verksamhet. Bristande överensstämmelse mellan inkomstberäkningsreglerna i hemlandet och i källstaten kan leda till obekväma diskrepanser mellan skattebeloppen ett och samma år. En obegränsad rätt till avräkning av all utländsk skatt, också från inhemsk skatt på inhemsk inkomst, anses allmänt gå för långt. Men det är inte lätt att bli enig om hur avräkningsrätten bör begränsas: om den bör fixeras för skatten i varje källstat för sig, eller om begränsningen bör vara global och avse all utländsk

skatt på all utländsk inkomst. I USA har man kunnat observera en alltmer restriktiv attityd, möjligen influerad av statistik som visar låg effektiv amerikansk beskattning av den totala vinsten för USA-baserade företag med omfattande utländsk verksamhet; det har inte blivit bättre av att också det mera rationella mått, som avser den totala skatten, hemma och utomlands, på den totala vinsten, ofta visat ett för lågt resultat för att tillfredsställa kritikerna.

Andra länder, som följt USA:s exempel och infört skatteavräkning som en ensidig åtgärd mot dubbelbeskattning, har ibland varit obenägna att gå lika långt, exempelvis beträffande "indirekt" avräkning av underliggande bolagsskatt betald av dotterbolag från utdelningsinkomst för moderbolag. Å andra sidan är också amerikanska skattebetalare stundom utan effektivt skydd, särskilt amerikanska medborgare beskattade som bosatta i andra länder för inkomst från tredje land.

3. Dubbelbeskattningsavtal

Stater som varit ovilliga att vidta generella ensidiga åtgärder mot dubbelbeskattning har funnit bilaterala åtgärder, närmare bestämt dubbelbeskattningsavtal, vara den bästa utvägen. Också stater som i och för sig tillämpar ensidiga åtgärder har anslutit sig till kretsen av avtalsländer. Ett viktigt skäl för ett land, som för egen del tillämpar ett avräkningssystem, att ändå sluta dubbelbeskattningsavtal kan vara dess intresse av en begränsning av den skatt, som det andra avtalslandet pålägger och de egna skattskyldiga alltså får avräkna. Vidare kan ett skatteavtal vara av värde för de kommersiella och kulturella förbindelserna mellan avtalsländerna, i det att det klargör rättsläget för internationella investerare och för personer som utövar verksamhet i ett land under bibehållande av sina band med det andra landet. Principen om icke-diskriminering, som vanligen ingår i skatteavtal, är också ett gott skäl att ingå sådana avtal. På senare år har skatteavtalen också alltmer betraktats som ett medel mot internationell skatteflykt. De kan tjäna detta ändamål genom att etablera ett utbyte av informationer mellan skattemyndigheter liksom även genom att tillförsäkra avtalsstaterna ömsesidigt administrativt bistånd.

Nätverket av skatteavtal mellan industristaterna är numera näst intill fullständigt. Den 1 januari 1977 hade de 24 OECD-länderna 179 avtal av 276 teoretiskt möjliga. De större industriländerna hade alla avtal med varandra, medan köplatserna belades av Turkiet, Nya Zeeland, Island, Grekland och Australien.

Utvecklingen har varit mycket långsammare när det gäller u-länderna. Det finns flera skäl för den saken. Ett är att skatteavtal inte är så angelägna när de ekonomiska relationerna är obetydliga. Ett annat skäl är att många fattiga länder har ont om personalresurser för avtalsförhandlingar

och ger dessa låg prioritet. Och kanske det viktigaste skälet är att dubbelbeskattningsavtal mellan industriländer och u-länder har mycket tyngre ekonomiska konsekvenser för de senare än avtal mellan industriländer brukar ha för dem. Den avgörande faktorn är här bristen på ömsesidighet i relationerna. När utbytet av kapital och individer mellan två länder går i båda riktningarna, kan det vara en praktisk fråga snarare än en ekonomisk, var man lägger på skatten, i källstaten eller i bosättningsstaten. Men just den frågan kan vara av avgörande ekonomisk betydelse för ett u-land, som typiskt sett importerar kapital och inte är engagerat i något ömsesidigt utbyte.

Till detta kan läggas, att många kapital-importerande länder har betraktat det som ett avgörande led i sin skatteavtalspolitik att få de kapital-exporterande länderna att erkänna ett prerogativ för källstaten, och detta inte bara i meningen av en rätt att beskatta inkomst härfluten därifrån, utan också i form av en rätt att lämna sådan inkomst skattefri som ett led i en ekonomisk stimulanspolitik. Erkännandet av sådana stimulansåtgärder i länder, som tillämpar skatteavräkning, s k "tax sparing" eller "matching credit", som man ibland ser den kallas, har varit en stötesten i många avtalsförhandlingar, särskilt vad gäller USA. Sverige har varit tillmötesgående och kommit långt med sina u-landsavtal.

