

7 Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning

Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
Prop. 1985/86:131, SkU43, SFS 1986:468
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1443
Prop. 1992/93:187, SkU31, SFS 1993:943
Prop. 1995/96:75, SkU7, SFS 1995:1341
Prop. 1995/96:230, SkU33, SFS 1996:739
Prop. 1996/97:100, SkU23, SFS 1997:530
Prop. 1997/98:135, SkU23, SFS 1998:260
Prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1255
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1343, 2000:1349
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1088

16 kap. 18-19 §§ IL
SOU 1950:35, prop. 1951:171, BevU45, SFS 1951:324
SOU 1962:59, prop. 1965:127, BevU54, SFS 1966:729
Ds Fi 1965:4, prop. 1966:103, BevU42, SFS 1966:274
SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, SkU16, SFS 1989:1039
SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, SFS 1999:1229
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341
Prop. 2001/02:46, SkU13, SFS 2001:1176
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

7.1 Allmänt

När två stater utövar sin rätt att beskatta samma skattesubjekt för en och samma inkomst och den slutliga skatten därmed överstiger den skatt som tas ut på sådan inkomst i den stat som har den högsta skattenivån kan man säga att internationell dubbelbeskattning uppkommer.

En sådan dubbelbeskattning kan lindras eller undanröjas genom ensidiga åtgärder. Exempel på sådana åtgärder är bestämmelserna i IL om befrielse enligt den s.k. sexmånadersregeln (3 kap. 9 § IL) och om rätt till omkostnadsavdrag för utländsk skatt (16 kap.

18-19 §§ IL) samt bestämmelserna om rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL. Vidare kan internationell dubbelbeskattning undvikas genom skatteavtal. Ett avtal utgör ett viktigt medel att förhindra dubbelbeskattning genom att de avtalsslutande staterna ömsesidigt avstår från sina skatteanspråk. Detta sker med tillämpning av de två metoder som utvecklats i modern mellanstatlig skatterätt för att undanröja internationell dubbelbeskattning – undantagandemetoden (exemptmetoden) och avräkningsmetoden (creditmetoden). Oftast förekommer båda metoderna i ett och samma avtal. Dessa metoder används även i de interna reglerna för ensidigt undanröjande av dubbelbeskattning. Sexmånadersregeln är ett exempel på exemptmetoden medan AvrL är ett exempel på creditmetoden.

7.2 Exemptmetoden

Full exempt

Exemptmetoden innebär att inkomsten undantas från beskattning. Tillämpas full exempt (hel befrielse) beaktas den undantagna inkomsten inte alls vid beskattning av övrig skattepliktig inkomst i den stat som avstått från att beskatta den aktuella inkomsten. Detta gäller t.ex. vid tillämpning av vår interna sexmånadersregel samt vid tillämpning av exemptmetoden i flertalet av våra skatteavtal (se t.ex. skatteavtalet mellan de nordiska länderna, SFS 1996:1512).

Exempt med progressionsuppräknings

Vid *exempt med progressionsuppräknings* tillåts däremot den undantagna inkomsten inverka på skattesatsen på de övriga inkomster som beskattas i den stat som har undantagit inkomsten från beskattning. Progressionsförbehållet får dock endast betydelse för det fall att en progressiv beskattning tillämpas. Progressionsuppräknings används oftast av den skattskyldiges hemviststat men det förekommer även att sådan uppräknings sker i källstaten.

Begränsad progressionsuppräknings i Sverige

Möjlighet till progressionsuppräknings finns endast i de fall detta föreskrivs i ett skatteavtal och det i den lag genom vilken skatteavtal införlivats med svensk rätt tagits in en bestämmelse om att progressionsförbehållet ska utnyttjas. Det senaste tillfället där Sverige använt sig av denna möjlighet är i 3 § lagen (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike.

