

JUHLAJULKAISU

KAARLO JUHO
STÅHLBERG

1865 · 28/1 · 1945

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

**TYRVÄÄN KIRJAPAINO OY
VAMMALA 1945**

ISBN 978-951-855-881-4 (PDF)

Perustaja- ja Kunniajäsenelleen, Presidentti

Kaarlo Juho Ståhlbergille

hänen täyttäessään kahdeksankymmentä vuotta

Kunnioittavasti

Suomalainen Lakimiesyhdistys

28 päivänä tammikuuta 1945

Carl W. U. Kuylenstierna

Beskattningsprinciper och internationella skattefrågor

När samhällsekonomin började bli föremål för vetenskapsmännens intresse, kom helt naturligt också beskattningen att särskilt uppmärksammas. Beskattningsmakten hade, åtminstone enligt den måttstock vi nu anlägga, missbrukats av dem som haft den politiska makten, och ej minst såsom en reaktion däremot var det väl som ekonomerna med sådan styrka framhöllo kravet på rättvisa i beskattningen. Att denna synpunkt kom starkt i förgrunden efter de stora omvälvningarna i slutet av 1700-talet med den tidens starka betonande av medborgerlig jämlikhet var helt naturligt. Mycken möda nedlades på att utfinna normer för en »rättvis» beskattning.

Så länge man höll sig inom den s.k. intresseprincipens ram, stod man såtillvida på marken att utgångspunkten för denna princip var objektivt betingad. Skatten skulle i stort sett utgöra en ersättning för de fördelar av olika slag som medborgarna åtnjoto från det allmänna, och frågan om skattens avvägning var i huvudsak ett problem om mätning av den relativa nytta, som den ene och den andre hade av samhällsverksamheten. Men att praktiskt lösa ett sådant problem var omöjligt. Sammanhanget var för stort; det var ej tänkbart vare sig för den enskilde medborgaren att ens efter grövsta måttstock skönja värdet av samhällsverksamheten för honom själv i förhållande till andra eller för samhällsrepresentationen att efter dylik måttstock skifta mellan de enskilda. Intresseprincipens till-

lämpningsområde blev också med det växande samhällshushållet mer och mer inskränkt.

Nu kom i stället skatteförmågeprincipen i förgrunden såsom den praktiskt taget enda möjliga skattefördelningsgrunden. Men härmed var man inne på ett i högsta grad subjektivt bedömande. Försök ha väl gjorts att med tillhjälp av gränsnytteteorien i förmågeprincipen inlägga något av objektivt innehåll. Och vore man väl ense om att gränsnytteteorien just betecknade förmågeprincipens verkliga kärna, kunde man alltjämt tala om en viss fasthet i begreppsbestämningen. Erfarenheten visar dock, att sådan enighet ingalunda är för handen. Särskilt i fråga om progressivitetens spännvidd ger förmågeprincipen rum för utpräglat skiljaktiga meningar. Den s.k. socialpolitiska skatteprincipen — som visserligen enligt mitt sätt att se mindre betraktar det allmännas inkomster än dess utgifter och som sålunda knappast gör skäl för benämningen skatteprincip, men som likväl ofta och i stigande grad åberopas såsom en vetenskaplig teori — innebär i än lägre grad ett hjälpmedel för skatteavvägning enligt objektiva normer. Man måste vidgå, att de principer för rättvisa i beskattningen, som för närvarande betraktas som erkända, lämna rum för den mest skiftande tillämpning.

Härmed är givetvis ej sagt att alla krav på rättvisa i beskattningen i verkligheten uppgivits. Varje tid har sitt politiska samvete och en känsla av att mycket långt gående åtgärder i ena eller andra riktningen kunna vara orättvisa, även om klarhet hos de breda lagren ej finnes om hur gränsen mellan det rättvisa och det orättvisa egentligen skall bestämmas. Så länge som folket såsom sådant har en inneboende rättskänsla bör ju kunna påräknas att denna också skall komma till uttryck hos folkets majoritet då denna handlar under ansvar, om den har tillräcklig självständighet att hävda sin egen mening. Häri ligger en styrka hos den verkliga demokratin. Det föreligger stor risk att vid fåtalsväldet det allmänna rättsmedvetandet ej skall komma till verkligt uttryck, då de tillfälliga makthavarna kunna behärskas mer av egna intressen än av rättskänsla. Man skall dock ej blunda för riskerna heller vid demokrati. Det egna intresset

har hos de flesta människor en viss förmåga att göra sig brett, och det är mycket svårt för människor i allmänhet att verkligen sätta sig in i andra människors bekymmer och svårigheter. Kravet på rättvisa i beskattningen blev, när det gamla fåtalsväldet bröts, framställt såsom ett elementärt önskemål främst från dem som ansågo sig orättvist behandlade. Dessa utgjorde folkets majoritet. Man kan naturligtvis befara, att, när denna med den allmänna rösträtten och demokratiens successiva genomförande kommit att själv bestämma beskattningen, rättvisepincipen skall åter skjutas tillbaka, och att beskattningens utnyttjande för egoistiska intressen ej blir uteslutet. Det finns för en var rättänkande en påtaglig skyldighet att söka i sin mån förhindra att det minoritetsmissbruk av beskattningen, som man ej kan fränkänna forna tiders makthavare, skall utbytas mot ett majoritetsmissbruk, som inte blir mera sympatiskt därför att det utövas av många.