Ledda av önskan att främja utarbetandet av ett internationellt nät av skatteavtal arbetade först NF och sedan, för en tid, FN på modellavtal, en verksamhet som kulminerade i Mexico-avtalet 1943 och London-avtalet 1946. Senare tog OEEC (numera OECD) över och publicerade sitt första fullständiga modellavtal 1963. Den modellen har utgjort mönstret för de flesta avtal sedan dess och har i högsta grad bidragit till att harmonisera den internationella skatteavtalsrätten. Modellen av 1963 har utvecklats vidare och OECD publicerade en ny version 1977. I fortsättningen skall en del nyheter i detta avtal behandlas, liksom några återstående problem som OECD inte löst ännu.

OECD-modellen har använts också i avtal med stater utanför OECD, t ex en del östeuropeiska stater med intresse av "joint ventures". Det har också i viss utsträckning använts för avtal mellan i-länder och u-länder. För det ändamålet är OECD-avtalet emellertid inte så väl lämpat. I insikten härom har FN:s ekonomiska och sociala råd (ECOSOC) satt upp en expert-grupp med syfte att utarbeta om inte ett modellavtal så åtminstone riktlinjer för utarbetande av sådana avtal. De första riktlinjerna publicerades 1974, och man har också offentliggjort rapporter från de sex första av de sju möten gruppen hittills hunnit med.

Det bör slutligen nämnas att regionalt samarbete ägt rum på en del håll med syfte att komma fram till mer långtgående regler på detta område. Medlemsländerna i den andinska pakten har t ex publicerat en modell för

avtal sinsemellan och en annan modell för avtal med stater utanför deras område. De nordiska länderna har ett multilateralt avtal om ömsesidigt administrativt bistånd, däri inbegripet uppbörd av varandras skatter. Andra försök har gjorts, dock hittills utan framgång, att komma ifrån det bilaterala mönstret och etablera multilaterala avtal inom grupper av samarbetsande stater.

4. Några drag hos OECD-modellen

a. Metoder att undvika dubbelbeskattning

Medan OECD-avtalet sätter ett mönster för alla avtal mellan medlemsländerna, har det inte varit möjligt att nå enighet på alla punkter. En grundläggande punkt, där modellen anger två alternativa lösningar (Art. 23A och 23B) gäller metoden för att undvika dubbelbeskattning, friställningsmetoden eller avräkningsmetoden. Den förra kombineras vanligen med ett progressionsförbehåll för att tillförsäkra bosättningslandet rätten att använda den progressiva skattesats som skulle varit tillämplig, om all inkomst beskattats i bosättningslandet. Den senare metoden innebär att medan källstaten tillerkännes prerogativet att beskatta vissa slag av inkomst, bosättningsstaten förbehåller sig rätten att beskatta all inkomst, dock med avräkning av källstatens skatt från den skatt, som tillkommer bosättningsstaten.

Det verkar som om utvecklingen, bl a för Sveriges vidkommande, går mot mera allmän användning av avräkningsmetoden. Skälen är två. För det första ökar det ensidiga bruket av skatteavräkning, och staterna tenderar att använda samma teknik i avtalsrelationer hellre än att onödigtvis avvika från den. För det andra, och troligen viktigare, ger avräkningsmetoden en viss garanti för att skattskyldiga bosatta i en stat inte skall komma undan med mindre skatt på sin totala inkomst genom att en del av den härrör från utlandet, än vad de skulle betala på samma inkomst om den i sin helhet hade sin källa i hemstaten. Man kan emellertid notera, att fortfarande flera viktiga stater håller fast vid friställningsmetoden, antingen av tradition eller därför att de vill bevara konkurrensneutraliteten för företag som opererar på utlandsmarknader, där skatterna kan vara lägre eller skattestrukturen kan vara en annan än i hemlandet.