Tillämpning av begränsningsregeln

Ska bestämmelserna om progressionsuppräknings och begränsningsregeln enligt lagen (1997:324) om begränsning av skatt tillämpas samtidigt, ska progressionsuppräknings göras först. Enligt 3 § ska ett spärrbelopp fastställas vid tillämpning av begränsningsregeln. Den i skattebeloppet ingående statliga inkomst- och/eller förmögenhetsskatten ska innefatta eventuell

progressionshöjning vid den jämförelse mellan spärrbeloppet och skattebeloppet som ska göras enligt 4 § samma lag.

Vid progressionsuppräknings sker en fiktiv beräkning av den statliga inkomstskatten på den skattskyldiges hela förvärvsinkomst inklusive den undantagna utländska inkomsten.

Progressions- uppräknings

Progressionsuppräknings kan för taxeringsåret 2004 endast tillämpas om summan av den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst och de inkomster för vilken progressionsuppräknings ska ske överstiger en skiktgräns på 284 300 kr och då endast i fråga om fysiska personer samt svenska dödsbon t.o.m. tredje beskattningsåret året efter det kalenderår då dödsfallet inträffade. Progressionsuppräknings sker på följande sätt. Först beräknas den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om samtliga förvärvsinkomster inklusive utländsk sådan inkomst skulle ha beskattats i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela detta beskattningsunderlag. Med den därvid erhållna procentsatsen tas skatt ut på den i Sverige beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Exempel

Exempel

En person bosatt i Sverige har en taxerad förvärvsinkomst på 398 700 kr, varav 298 700 kr härrör från Sverige och 100 000 kr är en inkomst p.g.a. offentlig tjänst i Frankrike på vilken inkomst exempt med progressionsuppräknings ska tillämpas enligt gällande skatteavtal. Statlig inkomstskatt på den totala inkomsten utgör 19 440 kr. Denna skatt uppgår till ca. 4,8758 procent av det aktuella beskattningsunderlaget (19 440/398 700). Den svenska statliga inkomstskatten på den beskattningsbara inkomsten blir då 14 564 kr (298 700 x 0,048758). Statlig inkomstskatt beräknad endast på den svenska inkomsten utgör i detta fall 0 kr. Progressionsuppräknings innebär således en höjning av skatten på den i Sverige beskattade inkomsten med 14 564 kronor.

Progressionsuppräknings tillämpas endast om den resulterar i en högre skatt än den skatt som skulle tagits ut på den svenska inkomsten utan sådan beräkning.

Alternativ exempt

I vissa äldre skatteavtal föreskrivs att *alternativ exempt* ska tillämpas. Denna metod, som är avsedd att leda till samma resultat som exempt med progression, innebär att den utländska inkomsten tas med i beskattningsunderlaget, se RÅ85 1:6 och p. 37 i kommentaren till artikel 23 A i OECD:s modellavtal. Skatten räknas ut på den totala beskattningsbara inkomsten inklusive den undantagna utländska inkomsten. Därefter sätts den sålunda ut-

räknade svenska skatten ned med så stor del av den sammanlagda skatten som belöper på den utländska inkomsten.

Alternativ exempt tillämpas endast på förvärvsinkomster. Nedläggning sker därvid med så stor del av den statliga och kommunala inkomstskatten som den utländska förvärvsinkomsten utgör av hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten på vilken skatten uträknats. Detta innebär med utgångspunkt i exemplet ovan att den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomsten ska sättas ned med $100\,000/398\,700 \times 19\,440 = 4\,875$ kr och den kommunala inkomstskatten på samma inkomst med kommunal inkomstskatt på 100 000 kr.

När exempt med progressionsuppräkningsmetoden används görs endast en fiktiv beräkning av skatten på den totala inkomsten för att erhålla progressionseffekten. När alternativ exempt tillämpas ingår däremot inkomsten i beskattningsunderlaget. Om uppgift om den totala inkomsten behövs för att avgöra om en person är berättigad till t.ex. en behovsprövad social förmån finns denna uppgift registrerad vid tillämpning av alternativ exempt till skillnad mot när exempt med progressionsuppräkningsmetoden tillämpas. Denna möjlighet har emellertid utnyttjats i ringa omfattning och eftersom metoden medförde andra inte avsedda konsekvenser vid beskattningen (minskade underskott t.ex.) som innebar att beskattningsresultatet kunde bli helt annorlunda jämfört med att använda exempt med progressionsuppräkningsmetoden så frångick man denna metod. Andra länder t.ex. Frankrike använder den vilket framgår av metodartikeln i skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673).

