



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Lavinia Lungu

# Avräkning av utländsk skatt

Examensarbete

30 högskolepoäng

Cécile Brokelind

Skatterätt

HT 2010

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Syfte	8
1.2 Material och metod	9
<b>2 BAKGRUND – INHEMSKA REGLER FÖR AVRÄKNING AV UTLÄNDSK SKATT</b>	<b>10</b>
<b>3 UNDANRÖJANDE AV DUBBELBESKATTNING I SVENSK RÄTT</b>	<b>12</b>
3.1 Avdrag för utländsk skatt	13
3.2 Avräkning av utländsk skatt	14
<b>4 METODER FÖR UNDVIKANDE AV DUBBELBESKATTNING</b>	<b>16</b>
4.1 Skatteavtal	16
4.2 Exempt-metoden	17
4.3 Credit metoden (Avräkningsmetoden)	17
<b>5 SPÄRRBELOPPET</b>	<b>19</b>
5.1 Avdragsgilla poster	22
5.1.1 Avdrag för underskott	22
5.1.2 Avdrag för kostnader	23
5.2 Utdelning och Koncernbidrag	25
5.3 Överavskrivningar	25
<b>6 NYA AVRL</b>	<b>27</b>
6.1 Avräkning i kommissionärsförhållanden	28
6.2 Avräkning vid kvalificerade fusioner och fissioner	29

<b>7 ÄNDRINGARNA I IL</b>	<b>30</b>
<b>8 AVDRAG OCH AVRÄKNING AV UTLÄNSK SKATT – RÅ 2002 NOT 207</b>	<b>32</b>
8.1 Referensfall	33
<b>9 AVRÄKNING AV UTLÄNSK SKATT HÄNFÖRLIG TILL ETT TIDIGARE ÅR</b>	<b>34</b>
9.1 Holmensfallet – RÅ 2009 not 207	35
<b>10 HUR ÄNDRINGARNA I AVRL HAR PÅVERKAT RÄTTSLÄGET IDAG</b>	<b>38</b>
10.1 Avdragsgilla kostnader vid avräkning av utländsk skatt	38
10.2 Sambandet mellan omkostnadsavdrag och avräkning av utländsk skatt	39
10.3 Avräkning av utländsk skatt hänförlig till tidigare år	40
<b>11 AVRÄKNING AV UTLÄNSK SKATT OCH ETABLERINGSFRIHETEN</b>	<b>44</b>
11.1 Bestämmelserna om spärrbeloppet - förenliga med EU rätt?	45
11.1.1 Rättspraxis	45
<b>12 AVSLUTANDE KOMMENTARER</b>	<b>47</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>51</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>53</b>

# Summary

International double taxation occurs when two states during the same period make tax claims against the same taxpayer and income. This means that two countries tax the same income because the tax rules are designed differently in different countries. Usually there is a tax treaty between the countries prescribing that the potential double taxation shall be eliminated or reduced. Credit method is one of the two methods used to eliminate double taxation. Credit method exists in Sweden's tax treaty and means that the source state taxes profits and the resident state deducts its tax on the profits of an amount equal to the tax in the source country. This amount may not exceed what the tax on the foreign tax is assumed to be in the Residence State. This limitation consists of a barrier amount that is calculated according to a specified formula.

This is where the law is causing problems as mathematical questions apply in different situations and the Supreme Administrative Court has in recent years in various cases had to take a position on these mathematical problems.

Sweden, like other states, did not want to admit the foreign tax credit in full and has chosen to limit this by using a barrier amount. Despite this, the law may be considered generous because of the overall principle which means that all foreign earnings are added together.

There are different processes to avoid international double taxation and one of them is ordinary tax credit. The rule on foreign taxes and the settlement of them is in Chapter 16, § § 18-19 (1999:1229) IL and in the Law (1986:468) on the foreign tax credit, AvrL. The provisions may not be against the freedom of establishment which is one of the fundamental freedoms in EU.

The Supreme Administrative court has clarified in RÅ 2009 not.24 (Holmens case) that foreign tax deducted in a certain year, shall be considered in later years when the credit is claimed, in situations where credit wasn't admitted the first year because of surrounding circumstances. The judgment in this case is important, despite the changes made in the current AvrL since the earlier provision of the Act applies to fiscal years that began before 1<sup>st</sup> January, 2009, when the change was made. RÅ 2002 Not 207 is another court case and it's relevant to the legal situation and has clarified the relationship between deduction and the foreign tax credit. Nevertheless, there are still questions arising in these circumstances, which have to be clarified.

# Sammanfattning

Internationell dubbelbeskattning uppstår när två stater under samma tidsperiod gör beskattningsanspråk mot samma skattesubjekt och inkomst. Vilket innebär att två länder beskattar samma inkomst därför att skattereglerna är olika utformade i de olika länderna. Vanligtvis finns det ett skatteavtal mellan länderna som reglerar hur en eventuell dubbelbeskattning ska elimineras eller minskas. Credit metoden är en av dem två metoder som används för att undanröja dubbelbeskattning. Metoden används i Sveriges dubbelbeskattningsavtal samt i intern svensk rätt och innebär att källstaten beskattar vinsten och hemviststaten minskar sin skatt på samma vinst med ett belopp som motsvarar skatten i källstaten. Detta belopp får dock inte vara större än vad skatten på den utländska skatten antas vara i hemviststaten. Denna begränsning utgörs av ett spärrbelopp som beräknas fram enligt en angiven formel, formeln består av såväl täljare och nämnare. Det är här som lagen vållar problem eftersom matematiska frågetecken uppstår i olika situationer och RegR har under senare år i olika mål fått ta ställning till dessa matematiska problem.

Sverige har liksom andra stater inte velat medge avräkning av utländsk skatt fullt ut och valt att begränsa detta med hjälp av ett spärrbelopp. Trots detta kan lagen anses generös, då overall-principen tillämpas och innebär att alla de utländska inkomsterna läggs ihop.

Det finns olika förfaringssätt för att undvika internationell dubbelbeskattning och en av dem är avräkning. Bestämmelserna om utländska skatter och avräkning av dem finns i 16 kap. 18-19 §§ (1999:1229) inkomstskattelagen IL och i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL. Bestämmelserna får dock inte strida mot etableringsfriheten som är en av de grundläggande friheterna inom EU.

Regeringsrätten har klargjort i RÅ 2009 not 24 "Holmensfallet" hur utländsk skatt som dragits av ett visst beskattningsår, men ej har medgets avräkning på grund av omkringliggande omständigheter, skall beaktas vid senare år då avräkning begärs. Domen i Holmensfallet är viktig, trots ändringarna som gjordes i den nuvarande AvrL eftersom den äldre bestämmelsen i lagen är tillämplig på beskattningsår som påbörjades före 1 januari 2009 då ändringen gjordes. RÅ 2002 not 207 är ett annat rättsfall som är av betydelse för hur rättsläget ser ut idag och som har klargjort förhållandet mellan omkostnadsavdrag och avräkning av utländsk skatt. Detta ställer förvisso fortfarande frågor på sin spets om varför bestämmelserna är knutna till varandra som dem är.

# Förord

Ämnet i denna uppsats är avräkning av utländsk skatt och är en del av skatterätten. När studietiden på Juridicum började närma sig sitt slut var det dags att välja ämne till sitt examensarbete. Utan några tveksamheter var jag övertygad om att ämnet skulle vara inom skatterätt. Jag vill rikta ett stort tack till alla lärare på Juridicum och Institutionen för handelsrätt som gjorde att jag såg det intressanta och utmanade med skatterätten. Det har gjort att jag idag har ett brinnande intresse för allt som rör skatter och ska därför fortsätta mina studier inom skatterätt. Dessutom vill jag tacka Cécile Brokelind för all hjälp och uppmuntran till att skriva detta arbete.

Ett stort tack riktas även till familj och vänner för ovärderligt stöd under hela min studietid.



# Förkortningar

AvrL	Avräkningslagen (1986:468)
EU	Europeiska Unionen
EUF	Fördraget om Europeiska Unionens
funktionssätt	
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen upphävd
OECD	Organization for economic cooperation and development
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
SKV	Skatteverket

# 1 Inledning

Avräkning av utländska skatter utgör en del av skatterätten och blir allt vanligare. Den utökade globaliseringen ökar möjligheterna för en gränsöverskridande verksamhet, samtidigt som det medför komplikationer vid beskattning av inkomst som härrör från två eller flera stater. För att dubbelbeskattning eller överkompensation ej skall förekomma existerar skatteavtal som anger vilken stat som har rätt att beskatta en viss inkomst. Eftersom det inte finns några gemenskapsrättsliga regler om direkt beskattning, ligger det hos medlemsstaterna att besluta om kriterierna för undvikande av dubbelbeskattning. Sverige har vid ingående av sitt medlemskap dock åtagit sig ett ansvar att bestämmelserna enligt dess egna nationella lagstiftning inte strider mot EU:s grundläggande rättigheter.

Vid avräkning av utländsk skatt förenas den svenska och internationella skatterätten i siffror. Reglerna som vi har idag är anpassade för att undvika att internationell dubbelbeskattning förekommer. Inkomst som är skattepliktig i både Sverige och utlandet skall inte dubbelbeskattas utan lindras genom bl.a. avräkning av skatt betald i utlandet. Förutsättningen för att avräkning skall medges är att vissa villkor är uppfyllda enligt den svenska avräkningslagen. Avräkning innebär att den svenska inkomstskatten minskas med den skatt som har betalats i utlandet, dock inte till ett större belopp än vad den svenska skatt som löper på den utländska inkomsten uppgår till.

Det har tidigare funnits ett behov av ett förtydligande av reglerna om avräkning av utländsk skatt, samt kopplingen mellan IL och AvrL. Bestämmelserna var tidigare inte helt klara och precisa och frågan är om dem är det idag? Detta åtgärdades genom ikraftträdande av en ny lagstiftning med ändringar i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt trädde i kraft den 1 januari 2009 i syfte att förtydliga den då befintliga lagstiftningen. En bestämmelse som ändrades är avräkning av utländsk skatt

hänförlig till tidigare års beskattning. Bestämmelsen har förtydligats om hur rättsläget ser ut idag, dock kvarstår problemet eftersom den äldre bestämmelsen skall tillämpas på beskattningsår som påbörjades innan den 1 januari 2009.

## 1.1 Syfte

Avräkning av utländsk skatt är enkelt i grunden men innehåller många bestämmelser som är svårtolkade, onödiga och ej tillräckliga. Bestämmelsen om beräkningen av spärrbeloppet i vissa sammanhang har enligt praxis vållat många problem och är än idag otydlig. Den svenska lagstiftningen undviker det problem vi har genom att bortse från dem. Om de utländska inkomsterna är negativa, väljer man att ta upp summan till 0, vilket leder till att spärrbeloppet blir matematisk odefinierat. Ändringar av bestämmelser avseende avräkning av utländsk skatt i IL och AvrL har förekommit, trots det består frågan om rättsläget är klart idag. Det övergripande syftet med denna uppsats är att få en klar syn över hur avräkning av utländsk skatt fungerar samt om reglerna är förenliga med etableringsfriheten i EG-fördraget. Vid utredningen av svensk rätt skall vikten läggas vid två rättsfall som har varit uppe i RegR och som har lämnat avtryck i praxis.