Också i avtal av friställningstyp finns det plats för viss skatteavräkning, särskilt i fråga om räntor, utdelningar och royalties som är föremål för begränsad källbeskattning i ursprungslandet. En annan inkongruens, som modellavtalet förutser och som ofta förekommer i avtal, är att avtalsstaterna sinsemellan använder olika metoder, den ena avräkning, den andra friställning.

b. Fast driftställe

Ett grundläggande drag i OECD-modellen är att inkomst av rörelse beskattas i en stat där den skattskyldige inte är bosatt bara under förutsättning att rörelsen bedrivs från ett fast driftställe i den staten (Art. 7:1). Grundtanken bakom den regeln är önskan att undvika skattekrav grundade på en relation mellan företaget och den främmande staten så begränsad i tiden eller till sin omfattning, att den inte utgör någon lämplig grund för beskattning. Genom den citerade regeln, liksom den artikel där "fast driftställe" definieras (Art. 5), sätter avtalet upp en grundregel som kan hjälpa företag att undvika obehagliga skatteövertaskningar när de handlar med utlandet. Detaljreglerna skall inte citeras här, det får räcka med att notera att också det nya avtalet lämnar den kinkiga frågan om oljeprospekteringsverksamhet öppen. Tidsgränsen för när byggnads- eller monteringsarbete konstituerar fast driftställe har preciserats noggrannare i den nya kommentaren, och ett nytt avsnitt i avtalsartikeln (Art. 5:4f) har införts för att klargöra situationen när ett företag bedriver verksamhet av flera slag bland dem som angivits såsom icke konstituerande fast driftställe under Art. 5:4; om generellt sett verksamheten bara är av förberedande eller understödande karaktär, är det inte frågan om fast driftställe i artikelns mening. För inkomst av fritt yrke är motsvarande begrepp "stadigvarande anordning".

Det kan noteras att detta är en punkt där de kapitalimporterande länderna är särskilt missnöjda med OECD-modellen. De påpekar gärna, att med nutida kommunikationsmedel betydande verksamhet är möjlig på en utländsk marknad, utan att man behöver sätta upp ett fast driftställe där. Eftersom i brist på ömsesidigt utbyte dessa länder gör en nettoförlust av beskattningsunderlag, om de inte får beskatta företagsvinster som görs hos dem utan anlåtande av fasta driftställen, är de ivriga att vidga definitionen eller t o m avskaffa den helt och hållet. I det första hänseendet har ECOSOCs expertgrupp varit tämligen flexibel i sina riktlinjer. I det andra är utsikterna till framgång för u-länderna små. I själva verket förefaller Cartagena-modellen, den som satts upp av den andinska paktens medlemsstater, närmast att visa, att även om man överger begreppet fast driftställe, regler ändå måste finnas för att bestämma vilka vinster som skall betraktas som härrörande från vilket land. Reglerna härför i Cartagena-modellen har mycket gemensamt med Artikel 5 i OECD-avtalet.

c. "Arm's length"-prissättning

OECD-avtalet lämnar ytterligare en punkt öppen för skilda lösningar, fast den här gången med klart försteg för den vanligaste lösningen. Det gäller beräkningen av inkomst hänförlig till ett fast driftställe. I princip skall till det fasta driftstället hänföras "den inkomst av rörelse, som det kan

antagas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör” (Art. 7:2). Alternativet till denna ”armslängdsprincip” är en enhetsregel, under vilken den totala rörelseinkomsten fördelas mellan företagets olika driftställen i överensstämmelse med någon lämplig fördelningsnyckel som t ex omsättning, lönsomma eller investerat kapital. Art. 7:3 accepterar ett sådant system när det bildat sedvana, men bara under förutsättning att resultatet är i överensstämmelse med principen bakom Art. 7.

Det är lätt att inse varför armslängdsprincipen är att föredra framför enhetsregeln på det internationella planet. En uppdelning av vinsten mellan olika administrativa områden inom en stat är visserligen en praktisk lösning, eftersom den baseras på en gemensam rättsgrund och en överordnad myndighet som kan lösa rättskonflikter. Men internationellt ligger det annorlunda till. En enhetlig vinstberäkning stöter på vanskligheter både med hänsyn till skiftande nationella rättsregler för vinstberäkningen och med hänsyn till att vinsten skall räknas fram i olika valutor. Fördelningsnycklarna kan också skilja sig mellan länderna. Rätten för ett land, där verksamheten varit förlustbringande, att lägga skatt på en del av en företagsvinst som intjänats i andra länder, är inte oomtvistlig. Icke heller är det självklart att det land, där ett framgångsrikt fast driftställe är beläget, skulle behöva vidkännas en minskning av sitt beskattningsunderlag enbart på den grunden, att andra fasta driftställen tillhörande samma företag men belägna i andra länder, varit mindre vinstgivande.

Medan modellavtalet öppnar dörren för en enhetsregel vad beträffar fasta driftställen, är dörren praktiskt taget stängd för enhetsregelns tillämpning på de flesta moder-dotterbolagsförhållanden. Den gamla frågan om ett dotterbolag i den egenskapen är ett fast driftställe för moderbolaget har lösts nekande (Art. 5:7). Ett dotterbolag blir ett fast driftställe för moderbolaget bara om det agerar som beroende representant och i den egenskapen utgör fast driftställe enligt Art. 5:5. En enhetsregel på grundval av en concernvinstberäkning är därför i regel inte tillåten enligt modellavtalet.