Men vad är då missbruk? Härom kan tvistas ungefär lika mycket som om vad rättvisan innebär. När detta uttryck här användes avses emellertid därmed ungefär att vederbörande handlar mot den samvetets röst som talar allra djupast inne. Ty samhällsviljan måste vi utan vidare underordna oss, och den bestämmes ju åtminstone enligt det demokratiska system, som nu tillämpas, väsentligen av majoriteten ensam. Önskvärt är att även med detta system samhällsviljan, sådan den kommer till synes, blir ett uttryck ej för vederbörandes intresse utan för deras samveten.

Vi lärde oss redan i katekesen att det gäller att hålla samvetet levande. Såsom särskilt betydelsefull framstår den uppgiften, när det gäller »hela samhällets samvete» och samhällets välfärd. De som bestämma böra ständigt få lyssna till samvetets röst. De böra hållas underkunniga om olika samhällsgruppers verkliga ställning och lovvärda intressen och om verkningarna av de beslut de fatta. Här är en uppgift för samhällsvetenskapens målsmän och för byråkratien i god bemärkelse, d.v.s. de förvaltningsorgan som se sin främsta uppgift i att utan inställsamhet, i samarbete med sin regering, rättlinjigt och oegennyttigt tjäna sitt lands sanna intressen.

Det är beklagligt att det skall vara så svårt att åt principerna om rättvisa i beskattningen giva ett positivt innehåll. Vad som kan åstadkommas i sådan riktning är emellertid alltjämt och kanske i stegrad omfattning önskvärt. I den mån åt intresseprincipen och skatteförmågeprincipen kan — för den senares vidkommande på grundval av gränsnytteteorien eller annorledes — givas ett fastare innehåll, bör detta ske. Ty de resultat, som såmedelst erhållas, äro väl ägnade såsom stommar eller hållpunkter, vägledande för det samhälleliga samvetet. Man skall blott göra klart för sig själv och andra att lösandet av dylika uppgifter icke kommer att betyda ett avslöjande av hela sanningen. De värdefullaste utredningar kunna råka i misskredit därför att de uppges innefatta annat och mer än de betyda i verkligheten. Men låter man detta vara detta, d.v.s. en synpunkt på ett stort problem, så innebär ett uppläggande av sammanhangen från särskilda utgångspunkter i själva verket att man gör vad man kan för att rädda barnet, när man kastar ut det smutsiga badvattnet.

Skatterna voro enligt nutidens sätt att se icke just så höga före förra världskriget. Inom den ekonomiska vetenskapen hade man likväl beaktat skatternas ekonomiska verkningar, och man hade uppställt som en vägledande beskattningsprincip, att skatterna ej borde ha ekonomiskt skadliga följder. Men frågans räckvidd ansågs ej särskilt stor. Det var, om man bortser från incidensfrågan, just icke någon större del av den finansvetenskapliga litteraturen som ägnades detta spörsmål. Man var mycket mer intresserad av den tämligen obestämda rättvisesynpunkten än av frågan om skatternas särdeles påtagliga ekonomiska verkningar. Dessa ha dock alltid varit betydelsefulla och ha blivit det i allra högsta grad, sedan beskattningen nått den höjd den har numera.

Det kan exempelvis antagas, att ju högre skatterna äro desto mindre blir bildningen av nytt kapital, samt att skatter, som mycket hårt drabba innehavare av förmögenhet, direkt utgå av det befintliga kapitalet. Man må ha vilken mening man vill om detta är önsk-

värt eller ej — det gäller här blott att fastslå, att så avvägda skatter kunna ha dylika verkningar. Att själva utformningen av skatterna å näringslivet kunna starkt påverka dettas inriktning ligger i sakens natur och är enligt erfarenheter från Sverige omvitnat. Produktionsapparatens bibehållande och stärkande befordras exempelvis, om rätt medgives att vid beskattningen få godkända avdrag för i räkenskaperna företagna konsolideringsåtgärder genom uppläggande av dolda reserver eller fonder för framtida bruk. Olika försäkringsformers inriktning har i Sverige i en grad, som måhända kan betecknas som ej önskvärd, påverkats genom beskattningens utformning. Internationella kapitalrörelser influeras under normala tider ävenledes starkt av beskattningens höjd och sättet för dess uttagande särskilt inom näringslivet. Erfarenheten från gångna tider visar också noggsamt, hur kapitalister personligen söka sig till länder vilka för dem erbjuda förmånliga beskattningsvillkor, och hur de vid sina placeringar beakta det netto som står dem till buds efter avräkning av alla skatter. Att även de breda lagrens levnadsförhållanden kunna starkt påverkas t.ex. av olika rörelsegrenars lönsamhet står också klart. Eftersom lönsamheten är beroende även av skattestrycket, och den relativa lönsamheten av det relativa skattestrycket, kan beskattningen utöva inflytande jämväl i sådant avseende. På penningvärdet kan beskattningen utöva inverkan i olika avseenden dels exempelvis med hänsyn till skatternas tillräcklighet eller otillräcklighet för statsbudgetens balansering men dels också med hänsyn till ett sådant förhållande som att gynnande av beskattningen genom reservbildning vanligen betyder att motsvarande medel undandragas omedelbar konsumtion. Exempelen skulle kunna mångfaldigas. Det anförda bör emellertid vara tillräckligt för att visa, att skatternas ekonomiska verkningar äro förtjänta av synnerligt beaktande, och att vinnande av kännedom om dessa verkningar är en betydelsefull uppgift.

