

# Litteratur

## Timo Viherkenttä: "Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation"

Kluwer, Helsingfors, 1991

*Anmäld av Åsa Gunnarsson*

U-landsproblematik och skattepolitik är ämnet för frågeställningarna i denna mycket välskrivna finländska avhandling i skatterätt. Utvecklingsländernas svåra ekonomiska situation med ökad skuldbörda och låga varupriser grundlägger ett stort behov av utländskt kapital. Detta har lett till omfattande åtgärder för att stimulera företagsetableringar från industriländerna. Tillskapandet av investeringsåtgärder har under 1980-talet delvis framstått som en tävlan mellan utvecklingsländerna. Skatteförmåner av olika slag utgör de vanligaste formerna för stimulans av investeringsviljan.

I avhandlingen används OECD:s klassificering av utvecklingsländer, dvs Afrika, exklusive Syd-Afrika, Amerika, exklusive USA och Kanada, Asien utom Japan, Oceanien utom Australien och Nya Zeeland, samt Turkiet i Europa. Flödet av direkta utländska investeringar i dessa länder nådde en topp 1981 med 15 miljarder US dollar, men har sedan gått ned till en omfattning av 12-13 miljarder. Karaktäristiskt för investeringarna är att de är koncentrerade till få länder med stora inhemska marknader och rika naturtillgångar, där oljeexporterande u-länder är av särskilt intresse.

Från utvecklingsländernas perspektiv är det förstas av största betydelse att de skatteintäkter länderna avstår från verkligen leder till skattelättnader för de utländska företagen. Förutsättningen är att de kapitalexporterande ländernas internationella beskattningsrätt och de dubbelbeskattningsavtal som ingås harmonierar med utvecklingsländernas stimulansåtgärder. En central frågeställning i Viherkenttäs arbete är följaktligen huruvida utvecklingsländernas investeringsstimulerande skattelättnader motverkas eller befrämjas i de kapitalexporterande ländernas skattesystem. Avhandlingen koncentreras på skattestimulanser inom inkomstbeskattningens område. Inriktningen är att beskriva sam-

spelet mellan skattereglerna i källstaten, dvs det land där inkomsterna uppkommer och domicillandet, dvs där företaget, vanligen moderbolaget, har sitt säte. Ansatsen är inte komparativ i traditionell mening. Det är framförallt allmänna skatterättsliga principer och metoder i den internationella beskattningen som är av intresse för den generella diskussion som Viherkenttä vill föra. Författaren ställer sig således inte uppgiften att formulera optimala strategier för skatteplanering för i-landsföretag som etablerar sig i tredje världen.

Det råder en allmän uppfattning bland tredje världens länder att vissa skatterättsliga principer och metoder gynnar effektiviteten av skattestimulanser för utländska investeringar. Dit räknas exemptionmetoden och tax sparing, medan credit of taxmetoden anses radera ut skatteförmånerna. Den principiella skillnaden mellan dessa metoder kan beskrivas på följande sätt.

Staters skattesuveränitet ger rätt att fritt utforma skatteanspråken. De vanligaste principerna för grundande av skatteanspråk är bosättningsstatsprincipen (eller domicilprincipen) och källstatsprincipen. Den förstnämnda knyter beskattningsrätten till det land där en person är bosatt, oavsett var i världen inkomsterna uppkommit. Källstatsprincipen utgår från motsatsen, dvs att det är den stat där inkomsterna uppkommit eller där viss egendom är belägen som har beskattningsrätten, oberoende var inkomsttagaren har sin hemvist. Viherkenttä använder benämningen territorialprincipen som mer poängterar innebörden av att ett lands skattejurisdiktion omfattar enbart inkomster som uppkommit inom ett lands territoriella gränser. Kriteriet för statens rätt att beskatta är således att inkomstkällan är lokaliserad inom landet. Han kontrasterar detta mot "the worldwide principle" som knyter beskattningsrätten till den person som uppbär inkomsten, vilket även kännetecknar domicilprincipen.