Man har nyligen i samband med den utdragna ratificeringsprocessen för det nya brittisk-amerikanska avtalet observerat, att USA haft litet svårt att leva upp till denna norm, eftersom en därmed kolliderande enhetsregel tillämpas i delstaterna Californien, Alaska och Oregon. Det skulle innebära ett allvarligt bakslag för den internationella skatterättsutvecklingen, om den kaliforniska enhetsregeln skulle tillåtas äventyra det brittisk-amerikanska avtalet. Man får i stället hoppas att ratificeringen av det avtalet, inklusive dess Art. 9 (4), som handlar om denna fråga, blir ett första steg mot totalt avskaffande av enhetsregeln i internationella relationer.

I stället för en enhetsregel ger artikeln anvisning om hur man skall korrigera fördelningen av vinst mellan huvudföretaget och dess fasta driftställe, moderbolag och dotterbolag, när den inkomst som deklarerats avviker från vad den skulle varit under iakttagande av en strikt armslängdsprincip. På detta område har skattelag och praxis utvecklats snabbt under de senaste åren. Det kan hävdas, att traditionellt sett justering av priser och omfördelning av kostnader mellan driftställen, och särskilt mellan moder- och dotterbolag, var undantagsåtgärder, som tillgreps enbart i klara fall som kunde ge anledning till antagandet att skatteflykt avsågs. Numera är en växande grupp av skattemyndigheter mer ambitiösa; man antar, med rätt eller orätt, att det går att framtvinga en rimlig prissättning och fördelning av kostnader som en rutinåtgärd.

När så sker, blir det allt oftare fråga om motsvarande justering av inkomsten i det andra landet. Ju mer aggressivt en stat hävdar sin rätt att korrigera verklig eller förment vinsttransferring till andra länder, vare sig det sker genom prissättningsmanövrer eller kostnadsallokering, desto större blir behovet av motsvarande justering för att hindra att samma inkomst beskattas i båda länderna. Medan behovet härav är större kan chansen för en effektiv justering emellertid minskas i samma mån som varje stat etablerar sina egna fasta regler för internprissättning och kostnadsallokering. På det internationella planet saknar vi det gemensamma regelsystem och den överordnade lagliga myndighet, som skulle kunna tvinga skatteförvaltningarna i de berörda länderna att komma fram till förenliga beslut. I stället har vi att göra med problem sådana som kolliderande vinstberäkningsregler, vinstberäkning i skilda valutor, och t o m preskriptionsregler som förhindrar en justering på grundval av fördröjda åtgärder i det andra landet.

d. Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Internprissättning och kostnadsallokering är typiska fall i vilka kolliderande beslut av skattemyndigheterna i två avtalsslutande stater kan leda till dubbelbeskattning, om ingen justering företas. Andra sådana fall är t ex frågor om var den skattskyldige är bosatt, existensen av ett fast driftställe och fastställande av var en inkomst förvärvats.

Det förfarande vid ömsesidig överenskommelse som behandlas i Art. 25 av OECD-avtalet borde i princip erbjuda en lösning. Det har fungerat i många fall, även om det är svårt att finna statistiska belägg, då flertalet länder som tillämpar förfarandet håller fallen under sekretess. Det allmänna intryck man får är att förfarandet är av stigande betydelse. En bidragande faktor kan vara att vissa länders skattemyndigheter anser sig kunna förvägra sina skattskyldiga avräkning av sådan utländsk skatt, som enligt deras förmenande hade kunnat undgås, om ömsesidig överenskommelse begärts.

Men förfarandet har sina brister. Avtalet erbjuder ingen säkerhet för en framgångsrik utgång, bara att de behöriga myndigheterna skall söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål. Den skattskyldige har således ingen grundad rätt att kräva att överenskommelse träffas på sådant sätt, att dubbelbeskattning effektivt undgås. Om en sådan rätt vore stadgad i avtalet skulle det för vara svårt att utkräva den så länge ingen internationell domstol finns med myndighet att sörja för att rätten tillämpas.