Man har diskuterat frågan om vilken synpunkt som vore den viktigaste, rättvisesynpunkten eller hänsyn till skatternas ekonomiska verkningar. Frågan lär ej kunna så besvaras, att företrädet gene-

rellt tillerkännes endera synpunkten. Det blir säkert i praktiken ofta fråga om en kompromiss mellan båda. Man kan väl ej heller säga att skatternas stegrade höjd betyder ett ensidigt framskjutande av just de ekonomiska synpunkterna. Ty även de inbördes orättvisorna stegras med ökade skatter. Men man kan helt visst med fog påstå att betydelsen av de ekonomiska verkningarna framstår med en helt annan klarhet än verkningarna i avseende å rättvisan, vars innebörd är oklar och föremål för starkt skiftande meningar. Det råder alltså intet tvivel att de ekonomiska synpunkterna kommit allt mera i förgrunden.

Såtilvida måste detta anses lyckligt, att man här har något konkret, påtagligt att hålla sig till. Åtskilliga ekonomiska verkningar av en på visst sätt lagd beskattning torde enligt allas eller de flestas samfällida åsikt betraktas såsom skadliga. Att även härutinnan olika meningar kunna göras gällande är sant. Det finns exempelvis företrädare för den meningen att en utjämning av de rikas och fattigas levnadsförhållanden är så viktig att sådan måste åstadkommas även om det endast kan ske på det sättet att också de fattiga bliva ändå något fattigare. Vi kunna ej nu veta, hur framtidens samhälleliga samvete kommer att inställa sig härutinnan. Med rätt stor säkerhet kan dock ett sådant betraktelsesätt som det nämnda ej göra sig gällande mer än till en viss gräns. Största möjliga välstånd för så många som möjligt och en dräglig tillvaro för alla synes vara ett program som har utsikt att förena många. Hur som helst med detta, så står det fast att även de ekonomiska synpunkterna äro ägnade att utgöra ledande normer för beskattningen, och att mycket för samhället skadligt skall kunna i framtiden undvikas, om detta tillräckligt beaktas. Kan det riskeras, att rättvis principen skjutes mera i skymundan, finnes desto större anledning hålla på de ekonomiska principerna. Det vore olyckligt om alla objektiva hållpunkter skulle släppas.

Tiden har ridit så fort. Den samhällsekonomiska och företagsekonomiska forskningen har ej hunnit följa med i utvecklingen och i varje ögonblick gripa vad som just då borde gripas. Den har, vill

det synas, åtskilligt att återhämta. Även förvaltningen har sitt ansvar att beakta, ty det ankommer på den att avgiva förslag till dem som besluta i samhället och att bistå dem med råd. Statistiskt material bör hopsamlas och på lämpligt sätt bearbetas. Om man betänker hur stor del av ett lands ekonomi som själva samhällsekonomin numera representerar, och hur mycket det allmänna kan just genom skatternas inriktning påverka det ekonomiska livet i allmänhet, bör det stå klart, att hela denna angelägenhet måste snabbt föras framåt.

De spørsmål, som ovan berörts, äro även av internationell räckvidd och pocka med eller mot vår vilja jämväl ur denna synpunkt på uppmärksamhet hos vetenskap och förvaltning. Man kan betrakta frågan ur de vidaste synvinklar och inrikta sig på hela mänsklighetens välfärd. Men man kan också nöja sig med att i första hand beakta varje stats och dess befolknings egna intressen. Ingen nation kan så inrätta sin beskattning att den ej kolliderar med andra nationers. Ett skattesystem måste ju alltid i mer eller mindre utpräglad grad växa fram på historisk grund. Olika folkslags egenart måste också komma till uttryck. Det är alltså ej vare sig lämpligt eller ens möjligt att alla skattesystem göras lika. Av olikheterna följa emellertid kollisionsanledningar, och sådana föreligga också mellan alla länders skattesystem.

Vanligen förfares åtminstone beträffande inkomstbeskattningen så, att varje stat beskattar alla inom densamma bosatta personer för all deras inkomst, den må härleda sig från den staten eller från någon annan stat. Sådana personer äro »oinskränkt skattskyldiga». Till denna kategori pläga även hänföras i staten hemmahörande juridiska personer med i viss mån olika bestämning av vilka som skola betraktas såsom hemmahörande. Dessutom plägar varje stat beskatta vissa inkomster som härflyta från staten men utgå till personer bosatta i utlandet eller där hemmahörande juridiska personer. Omfattningen av sådan »oinskränkt skattskyldighet» är olika i olika stater. Såsom genomgående regel torde dock gälla att inkomst av fastighet och av rörelse lokaliserad i en stat blir där beskattad, oavsett var i världen den skattskyldige bor. Tydligt är att, i den mån i

två stater oinskränkt skattskyldighet som nu sagts tillämpas vid sidan av inskränkt sådan, beskattning av samma inkomst sker två gånger. Internationell dubbelbeskattning är då för handen. Motsvarande förhållande kan föreligga beträffande skatt å förmögenhet. I fråga om arvsskatt förekommer ofta liknande dubbelbeskattning, och även beträffande gåvoskatt är sådan möjlig. På andra beskattningens områden, t.ex. beträffande omsättningsskatt, är liknande dubbelbeskattning tänkbar men vanligen mindre omfattande.