- En Studie av RÅ 2009 not 24 (Holmensfallet) i ljuset av AvrL skall göras för att se hur spärrbeloppsberäkningen påverkas vid carry forward.
- En Studie av RÅ 2002 not 207 för att analysera förhållandet mellan rätt till omkostnadsavdrag och rätt till avräkning för utländska skatter.

Utifrån dessa två rättsfall skall undersökas hur de har påverkat dagens rättsläge, samt hur framtida mål kommer till att behandlas. Dessutom skall det beaktas hur en beräkning av spärrbeloppet utförs på ett korrekt sätt, samt hur och när omkostnadsavdrag skall ske? Är det så att man lägger större vikt vid matematiken än juridiken?

## 1.2 Material och metod

Traditionell juridisk metod har använts i uppsatsen vilket avser lagtext, förarbeten, rättsfall och doktrin för att fastställa vad som utgör gällande rätt. Vid avräkning av utländsk skatt förekommer ett flertal aspekter som skall beaktas. Dessa avser inkomsten som spärrbeloppet beräknas på samt kostnader som skall ingå i beräkningen av de utländska inkomsterna. Utgångspunkten har varit att utifrån lagtext och förarbeten undersöka begreppet avräkning av utländsk skatt och fokusera på vilka rättsregler som finns. Detta har därefter preciserats genom undersökningar i doktrin och rättsfall.

## 2 Bakgrund – Inhemska regler för avräkning av utländsk skatt

År 1966 infördes de första reglerna om avräkning av utländsk skatt i 24-26 §§ lagen om statlig inkomstskatt, SIL. Reglerna innebar att avdrag medgavs för statlig, men ej kommunal inkomstskatt. Den allmänna slutliga skatten på inkomsten som erlagts till utländsk stat fick avräknas från den statliga inkomstskatten som belöpte på samma inkomst. Ändringar skedde år 1982 i kommunalskattelagen (1928:370), KL och SIL. Dessa medförde att avräkning även medgavs från kommunal inkomstskatt, samt att utländsk kommunalskatt som var jämförbar med svensk kommunalskatt fick avräknas. Avräkningslagen (1986:468) lagen av om avräkning av utländsk skatt infördes 1986 och reglerna om avräkning av utländsk skatt överfördes till denna särskilda lag. Först vid 1988 års taxering började denna lag tillämpas.<sup>1</sup>

Bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt regleras numera i 16 kap 18-19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229 IL). Dessa infördes 1951 för att mildra internationell dubbelbeskattning i de situationer som det inte fanns några avtalsbestämmelser. Utländska skatter ansågs vara utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster från utlandet. Förändringar skedde år 1966 då en åtskillig skillnad gjordes mellan två olika metoder som mildrade effekten av internationell dubbelbeskattning, nämligen skatteavtalen och rätten till avdrag för utländsk skatt. Avräkningsförfarandet regleras numera i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt och återfinns i denna lag sedan 1986.<sup>2</sup> Vid införandet av avräkningsreglerna förelåg tveksamheter om reglerna om avdrag för utländsk skatt skulle behållas eller ej. De remissinstanser som ifrågasatte detta menade på att reglerna om avdrag skulle upphävas i förenklighetssyfte. Reglerna om avdrag av utländsk skatt

---

<sup>1</sup> DS. 2005:4 sid, 15

<sup>2</sup> Prop. 1999/2000:2 sid. 205

kvarblev och ansåg att dessa skulle påverka rätten till avräkning.<sup>3</sup>

Ytterligare förändringar skedde år 1989, vilket innebar att den skattskyldige hade rätt till avdrag oavsett om denne var berättigad till avräkning av utländsk skatt enligt intern rätt eller skatteavtal.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Prop. 1966:127 sid 85

<sup>4</sup> Prop. 2008/09:63 sid. 27

### 3 Undanröjande av dubbelbeskattning i svensk rätt

Den svenska interna internationella skatterätten innehåller regler för att undanröja eller lindra effekterna av internationell juridisk dubbelbeskattning. Dubbelbeskattning uppkommer om en fysisk eller juridisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige har inkomster som härrör även från utlandet. Sveriges beskattningsrätt av en inkomst bestäms utifrån regler i den interna skatterätten samt av regler i skatteavtal. Det finns två metoder som används vid undanröjande eller lindrade av den internationella dubbelbeskattningen, avdragsmetoden och avräkningsmetoden.<sup>5</sup> Avdragsmetoden regleras i 16 kap. 19 § IL och innebär att avdrag för den utländska skatten görs som en kostnad om den skattskyldige begär det. Avräkningsmetoden innebär att den utländska skatten avräknas från den svenska skatten och dessa bestämmelser regleras i en särskild lag, nämligen AvrL.<sup>6</sup> Den skattskyldige kan använda sig av båda dessa metoder. Det finns dock en regel i 2 kap 15 § AvrL som säger att skattefördelen som tidigare har uppnåtts skall när avdragsmetoden har använts minska det avräkningsbara beloppet.<sup>7</sup>

Innan man konstaterar att avdrag och avräkning skall ske för en inkomst skall det utifrån ett skatteavtal fastställas vilken stat som är hemviststat, respektive källstat.<sup>8</sup> Syftet med skatteavtal som Regeringen har ingått med andra stater är att undvika dubbelbeskattning. Skulle fallet vara att inkomsten inte undantas från beskattning i Sverige kan dubbelbeskattning undvikas genom att en begäran om avräkning eller avdrag för den skatt som har betalats i utlandet görs i Sverige. Skatteavtal blir av betydelse och skall tillämpas endast i de fall den skattskyldiges inkomster och tillgångar är

---

<sup>5</sup> Lodin, Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt, sid 598

<sup>6</sup> Lodin, Inkomstskatt – En läro- och hand bok i skatterätt, sid 598

<sup>7</sup> Lodin, Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt, sid 601

<sup>8</sup> Lindincrona Gustaf, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, sid, 61

skattepliktiga här i landet enligt svenska regler. I sådana fall skall det undersökas om ett skatteavtal som Sverige har ingått med en annan stat inskränker skatteplikten. Den skattskyldige kan under denna omständighet erhålla avräkning av utländsk skatt från kommunal- och statlig inkomstskatt med stöd av ett skatteavtal.<sup>9</sup>

### 3.1 Avdrag för utländsk skatt

Skatt hänförlig till en verksamhet som erläggs utomlands utgör enligt 16kap. 19§ IL en avdragsgill kostnad i inkomstlagen näringsverksamhet under förutsättning att vissa villkor uppfylls. Det kan även utläsas av 12kap. 1§ IL och 42 kap. 2§ IL att samma bestämmelser tillämpas även i inkomstlagen tjänst och kapital. I 16 kap 18-19 §§ IL ställs kravet att den utländska skatten ska vara hänförlig till inkomst som under samma beskattningsår upptas till beskattning. Detta uppfylls genom att skatten är erlagd i utlandet, vilket ska styrkas genom utfärdade handlingar av den utländska skattemyndigheten. För att kunna erhålla avdrag för utländsk skatt krävs det att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i Sverige, samt att det är en bosatt fysisk person eller en svensk juridisk person när den utländska intäkten erhålls. En annan förutsättning som skall vara uppfylld är att intäkten är skattepliktig i utlandet enligt dess lagstiftning, samt att den utländska inkomsten på vilken den utländska skatten har utgått har tagits med vid taxeringen i Sverige. Därmed skall omkostnadsavdraget beaktas vid avräkningen som i sin tur minskar avräkningsbeloppet.<sup>10</sup>

Undantag till avdrag för utländsk skatt anges i 16 kap 18 § IL. Avdrag kan inte medges om det avser inkomster som inte ska tas upp som intäkt i Sverige eller om skatt avser inkomster som undantas från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> SOU 2003:12 sid 73

<sup>10</sup> Pelin, Internationell skatterätt, sid 161

<sup>11</sup> Dahlberg M, Internationell Beskattning, sid 77



## 3.2 Avräkning av utländsk skatt

Avräkning av utländsk skatt regleras i Avräkningslagen, som är en särskild lag om avräkning av utländsk skatt. En juridisk person med hemvist i Sverige har under vissa förutsättningar rätt till avräkning av utländsk skatt på intäkt som medtagits vid taxeringen här, vilket anges i 2 kap.1 § AvrL. Avräkning kan medges en obegränsat skattskyldig, samt en begränsat skattskyldig som har haft intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige. Således kan internationell dubbelbeskattning undanröjas fullständigt. Det nämnda villkoret att det skall vara fråga om inkomst som medtagits vid taxeringen innebär att den utländska skatt för vilken avräkningen avser skall belöpa på skattepliktig inkomst i Sverige.<sup>12</sup> Det väsentliga är att inkomsten som häror från utlandet är skattepliktig i respektive utländsk stat för att avräkning skall erhållas, således är det inte av betydelse om den utländska inkomsten medför ett underskott.<sup>13</sup>

Ytterligare ett villkor som skall vara uppfyllt för att avräkning av utländsk skatt ska kunna ske är att den utländska intäkten enligt skattelagstiftningen i den utländska staten härstammar därifrån. Kravet är dessutom att den skattskyldige har erlagt betalning av skatten i utlandet på de inkomster som har erhållits. Således måste det vara samma skattesubjekt som skall vara föremål för avräkning av utländsk skatt.<sup>14</sup> Principen om att det skall föreligga identitet mellan skattesubjekten har tillämpats sedan reglerna om avräkning av utländsk skatt infördes 1966 och kan även ses i tidigare praxis.<sup>15</sup>

RegR slog fast i RÅ 2001 ref 46 att det inte är tillräckligt att det råder identitet mellan skattesubjekten utan kravet är högre än så. För att avräkning skall kunna medges krävs det dessutom att det råder identitet mellan den som i civilrättslig mening har haft intäkten och den som är skattskyldig för

---

<sup>12</sup> Pelin L, Internationell skatterätt, sid 162

<sup>13</sup> Lodin, Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt, sid. 599

<sup>14</sup> Pelin L, Internationell skatterätt,, sid 163

<sup>15</sup> DS 2005:4 sid 14

densamma. Målet rörde en delägare i ett svenskt handelbolag som ägde andelar i en utländsk delägarbeskattad juridisk person, denne skulle betala skatt såväl i Sverige som i utlandet för den utländska juridiska personens intäkter. Frågan i målet var om delägaren skulle medges avräkning för den utländska skatten på de utländska intäkterna från den svenska skatten på samma intäkter. Enligt SKN krävs för avräkning att det är samma person som civilrättsligt har haft samma skattepliktiga inkomst i samtliga stater. Detta var inte fallet i målet, eftersom det var den utländska juridiska personen och inte delägaren själv som hade haft de utländska intäkterna i fråga. SKN:s besked fastställdes av RegR i målet.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> RÅ 2001 ref 46

# 4 Metoder för undvikande av dubbelbeskattning

Ett gemensamt intresse som staterna har är att förhindra dubbelbeskattning vilket framgår av de folkrättsliga skatteavtal som har ingåtts staterna emellan för detta syfte. OECD har stor inverkan på staternas framställande av dessa eftersom majoriteten av befintliga folkrättsliga avtal är uppbyggda efter ett modellavtal som OECD har skapat.<sup>17</sup>