Någon form av internationell domstol, åtminstone i form av en skiljedomstol eller en lista på skiljemän kan tänkas som ett framtida inslag i utvecklingen av effektiva botemedel mot dubbelbeskattning grundad på oförenliga krav från mer än en stat. Det bör likväl framhållas att det för närvarande inte existerar någon internationell rätt på vilken en sådan tribunal kunde stödja sin myndighet, och att inte heller mängden av dubbelbeskattningsavtal utgör en sådan rättsgrundval. Det är därför inte så lätt att se hur en internationell domstol för skattemål, om någonsin upprättad, skulle kunna gå till väga. Det är tid på att detta överväges, eftersom allt tyder på att antalet potentiella rättskonflikter kommer att stiga. Det kan tänkas att i det långa loppet vissa allmänt accepterade internationella rättsprinciper kommer att kristalliseras ut, baserade å ena sidan på allmänt antagna dubbelbeskattningsavtalsregler, å andra sidan på etiska normer utformade som resultatet av verksamheten i organ sådana som OECD och FN:s center för multinationella företag.

e. Utbyte av upplysningar

Det är kanske riktigt att påstå att på senare tid utvecklingen på dubbelbeskattningsavtalens område har varit mera betydelsefull från synpunkten av staternas rättigheter än de skattskyldigas. Grundsyftet med skatteavtalen, att undvika dubbelbeskattning, var i stort sett uppfyllt redan i de tidigare modellerna. Det har äventyrats genom ökat statligt intresse för internpriser och kostnadsallokering. Det andra syftet, att förhindra skatteflykt och skattebedrägeri, har blivit allt mera uppmärksammat med åren.

Det är särskilt artikeln om utbyte av upplysningar (Art. 26), som man kan tänka på i det sammanhanget. Intill helt nyligen har praxis varit ojämn. Rutinrapportering av internationellt transfererade inkomster har varit undantag snarare än regel, och de fall i vilka upplysningar har givits på begäran har varit tämligen få. Inställningen håller emellertid på att förändras, och det till den grad att det nu finns sakkunniga som tänker sig avtal om ömsesidigt administrativt bistånd också mellan stater som inte är intresserade av att avtala mot dubbelbeskattning! OECD-avtalet har visserligen bara ändrats på en punkt, som nu tillåter att upplysningar mottagna av en stat kan röjas i samband med offentliga domstolsförhandlingar eller i domstolsutslag. Men kommentaren har utvidgats betydligt för att klargöra tidigare dunkla punkter.

I mycket generella ordalag kan man summera läget på följande sätt: För-

utsatt att man respekterar de rättsliga gränserna för myndigheternas befogenheter både i den stat som begär upplysningar och i den stat som ger dem, och förutsatt att normal sekretess i skatteärenden iakttas och att affärs- eller yrkeshemligheter inte blir förrådade, tillförsäkrar artikeln med avseende på skatter täckta av avtalet begärd information, oavsett om upplysningarna finns till hands eller måste inhämtas av skattemyndigheterna i den stat som mottar begäran. Det finns f ö ett illustrativt amerikanskt rättsfall (Burbank, 75—2 USTC Par. 9795) som visar, att de amerikanska skattemyndigheterna hade rätt att inhämta upplysningar av en amerikansk skattskyldig på begäran av de kanadensiska skattemyndigheterna, oaktat det hade visats att upplysningarna inte kunde vara av intresse för amerikansk beskattning utan enbart för den kanadensiska.

Utbyte av upplysningar är naturligtvis inte av större värde än den information som är tillgänglig. Skattemyndigheter med begränsad rättslig auktoritet och små möjligheter att kontrollera sanningshalten och fullständigheten av de upplysningar de kan inhämta kommer inte att kunna ge ifrån sig mycket av värde. Ett annat problem är den form i vilken upplysningarna ges. Det är förvisso ofta opraktiskt att av land A begära att upplysningar levereras exakt i sådan form, som lagen kräver i den stat B som begärt upplysningarna. Information given i den form man vanligen använder i A kan å andra sidan visa sig vara av ringa värde i B (detta verkar vara det sista i en rad av hinder som mött de amerikanska myndigheterna i deras ansträngningar att övervinna den schweiziska ovilligheten att släppa ifrån sig några upplysningar). Mera allmänt måste en stat med hög administrativ standard känna att det råder en störande brist på ömsesidighet i relationerna med ett land med låg standard, i vilket upplysningar kan tänkas bli missbrukade och från vilket ingen information av värde står att få.

En skeptisk iakttagare kan se fler problem än så. Art. 26:2 c gör t ex undantag för upplysningar som röjer affärshemligheter och annat, vars röjande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public). En sådan regel kan tolkas olika. Ju mer det allmänna intresset anses sammanfalla med de kommersiella intressen som företräds av landets företag, desto vidare kan man tänka sig denna paragraf tolkad. Det kan antas att starka och effektiva skattemyndigheter med etablerad professionell standard kan åsidosätta tänkbara negativa effekter på inhemska företag av att upplysningar överlämnas. Men inom ramen för en industripolitik kännetecknad av nära samarbete mellan företag och myndigheter kan allmänna hänsyn möjligen anses kräva en viss grad av lojalitet med de inhemska företagen gentemot utländska intressen. Och extremfallet är skatteoasländerna: deras generella obenägenhet att gå in på något som helst utbyte av upplysningar måste ses som ett medel att främja deras funktion som tillflyktsort för skatteflyktsbolag.