Om nu någon på detta sätt blir dubbelbeskattad för inkomst eller förmögenhet, så är detta sett från vardera av de intresserade staternas utgångspunkter en olägenhet, ty vardera staten har vanligen beskattat den ifrågavarande inkomsten eller förmögenhetstillgången precis lika hårt som andra inkomster eller förmögenhetstillgångar. Dubbelbeskattningen måste följaktligen från vardera statens synpunkt betraktas såsom orättvis. Intar man en rent isolationistisk ståndpunkt, kan man ju slå bort detta faktum med det argumentet att det må vara resandens ensak, att han kan hålla sig till sitt eget land med båda sin person och sina placeringar, och att, om han går därutanför, han får taga konsekvenserna. Är man däremot övertygad om nödvändigheten av internationellt ekonomiskt utbyte, ställer sig saken annorlunda. Då kan man ej alldeles avvisa rättvisans krav. Så länge beskattningen var låg överallt i världen, fäste man sig icke vid detta missförhållande så mycket att man vidtog åtgärder för dess avhjälpan. Det kan för övrigt betvivlas att detta skulle skett än i dag, om ej en annan omständighet tillkommit, nämligen olägenheterna av den internationella dubbelbeskattningens ekonomiska verkningar. Man finner hur de ovan behandlade allmänna principerna för beskattningen äga självständig betydelse på det internationella området. Det var under det förra världskriget som beskattningen i de flesta stater och framför allt i de krigförande länderna blev alltmåra skärpt, och det var också kort efter det krigets slut som den internationella dubbelbeskattningen kom att särskilt uppmärksammas. Inom nationernas förbund verkställdes utredningar och framställdes förslag till åtgärder för missförhållandets

avhjälpande, och avtal för dubbelbeskattningens undanröjande blevo allt vanligare. Centraleuropa gick i spetsen med Tyskland som initiativtagare. Det var säkert ingen tillfällighet att frågan främst pockade på sin lösning i ett land, där skattebördan var så hög som där. Vid ytligt betraktande förefaller det kanske paradoxalt att man, i stället för att låta penningbehovet föranleda en utvidgning av beskattningsföremålen, fann det förmånligt att avtalsvis minska beskattningens omfång i förbindelserna med utlandet. Förvånande är det dock vid ett närmare betraktande icke. Om på en hög inhemsk skatt kumulerades en avsevärd skatt i utlandet, betydde detta i regel döden för den företagsamhet, som så drabbades. Internationell ekonomisk verksamhet blev genom dubbelbeskattningen i särskilt hög grad försvårad för de länder, som hade de höga skatterna.

De frågor som i detta sammanhang främst uppmärksammas äro väl följande:

1) skatt på utdelning från bolag i en stat till delägarna i en annan stat, vilka även där beskattas för utdelningen; dylik dubbelbeskattning försvårar verksamhet i den senare staten genom dotterbolag samt hindrar kapitaltillflöde genom direkta placeringar i utländskt företag;

2) skatt på kapitalräntor från låntagare i en stat till kapitalägare i en annan, vilken hindrar investeringar i den senare staten i obligationer eller andra lån;

3) skatt på royalty och andra liknande utbetalningar från industrier, bokförlag etc. i en stat till rättsägare i en annan; det är särskilt överlåtelse av patent till utlandet som härigenom försvåras;

4) skatt på avdelningskontor eller dyl., som ett företag i en stat har i en annan stat;

5) skatt på grund av verksamhet genom agent eller kommissionär för företag i en annan stat, ett svårt hinder för export; samt

6) skatt på sjöfart vid in- eller urlastning av gods i eller från fartyg i internationell trafik, uppenbarligen ett besvärande hinder för sjöfartsnäringen.

Då såsom nämnts olika stater sträckt den inskränkta skattskyldigheten olika långt, ha de menliga följderna av dubbelbeskattningen varit rätt olika. Skatt på utdelningar och royalty till utlandet samt på avdelningskontor är nog regel, skatt på kapitalräntor till utlandet är vanlig, skatt på agenter för utländska företag är olika långt driven men ej ovanlig, och skatten på sjöfarten är väsentligen en utomeuropeisk företeelse.

Om dubbelbeskattning av nu antytt slag kan anses ur ekonomisk synpunkt mest skadlig, finns det emellertid även andra fall av dubbelbeskattning som kunna drabba mycket hårt, t.ex. när en i en stat bosatt person äger fastighet i en annan stat eller när arbetsinkomst beskattas både i den stat där vederbörande bor och i den där arbetet utföres. Det kan väl antagas att dubbelbeskattningen i dylika fall ej ur samhällsekonomisk synpunkt har särskilt stor betydelse, men man kan ej blunda för att den kan framstå som en stor orättvisa, desto mera kännbar vid skattetryck sådana som dem vi nu räkna med. Att även i sådana fall dubbelbeskattningen om möjligt bör undvikas är ett önskemål i full överensstämmelse med de allmänna principer för beskattningen, som i det föregående uppställts såsom vägledande.

De avtal som träffats mellan olika stater för undvikande av dubbelbeskattning staterna emellan äro dels av allmän beskaffenhet och åsyfta dubbelbeskattningens undanröjande över hela linjen med undantag för sådana särskilda punkter, beträffande vilka av tekniska eller andra skäl överenskommelse ej kunnat ernås, dels av speciell natur. Bland de senare märkas särskilt avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande verksamhet genom agenter och kommissionärer samt avtal för undvikande av den speciella dubbelbeskattningen av sjöfart.