## 4.1 Skatteavtal

Skatteavtal införlivas i den svenska rättsordningen genom en lag och skatteavtalet bifogas som bilaga till denna. Kärnan i ett skatteavtal är hur beskattningsrätten skall fördelas. Trots reglerna som intas i ett skatteavtal om var en inkomst skall beskattas kan det inträffa dubbelbeskattning.<sup>18</sup> Reglerna i majoriteten av befintliga skatteavtal anger att dubbelbeskattning skall avlägsnas genom att avräkning för utländsk skatt medges i det land där den fysiska eller juridiska personen är bosatt eller har sin hemvist. Beskattningsmakten som en stat grundar sig i regel på är att det ska finnas en viss anknytning till statens territorium och det är tillräckligt att antingen skattesubjektet eller skatteobjektet har en sådan anknytning. Vanligtvis beskattar källstaten vinsten och hemviststaten reducerar sin skatt på samma vinst med ett belopp motsvarande skatten i källstaten, men reduktionen sker inte med ett större belopp än vad skatten på den utländska inkomsten antas vara i hemvist staten. Denna begränsning bestäms utifrån ett beräknat spärrbelopp. Är det klarlagt att dubbelbeskattning skall undanröjas genom avräkning i Sverige, skall avräkningen ske enligt svenska avräkningslagen.<sup>19</sup>

En inkomst från utlandet som är skattepliktig både i Sverige och i utlandet kan undanröjas från dubbelbeskattning på olika sätt. Skatteavtal innehåller

---

<sup>17</sup> Dahlberg M, Internationell beskattning, sid 188

<sup>18</sup> SOU 2003:12 sid 74

<sup>19</sup> Handledning för internationell beskattning 2010, 413

bestämmelser om vilken metod som skall tillämpas mellan respektive länder. Två metoder har utvecklats i skatterätten för att undanröja sådan dubbelbeskattning, dessa är undantagandemetoden (exempt-metoden) och avräkningsmetoden (credit-metoden). Dessa två metoder har i sin tur olika varianter.<sup>20</sup> I majoriteten av de Skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater existerar båda dessa metoder. Riktlinjer om bestämmelserna till dessa metoder återfinns i Art 23 OECD, i den s.k. metodartikeln.<sup>21</sup>

## 4.2 Exempt-metoden

Exempt-metoden anges i artikel 23A OECD:s modellavtal<sup>22</sup> och innebär att den utländska inkomsten undantas från beskattning i hemviststaten. Henviststaten skall inte beskatta inkomst som enligt ett skatteavtal skall beskattas i källstaten. Det finns tre former av exempt-metoden, full exempt, alternativ exempt och exempt med progression. Enligt den interna svenska rätten är inte exempt-metoden den vanligaste, men tillämpas i ett fåtal stater.<sup>23</sup>

## 4.3 Credit metoden (Avräkningsmetoden)

Credit metoden anges i OECD:s modellavtal Artikel 23B<sup>24</sup> och innebär att hemviststaten beräknar sin skatt på den skattskyldiges sammanlagda inkomst, vilken även innefattar skatten från källstaten. Därefter medger hemviststaten avräkning av den utländska skatten på den egna skatten och är det som ingår i AvrL. Utmärkande drag för credit metoden är att den fokuserar på den skatt som redan är betald, samt att den är ensidig då endast en av staterna utför åtgärder för att lindra eller undanröja dubbelbeskattningen.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> Handledning för internationell beskattning 2010, sid 413

<sup>21</sup> SOU 2003:12 sid. 75

<sup>22</sup> Model tax convention on income and on capital, Art. 23A

<sup>23</sup> SOU 2003:12 sid. 75

<sup>24</sup> Model tax convention on income and on capital, Art. 23B

<sup>25</sup> SOU 2003:12 sid. 77

Det finns tre huvudformer av credit metoden, full credit, ordinary credit och omvänd credit. När det är frågan om full credit, vilken är ovanlig är avräkningen obegränsad och utan att ta hänsyn till den erlagda skatten i hemviststaten medges avräkning för hela den utländska skatten. Omvänd credit sker när källstaten medger avräkning för skatt som erlagts i hemviststaten. Den mest förekommande formen av credit metoden är ordinary credit och det är denna som behandlas i uppsatsen. Denna metod innebär att hemviststaten medges rätt att avräkna utländsk skatt från dess egen skatt med högst så stor del som belöper på den utländska inkomsten och för att avgöra om så är fallet skall ett särskilt spärrbelopp beräknas fram.<sup>26</sup> I den svenska AvrL kan utläsas att det är Ordinary credit bestämmelser som gäller och det är overall principen som skall tillämpas, vilken förespråkar att samtliga utländska skatter och inkomster skall beaktas samtidigt.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> SOU 2003:12 sid 76

<sup>27</sup> Dahlberg M, Internationell beskattning, sid 74

## 5 Spärrbeloppet

När dubbelbeskattning skall förhindras genom avräkning skall spärrbeloppet tillämpas. Enligt de svenska dubbelbeskattningsavtalen och enligt intern svensk rätt skall normal avräkning tillämpas och enligt denna princip kan avräkning medges på den utländska skatten som överstiger den svenska. För att avgöra hur mycket av den utländska skatten som får avräknas krävs det att ett spärrbelopp beräknas fram.<sup>28</sup> Lagens bestämmelser anger att spärrbeloppet är det högsta belopp med vilket utländsk skatt kan avräknas från svensk skatt. Spärrbeloppet utgör den utländska inkomsten dividerad med den totala inkomsten multiplicerad med skatten i hemvist staten på den totala inkomsten. Enligt 2 kap 9 § AvrL skall alla utländska inkomster medtagas på vilka internationell dubbelbeskattning skall förhindras genom avräkning, oavsett om dessa har tillkommit i avtalsländer eller icke-avtalsländer vid beräkning av spärrbeloppet.<sup>29</sup>

Spärregeln i 2 kap 9-10 § § AvrL innehåller begränsningar om när den skattskyldiges erlagda utländska skatter får räknas av från den svenska skatten. Spärrbeloppet utgör taket för hur mycket av den svenska skatten som får tas i anspråk för avräkning av utländsk skatt. Regeln innebär att avräkningen inte får överstiga ett belopp som utgörs av den svenska skatt som belöper på dem utländska inkomsterna. Overall principen tillämpas i svensk rätt, vilken innebär att spärrbeloppet beräknas utifrån en skattskyldigs samtliga utländska inkomster.<sup>30</sup> Overall principen infördes år 1983 och ersatte den då gällande per item-principen, vilken innebar att ett spärrbelopp skulle beräknas för varje utländsk inkomstpост.<sup>31</sup> Principen är förmånlig för den skattskyldige i de fall inkomster har förvärvats i stater med såväl höga som låga skattesatser eftersom ett genomsnittligt spärrbelopp beräknas för samtliga inkomster.<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup> Lindencrona G, Dubbelbeskattningsavtal, sid 67

<sup>29</sup> Pelin L, Internationell skatterätt sid 164

<sup>30</sup> Prop. 2008/09:63 sid. 30

<sup>31</sup> SOU 1962:59 sid. 141

<sup>32</sup> Lindencrona Gustaf, dubbelbeskattningsavtalsrätt, sid 68

Av 2 kap. 9 § AvrL framgår spärregelns principiella innehåll

$$\text{Total inkomstskatt} \quad \times \quad \frac{\text{Utländska inkomster}}{\text{Sammanlagd inkomst}}$$

Formeln som ovan visas avser att berä totala inkomstskatten grundas på den enligt IL beskattningsbara förvärvsinkomsten och tillämpliga skattesatser. Inkomster som får beaktas vid spärrbeloppsberäkningen preciseras i 2 kap. 9 § AvrL. Där anges att det är inkomster på vilka de utländska skatterna har utgått, samt inkomster som tagits med vid taxeringen och som har en källa i utlandet. Alltså är det frågan om den statliga fastighetsskatten som tagits ut på i utlandet belägen privatbostad eller ränta, royalty och utdelning i de fall utbetalaren är utländsk.<sup>33</sup>

Hur stor del av den totala inkomstskatten som skall belöpa på den utländska skatten beror på hur utländska skatter (täljaren) och sammanlagd inkomst (nämnaren) i bråktalet beräknas och om man där beaktar avdrag eller inte. Om man beaktar avdrag när man beräknar utländska skatter och sammanlagd inkomst sker det en fördelning i lika proportioner på samtliga inkomster. Det anges uttryckligen i lagtexten att de utländska intäkterna skall beaktas efter att avdrag för kostnader har gjorts. Summan av en skattskyldigs alla utländska inkomster ska jämföras med den skattskyldiges sammanlagda inkomster före allmänna avdrag.<sup>34</sup>

Trots specificeringen av att de utländska inkomsterna är intäkterna minus avdrag för kostnaderna kan detta anses aningen oklart.

Lagtexten lämnar en öppen tolkning av hur underskott av utländska inkomster skall hanteras och detta har vållat en del problem. Detta kan utläsas av praxis och skall behandlas längre fram i texten. Problemet som

---

<sup>33</sup> Pelin L, Internationell Skatterätt, sid 164

<sup>34</sup> Prop. 2008/09:63, sid 29

det negativa talet i spärrbeloppsformeln vållar har man hanterat genom att inte ta upp något negativt belopp i täljaren. Framkommer det att verksamheten i utlandet har gått med underskott och beloppet som har tagits upp till beskattning är negativt, skall denna intäkt istället upptas till 0 i täljaren. Detta gäller dock inte i nämnaren, utan där skall det negativa beloppet tas upp. Om spärrbeloppet understiger den utländska skatten kan full avräkning av den utländska skatten ej ske. I en sådan situation kan det outnyttjade beloppet föras fram och den skattskyldige kan erhålla avräkning kommande år. Detta benämns carry forward och skall behandlas längre fram i arbetet.<sup>35</sup> De svenska bestämmelserna i AvrL avseende underskott av utländsk skatt förbiser detta problem och tar upp ett utländskt underskott till 0 i täljaren. Här finner man den största luckan i lagen och problemet bör åtgärdas.<sup>36</sup>

En annan oklarhet som finns är vilka kostnader som ska beaktas vid beräkningen av spärrbeloppet. Dessa beaktas i täljaren och kan ifrågasättas om dem är förenliga med den fria rörligheten enligt EG-fördraget, vilket behandlas längre fram i texten (se 10.1). Desto fler kostnader som inräknas i täljaren (utländsk inkomst), desto lägre blir spärrbeloppet. Därför ser den skattskyldige helst att så lite kostnader som möjligt räknas med i de utländska inkomsterna. Denna fråga uppmärksammades i RÅ 1999 ref 65. RegR hade i detta mål att ta ställning till om de utländska inkomsterna i täljaren skall minskas med utländska filialunderskott, i de fall företaget har filialer i andra länder som har visat en förlust. RegR fastställde i målet SRN:s förhandsbesked som ansåg att utländska inkomster inte innefattade utländska filialförluster, utan att det är endast de totala inkomsterna i nämnaren som skall minskas med utländska filialunderskott. Som skäl till ställningstagandet anfördes bl.a. att rekvisitet förvärvsinkomster inte innefattar utländska filialförluster. Begreppet förvärvsinkomster definieras i

---

<sup>35</sup> Lindencrona Gustaf, dubbelbeskattningsavtalsrätt, sid 68

<sup>36</sup> Juridik och matematik, nyare praxis på den svenska skatteavräkningslagen, Skattenytt nr 1-2 2007



1 kap. 5 § IL och är summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet.<sup>37</sup>

Uttryckligen sägs det i lagtexten att kvoten av utländska inkomster och totala inkomster måste jämföras med den totala skatten. En ökning av de utländska inkomsterna eller den totala skatten medför att spärrbeloppet ökar. Om det däremot skulle ske en ökning av de totala inkomsterna skulle spärrbeloppet minska.