Var och en som sysslat med taxeringsrevision vet att man kan behöva en

hel del information innan man blir klar över var det bränns och vilka ytterligare upplysningar man kan behöva för att vinna klarhet på den sjuka punkten. Anlitandet av indirekta informationsvägar, i form av framställning till myndigheterna i ett annat land att dessa i sin tur skall samla in och överlämna upplysningar, kan antingen föra till orimlig tråldragning (fishing expeditions) där man kräver in mer material än det är rimligt att vänta sig att den skattskyldige eller den mellankommande taxeringsmyndigheten skall kunna leverera, eller också till att upplysningarna blir otillräckliga för att bringa de relevanta fakta i dagen. Direkt deltagande i taxeringsrevision i det andra landet kan vara effektivare men kan, alldeles bortsett från kostnaderna, också kollidera med hävdvunna suveränitetsbegrepp. Taxeringsrevisioner som samordnats i båda länderna är en annan utväg, som testats i länder som USA och Canada.

Det är intressant att notera att den positiva utvecklingen på området för utbyte av upplysningar inte öppnat dörren för något modellavtal om ömsesidigt bistånd med uppbörd av skatt. Tydligt återstår en hel del länder som ser medverkan i uppbörden av ett annat lands skatt som stötande mot ordre public. Svårigheten att driva in skatt i utlandet har å andra sidan lett till användningen av intyg om att all skatt är betald som ett villkor för att släppa individer och kapital över gränserna; antagligen är det naivt att se fram mot en värld i vilken ömsesidig medverkan i skatteuppbörd skulle kunna göra detta omständiga och ofta ineffektiva hjälpmedel överflödigt.

f. Missbruk av skatteavtal

Det är en intressant tendens i utvecklingen av skatteavtalsrätten att staterna blir alltmer uppmärksamma på risken av att avtalen leder till oavsedda skattelättnader. Tendensen att i ökad utsträckning använda avräkningsmetoden är ett exempel. Det finns andra.

Det kanske mest slående var det schweiziska förbundsrådsbeslutet av den 14 dec. 1962, till förebyggande av missbruk av schweiziska dubbelbeskattningsavtal. Denna lagstiftning riktar sig mot ackumulation till låg eller ingen skattekostnad av utdelningar, royalties och liknande inkomst från länder, med vilka Schweiz slutit avtal, när de verkliga rättsinnehavarna hör hemma i andra länder än Schweiz. Botemedlen är a) vägran att vidarebefordra begäran om restitution av det andra avtalslandets källskatt; b) uppbörd för det andra avtalslandets räkning av källskatt som redan nedsatts på grund av avtalet; och c) upplysningar till det andra avtalslandet.

Medan man kan tänka sig att den schweiziska lagstiftningen infördes i huvudsaklig avsikt att skydda Schweiz' intresse av ett utvecklat avtalsnät med länder, av vilka många känt obehag vid tanken på Schweiz' roll som skatteoas, har begreppet missbruk av dubbelbeskattningsavtal efterhand fått vidare tillämpning.

Artiklarna 10, 11 och 12 om utdelning, ränta och royalty har t ex ändrats så, att de övre gränserna för källskatt i ursprungslandet nu gäller bara i relation till de verkliga ägarna. OECD-kommentaren till friställningsmetoden (Art. 23A, stycke 35) har gjorts mer uttrycklig än den gamla vad angår behovet i vissa fall att undvika total skattefrihet, om ett avtal ger uteslutande rätt att beskatta till en stat, vars interna lagstiftning inte tillåter staten att utnyttja denna rätt. I det sammanhanget kan det nämnas, att det är en etablerad regel att ett dubbelbeskattningsavtal i sig självt inte innebär att en stats rätt att pålägga skatt utsträcks utöver vad som innefattas i den statens interna lagstiftning.¹

En annan punkt där den nya kommentaren visar mer vaksamhet gentemot oavsedda förmåner än den gamla avser anställda vid diplomatiska missioner, internationella organisationer o d, vilka kan räknas som icke bosatta i en avtalsstat utan att vara oinskränkt skattskyldiga i den andra avtalsstat, där de faktiskt vistas. (Kommentaren till Art. 27, stycke 4.)