Förhandlingar angående dubbelbeskattningsavtal kunna ofta medföra ett mödosamt arbete, särskilt vid större skiljaktigheter mellan skattesystemen. Givetvis kunna principiella motsättningar föreligga, vilka måste i möjligaste mån bringas ur världen. Men dessutom kräves regelmässigt ett omsorgsfullt arbete, då det gäller att så anpassa

systemen efter varandra att vid skarvarna å ena sidan ingen dubbelbeskattning kvarstår men å andra sidan ingen inkomst eller förmögenhetstillgång, som enligt de båda staternas lagstiftning bör beskattas, undgår skatt i båda staterna. Luckor i beskattningen äro i regel mycket skadliga, då de begärligt utnyttjas och kunna föranleda en oekonomisk inriktning av de produktiva krafterna. Förhandlingarna komma därför ofta att till stor del bestå av ingående detaljdiskussioner rörande gränsbestämningar o.dyl. Uppkommande problem böra om möjligt lösas redan från början. Föreligger ett dubbelbeskattningsavtal, som avser att fullständigt undvika dubbelbeskattning beträffande de flesta inkomster, och utgå de skattskyldiga följaktligen från att de skola beskattas allenast en gång, är det mindre lyckat om de skola i första hand få sitta emellan och konflikten löses först efter särskilda förhandlingar mellan staterna. Den svenska erfarenheten är visserligen att uppkommande kollisionsfall bruka utan större svårighet lösas i samförstånd mellan de olika staternas myndigheter. Här kommer det emellertid mycket an på den goda viljan, och det må vara tillåtet påpeka att de rent personliga relationerna, det ömsesidiga förtroendet, i sådant avseende spela stor roll.

Sådant förtroende bör skapas första gången vid förhandlingsbordet. Det gäller ej att vid avtal av detta slag söka tillskansa sig fördelar på andra partens bekostnad. I avtalens natur ligger att man ej förvärvar några beskattningsföremål utan tvärtom avstår sådana. Det är visserligen naturligt, om varje stat härvid ej vill lämna från sig mer än nödvändigt. Det förhåller sig dock mestadels så att eventuella eftergifter äro av ganska bagatellartad betydelse i jämförelse med den ekonomiska frihet som är den stora vinsten av varje avtal. Dessutom kan inriktningen av det ekonomiska livet i en stat stundom tämligen hastigt förändras, varför en förskjutning även av intresset i beskattningsavseende kan äga rum. Tillika kan vad som vid första påseendet förefaller fördelaktigt i förhållande till ett land te sig på motsatt sätt i förhållande till ett annat land, varför vid tillämpning av enhetliga principer i de olika avtalen nackdelar och fördelar taga ut varandra. Det är givetvis principiellt förkastligt

att vid förhandlingarna mer eller mindre minutiöst avväga vad den ene och den andre avstår av sina i anspråk tagna beskattningsföremål. Ty de olika skattesystemen gripa olika långt omkring sig i förhållande till utlandet, och det händer ofta att vad som från den ena partens sida betraktas som en eftergift på grund av avtalet från den andra partens sida ej kan åberopas såsom motsvarande eftergift, emedan skattefrihet stadgats redan genom den interna skattelagstiftningen. Man måste nog räkna med att man kan komma till ett förhandlingsbord vid vilket man icke möter den önskvärda principiella inriktningen utan där inställningen snarast kan betecknas såsom »do ut des». Givetvis kan man vid förhandlingar av detta slag ej undgå att rätta sin argumentering efter motpartens betraktelsesätt. Såsom eftersträvansvärt och på längre sikt lönande står dock att frågorna dryftas principiellt samt med klarhet och öppenhet. Att förhandlingarna underlättas härigenom ligger i öppen dag.

Enhetliga huvudprinciper i avtalen med skilda stater böra alltså eftersträvas, även om deras tillämpning i förhållande till någon viss stat kan te sig mindre förmånlig. I förhållande till ekonomiskt mäktigare stater befinner sig den mindre staten stundom i ett ogynnsamt förhandlingsläge, och har den då ej principiellt grundade skäl utan intressesynpunkter att hänvisa till, lär den sannolikt få draga det kortaste strået. Det ideala är i själva verket att alla stater såvitt möjligt genomgående följa enhetliga principer. En internationell rätt även på detta område borde småningom kunna skapas. Att effektivt bidra till en sådan är på längre sikt värt uppoffring för dagen.

Det kan väl sägas, att man kommit rätt långt på vägen mot enhetlighet i fråga om principerna för dubbelbeskattningsavtal. Inom nationernas förbunds comité fiscal bedrevs allt intill det andra världskrigets början ett träget och målmedvetet arbete i sådan anda. Vid en expertkonferens i Genève år 1928 möttes specialister från de flesta stater och synpunkterna vädrades. Man kom då till enighet i många punkter men ej i alla. Det var den gången kommittén bilda-

des. Sedan dess har det klarnat i åtskilliga stycken. Kommitténs utredningar ha varit av stort värde, och ingångna avtal uppbäras av i huvudsak likartade principer, även om de ej alltid kommit att fullständigt reglera alla fall av dubbelbeskattning.