Matching exempt

I vissa avtal tillämpar Sverige också en metod som brukar kallas *matching exempt*. Denna metod används endast då fråga är om skattefrihet för från utlandet erhållen utdelning. Metoden innebär att om källstaten t.ex. på grund av bestämmelser i viss investeringsfrämjande lagstiftning som anges i avtalet, inte tar ut den normala bolagsskatten ska SKV vid bedömningen av om förutsättningar för skattebefrielse föreligger beakta den skatt som skulle ha tagits ut om dessa bestämmelser inte funnits. Bestämmelser om matching exempt är alltid tidsbegränsade och kan efter prövning förlängas. Författningar om t.ex. förlängning av matching exemptregler framgår av de ändringsförfattningar till respektive skatteavtal som anges i förteckningen över skatteavtal i SKV:s publikation Skatte- och taxeringsförfattningarna.

7.3 Creditmetoden

Creditmetoden innebär att man beskattar en utländsk inkomst men medger avräkning från den egna skatten för den skatt som erlagts i utlandet på inkomsten.

Full credit	Om avräkning medges för hela den utländska skatten utan hänsyn till den i bosättningslandet respektive hemviststaten erlagda skatten kallas metoden <i>full credit</i> (obegränsad avräkning).
Ordinary credit	Vid <i>ordinary credit</i> (vanlig avräkning) medger bosättningslandet respektive hemviststaten avräkning för utländsk skatt från dess egna skatt med högst så stor del som belöper på den utländska inkomsten, den s.k. <i>per item-principen</i> , dvs. avräkningen beräknas för varje inkomst för sig. Vanlig avräkning kan också ske genom att samtliga inkomster och samtliga skatter från ett och samma land beaktas samtidigt, den s.k. <i>per country-principen</i> , eller genom att samtliga utländska skatter och samtliga utländska inkomster beaktas samtidigt, den s.k. <i>overall-principen</i> . Overall-principen, som är den princip som föreskrivs i AvrL, är den mest förmånliga.
Per item-principen	
Per country-principen	
Overall-principen	
Omvänd credit	<i>Omvänd credit</i> (omvänd avräkning) innebär att källstaten medger avräkning för skatt som erlagts i hemviststaten. Sverige tillämpar denna metod bl.a. i fråga om utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen till personer med hemvist i Spanien. Vid tillämpning av omvänd credit medges avräkning för utländsk skatt på svensk inkomst med högst så stor andel av den svenska skatten som belöper på den i utlandet beskattade svenska inkomsten.
- återbetalning av svensk skatt	Personer bosatta utomlands beskattas med en definitiv källskatt på inkomst av tjänst, SINK. Detta innebär att skattskyldig som beskattas med tillämpning av denna lag och som uppbär inkomst på vilken omvänd avräkning ska tillämpas måste begära återbetalning av det belopp med vilket den svenska skatten ska sättas ned, se 20 § 4 st. SINK. Detta sammanhänger med att någon taxering inte sker av inkomst på vilken SINK är tillämplig.
Matching credit	I vissa svenska skatteavtal med utvecklingsländer finns matching credit-bestämmelser. Dessa bestämmelser innebär att Sverige åtagit sig att avräkna den utländska skatt som skulle ha utgått om inte den andra staten på grund av t.ex. sin lagstiftning om investeringsfrämjande åtgärder befriat det svenska företaget från skatt. Dessa bestämmelser är tidsbegränsade och gäller vanligen under en tioårsperiod från det att respektive avtal ingicks. Efter tidsperiodens utgång sker en prövning av om förutsättningar föreligger för en förlängning. En förlängning kräver riksdagens godkännande. Enligt svensk policy vid avtalsförhandlingar ska det vara fråga om bestämmelser om skattebefrielse eller skattelindring som syftar till att uppmuntra tillverkning, produktion eller turistnäring och liknande inom den andra avtalsslutande staten för att mat-