Om en enhetlig princip tillämpades av alla stater vid avgörandet av vilka inkomster varje land har att beskatta skulle förstås inga problem med internationell dubbelbeskattning uppstå. De flesta stater använder dock helt eller delvis flera principer varför deras skatteanspråk blir omfattande. Exemptionmetoden och credit of taxmetoden är de vanligast förekommande metoderna som används i dubbelbeskattningsavtal eller i länders "internationella skatterätt", för att undvika dubbelbeskattning.

I renodlad form innebär exemptionmetoden skattefrihet för en inkomst från utländsk källa i skattebetalarens bosättningsland. Här finns ett samband med territorialprincipen, eftersom metodens tillämpning leder till att beskattningsrätten avgränsas till inkomstkällor inom landets gränser. Viherkenttä poängterar dock att exemptionmetoden främst skall ses som ett pragmatiskt verktyg för undvikande av interna-

tionell dubbelbeskattning. I dessa sammanhang kan skattefrihet ges för skilda slag av utländska inkomster med motiveringar som inte alltid är förenliga med territorialprincipen, vars funktion måste ses mot bakgrund av att den utgör en grundläggande princip för beskattning. Det är förståeligt att utvecklingsländerna tilltalas av exemptionmetoden och många av dem baserar sina skattesystem nästan uteslutande på territorialprincipen, vilket aldrig förekommer bland industriländerna.

Credit of taxmetoden tillämpas när principen för beskattningsrätten är knuten till person istället för källa. När oinskränkt skattskyldighet gäller i bosättningslandet, tillåter metoden avräkning av i utlandet faktiskt erlagd skatt från den inländska skatten. I den utsträckning som utländska skatter uppfyller kraven för avräkning medför metoden generellt att internationell dubbelbeskattning helt elimineras. Om alla länder kopplade beskattningsrätten till personen skulle en tillämpning av credit of taxmetoden leda till att skattebördan på den utländska inkomsten var densamma som inhemska inkomster.

Metoden är förenlig med principen om horisontell rättvisa, dvs att inkomster av samma storlek presumeras grunda samma skatteförmåga och därför skall bära lika stor skattebörd. Dessutom uppfyller metoden de generella kraven på skatteneutralitet. Innebörden av denna princip är att beskattningen inte bör göra ekonomiskt likvärdiga alternativ olikvärdiga efter skatt. Stråvan är att minimera skatters snedvridande effekter på företags och individers ekonomiska beslut och därmed undvika samhällsekonomiska effektivitetsförluster. Om den övergripande målsättningen är att stimulera den totala världsekonomens effektivitet skall sådana skatteregler tillskapas som förhåller sig neutrala, genom en likabehandling av inkomster oavsett var kapitalet är investerat.

Tillämpningen av credit of taxmetoden kan således leda till att skatteförmåner givna i ett land kan uttraderas av beskattningen i domicillandet. Lagstiftarna i de kapitalexporterande länderna kan välja att antingen helt eller delvis eliminera skattelättnaden ("wash-out") eller anpassa beskattningen så att den tillåts passera ("pass-through") till moderbolaget och/eller aktieägarna. För att bemöta skattelättnaderna med "pass-through" har det utvecklats en teknik i främst skatteavtal som benämns taxsparning credit, fiktiv skatteavräkning, vilken möjliggör avräkning för utländsk skatt överstigande vad som faktiskt betalats i källstaten. Sverige är exempelvis beredd att medge tax sparing i viss omfattning medan USA motsatt sig denna teknik. Tax sparing är ett avsteg från neutralitetsprincipen och kan ses som en "tax expenditure" (skatteutgift) i betydelsen att den medger undantag från vad som generellt gäller i ett lands skattesystem.

Utvecklingsländernas skattelättnader för investeringar hamnar