Dubbelbeskattningsavtalen innefatta icke endast ett uppgivande av inskränkt skattskyldighet utan tvärtom ett erkännande i viss utsträckning av denna och uppgivande i motsvarande mån av oinskränkt skattskyldighet. I denna frågeställning ligger i själva verket förborgad motsättningen mellan de båda huvudmetoder för inkomstbeskattningen, som betrakta såsom primär antingen beskattning i den skattskyldiges bostadsstat eller beskattning i den stat varifrån inkomsterna härflyta (ursprungsstaten). De nordiska staterna lägga huvudvikten vid den förra metoden men taga också hänsyn till den senare, nämligen i den mån inskränkt skattskyldighet stadgas. De principiella motsättningar, som kommit till synes på ifrågavarande område, avse just frågan om prioritet skall tillerkännas beskattning i bostadsstaten eller beskattning i ursprungsstaten. Avtalen böra — därom är man ense — bygga på ömsesidighet. Vill man sluta avtal med utgångspunkt från viss beskattning i ursprungsstaten, måste alltså skattesystemet vara så inrättat att den inskränkta skattskyldigheten omfattar även sådan beskattning. Man kan — för att undvika luckor — tänka sig en på grund av avtalet utvidgad skattskyldighet, d.v.s. införande av inskränkt skattskyldighet i förhållande till ett visst främmande lands medborgare eller personer bosatta i visst annat land. Principiellt vore föga att anmärka mot en sådan anordning, då den utgör ett led i det så att säga gemensamma skattesystem, som avtalet grundar. Förfarandet kan dock för den enskilde te sig som en diskriminering till de därav berörda nackdel och bör helst undvikas. Uppenbarligen utgör emellertid ej det nu anförda tillräcklig grund att i lagstiftningen så utvidga den inskränkta skattskyldigheten att ramen skall räcka till för avtal av alla tänkbara slag. Man kan finna det ur ekonomiska eller andra synpunkter så önskvärt att bibehålla skattefriheten i olika avseenden i sin egen lagstiftning, att man hellre bortser från ömsesidigheten.

Såvitt jag vet råder fullständig enighet om att enligt dubbelbeskattningsavtal inkomst av fast egendom bör beskattas där egendomen är belägen och inkomst av rörelse beskattas där den bedrivs vid fast driftställe. Utövning av fritt yrke brukar i stort sett likställas med rörelse. Ett specialfall beträffande rörelse utgör frågan om agentbeskattningen. En agent beskattas nämligen såsom ovan antytts stundom ej blott för sin personliga inkomst utan också därjämte i sin egenskap av representant för företaget i utlandet. Han betraktas då ungefär såsom likställd med ett avdelningskontor, ett fast driftställe för företaget. Att komma till rätta med dylika fall av dubbelbeskattning erbjuder ofta svårigheter. Enligt svensk uppfattning bör beskattning av representanter ske endast där dessa hava karaktär av anställda hos det främmande företaget under sådana former att fråga verkligen är om avdelningskontor eller dyl. för företaget, och man har strävat efter att få avtalen såvitt möjligt anordnade efter denna linje. I ett annat avseende äger frågan om rörelsens behandling särskild betydelse, nämligen beträffande royalty och likställda utbetalningar. Royaltyn kan nämligen betraktas — och till denna uppfattning har comité fiscal anslutit sig — som ett slags delaktighet i den rörelse varifrån den utbetalas. Emellertid kan det ej anses att den som uppbär royaltyn av sådan grund har fast driftställe i den andra staten, varför beskattningen avtalsvis bör tillerkännas den stat där den royaltyberättigade bor. Detta är numera också en åtminstone i huvudsak vedertagen regel.

Beträffande arbetsinkomster kommer motsättningen mellan de båda systemen i viss mån till synes — beskattning kan ske antingen i den stat där vederbörande bor eller i den stat där arbetet utföres — och olika regler gälla enligt olika avtal. Sverige blev på sin tid nödsakat att något utvidga den inskränkta skattskyldigheten i sin lagstiftning för att kunna i överensstämmelse med dubbelbeskattningsavtal beskatta i Sverige utfört arbete, där den som utför detta ej är bosatt i Sverige. Frågan äger emellertid större praktisk betydelse väsentligen endast beträffande arbetare bosatta i gränstrakter. I viss omfattning äger den också aktualitet t.ex. beträffande ledamöter

i bolagsstyrelser i främmande stat m.fl. Beträffande arbetsinkomster ligger därför vikten mera vid att frågan löses än hur den löses, om det blott sker på ett tekniskt rimligt sätt.

De starkaste motsättningarna ha kommit till synes beträffande kapitalinkomster, särskilt aktieutdelningar. Det är skillnaden mellan kapitalimporterande och kapitalexporterande stater som här gjort sig gällande. De kapitalimporterande staterna ha velat förlägga beskattningen till ursprungslandet, där investering skett, medan de kapitalexporterande staterna hållit på beskattning i kapitalägarrens bostadsland.

Om en sådan ensidig inställning är klok må lämnas därhän. Ifall exempelvis en skatt vid källan uttages å obligationsräntor, är väl syftet närmast att träffa obligationsägaren. Åtminstone i den mån obligationerna äro avsedda att utsläppas å utländsk marknad torde dock det väsentliga resultatet bliva att räntan måste ökas med skattens belopp, varför skatten träffar icke obligationsägarna utan låntagarna i det land som pålagt skatten, vilket i regel ej torde vara avsikten. Att här gå närmare in på dessa sammanhang kan ej ifrågakomma. Det sagda må vara tillräckligt för att antyda att det som synes ligga närmast till hands ej alltid överensstämmer med vederbörandes välförstådda intresse. I varje fall är det naturligtvis just beträffande en sådan fråga som denna sett från en viss stats synpunkter föga lyckligt, om olika principer skola tillämpas i olika avtal.