ching credit ska komma i fråga. Någon generell matching credit-bestämmelse förekommer således inte i nyare avtal, utan oftast finns en uppräkningsavtal mellan de lagar eller lagrum enligt vilka befrielse eller lindring ska ha skett i den andra avtalsslutande staten. För att matching credit ska medges måste befrielsen eller lindringen ha skett enligt någon av de uppräknade lagarna eller bestämmelserna.

Det förekommer även en annan typ av tidsbegränsade matching credit-bestämmelser med samma syfte, dvs. att med skatteförmåner uppmuntra svenska investeringar i den andra avtalsslutande staten. Dessa bestämmelser innebär avräkning med en i metodartikeln bestämd procentsats som överstiger den i respektive artikel angivna procentsatsen. Ett exempel utgör skatteavtalet med Vietnam (SFS 1994:789) enligt vilket skatten på royalty enligt artikel 12 inte får överstiga 5 procent. I metodartikeln, artikel 22 p. 2 e, förbinder sig dock Sverige att under de första tio åren som avtalet tillämpas medge avräkning med 10 procent från den svenska skatt som belöper på dessa inkomster. Även denna bestämmelse kan förlängas efter prövning. Det är således viktigt vid tillämpning av avtal att läsa metodartikeln i sin helhet för en riktig tillämpning av avtalet.

En matching-creditbestämmelse finns också i 37 kap. 30 § IL. I denna bestämmelse behandlas vissa frågor beträffande tillgångar och förpliktelser knutna till ett fast driftställe i ett annat EG-land som genom fusion eller fission överförs från ett företag i Sverige till ett företag i annan EU-stat. Om de genom fusionen eller fissionen överförda tillgångarna och förpliktelserna blir knutna till en sådan plats i en medlemsstat som enligt skatteavtal är ett fast driftställe eller – om något skatteavtal inte finns – skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade varit tillämplig i den staten ska avräkning för utländsk skatt ske på basis av en fiktiv skatt i den stat där det fasta driftstället finns (37 kap. 30 § 2 st. IL, jfr prop. 1998/99:15 s. 230 f.).

Carry forward

Om avräkningsutrymmet ett år inte förslår till avräkning av samtliga i utlandet erlagda skatter finns möjlighet att senare år medge avräkning för den överskjutande skatten. I sådant fall avräknas denna skatt genom nedsättning av skatt hänförlig till detta senare år, s.k. carry forward. De svenska reglerna om carry forward finns i 11, 16 och 21 §§ AvrL, se nedan under 7.4.2.2 och 7.4.3.

Carry back

Vissa stater – dock inte Sverige – har också möjlighet att medge avräkning viss tid tillbaka i tiden för skatt som inte kunnat avräknas ett senare år, s.k. carry back.

7.4 Ensida regler

**Efterskänkande
av skatt**

Vid KL: s tillkomst förutsattes att internationell dubbelbeskattning skulle undvikas genom skatteavtal. Man var emellertid medveten om att dubbelbeskattning skulle kunna uppkomma trots att avtal förelåg och införde därför en möjlighet för regeringen att på ansökan av den skattskyldige, om ömmande omständigheter eller eljest synnerliga skäl föreligger till undvikande eller lindring i dubbelbeskattning, efterskänka statlig inkomst - respektive förmögenhetsskatt. Denna möjlighet, som använts endast i ett fåtal fall, finns kvar (65 kap. 15 § IL respektive 23 § SFL).