## 5.1 Avdragsgilla poster

Utgångspunkten enligt 1 kap. 2 § AvrL är att termer och uttryck som används i AvrL ska tolkas konformt med deras motsvarigheter i IL. Enligt 16 kap. 1 § IL skall utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster, samt ränteutgifter och kapitalförluster anses vara kostnad i inkomstlagens mening. Skulle en sådan tolkning göras för kostnader i AvrL är det klart att det inte vore möjligt att låta begreppet innefatta alla enligt IL avdragsgilla poster. RegR har i ett flertal mål behandlat frågan om vilka avdrag som ska beaktas i spärrbeloppet och upptäckt att det förekommer en del avdragsgilla poster i IL som inte anses utgöra kostnader enligt AvrL. Dessa ska därmed inte påverka de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet. Exempel på dessa poster är avdrag för avsättning till periodiseringsfond, lämnat koncernbidrag enligt 35 kap IL och lämnad utdelning enligt 39 kap. 14 § IL.<sup>38</sup>

### 5.1.1 Avdrag för underskott

Avdrag för underskott blir aktuellt när ett svenskt företag har etablerat filialer utomlands och dessa uppvisar underskott. Frågan som uppstår i en sådan situation är om dessa underskott skall minska de utländska förvärvsinkomsterna i täljaren. RegR hade i RÅ 1999 ref 65 att ta ställning till denna fråga. Företaget hade i målet utländska filialunderskott och ville

---

<sup>37</sup> RÅ 1999 ref. 65

<sup>38</sup> Prop. 2008/09:63, sid 30

minska dessa underskott i täljaren eftersom företaget hade vinstgivande filialer i andra länder.

Tolkningen i RÅ 1999 ref 65 knyter an till overall principen som finns i den svenska skatterätten. Principen som säger att alla utländska resultat skall beaktas samtidigt stämmer inte överens helt till tolkningen som har gjorts i målet. När man ser till utländska förvärvsinkomster bör man beakta alla filialer sedda tillsammans. Slutsatsen i målet blir att utländska filialunderskott skall endast minska nämnaren och ej täljaren vid spärrbeloppsberäkningen. Det som är oklart när utländska filialunderskott uppkommer är att det inte anges i någon bestämmelse någon exakt ordalydelse på att en skillnad skall göras och att skattemässiga avdrag skall beaktas olika i täljaren och i nämnaren.<sup>39</sup>

### **5.1.2 Avdrag för kostnader**

Vad som kan avses som kostnad enligt AvrL har prövats i ett antal mål av RegR. Det kan konstateras att man följer AvrL linjer om vad som ska utgöra en kostnad och att det finns en mängd poster som inte räknas som kostnader. Uttalande om hur rekvisitet kostnader skall tolkas har gjorts i RÅ 2001 ref 43<sup>40</sup> (Bolidenmålet). Målet gällde ett bolag som ej blev berättigad avräkning av utländsk skatt eftersom den skattskyldige ej haft någon sammanräknad förvärvsinkomst. I målet redovisade bolaget i sin självdeklaration en förlust av näringsverksamheten varför någon statlig inkomstskatt inte påfördes. Bolaget yrkade att avdrag av erlagd källskatt i utlandet (Spanien) skulle medges på så sätt att i Sverige erlagd avkastningsskatt på pensionsmedel sattes ned. Frågan i målet var om det svenska bolaget kunde avräkna den spanska källskatten mot avkastningsskatten i Sverige. Skattemyndigheten vägrade bolaget avräkning av den utländska skatten. Skattemyndighetens beslut överklagades till Länsrätten som avslog överklagandet. Länsrättens bedömning blev att lagtextens utformning inte ger stöd för tolkningen att utländsk inkomst skall beräknas med beaktande av kostnader som inte påverkar beskattningen i utlandet. Bolaget hade erhållit royalty från Spanien

---

<sup>39</sup> RÅ 1999 ref. 65

<sup>40</sup> RÅ 2001 ref.43

med 15 288 053 kr och erlagt källskatt i Spanien med 1 691 476 kr på denna inkomst. Inkomsten är en del av dem i Sverige skattepliktiga intäkterna. Förlusterna som uppkommit i bolaget ledde till att ingen statligt inkomstskatt påfördes. Bolaget har erlagt avkastningsskatt på pensionsmedel med 3 941 839. Bolaget fullföljde sin talan i Kammarrätten som biföll överklagandet och bestämde att bolaget var berättigad avräkning av utländsk skatt och nedsättning av i målet aktuell avkastningsskatt på pensionsmedel med 1 691 476 kr kunde utföras. Den i Spanien erlagda skatten om 1 691 476 kr fick därmed avräknas från avkastningsskatten. Det stannade inte här då processen fortsatte och RSV överklagade domen och yrkade att bolaget skulle vägras avräkning av utländsk skatt. RegR förklarade, med ändring av kammarrättens dom att bolaget inte är berättigad avräkning av den i Spanien erlagda skatten då förutsättningar saknades för detta. Domen grundades på Bolagets sammanräknade förvärvsinkomster som var 0. En förutsättning för avräkning av utländsk skatt är att den utländska inkomsten är lägre än den sammanlagda förvärvsinkomsten eller i vart fall inte överstiger denna. När det inte finns någon sammanlagd förvärvsinkomst, eftersom denna är 0 är det inte möjligt att ställa den utländska förvärvsinkomsten mot den sammanräknade förvärvsinkomsten. Ett belopp kan inte utgöra en viss andel av 0 som egentligen är igenting.<sup>41</sup> Utgången blev att med kostnader avses sådana kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder och inte endast kostnader som direkt avser verksamheten utomlands. Efter Bolidenmålet konstaterades att kostnader kan dras av i täljaren (utländsk inkomst) endast om det finns ett samband mellan dessa och den utländska filialen. Detta var dock inte hållbart under en längre period eftersom senare rättspraxis höll sig inte till detta uttalande, vilket behandlas längre fram i denna uppsats.

Av målet kan även utläsas att en aktuell fråga var hur spärrbeloppet skall hanteras när nämnaren är negativ. Matematiken kommer här in i bilden och problem uppstår då domstolarna har svårt att förstå, samt har skiljaktig mening om hur beräkningen skall genomföras. Huvudregeln är att avräkning

---

<sup>41</sup> RÅ 2001 ref 43

för utländsk skatt skall medges, dock kan inte detta ske om spärrbeloppet inte kan räknas ut. Frågan som nu uppstår är vilket förhållande som föreligger mellan spärrbeloppet och huvudregeln? Har vi gått så långt att vi anpassar juridiken efter matematiken? De befintliga bestämmelserna som vi har idag om spärrbeloppet är förvirrande och ej tillräckligt klara, detta trots ändringarna till den nya AvrL.

## 5.2 Utdelning och Koncernbidrag

Att dessa poster inte ska påverka de utländska förvärvsinkomsterna har sin grund i att de inte utgör någon utgift för att förvärva eller bibehålla någon inkomst. En utdelning eller ett koncernbidrag anses inte som en utländsk inkomst hos det mottagande bolaget och kommer därmed inte att påverka spärrbeloppsberäkningen när utdelningen eller koncernbidraget tas emot.<sup>42</sup> I RÅ 2004 ref 132 konstaterade RegR att de av bolaget lämnade koncernbidrag inte bör anses som en kostnad vid beräkningen av de utländska förvärvsinkomsterna. Om förutsättningarna enligt 35 kap IL är uppfyllda ska lämnade koncernbidrag dras av hos givaren enligt 35 kap.1 § 1st IL. Koncernbidrag ingår endast som ett led i ett förfarande som möjliggör skattemässig resultatutjämnning inom en koncern och utgör inte någon kostnad för intäktsförvärv.<sup>43</sup>

## 5.3 Överavskrivningar

Värdeminskingsavdrag innefattande eventuell överavskrivning anses utgöra en kostnadspost som minskar både de utländska förvärvsinkomsterna och den sammanlagda förvärvsinkomsten vid spärrbeloppsberäkningen om ett företag har gjort värdeminskingsavdrag som är hänförlig till ett fast driftställe i utlandet och företaget begär avräkning av utländsk skatt.<sup>44</sup>

Om överavskrivning kan anses utgöra en kostnad i AvrL:s mening har prövats av RegR i RÅ 2005 ref. 57. Målet gällde ett bolag som genom

---

<sup>42</sup> RÅ 2004 ref. 132

<sup>43</sup> RÅ 2004 ref. 132

<sup>44</sup> Prop. 2008/09:63, sid 31

förhandsbesked önskade få klarhet i hur spärrbeloppet skulle beräknas. Osäkerhet rådde kring om de utländska inkomsterna i täljaren ska minskas med en proportionerlig del av bolagets överavskrivningar när spärrbeloppsberäkningen görs i enlighet med bestämmelserna i AvrL. RegR anförde att utgifter för att anskaffa inventarier dras av genom årliga värdeminskingsavdrag och detta enligt 18 kap 3 § 1st IL. Beräkning av avdragen görs i enlighet med bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning. Vidare anför RegR att överavskrivningar i motsvarighet med vad som gäller för koncernbidrag, utdelningar lämnade av investmentföretag eller investeringsfonder och avsättningar till periodiseringsfonder kan överavskrivningar i sig inte anses utgöra utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster och detta anges i 16 kap.1 § IL. Slutligen anger RegR att den utländska förvärsinkomsten inte skall minskas med den del av gjorda värdeminskingsavdrag som utgörs av överavskrivningar vid beräkningen av spärrbeloppet enligt AvrL.<sup>45</sup>

Efter detta rättsfall kan det konstaterats att överavskrivningar för inventarier inte kan anses utgöra kostnad och minska de utländska inkomsterna i täljaren. Frågan som uppstår efter detta ställningstagandet är vad man grundar detta på. Det enda som anges i 16 kap. 1 § IL är att utgifter i en viss form får dras av som kostnad, det skall vara utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster och kan därmed ses som utgifter i företagsekonomisk mening. Om man bedriver ett företag och köper inventarier till företaget bör dem kunna räknas till sådana utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

---

<sup>45</sup> RÅ 2005 ref 57

## 6 Nya AvrL

Den 1 januari 2009 trädde det i kraft en lagstiftning med ändringar i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Bakgrunden till detta var att det framkom att det förelåg ytterligare behov av ändringar i lagen efter en remissbehandling av departementspromemorian ”Avräkning av utländsk skatt”. I samband med detta beslutade skatteverket att se över bestämmelserna i AvrL och IL om undvikande av internationell dubbelbeskattning.