Enigheten ifråga om beskattning av kapitalinkomster sträcker sig väl i huvudsak därhän att rent personliga skatter å kapitalavkastning, vilka ej uttagas vid källan, böra förbehållas kapitalägarrens bostadsland. Tvisten har väsentligen hänfört sig till frågan, huruvida ursprungslandet borde avstå från där utgående skatter å kapitalavkastning vid källan. I avvaktan på att enighet om viss tillämpning härutinnan skulle vinnas har man hittills mestadels från dubbelbeskattningsavtalens tillämpning undantagit källskatter å kapitalavkastning. Det är tydligt att detta icke är tillfredsställande, ty det fall av dubbelbeskattning det här gäller är särskilt viktigt. Den enda lösning, som det kan tänkas vara möjligt att få genomförd

såsom enhetlig princip, synes därför vara att i dylikt fall uppdelas beskattningsrätten så, att ursprungslandet avstår en del av men ej hela sin skatt vid källan och att kapitalistlandet gör ett mot den återstående skatten i ursprungslandet svarande avdrag från sin personliga skatt å utdelningen. Sverige har lyckats få denna metod partiellt genomförd i sitt dubbelbeskattningsavtal med U. S. A. beträffande aktieutdelningar, och principen har också knäsatts genom ett provisoriskt förfarande i förhållandet mellan Sverige och Danmark. Att eftergiva källskatt erbjuder tekniska svårigheter men är dock möjligt åtminstone på den vägen att restitution sker av den vid källan uttagna skatten. Beträffande obligations- och andra räntor finns i Sverige ingen skatt vid källan och ej heller inskränkt skattskyldighet i annan form. Då Sverige i olika dubbelbeskattningsavtal avstått från dylik skatt, innebär detta sålunda ingen i det sammanhanget gjord eftergift utan endast en förbindelse att tillämpa vad som gäller i alla fall. En i Sverige bosatt person, som äger obligationer utsläppta i främmande land med källskatt å räntan, får alltså vidkännas källskatten i det landet samt vanlig inkomstskatt i Sverige på det efter avdrag av källskatten återstående räntebeloppet. Det kan anmärkas att detta icke innebär materiell ömsesidighet. Att Sverige icke infört källskatt å obligationsräntor är emellertid dess ensak och har intet med dubbelbeskattningsavtalen att göra.

Dubbelbeskattningsavtalen innebära en uppdelning av beskattningsföremålen. Det bör dock tillses att detta förhållande ej medför en sänkning av den sammanlagda progressiviteten. Regulativ i sådant avseende kan utan större svårighet åstadkommas.

Vissa dubbelbeskattningsavtal ha ingåtts även beträffande arvsskatt. I detta avseende är väl i mindre utsträckning fråga om skadliga samhällsekonomiska verkningar av dubbelbeskattning. Däremot framstår rättvisesynpunkten desto starkare. Medan skatt å inkomst endast betyder avstående av större eller mindre del av varje års avkastning, innebär arvsskatten en indragning av viss del av själva

kapitalet. Dubbel sådan skatt blir synnerligen kännbar, och anordningar för dess undvikande äro påkallade. Sverige har för sin del — vid sidan av vissa avtal — ett ensidigt arrangemang, enligt vilket oberoende av ömsesidighet eftergift göres av skatt, där dubbelbeskattning eljest skulle uppkomma. Anordningen verkar emellertid ej fullständigt och gör sålunda ej avtal på detta område överflödiga.

Att beträffande arvsskatten ernå samstämmighet i fråga om principerna är i regel ej så svårt. Kapital som är nedlagt i fastighet och rörelse, eventuellt även i aktier, i den ena staten bör där beskattas, övriga tillgångar däremot vanligen i arvlåtarens bostadsland, därvid givetvis bör tillses att allenast tillfällig bosättning ej skapar prioritet i förhållande till den stat, vars medborgare den avlidne var vid dödsfallet.

Svårigheterna vid dubbelbeskattningsavtal beträffande arvsskatt ligga företrädesvis på det tekniska planet, beroende därpå att just den som i den ena staten beskattas för viss egendom bör erhålla befrielsen i den andra staten såvitt angår samma egendom. Om den stat, där arvlåtaren bodde, beräknar skatten på grundval av s.k. fingerat arvskifte, vilket ej tar hänsyn till vem egendomen faktiskt tillfaller, men den andra staten, där egendomen är belägen, tar ut skatt av den som erhåller egendomen, kan ett rättsläge uppstå, som ej kan bemästras enligt allmänna schabloner. I stort sett torde emellertid den stat, där det fingerade arvskiftet lägges till grund för arvsskattens beräkning, böra ställa sig i efterhand i förhållande till den andra staten och tillse att skattefriheten kommer den till godo som dubbelbeskattningen verkligen drabbar. Detta är möjligt, om prövningen lägges i en central myndighets, lämpligen finansministeriets, hand.