7.4.1 Omkostnadsavdrag

Rätten till omkostnadsavdrag (16 kap. 18-19 §§ IL) vid inkomsttaxeringen för utländska allmänna skatter, såväl statliga som kommunala skatter, infördes 1951 (SFS 1951:324) och innebar ett första steg i syfte att mildra verkningarna av internationell dubbelbeskattning genom ensidiga svenska åtgärder. I syfte att tydligare än dittills markera att skatteavtalen och rätten till avdrag för utländsk skatt utgjorde två olika metoder att motverka dubbelbeskattning vilka inte kunde kombineras gjordes vissa redaktionella ändringar år 1966 (SFS 1966:729). En förutsättning för omkostnadsavdrag för utländsk skatt var således att den utländska skatten inte omfattades av ett skatteavtal. Fr.o.m. 1991 års taxering (SFS 1989:1039) har rätten till omkostnadsavdrag dock utvidgats till att gälla även för utländska skatter som omfattas av skatteavtal.

Bestämmelsen om omkostnadsavdrag innebär att betald utländsk skatt ska dras av. Någon valrätt för en skattskyldig som enligt god redovisningssed ska redovisa den utländska skatten som en kostnad, att göra avdrag – helt eller delvis – eller helt avstå från avdrag föreligger inte (RÅ 2002 not. 207).

**Vilka har rätt till
omkostnadsavdrag
för utländsk skatt?**

Avdragsrätten tillkommer i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person och inländsk juridisk person samt begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige. Avdrag medges oavsett om fråga är om preliminär eller slutlig skatt, under förutsättning att skatten är att anse som en omkostnad i förvärvskällan. 1949 års sakkunniga föreslog i sitt betänkande (SOU 1950:35) att avdrag skulle medges för skatter, som under beskattningsåret slutligt erlagts i utlandet, även om dessa inte belöpte på den inkomst som för beskattningsåret togs till beskattning i Sverige. Departementschefen (prop. 1951:171) menade att avdragsrätten principiellt sett borde avse de utländska skatterna på den inkomst som beskattas här det aktuella beskattningsåret, men anslöt sig dock av praktiska skäl till de sakkunnigas förslag. Med hänsyn till att skatten ofta erläggs en lång tid efter det att inkomsten

**Vid vilken taxering
ska omkostnads-
avdrag medges?**

	åtnjutits borde avdragsrätten i princip avse under beskattningsåret erlagda skatter. Har avdrag medgetts för utländsk preliminär skatt och har den utländska slutliga skatten bestämts till ett lägre belopp ska det belopp som på grund därav återbetalats tas upp som intäkt (16 kap. 18 § IL).
Utländsk särskild skatt	Utländsk särskild skatt, som är hänförlig till förvärvskälla, anses alltid vara omkostnad i förvärvskällan. Det ska dock vara fråga om verklig skatt. Avdrag har vägrats för obligatorisk avgift som erlagts av tjeckisk kammarmusiker till statlig konsertagentur i hemlandet ("Pragokonsert", RÅ 1976 ref. 147, jfr RKR 1973 1:44). Avdrag har också vägrats för avgift till statliga "Bulgariska Konzertdirektion" m.fl. KR-avgöranden.
Allmänna skatter till utländsk stat	För allmänna skatter till utländsk stat medges avdrag om och i den mån skatten är hänförlig till sådan intäkt som är skattepliktig i den andra staten på grund av att den förvärvskälla till vilken intäkten är hänförlig är lokaliserad där. I det fall den skattskyldige är medborgare i den stat från vilken intäkten härrör och denna stat tar ut en högre skatt av sina medborgare än av övriga skattskyldiga är endast den del av skatten som tas ut på grund av att intäkten har källa i den staten avdragsgill. I en dom (meddelad 1991-03-26, mål nr 4449-1988) har KRNSU vägrat avdrag för avgift till Polservice, det polska utrikeshandelsföretaget, med hänvisning till att den erlagda avgiften, 22 procent av den i Sverige erhållna bruttolönen, inte ansetts utgöra utländsk inkomstskatt eller därmed jämförlig allmän skatt utan endast tagits ut på grund av medborgarskap.
Förvärvskällan lokaliserad i utlandet	
För vilka skatter medges omkostnadsavdrag?	Skatt till utländsk delstat, provins eller kommun likställs med skatt till utländsk stat. Vidare likställs skatt på förmögenhet, som inte har karaktär av engångsskatt, med inkomstskatt i det fall att omkostnadsavdrag skulle ha medgetts för den skatt som har tagits ut eller skulle ha tagits ut på avkastningen av förmögenheten. SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked (1994-12-19) uttalat följande vad avser rätt till omkostnadsavdrag för förmögenhetsskatter (Vermögenssteuer och Gewerbesteuer) som i Tyskland tagits ut av ett svenskt aktiebolag (S) som bedrev verksamhet från fast driftställe i Tyskland.