Den nya lagstiftningen tillämpades för första gången på beskattningsår som började efter den 31 december 2008, dock finns det undantag till detta. Undantag gäller de nya reglerna för kommittent företag och övertagande företag i kvalificerade fusioner och fissioner vilka skall tillämpas fr.o.m. taxeringsår 2003. De nya reglerna innebär relativt omfattande redaktionella ändringar i AvrL, samt vissa materiella ändringar. En redaktionell ändring i AvrL är att paragraferna har kapitelindelats och numrerats om. Materiella ändringar som är av betydelse rör bl.a. rätt till avdrag för kommittent företag och övertagande företag i kvalificerade fusioner och fissioner. Rätt till rullning av tidigare års utländska skatter har utökats och ändrats från tre till fem år. Carry forward kan därmed tillämpas under en femårsperiod. Vidare har ändringar gjorts gällande fördelningen av avdrag i spärregeln och avräkningsmetodens förhållande till avdragsmetoden.<sup>46</sup>

Bestämmelserna om spärrbeloppet har varit omdiskuterat och ändringarna som har gjorts i AvrL är av betydelse. OECD har uttalat att den maximala avräkningen beräknas i regel såsom en skatt på nettoinkomst, vilket innebär att det är inkomst från källstaten minus tillåtna avdrag vilka har samband med sådan inkomst. Genom utvecklingen i praxis har de svenska spärrbeloppsreglerna i AvrL börjat skilja sig från den ordning som OECD

---

<sup>46</sup> Prop. 2008/09:63 sid 28

föreskriver, och man avsåg därför att ändra reglerna för beräkningen av spärrbeloppet.<sup>47</sup>

## 6.1 Avräkning i kommissionärsförhållanden

Bestämmelsen i 2 kap 4 § AvrL är ny och reglerar avräkning i kommissionärsförhållanden. Enligt denna får ett kommissionärsföretag som bedriver en näringsverksamhet för ett kommittentföretags räkning under vissa förutsättningar ta upp och dra av över- och underskott hos kommittentföretaget. Kommittentföretaget ska vara skattskyldigt för kommissionärsföretagets inkomst enligt 36 kap, 1 § IL. Resultatet av kommissionärsverksamheten ska redovisas som om kommittentföretaget har bedrivit näringsverksamheten. En förutsättning för att rätten till avräkning ska tillkomma kommittentföretaget är att kommissionärsföretaget medger detta. Detta har reglerats i AvrL för att säkerställa att avräkning av utländsk skatt ska kunna medges i situationer då samma inkomst beskattas i utlandet och Sverige.<sup>48</sup>

Bakgrunden till denna införda bestämmelse är utgången i RÅ 2001 ref 46. Fallet gällde ett förhandsbesked där RegR fastställde SKV:s beslut. Det rörde ett svenskt AB som inte medgavs avräkning för amerikansk inkomstskatt som AB erlagt på andelar i amerikanska delägarbeskattade juridiska personer mot inkomst- och avkastningsskatt. SKV anförde att det krävs att det är samma person som haft samma i båda länderna skattepliktiga inkomst för att avräkning ska kunna ske enligt AvrL och enligt skatteavtalet med USA.<sup>49</sup>

Det behov som tidigare har ansetts föreligga om att det klart ska framgå av lagtexten att ett kommittentföretag har rätt till avräkning av utländsk skatt som belöper på inkomst av kommissionärsverksamhet har nu täckts.

---

<sup>47</sup> Skatteverkets promemoria sid. 33

<sup>48</sup> Prop. 2008/09:63 sid 50

<sup>49</sup> RÅ 2001 ref 46

## 6.2 Avräkning vid kvalificerade fusioner och fissioner

När det gäller kvalificerade fusioner ska det övertagande företaget i inkomsthänseende inträda i det överlåtande företags situation enligt 37 kap 18 § IL. Enligt 37 kap.18 § 2st IL ska det övertagande företaget vid en sådan fusion ha bedrivit det överlåtande företags näringsverksamhet från ingången av detta företags sista beskattningsår. I samband med nya AvrL ikraftträdande infördes en bestämmelse som reglerar att ett företag vid en kvalificerad fusion medges rätt till avräkning av utländsk skatt på det överlåtande företags inkomster. Detta ges för det överlåtande företags sista beskattningsår och som genom fusionen beskattas hos det övertagande företaget.<sup>50</sup>

En förutsättning är att det övertagande företaget ska ha gjort de avdrag som avser den utländska skatten och därefter oavsett när avdraget har gjorts, kan det övertagande företaget överta rätten till avräkning. Vid avräkning av utländsk skatt som hänför sig till den fusionerande verksamheten, ska även det övertagande företags inkomster och utländska skatter sammanräknas, eftersom det är overall-principen som gäller.<sup>51</sup>

Desamma gäller för avräkning av utländsk skatt vid fissioner.

Bestämmelsen om kvalificerade fissioner regleras i 2 kap. 6 § AvrL och bortsett från en mening har den samma lydelse som bestämmelsen om kvalificerade fusioner.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Prop. 2008/09:63 sid 51

<sup>51</sup> Prop. 2008/09:63 sid 52

<sup>52</sup> Prop. 2008/09:63 sid 53



## 7 Ändringarna i IL

Tidigare följde i bestämmelserna i 16 kap 18-19 §§ IL att betald utländsk skatt skulle dras av och den skattskyldige gavs ingen möjlighet att välja huruvida avdrag skulle göras eller inte.<sup>53</sup> Skattskyldig som under året har betalat slutlig utländsk skatt ska ges såväl avdrag för den utländska skatten som avräkning av den. Tidigare skedde avräkning oftast efter det att den preliminära skatten har betalats, detta eftersom avräkning av utländsk skatt medgavs först när den slutliga skatten var slutlig. I samband med detta skulle skatteeffekten av gjorda avdrag återföras. Detta förfarande resulterade tidigare i att den skattskyldige fick full kompensation för den utländska skatten under förutsättning att spärrbeloppet var tillräckligt stort.<sup>54</sup> Den tidigare lagstiftningen gav inte den skattskyldige någon valmöjlighet om avdrag för utländsk skatt skulle ske eller inte. Således skulle den skattskyldige ges såväl avdrag som avräkning av den utländska skatten när denne under året hade betalat en slutlig utländsk skatt. Detta för att återföra avdraget vid spärrbeloppsberäkningen och minska det högsta belopp med vilket avräkning kan ges med ett belopp motsvarande den sänkning av inkomstskatten som avdraget har medfört. För att förenkla detta förfarande har man ändrat bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt i 16 kap 18 § 1st och 16 kap. 19 § 2st IL och har idag en annan lydelse. Den nya lydelsen är att endast i de fall den skattskyldige begär avdrag för utländsk skatt som detta medges.

Dessa ändringar i IL hade inte trätt ikraft när RÅ 2002 not.207 var uppe i RegR och konstaterade som SKRN att en kombination mellan avräkning av utländsk skatt och obligatoriskt avdrag för skattekostnad var rimlig, eftersom det i IL angavs att utländsk skatt skall dras av. Bestämmelserna ändrades kort därefter till att den skattskyldige har en valrätt vid avdrag av

---

<sup>53</sup> Prop. 1999/2000:2, del 1 sid 500

<sup>54</sup> Prop. 2008/09:63 Undvikande av internationell dubbelbeskattning, sid 27

utländsk skatt.<sup>55</sup> Domen i RÅ 2002 not. 207 har väckt många frågor och skall behandlas längre fram i arbetet.

---

<sup>55</sup> Niclas Virin, Avräkning av utländsk skatt – en orgie i onödig komplexitet

## 8 Avdrag och avräkning av utländsk skatt – RÅ 2002 not 207

I RÅ 2002 not 27 har bolaget Chematur Engineering begärt ett förhandsbesked om avräkning kan medges för en del av den utländska skatten och omkostnadsavdrag för en annan del av den utländska skatten. Vid 2000 års taxering yrkade Chematur avräkning av utländsk skatt med 590 255 Sek, samt omkostnadsavdrag för utländsk skatt med 1 768 175 Sek, vilket var (2 358 430 – 590 255) Bolaget vägrades denna kombination av två metoder vid undvikande av dubbelbeskattning av Skattemyndigheten, som istället beslutade att medge omkostnadsavdrag för all den utländska skatten, 2 358 430 Sek. Detta medförde att avdraget för periodiseringsfonden sattes ner till 484 987 Sek från 603 039, vilket avsåg 20 % av all den utländska skatten.<sup>56</sup>

Förhandsbeskedet överklagades och fastställdes av RegR, med samma motivering som SRN. SRN konstaterade att en kombination av omkostnadsavdrag och avräkning som grundas på samma utländska skatt ej kan förekomma, utan avdrag måste ske för all den utländska skatten som därefter skall återläggas vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 9 § AvrL. SRN gjorde en jämförelse med 24 § KL och konstaterade att den utländska skatten skall bokföras som en kostnad enligt god redovisningssed och att det därför ej föreligger någon möjlighet för den skattskyldige att göra avdrag delvis eller avstå helt, utan först skall avdraget göras och därefter beräkningen av spärrbeloppet. För att lättare förstå tankesättet kring det matematiska angav SRN i sitt domslut hur man skulle gå tillväga vid beräkningen av den utländska skatten i bolaget. Spärrbeloppet blev 590 255 Sek, vilket är det högsta beloppet som kan räknas av den utländska skatten mot den svenska skatten. Enligt 9 § AvrL minskas med skatteminskningen på grund av avdraget för den utländska skatten. 2 358 428 Sek är den totala

---

<sup>56</sup> RÅ 2002 not 207

utländska skatten. Skatteminskningen av detta belopp är 28 %, vilket blir 660 363 Sek. Detta belopp överstiger spärrbeloppet och någon avräkning av utländsk skatt vid 2000 års taxering kan därför inte medges.