Dubbelbeskattningsavtalen ha i ett flertal fall förbundits med överenskommelser om ömsesidig handräckning i beskattningsärenden. Om det kan anses vara ett gemensamt intresse att ingen lucka skall vara för handen i det genom dubbelbeskattningsavtalet skapade, för båda avtalsslutande staterna gemensamma skattesystemet,

är det också ett gemensamt intresse att ej på grund av felande uppgifter eller brist på exekutionsmöjligheter den av båda parterna avsedda beskattningen skall kunna undgås. Detta intresse kan tillgodoses genom avtal om ömsesidigt bistånd för inhämtande av upplysningar i skatteärenden samt för utkrävande av resterande skatt. Där åter dubbelbeskattning kvarstår kan i princip ej samma gemensamma intresse av att skatt uttages i båda staterna vara för handen. Dubbelbeskattning är icke från någondera statens synpunkt önskvärd, och varje stat har anledning att tillerkänna sin egen beskattning prioritet i förhållande till den andra staten. Handräckningsavtal äro sålunda i princip önskvärda blott såsom komplement till effektiva dubbelbeskattningsavtal. Det inträffar visserligen att handräckningsavtalen sträcka sig längre, men det skall icke fördöljas, att ett sådant förhållande är ägnat att föranleda ogynnsamma psykologiska verkningar. Erfarenheten visar, att detta ej är blott ett antagande.

Handräckningsavtalen äro, såvitt angår bistånd med införskaffande av uppgiftsmaterial, av två skilda huvudtyper, dels sådana som innefatta skyldighet att efter särskild begäran meddela uppgifter, dels sådana som innebära skyldighet att automatiskt lämna sådana. Mest betydelsefulla vid avtal av den senare typen torde uppgifter om aktieutdelningar vara. Förutsättning för att sådana uppgifter skola lämnas bör enligt det föregående vara att frågan om undanröjande av dubbelbeskattning beträffande sådana aktieutdelningar blivit i huvudsak löst.

Ömsesidigt bistånd med uttagande av skatter kan uppenbarligen vara av ej ringa värde. Erfarenheten i Sverige har varit att tillämpning av dylika bestämmingar ej ofta behöver ifrågakomma. Detta förklaras helt säkert därav att själva avtalets existens utgör ett kraftigt incitament att frivilligt betala skatten. Åtgärder för uttagande av resterande skatt i annan stat böra ej ifrågakomma, förrän exekutionsmöjligheterna i den stat där skatten pålægges blivit uttömda. De statsrättsliga frågor, som kunna i detta sammanhang uppstå, särskilt där indrivningsförfarandet leder till rättgång, kunna

lösas på det sätt, att den stat, där handräckningen sökes, meddelar uttryckligt exekvatur och därefter behandlar skatteanspråket gent emot den skattskyldige såsom sitt eget. Den stat, som begärt handräckningen, uppträder då ej i förfarandet.

Skälen för ömsesidig handräckning i beskattningsärenden ligga givetvis helt och hållet på beskattningens eget område. Förfarandet bör ej tjäna som en täckmantel för tillgodoseende av helt andra intressen. Upplýsningar i skatteärenden kunna exempelvis utnyttjas i strävanden att med straffreaktion drabba kapitalflykt. Oavsett det lovliga i sådana strävanden är det tydligt att frågan om handräckning för bistånd i kampen mot kapitalflykt är en helt annan och mycket mer komplicerad än när det gäller enbart beskattningen. Frågan är desto ömtåligare, som kapitalflykten i vissa länder drabats av enormt stränga straffpåföljder. Det är icke på sin plats att en enkel upplýsning i beskattningsavseende användes för att förverkliga ett straff, vilket kanske ingalunda överensstämmer med det allmänna rättsmedvetandet i den stat, där handräckningen begäres. Handräckning bör därför kunna vägras, om det befaras att beskattningen ovidkommande synpunkter gjort sig gällande när handräckningen begärts. Det må tilläggas, att man i Sverige ej haft någon som helst praktisk erfarenhet av svårigheter av nu nämnt slag.

När jag hedrats med en förfrågan, om jag ville lämna bidrag till en festskrift för den i hela norden så högt uppburne förvaltningsmannen, Presidenten Ståhlberg, har jag valt det område, på vilket jag själv särskilt mött den finska förvaltningens män, nämligen den internationella beskattningsrättens, och jag har försökt inpassa frågan härom i ett vidare sammanhang. Det har förunnats mig att med framstående representanter för finska förvaltningen förhandla just på den principiella bas, som är den enda riktiga vid sådana förhandlingar, såsom i en krets av vänner. Sverige och Finland ha också slutit avtal med varandra dels för undvikande av dubbelbeskattning på den direkta beskattningens område dels för ömsesidig handräckning i beskattningsärenden. I det förra avtalet är alltjämt frågan om

aktieutdelnings dubbelbeskattning oreglerad, och arvsskatteavtal saknas. Min personliga övertygelse är, att med den våldsamma skattebelastning, som överallt kommer att bestå såsom en följd av den ödesbrand som går över världen, de internationella skatteproblemen skola tvinga sig alltmer i förgrunden. Därför har jag vågat tro att framläggandet av några synpunkter och erfarenheter i ämnet skulle kunna vara av något värde även för finska förvaltningsmän. Med denna anspråkslösa uppsats har jag alltså velat hylla Presidenten Ståhlberg genom att i min ringa mån tjäna hans fosterland, vårt broderland sedan urminnes tid, Finland.