Erlagda utländska skatter anses som avdragsgilla omkostnader om de förutsättningar som anges i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL är uppfyllda. Såvitt gäller de här aktuella skatterna är följande av intresse. Avdrag för allmän utländsk skatt förutsätter enligt tredje stycket första meningen i anvisningspunkten att skatten "hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktig i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla för vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad". Med inkomstskatt likställs enligt andra meningen "skatt på förmögenhet, var till intäkt som ovan sagts hänför sig" (här bortses från engångsskatter). Enligt

fjärde stycket föreligger inte rätt till avdrag "för utländsk skatt, om den hänför sig till intäkt som beskattas i den utländska staten och inte medtas vid taxeringen här i riket".

Av citaten från tredje stycket framgår att förmögenhetsskatterna får dras av som omkostnad i Sverige om skattskyldighet för inkomst från den i Tyskland nedlagda förmögenheten föreligger där enligt tysk lagstiftning. Det villkoret är uppfyllt. Den omständigheten att S kan komma att genom särskilt beslut undantas från skyldighet att betala tysk inkomstskatt föranleder inte annan bedömning. Eftersom inkomsten (intäkten) beskattas i Sverige aktualiseras inte någon tillämpning av fjärde stycket.

T.o.m. 1990 års taxering kunde omkostnadsavdrag för utländsk skatt endast medges för skatt som inte omfattades av skatteavtal, se RÅ 1987 ref. 148. Det fordrades därvid inte att dubbelbeskattningen helt skulle kunna undanröjas med tillämpning av avtal, utan det torde ha räckt med att dubbelbeskattningen skulle kunna ha lindrats. När fråga varit om utländsk skatt som erlagts i icke-avtalsland har såväl bestämmelserna om avdrag såsom omkostnad som de interna avräkningsreglerna varit tillämpliga. Som ett led i en strävan att ha samma regler i intern skattelagstiftning för såväl avtalsland som icke-avtalsland gäller numera samma möjligheter till omkostnadsavdrag för utländsk skatt vare sig avräkning medges med tillämpning av AvrL eller skatteavtal.

Den lättnad i beskattningen som erhållits genom omkostnadsavdraget ska beaktas vid avräkningen och minska avräkningsbeloppet (9 § AvrL).

RÅ 2002 not. 207

I RÅ 2002 not. 207 har RR, med samma motivering som SRN, fastställt ett överklagat förhandsbesked angående frågan om avräkning kan medges för en del av den utländska skatten och omkostnadsavdrag för en annan del av den utländska skatten. RR konstaterade därvid att omkostnadsavdrag och avräkning som grundas på samma utländska skatt inte kan kombineras utan att avdrag ska ske för hela den utländska skatten och att hela skatteeffekten av detta avdrag sedan ska återläggas vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 9 § AvrL. Av SRN:s förhandsbesked framgår bl.a. följande:

Avdragsregeln i punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen innebär att betald skatt skall dras av. Detta följer av den grundläggande avdragsregeln i 20 § första stycket kommunalskattelagen. Någon valrätt för en skattskyldig, som enligt god redovisningssed skall bokföra den utländska skatten som en kostnad, att göra avdrag - helt eller delvis - eller att helt avstå från avdrag kan alltså inte anses föreligga (jfr 24 § kommunalskattelagen). Med hänsyn härtill och till hur sambandet mellan avdrag för och avräkning av utländsk skatt har reglerats i 9 § avräkningslagen finner nämnden att avdraget skall göras först och beräkningen av avräkningsutrymmet (spärrbeloppsberäkningen) därefter. Beräkningen av Bolagets omkostnadsavdrag skall omfatta hela den utländska skatten. Nämnden finner vidare att vid spärrbeloppsberäkningen skall ett belopp återläggas som motsvarar den del av avdraget för utländsk