SRN tog även ställning till periodiseringsfondernas påverkade effekt av spärrbeloppsberäkningen och anförde att avräkningsrätten påverkar rätten till avsättning av periodiseringsfond och inte den utländska skatten, vilket även fastställdes av RegR. Med anledning av att samma avräkningsbara belopp beräknas fram och korresponderingar görs, påverkas inte avsättningen till periodiseringsfond vid beräkningen av spärrbeloppet.<sup>57</sup>

## 8.1 Referensfall

### ASSA målet

I RÅ 2004 ref. 132 I-II, fastställde RegR, Skatterättsnämndens förhandsbesked och uttalade sig om skattemässiga avdrag i bråktalets täljare. Frågan i målet var om avdrag för koncernbidrag och utdelningar från värdepappersfond var sådana kostnader som skall beaktas när den utländska inkomsten skall fastställas vid spärrbeloppsberäkningen. Bestämmelsen i 7 § AvrL (nuvarande 2:10 AvrL) tolkades av skatterättsnämnden som att sådana avdrag inte skall beaktas. Slutsatsen i målet blev att skattemässiga avdrag inte skall dras av i spärrbeloppets täljare. Vilket resulterar i att de utländska förvärvsinkomsterna inte skall påverkas av att koncernbidrag som dras av enligt 35 kap 1 § IL samt avdrag för utdelning enligt 39 kap.14 § IL.<sup>58</sup>

Det som kan utläsas av praxis gällande kostnader som skall beaktas vid avräkning av utländsk skatt är att såväl direkta kostnader avseende utlandsverksamheten som kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder skall medberäknas när den utländska förvärvsinkomsten bestäms vid spärrbeloppsberäkningen.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> RÅ 2002 not.207

<sup>58</sup> RÅ 2004 ref 132

<sup>59</sup> Prop. 2008/09:63 sid.31

## 9 Avräkning av utländsk skatt hänförlig till ett tidigare år

Om en skattskyldig inte kan erhålla avräkning för hela den avräkningsbara skatten ett visst beskattningsår, ges en möjlighet att senare beskattningsår avräkna utländsk skatt. Detta benämns carry forward och regleras i 2 kap.17 § AvrL. Carry forward var uppe på tal och föreslogs redan när bestämmelsen om avräkning infördes år 1966, dock infördes aldrig dessa regler. Man ansåg att införa carry forward för att gynna exportföretag, samt för att anpassa sig till andra länders avräkningsförfaranden. Förslaget gick inte an med anledning av att man ansåg att arbetsbelastningen var allt för stor.<sup>60</sup> Införandet av carry forward i AvrL skedde först i samband med en lagändring som trädde i kraft 1 januari 1991 och var då begränsad till 3 år. Man anförde vidare att denna begränsade tidsperioden kunde komma att ändras om det fanns ett behov av att förlänga carry forward perioden. Detta skulle ske om man ansåg tre år vara otillräckligt.<sup>61</sup> Carry forward perioden har ändrats och den nya bestämmelsen anger att man idag kan tillämpa carry forward under en femårsperiod. Carry forward aktualiseras i fall då de utländska skatterna ett visst år överstiger det beräknade spärrbeloppet enligt 2 kap.17 § 2st AvrL. I dessa fall får det överskjutande beloppet avräknas senast det femte taxeringsåret, dock endast till den del det ryms inom det vid det senare året framräknade spärrbeloppet. Således medges avräkning med det lägsta av följande två belopp. Antingen spärrbeloppet eller det överskjutande belopp hänförliga till de fem föregående åren, samt den för året avräkningsbara utländska skatten.<sup>62</sup>

Nedan ges ett exempel för att illustrera en sådan situation.

---

<sup>60</sup> Prop. 1983/83:14 sid 88

<sup>61</sup> Prop. 1990/91:54 sid. 291

<sup>62</sup> Handledning för internationell beskattning 2010, sid 444

X har betalat 50 000 kr i avräkningsbar utländsk skatt och det framräknade spärrbeloppet för året är 147 000 kr. X har för de fem föregående åren ett överskjutande belopp som i kronologisk ordning uppgår till 117 000 kr.

35 000 kr  
27 000 kr  
25 000 kr → Avräkningsbara utländska skatten 167 000 kr.  
10 000 kr  
20 000 kr  
50 000 kr

Eftersom spärrbeloppet är lägre än detta belopp medges avräkning med endast 147 000 kr.<sup>63</sup>

Om avräkning ett visst år yrkas för skatt hänförlig till olika år skall avräkning ske i kronologisk ordning. Utländska skatter hänförliga till tidigare år avräknas före sådana skatter hänförliga till senare år. Vi utgår från föregående exempel. X medges avräkning för alla gamla överskjutande belopp med sammanlagt 117 000 kr. Därefter återstår ett avräkningsutrymme som är 30 000 kr (147 000-117 000) för avräkning av årets skatt. Det nya överskjutande beloppet i fallet är nu 20 000 kr (50 000-30 000) och kan avräknas under dem fem följande åren.<sup>64</sup> När carry forward aktualiseras och överskjutande belopp avräknas ett senare år ska skatteeffekten av avdrag som medgetts ett tidigare år minska det avräkningsbara beloppet enligt 2:15 AvrL.

## 9.1 Holmensfallet – RÅ 2009 not 207

Rättsfallet Holmen AB har varit omdiskuterat och det har förekommit en del skiljaktiga meningar. RegR har i och med domen i detta fall konstaterat och tydliggjort att utländsk skatt skall beaktas vid senare taxering om avräkning begärs. Detta skall förekomma under den omständigheten att den utländska skatten har dragits av under tidigare inkomstår då någon avräkning ej kunnat ske.

---

<sup>63</sup> Handledning för internationell beskattning 2010, sid 445

<sup>64</sup> Handledning för internationell beskattning 2010, sid 445

Frågan i målet har varit hur man skall beakta ett avdrag vid ett visst års taxering till ett annat taxeringsår, s.k. carry forward. Bolaget i målet hade vid 1994 års taxering en avräkningsbar utländsk skatt till ett belopp av 97 578 900 Sek och hade gjort avdrag för hela den utländska skatten. Inkomstförhållandena som under det året ägde rum var av sådan karaktär att bolaget hade ett underskott och något spärrbelopp kunde ej beräknas. Vid 1995 års taxering hade bolagets underskott som uppgick till närmare 600 miljoner Sek konsumerats. Dock fanns det en utländsk inkomst och ett överskott och till följd därav kunde ett spärrbelopp beräknas. Holmens ville då utnyttja möjligheten av avräkning av utländsk skatt som erlagts tidigare beskattningsår, s.k. carry-forward.<sup>65</sup>

RegR hade att pröva frågan huruvida avdraget vid 1994 års taxering skulle beaktas vid 1995 års taxering. Länsrätten och Kammarrättens bedömning var att någon avräkning inte kunde ske. Skatteverket däremot ansåg att spärrbeloppet som underinstanserna beräknat ej var korrekt. Länsrätten anförde i sin bedömning att bolaget erhållit 27 322 092 lägre skatt i samband med att den utländska skatten tagits upp som omkostnadsavdrag då den ingått i det underskottsavdrag från 1994 års taxering som rullats över till 1995 års taxering. Förutsättning för att avräkning skall ske är enligt 9 § AvrL att beloppet som bolaget fått avdrag för skall minskas från spärrbeloppet. Det framräknade spärrbeloppet på 20 591 146 Sek kunde ej minskas med 27 322 092 Sek och Länsrätten ansåg därför att överklagandet skulle avslås.<sup>66</sup> Kammarrätten avslog överklagandet och anförde att spärrbeloppet vid carry forward skall minskas med den skatt som belöper på det medgivna omkostnadsavdraget för den utländska skatten. Om avdrag för denna skatt utförs, återstår ingen del av spärrbeloppet att avräkna vid 1995 års taxering.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> RÅ 2009 not 24

<sup>66</sup> RÅ 2009 not 24

<sup>67</sup> RÅ 2009 not 24

RegR konstaterade att avdraget som medgetts vid 1994 års taxering skall beaktas vid spärrbeloppsberäkningen samt beräkningen av det belopp som får avräknas vid 1995 års taxering. RegR anförde att stöd för detta återfanns i den dåvarande bestämmelsen i 9 § AvrL. Tolkningen av 9 § är av betydelse för domstolen och skall därför återges här. ”*Om den skattskyldige erhållit avdrag såsom omkostnad för den utländska skatt, för vilken avräkning skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall beräkningen enligt 6 § utföras såsom sådant avdrag ej erhållits. Belopp, varmed avräkning enligt 5 och 6 §§ högst kan erhållas, skall minskas med det belopp varmed den statliga inkomstkatten och den kommunala inkomstkatten har sänkts genom avdraget.*”<sup>68</sup> I bestämmelsen anges hur spärrbeloppsberäkningen skall utföras i den situationen den skattskyldige har medgetts avdrag för utländsk skatt (se första meningen) och hur avdraget påverkar storleken av de belopp som får avräknas (se andra meningen). Domstolen framför att betydelsen av ordet ”avdrag” i första och andra meningen avser samma avdrag, i detta rättsfall avser det hela avdraget (97 578 900) som medgivits vid 1994 års taxering. Detta avdrag skall därmed beaktas vid spärrbeloppsberäkningen, samt vid beräkningen av det belopp som får avräknas. RegR ansåg dessutom att justering skall ske endast för den del av avdraget som svarar mot ett faktiskt avräkningsbelopp. Domstolen konstaterar även att enligt 9 § måste hela spärrbeloppet tas i anspråk för avräkning och för skatteeffekten för att maximal avräkning skall kunna ske. Detta avser 28 % av avdragsbeloppet vilket leder till att spärrbeloppet blir 128 % av avräkningsbeloppet. Efter färdigställande av beräkningen beslutar domstolen att avräkningsbeloppet är 18 429 110 Sek.

69

---

<sup>68</sup> 9 § AvrL (Ursprungligaversionen)

<sup>69</sup> SKVs ställningstagande, Avräkning av utländsk skatt och beräkning av spärrbelopp



# 10 Hur ändringarna i AvrL har påverkat rättsläget idag

## 10.1 Avdragsgilla kostnader vid avräkning av utländsk skatt

Det har tidigare rått osäkerhet kring vilka kostnadsposter som skall påverka spärrbeloppsberäkningen och trots att senare års praxis från RegR har klargjort vissa delar har man ansett att det finns ytterligare ett behov av vägledning. SKV föreslog ändringar i AvrL med hänvisning till att RegR fördelning av avdrag vid beräkningen av spärrbeloppet innebär att utländska skatter får avräknas mot svenska skatter som belöper på inkomster som intjänats i Sverige. När en fördelning av avdrag sker blir resultatet att spärrbeloppet inte längre korrekt avspeglar den andel av den svenska skatten som hör ihop med dem utländska inkomsterna. Detta ledde till att man definierade begreppet kostnad i tidigare gällande AvrL.<sup>70</sup>

Propositionen<sup>71</sup> som lades fram av regeringen följer samma grundläggande tanke som SKV. Avdrag för avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond, samt återföring av sådant avdrag skall inte påverka täljaren eller nämnaren vid beräkningen av spärrbeloppet för en enskild näringsidkare och detta framkommer i 2 kap.13 § AvrL.<sup>72</sup> I nya 2 kap.10 § AvrL anges vilka avdrag som får fördelas till de utländska inkomsterna och dessa har en koppling till IL. Lagstiftaren valde att lösa problemet genom att i 2 kap. 11 § AvrL ändra ordet kostnader till kostnadsposter.<sup>73</sup>

Frågan som uppstår nu är istället vad som utgör en kostnadspost enligt IL? Begreppet finns i 14 kap.5 § IL, vilken anger att justering av ett företags redovisade resultat ska ske bl.a. om en kostnadspost har hänförs till ett visst

---

<sup>70</sup> Skatteverkets promemoria sid, 33

<sup>71</sup> Prop. 2008/09:63 sid 41

<sup>72</sup> Prop. 2008/09:63 sid 41

<sup>73</sup> Prop. 2008/09:63 sid. 36

beskattningsår i strid med 14 kap.2 § IL. Dock ges ingen förklaring av begreppets innebörd. Begreppet kostnadspost förekommer även i 14 kap.21 § IL där den används för att ange hur man beräknar resultat.

Tolkningen av begreppet kostnadspost försvåras ytterligare när man läser den nya AvrL. I 2 kap.11 § AvrL anges att andra kostnadsposter än vissa specificerade avdrag kan beaktas i täljaren (vilken avser utländska inkomsten) och detta innefattar bl.a. koncernbidrag. Enligt IL kan inte koncernbidrag anses utgöra en kostnad, emellertid kan den även utgöra en kostnad i årsredovisningen. Detta visar att begreppet kostnadsposter har en närmare koppling till redovisningen jämfört med ordet kostnader enligt tidigare lydelse.