För att göra listan fullständig kan också nämnas, att Art. 17, som handlar om artister och idrottsmän, nekar dem den skattefrihet avtalet annars ger i fall av korttidsanställning och tillåter åsidosättande av s k artistbolag.

g. Förbud mot diskriminering

En betydelsefull avtalsartikel är den, som förbjuder diskriminering (Art. 24). Frågan är kinkig, bl a därför att man inte har någon relevant jämförelsenorm mellan ett utländskt företags fasta driftställe och ett fast driftställe som innehas av ett inhemskt företag. Följaktligen har det visat sig svårt att etablera enighet om hur man skall bedöma vad som är diskriminerande behandling av fasta driftställen i länder som använder en bolagsskattesats differentierad mellan utdelad och innehållen vinst. Om företaget har sitt säte utomlands är det inte bara svårt att klargöra hur mycket av det fasta driftställets vinst som utdelats. Det är också klart att utdelningens storlek saknar betydelse för det land, där det fasta driftstället är beläget, eftersom detta land inte kan ta igen något av den bolagsskatt som skulle nedsättas på grund av utdelningen, i form av någon motsvarande skatt på utdelningsinkomsten. Därför blir den differentierade bolagsskatten inte konsekvent tillämplad på fasta driftställen, och värdlandet kommer att finna det försvarligt att oavsett vilken vinst som utdelas pålägga utländska företags fasta drift-

¹ Ett märkligt undantag är den franska lagen av 1959 (numera Art. 4 bis 2°, 165. 204 bis 2° och 209-I, C.G.I.) som utan hänsyn till andra bestämmelser i inkomstskattelagen utsträcker det franska skattekravet till alla inkomster Frankrike enligt ett dubbelbeskattningsavtal tillerkänts rätt att beskatta. Denna lagregel har emellertid i praktiken begränsad tillämpning och har i huvudsak använts på vissa statliga löner, inkomst av anställning på franska skepp och flygplan och, innan den generella lagstiftningen ändrades, vissa ränteinkomster.

ställen en högre skatt än den, som läggs på inhemska företags utdelade vinst.

Det är klargjort i kommentaren att det inte utgör diskriminering, när icke bosatta utlänningar förvägras grundavdrag, familjeavdrag och liknande, så länge icke bosatta medborgare får samma behandling. På den punkten måste USA naturligtvis reservera sig, eftersom det landet beskattar alla sina medborgare för i princip all inkomst.

Ett viktigt nytt tillägg till Art. 24 är 5 stycket, enligt vilket utbetalningar till en person hemmahörande i det andra landet skall vara avdragsgilla under samma villkor som om de gjorts till en mottagare med hemvist i samma land som utbetalaren. Ett undantag görs för ränta och royalty mellan sinsemellan beroende företag, till den del sådana betalningar överstiger vad som skulle avtalats mellan oberoende parter. Det viktiga i paragrafen är emellertid att icke-diskrimineringsregeln förbjuder den "indirekta" beskattning av utländska mottagare av ränta, royalty och liknande betalningar, som äger rum, när utbetalningen är avdragsgill bara under villkor av att den beskattas i landet.

På en punkt är artikeln ännu rätt oklar. Det gäller skatteavräkning, som ibland förvägras utländska företags fasta driftställen. Detta kan innebära ett element av dubbelbeskattning, t ex om en amerikansk bank använder ett fast driftställe i London för att genomföra en utlåning till ett tredje land. De vanskligheter kommentaren går in på berör situationen, när skatteavräkningen är grundad på bestämmelser i ett avtal mellan värdlandet och det tredje landet. Kommentaren ser också ett problem i att avräkning kan tänkas företagen två gånger, m a o både i det fasta driftställets värdland och i företagets hemland. Storbritannien har reserverat sig betr sista meningen i Art. 24:1, som utsäger att förbudet mot diskriminering också skall avse personer som icke är bosatta i endera eller båda avtalsstaterna.

I u-länder är förmånsbehandling av lokalt ägda företag vanlig. Vissa u-länder är därför böjda att förorda en icke-diskrimineringsartikel som hänför sig bara till andra utlänningar, utan att kräva icke-diskriminering mellan inhemska och utländska skattskyldiga. Det behöver inte sägas att artikeln i den varianten skulle bli ganska tandlös. Å andra sidan kan man inte neka till att många u-länder känner ett starkt behov av att göra någonting för att få över företagssektorn i lokal ägo, om inte helt och hållet så åtminstone till någon del.

5. Frågor som inte berörs av skatteavtal

Vid risk att det låter pessimistiskt måste det likväl sägas, att skatteavtals-systemet har sina begränsningar när det gäller att täcka affärlivets allmänna existensvillkor.