## **10.2 Sambandet mellan omkostnadsavdrag och avräkning av utländsk skatt**

I RÅ 2002 not 207 förespråkade RegR i ett förhandsbesked att bolaget (Kematur) måste yrka avdrag för skattekostanden enligt 16 kap.18 § IL som föreskrev att man ska dra av betald utländsk skatt. I målet anfördes även att den utländska skatten skall bokföras som en kostnad. I samband med ändring av bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt, ändrades även 16 kap. 18 § IL och det fastställdes i prop. 2008/09:63 att ordet ”ska” skall bytas ut mot ”får”. En skattskyldig har numera en valfrihet om denne önskar dra av utländsk skatt eller ej.<sup>74</sup>

Bestämmelsen i 16 kap.18-19 §§ är numera dispositiv och det behövs därmed en samordning mellan avdrag och avräkning av utländsk skatt. I situationer då den skattskyldige endast har begärt avdrag för en del av den totala utländska skatten, skall avräkning främst ske för den utländska skatten som det ej har gjorts avdrag för.<sup>75</sup>

---

<sup>74</sup> Virin Niclas, Avräkning av utländsk skatt – en orgie i onödig komplexitet

<sup>75</sup> Berglund Martin, Ändringar i systemet för avräkning av utländsk skatt – en kommentar

## 10.3 Avräkning av utländsk skatt hänförlig till tidigare år

Den nya bestämmelsen i 2 kap.15 § 1st AvrL anger som i den tidigare 9 § AvrL att det avräkningsbara beloppet ska minskas med skatteeffekten av lämnade avdrag, dock förtydligas detta genom att det uttryckligen anges att det gäller även avdrag som medgivits vid andra taxeringsår än det aktuella. Detta kan tolkas som att även tidigare års avdrag för utländska skatter kan reducera avräkningen i fall då den skattskyldige då redovisat underskott eller av någon anledning inte har kunnat ges avräkning. En annan ändring som har skett är att den s.k. carry forward perioden, alltså tidsperioden under vilken en skattskyldig har möjlighet att medges avräkning för utländsk skatt som inte har kunnat avräknas vid det taxeringsår den först skall avräknas, har förlängts från tre till fem år. Denna ändring skall dock tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008.<sup>76</sup>

Vilka tidigare års avdrag som ska beaktas enligt 2 kap15 § AvrL anges i propositionen. Om avräkning av överskjutande belopp hänförligt till ett visst tidigare års taxering begärs ska endast skatteeffekten av avdraget för tidigare år slutliga utländska skatten återföras. Grunden till denna förändring är att lösa de problem som hittills har funnits när tidigare års taxeringar har uppvisat underskott. Låt säga att underskott har förekommit tre år, men att endast två av dessa tre år årens utländska skatter kan rullas fram ett visst år, i sådana fall ska inte avräkningen det aktuella året minskas med skatteeffekten av samtliga underskottsårens avdrag.<sup>77</sup>

Den nya bestämmelsen säger att det ska vara fråga om avdrag som har gjorts för den utländska skatten, således belopp som får avräknas det ifrågavarande året. Beloppet kan antingen avse den utländska skatten där även tidigare års framrullande skatter är inräknade eller ett belopp som är jämförbar med spärrbeloppet. I fall då äldre utländska skatter skulle hindras från att

---

<sup>76</sup> Prop. 2008/09:63 sid. 44

<sup>77</sup> Prop. 2008/09:63 sid. 45

utnyttjas för avräkning det aktuella året, ska dessa skatter inte heller nedbringa avräkningen.<sup>78</sup>

RegR har i RÅ 2009 not 24 (Holmensfallet) klargjort att utländsk skatt som har dragits av under inkomstår som någon avräkning ej kunnat ske, skall beaktas när avräkning begärs vid senare taxering. Domen som fastställdes 2009-03-03 avsåg den dåvarande 9 § i AvrL. Bestämmelserna ändrades och en tillämpning av den nuvarande 2 kap15 § AvrL får samma resultat som den metod som RegR förespråkar. Trots att det numera regleras i 2 kap.9 § 2st AvrL att det endast är årets avdrag som ska återföras. Dock finns möjligheten att reducera den slutliga skatten när tidigare års avdrag beaktas enligt 2 kap15 § AvrL. Bestämmelsen i 2 kap15 § AvrL skall tolkas att det som ska reducera den utländska skatten är skatteeffekten av spärrbeloppet eller den utländska skatten om spärrbeloppet är högre. Man kan tänka sig att problemet således är ur världen. Dock är domen viktig eftersom den äldre bestämmelsen 9 § AvrL är tillämplig på beskattningsår som påbörjades före 1 januari 2009. Detta komplicerar situationen eftersom tidigare års taxeringar skall beräknas på det gamla sättet, samtidigt har nu företag att begära omprövning avseende tidigare års taxeringar med stöd av RegR dom i Holmensfallet.<sup>79</sup>

Skatteverket har avgett sitt yttrande gällande carry forward med tillämpning av domen i Holmensfallet. Det anges att domen är tillämplig av carry forward belopp i inkomstlaget näringsverksamhet om följande omständigheter föreligger, samt att nedsättning med mer än 100 % av den utländska skatten ej kan medges.

- Avdrag har gjorts för den utländska skatten
- Året då avräkning skulle skett, kunde inte beräknas fram ett spärrbelopp.
- Då endast sådan skatt skall avräknas.<sup>80</sup>

---

<sup>78</sup> Prop. 2007/09:63 sid. 45

<sup>79</sup> Berglund M, Matematik och juridik än en gång, Skattenytt 2009 nr.10

<sup>80</sup> SKV:s ställningstaganden, Avräkning av utländsk skatt och beräkning av spärrbelopp – tillämpning av RegR dom 2009-03-03, sid 1

För att domen skall bli tillämplig, förutsätts således avdraget är lika stort som avräkningsbeloppet. Kravet är inte uppfyllt om t.ex. avdrag har gjorts för ett års carry forward belopp men inte ett annat.<sup>81</sup>

Majoritetens tolkning av 9 § i Holmensfallet var att den tolkades till dess ordalydelse och hade förmodligen inte blivit annorlunda om det inte hade gällt en underskottssituation. Det som är av vikt är att man i första steget skall reducera avräkningen med skatteeffekten av medgivna avdrag. Detta första steg försvåras när carry forward skall tillämpas på utländska skatter som inte utgår från ett underskottsår, eftersom avräkningen redan första året har reducerats av avdragets hela skatteeffekt. Det bör därför medges framrullning med hela det belopp som finns utöver spärrbeloppet, vid carry forward. Uttalanden som görs om den dåvarande 9 § i AvrL leder till att Holmensfallet kommer till att orsaka en generell ändring av rättsläget som det ser ut idag.<sup>82</sup>

Efter att ha läst RegR:s dom till Holmensfallet kan man se vad denna har för påverkan på vårt avräkningssystem. Den har medfört en lösning till de uppkomna situationerna när utländska skatter som ej kan utnyttjas det första året kan beaktas någon av dem fem kommande åren. Därmed förhindras inte avräkning på grund av ett medgivet avdrag.<sup>83</sup>

En lösning till uppkomna situationer där carry forward aktualiseras har funnits och det lär vara av betydelse framöver vid bedömningar av liknande fall. Däremot kvarstår problemet när det avser beskattningsår som påbörjades före den nya bestämmelsen, 1 januari 2009. För att underlätta förståelsen av bestämmelserna vid avräkning av utländsk skatt och arbetet för Skatteverket bör man låta den nya bestämmelsen vara retroaktiv. En annan omständighet som kvarstår är den begränsade carry forward perioden

---

<sup>81</sup>SKV:s ställningstaganden, Avräkning av utländsk skatt och beräkning av spärrbelopp – tillämpning av RegR dom 2009-03-03 sid 3

<sup>82</sup> Berglund M, Matemaik och juridik än en gång, Skattenytt nr.10

<sup>83</sup> Berglund M, Matemaik och juridik än en gång, Skattenytt nr.10

på fem år. Visserligen har den förlängts från tre till fem år vilket tidigare har nämnts i arbetet, men den begränsade perioden finns kvar. Den kan orsaka problem, samt att skattskyldiga i slutändan blir föremål för dubbelbeskattning. Försvinner carry forward perioden på fem år, så undviks även en hel del problem.

# 11 Avräkning av utländsk skatt och etableringsfriheten

Ett av gemenskapens syften är att upprätta en gemensam marknad och detta framgår av Artikel 2 och 14 EUF. Detta uppnås genom att avskaffa hindren för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital mellan medlemsstaterna. I Artikel 43 EUF stadgas etableringsfriheten och utgör ett restriktionsförbud. Enligt denna artikel får en stat inte uppställa regler som försvårar eller hindrar dess egna medborgare eller bolag att förflytta sig över gränserna. Avräkning av utländsk skatt kan vara oförenligt med etableringsfriheten i fall det ligger ett förbud mot rena restriktioner. Det framgår av Artikel 56 EUF att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater skall vara förbjudna.<sup>84</sup>

Artikel 43 EUF tillämpades i Mål C-200/98 som avsåg ett förhandsavgörande. Frågan i målet var huruvida koncernbidrag från ett moderbolag till ett dotterbolag kunde vägras när det senare ägdes av det svenska moderbolaget samt av nederländska och tyska dotterbolag. Avdrag för koncernbidrag hade medgetts om dotterbolaget endast hade ägts av svenska bolag. EU domstolen angav att det föreligger ett förbud enligt Artikel 43 för medlemsstaterna att under några som helst förutsättningar hindra ett bolag att etablera sig i en annan medlemsstat och att dem då befintliga reglerna strider mot etableringsfriheten i EUF fördraget. EU-domstolen angav vidare i målet att inhemska bolag skall ej sättas i den situationen att de hindras från att äga utländska bolag genom att inte ge dem samma skattelättnader som de bolag som ej äger utländska bolag. De svenska reglerna ansågs hindra inhemska bolag från att etablera sig utomlands och därmed strida mot etableringsfriheten.<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> Bergström Sture, Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel, sid 3

<sup>85</sup> Mål C-200/98

## 11.1 Bestämmelserna om spärrbeloppet - förenliga med EU rätt?

Vid beräkningen av spärrbeloppet begränsas de olika avdragen när de hänförs till de utländska förvärvsinkomsterna i spärrbeloppsformeln (se ovan 5.1.1). Frågan som uppstår i en sådan situation och som skall diskuteras i detta avsnitt är om etablering av filialverksamhet utanför gränserna olika behandlas i förhållande till nationella verksamheter. Enligt 1:5 IL innefattar rekvisitet förvärvsinkomster inte utländska filialförluster. Det kan påpekas att en utländsk inkomst dock inte skall behandlas mindre förmånligt än inhemska inkomster såvida det inte finns en objektiv skillnad mellan två situationer.<sup>86</sup>

I en sådan uppkommen situation tillämpar EU domstolen en prövningsmetod för att fastställa om det föreligger hinder i ursprungsstaten. Man börjar undersöka om det föreligger olika behandling när samma inkomst beskattas av två skattejurisdiktioner, därefter undersöks om situationerna är objektivt jämförbara.<sup>87</sup> När medlemsstaternas behörighet att beskatta och etableringsfriheten krockar, har det i vissa fall ansetts strida mot de grundläggande rättigheterna enligt EU domstolens praxis som behandlas i nästa avsnitt.

### 11.1.1 Rättspraxis

Mål C-141/99 AMID – Etableringsfrihet

EG-domstolen hade att pröva i AMID<sup>88</sup> målet huruvida bestämmelserna i Belgien stred mot den fria rörligheten. AMID var ett belgiskt bolag som hade etablerat en filial i Luxemburg. Filialen i Luxemburg hade ett visst år visat vinst, medan bolaget i Belgien hade visat förluster, vilka inte var avdragsgilla i Luxemburg. Bolaget ville därför rulla fram underskottet i

---

<sup>86</sup> Weber D, In search of a (new) equilibrium between tax sovereignty and the freedom of movement within the EC, sid. 587

<sup>87</sup> Weber D, In search of a (new) equilibrium between tax sovereignty and the freedom of movement within the EC, sid. 599

<sup>88</sup> Mål C-141/99



hemviststaten för att kunna dra av detta från vinsterna ett senare år. Detta nekades av skatteförvaltningen i Belgien. EU domstolen yttrade att ett skattesystem strider mot etableringsfriheten (Artikel 43 EUF) i de fall ett företag missgynnas på grund av etablerade filialer över gränserna. Vidare ansåg EU domstolen att ett företag som hade etablerat en filial i en annan medlemsstat befann sig i en jämförbar situation med ett företag som hade filial inom gränserna. EU domstolen beslutade att Belgiens skattelagstiftning stred mot etableringsfriheten (Artikel 43 EUF), eftersom bestämmelserna inte tillät Belgiska företag med utländska filialer att göra avdrag för underskott som uppkommit i Belgien, då avdrag för dessa underskott skulle göras i den stat där filialen förkom.<sup>89</sup>

---

<sup>89</sup> Mål C-141/99

# 12 Avslutande kommentarer

Sverige i likhet med andra stater vill ej medge avräkning av skatt fullt ut för utländsk skatt. Man har därför valt att begränsa avräkningen med hjälp av spärrbeloppsregeln. Beräkningen av spärrbeloppet har vållat en del problem vilket man har kunnat utläsa av rättspraxis och än idag råder det osäkerhet kring förfarandet av beräkningen. Matematiken kommer här in i bilden och den svenska modellen av spärrbeloppsformeln undviker problemet som uppstår när ett negativt tal uppstår i täljaren genom att ta upp ett utländskt underskott till 0 i täljaren. Denna situation uppstod i Bolidenmålet och är av intresse att beakta. De olika instanserna som uttalade sig i målet fokuserade till stor del på matematiken och lät dessa resonemang på sätt och vis påverka deras bedömning. Har vi ett skatterättsligt problem bör ju detta lösas på ett juridiskt sett och grunda slutsatsen på en juridisk argumentation och inte genom att fokusera på matematiska problem. Detta visar på att beräkningen av spärrbeloppet måste bli mer klar och tydlig, eftersom det finns en brist i gällande bestämmelse om förutsebarhet. Frågan som kvarstår är vad som gör att bestämmelsen är svår att tillämpa?

Enligt de nuvarande bestämmelserna i svensk rätt avseende avräkning av utländsk skatt finns regler som ej tar hänsyn till utländska underskott. Eftersom Sverige tillämpar overall principen görs en sammanlagd beräkning av alla utländska inkomster och trots att resultatet är negativt kan avräkning erhållas. Det vi gör idag är att begränsa avräkningsanspåk av utländska inkomster med hjälp av spärrbeloppet, men undvika problemet med negativa belopp i täljaren. Varför inte åtgärda detta problem och införa bestämmelser som underlättar för oss att hantera situationer som denna. Varför inte införa bestämmelser som avser underskott av utländsk inkomst och att denna skall dras av i övriga länders utländska inkomst så att den svenska inkomsten reduceras i sista hand?

Nya AvrL är tydligare och mer förutsebar. Ändringarna gällande kostnader vid beräkning av spärrbeloppet har inneburit ökad klarhet. Reglerna om avdrag i IL har blivit mer bestämmande för kostnadsbegreppet i AvrL, dock med vissa undantag. De tolkningsalternativ som tidigare har funnits vilka var baserade på praxis, förarbeten och reglernas systematik har försvunnit vid nya AvrL:s ikraftträdande. Detta försvårar arbetet eftersom dessa tolkningsalternativ är av betydelse för lagstiftningens förutsebarhet. Att fördelningen av avdrag är oreglerad har till fördel att det kan ske en mer flexibel lagtolkning om behov skulle uppstå. Denna flexibilitet skulle ej existera om de avdragsgilla kostnaderna som anges i IL skulle utgöra kostnader enligt AvrL. Skulle det införas en ny kostnad som är avdragsgill enligt IL krävs det att även ta ställning till hur avdraget ska fördelas till de utländska inkomsterna i spärrbeloppsegeln. Frågan är vad denna flexibilitet innebär? En skattskyldig har till syfte att få ett så högt spärrbelopp som möjligt för att kunna göra avräkning. Detta uppnås genom att inte dra av så mycket kostnader i nämnaren av den utländska skatten. För att undvika att bestämmelserna om kostnader vid spärrbeloppsberäkningen kringgås krävs det att lagen specificerar vilka kostnadsposter som skall finnas med i beräkningen. Detta skulle underlätta processen vid ett ställningstagande gällande avräkning av utländsk skatt, samt undvikande att dessa bestämmelser kringgås.

En konsekvens som lagändringen har medfört är att en osäkerhet om hur AvrL ska tolkas har skapats. I 1 kap. 2 § AvrL anges att termer och uttryck skall tolkas i enlighet med motsvarande termer och uttryck i IL om inget annat anges eller framgår av sammanhanget. Osäkerheten ligger i att AvrL uttryckligen kopplas till IL. Frågan är varför det krävs en markering av denna koppling till IL. Begreppet ”kostnadsposter” har ersatt tidigare begrepp ”kostnad”. Syftet var att tydligare visa vad som räknas som en avdragsgill kostnad. Detta har dock gett upphov till kanske fler oklarheter eftersom begreppet ”kostnadsposter” kan missbedömas och praxis idag på detta begreppet finnes svårare. Ändringen kan därför anses en aning onödig.

En omarbetning och förändring av AvrL var nödvändigt. Främst för att skydda den svenska skattebasen för inkomster som har intjänats här i Sverige. De nya bestämmelserna underlättar för den skattskyldige samt för SKV. Bl.a. när det gäller ändringen att en skattskyldig kan avräkna utländsk skatt ifall denne önskar. Detta medför att onödigt arbete undviks. Detta har man fått se efter domen i RÅ 2002 not 207. En omständighet som kvarstår och som bör beaktas är att man måste kostnadsföra skatten och räkna avdragseffekten. Denna komplicerade situation hade man kunna undvika om man bara räknar av den utländska skatten utan att kostnadsföra den och resultatet hade blivit det samma.

Av stor vikt är att säkerställa så att överkompensation ej sker. Lagstiftaren måste klargöra vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att avräkning av utländsk skatt ska medges. Av ändringarna i IL samt den nya AvrL kan man konstatera att bestämmelserna är klarare än tidigare. Nya bestämmelser som t.ex. avräkning av utländsk skatt vid fusioner och fissioner har reglerats och detta har varit nödvändigt för att den skattskyldige ska kunna veta sina rättigheter samt för att en rättvis bedömning ska kunna göras.

Att en stats nationella lagstiftning inte får strida mot etableringsfriheten anges i EUF fördraget. Av rättspraxis (AMIDA målet) kan utläsas att en hemviststat har ett ansvar att likabehandla gränsöverskridna situationer, detta oavsett om det utländska inkomsterna har beskattats eller ej. Som det framgår av AMIDA målet kan inte ens stats bestämmelser förespråka att underskott endast skall kunna dras av i den stat där dem uppstår. I sådant fall strider bestämmelserna mot etableringsfriheten. Det är svårt att ta ställning till om Sveriges bestämmelser om avräkning av utländsk skatt kan strida mot etableringsfriheten, dock lär vi stötta på det framöver med tanke på att fler företag numera väljer att etablera sig utomlands.

Det finns fortfarande en del frågetecken som hänger i luften, trots att mycket har klargjorts i RÅ 2002 not 207 och RÅ 2009 not 27. Efter besluten i dessa

två rättsfall har en del bestämmelser ändrats och rättsläget ser annorlunda ut idag. För att underlätta förståelsen för de skattskyldiga och arbetet för instanserna bör både 16 kap.18-19 §§ IL och 2 kap.15 § AvrL gälla retroaktivt. Att tillämpa de äldre bestämmelserna på beskattningsår som påbörjades före den 1 januari 2009 skulle endast leda till att ta ställningstagande i svåra situationer och ingen skulle vinna på detta.

Även om svårtillämpliga bestämmelser kvarstår anser jag att vår lagstiftning är på rätt väg och förväntar mig att IL och AvrL lär genomgå många fler ändringar framöver. Vår skattelagstiftning har ett behov av att kontinuerligt uppdateras för att uppfylla de krav som ställs från EU, svenska staten och dess medborgare.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

- Proposition 1966:127
- Proposition 1982/83:14
- Proposition 1990/91:54
- Proposition 1999/2000:2
- Proposition 2008/09:63

## Övriga yttranden och utredningar

- Handledning för internationell beskattning 2010
- DS 2005.4 Skatteverkets Promemoria
- Skatteverkets ställningstagande, Avräkning av utländsk skatt och beräkning av spärrbelopp – tillämpning av RegR DOM 2009-03-03 (131 527460-09/111)
- SOU 2003:12
- Model tax convention on income and on capital, condensed version 17 July 2008, Organisation for economic cooperation and development (OECD), Paris 2008, OECD

## Litteratur

- Dahlberg Mattias, Internationell beskattning – En lärobok, 2005
- Lindencrona Gustaf, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, juristförlaget, 1994
- Lodin, Inkomstskatt – En läro och handbok i skatterätt, Tolfte upplagan
- Pelin Lars, Internationell Skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde upplagan, 2006

## Artiklar

- Berglund Martin, Juridik och matematik än en gång, Skattenytt nr 10, 2009
- Berglund Martin, Ändringar i systemet för avräkning av utländsk skatt – en kommentar, Skattenytt nr. 1-2 2009
- Bergström Sture, Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel, Skattenytt 2000, sid 663
- Lindencrona Gustaf, Juridik och matematik – nyare praxis på den svenska avräkningslagen. Skattenytt nr. 1-2 2007
- Virin Niclas, Avräkning av utländska skatter – en orgie i onödig komplexitet, Svensk skattetidning 8.2009
- Weber Dennis, In search of a (new) equilibrium between tax sovereignty and freedom of movement within the EC, International tax review, Volume 34, 2006

# Rättsfallsförteckning

- RÅ 2001 ref 43
- RÅ 2001 ref 46
- RÅ 2002 not 207
- RÅ 2004 ref 132
- RÅ 2005 ref 57
- Rå 2009 not 24
  
- Mål C-200/98
- Mål C-141/99