Redan inom systemet finns det inkonsekvenser och brister. Icke-diskrimineringsregeln tolkas ofta snävt. Inget avtal försöker ens att kompensera för-

lusten för en skattskyldig som, tillfälligt vistande i ett land med höga indirekta skatter och fortfarande skattskyldig i ett land med höga direkta skatter, finner sig klämd mellan sköldarna i ett system där det brister i harmoni. Aktieutdelning mellan bolag blir ofta utsatt för diskriminerande behandling, om den kommer från ett utländskt bolag, även om det finns avtalsregler för att minska den ogynnsamma effekten.

Allvarligare än dessa förhållanden kan de icke-fiskala bördorna på utlandsinvesteringar vara, i den mån de gör skatteavtalen irrelevanta. Den gräns för den nominella beskattningen av utdelning, som ett avtal ställer upp, kan te sig mindre betydelsefull för den investerare, som tvingas ge värdlandets regering en 50 %-ig andel av företaget mot ringa eller ingen ersättning. Hans läge blir inte bättre av att den utdelning som värdlandets regering i fortsättningen får lyfta från företaget inte kommer att betraktas som utländsk skatt och berättiga till avräkning, utan bara reducerar hans utdelningsinkomst.

På motsvarande sätt kan värdländer införa regler om löntagarandel i vinst. Bördan härav är naturligtvis mycket likartad en skatt. Även den mest optimistiske skatteexpert måste likväl ge mycket liten chans åt det skattskyldiga företaget som vill göra gällande, att löntagarandelen i vinsten är att anse som en skatt, vare sig det sker för att få värdlandet att ta hänsyn till andelen vid tillämpning av maximiregeln för skatt på utdelning, eller för att få investerarens hemland att ge skatteavräkning för löntagarandel.

Som om nationalisering och löntagarfonder inte räckte, finns det också andra åtgärder utanför skatteområdet, som kan reducera en utländsk placerares företagsvinst: restriktioner för transferering av vinster och utdelningar, priskontroll, höga socialförsäkringsavgifter och annat. I betraktande av riskerna härför kan det inte uteslutas att utländska investerare kan söka mera vittgående garantier än dem ett vanligt dubbelbeskattningsavtal erbjuder.

6. U-länder och skatteavtal

Vi har redan nämnt åtskilliga av de speciella skatteavtalsproblem, som härrör från bristen på ömsesidighet i relationerna mellan u-länder och i-länder. Som en slutvinjett kan det vara värt att uttrycka vissa dubier om vart den nu pågående utvecklingen på dubbelbeskattningsavtalsområdet kan leda.

I ett optimistiskt perspektiv skulle man kunna lägga vikt vid det arbete som nu utträttas inom ECOSOC:s expertgrupp för att utforma riktlinjer för skatteavtal mellan i-länder och u-länder. Om man ser det så, finns det en chans att lämpliga modifikationer av de skatteavtal som nu används i i-världen kan göra dem användbara i förbindelse med u-länder också. På det sättet skulle man kunna lösa de problem, som nu uppkommer genom att det finns så få avtal med u-länder.

Men med ett mera pessimistiskt betraktelsesätt är det lätt att i stället se en annan situation utvecklas, i vilken u-länderna ger upp sina försök att spela

det internationella skattespelet på de villkor och med de regler, som i-världen ställt upp. Vi har redan sett och i stort sett accepterat de första tecknen på en sådan kapitulation inför trista fakta: beskattning av bruttointäkt i stället för nettoinkomst är regel snarare än undantag på områden sådana som rederiinkomster, räntor och royalties, och bruttobeskattningen vinner terräng när det gäller fria yrken. Faran är att på området för internprissättning och kostnadsfördelning tendensen för de kapital-exporterande länderna att se om sitt hus kommer att ge de kapital-importerande länderna känslan av att de drar det kortaste strået. Om de kommer att reagera genom att förkasta det rådande systemet helt och hållet, eller om de kommer att försöka få det att fungera, kommer i hög grad att bero på hur mycket förståelse och samarbetsvilja de kommer att möta i i-länderna.

Litteratur:

- Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1977.
- United Nations, ECOSOC Ad Hoc Group, *Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, ST/ECA/110 (New York, 1969).
- , *Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, Second Report, ST/ECA/137 (New York, 1970).
- , *Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, Third Report, ST/ECA/166 (New York, 1972).
- , *Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, Fourth Report, ST/ECA/188 (New York, 1973).
- , *Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, Fifth Report, ST/ESA/18 (New York, 1975).
- , *Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, Sixth Report, ST/ESA/42 (New York, 1976).
- , *Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, ST/ESA/14 (New York, 1974).