358 Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning

skatt som avser avräkningsbar utländsk skatt (i detta fall hela avdraget). Angivna synsätt innebär att Bolaget med de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet skall medges lättnad i internationell dubbelbeskattning på sätt närmare anges nedan.

Siffermässiga förutsättningar

Utländsk inkomst före skatt	2 108 053 kr
Utländsk skatt	2 358 438 kr
Sammanlagd beskattningsbar inkomst (bbi) före avsättning till periodiseringsfond (PF) och före avdrag för utländsk skatt	4 783 368 kr
Avdrag för utländsk skatt	2 358 430 kr
Bbi före avsättning till PF	2 424 938 kr
Avsättning till PF (20 %)	484 987 kr
Bbi efter avsättning till PF	1 939 951 kr
Beräkning av spärrbelopp	
Bbi efter avsättning till PF	1 939 951 kr
Återläggning av avdrag för utländsk skatt enligt 9 § avräkningslagen	2 358 430 kr
Bbi för spärrbeloppsberäkning	4 298 381 kr
Svensk skatt för spärrbeloppsberäkning (28 % av 4 298 381)	1 203 547 kr
spärrbelopp	$\frac{2\,108\,053 \times 1\,203\,547}{4\,298\,381}$ 590 255 kr

Spärrbeloppsberäkningen leder till att högst 590 255 kr av den utländska skatten kan avräknas mot svensk skatt. Detta belopp skall enligt 9 § andra meningen avräkningslagen minskas med skatteminskningen på grund av avdraget för den utländska skatten. Den utländska skatten uppgår till 2 358 438 kr och skatteminskningen blir då 28 % av detta belopp eller 660 363 kr. Eftersom sistnämnda belopp överstiger spärrbeloppet på 590 255 kr kan någon avräkning inte medges mot svensk inkomstskatt vid 2000 års taxering. Den utländska skatt för vilken avräkning ej medges kan avräknas senare enligt bestämmelserna i 11 § avräkningslagen.

En matching-creditbestämmelse finns också i 37 kap. 30 § IL. I denna bestämmelse behandlas vissa frågor beträffande tillgångar och förpliktelser knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land som genom fusion eller fission överförs från ett företag i Sverige till ett företag i annan EU-stat. Om de genom fusionen eller fissionen överförda tillgångarna och förpliktelserna blir knutna till en sådan plats i en medlemsstat som enligt skatteavtal är ett fast driftställe eller – om något skatteavtal inte finns – skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade varit tillämplig i den staten ska avdrag för utländsk skatt ske på basis av en fiktiv skatt i den stat där det fasta driftstället finns (37 kap. 30 § 2 st. IL, jfr prop. 1998/99:15 s. 230 f.).

Omkostnadsavdrag medges inte för utländsk skatt som är hänförlig till intäkt som undantagits från beskattning här med tillämpning av exemptmetoden (såväl med eller utan progressionsuppräkningsalternativ). I fråga om dessa

metoder se ovan under avsnitt 7.2).

7.4.2 Avräkning

År 1966 infördes i dåvarande 24-28 §§ SIL interna regler om avräkning av utländsk skatt från svensk statlig inkomstskatt. Samtidigt infördes den s.k. ettårsregeln (numera sexmånaders- och ettårsregeln) för att på ett enkelt sätt förhindra internationell dubbelbeskattning av inkomst som förvärvades vid verksamhet i utlandet (denna regel behandlas i avsnitt 2.2.1.1). Reglerna i dåvarande SIL utvidgades genom ändringar år 1982 till att omfatta såväl svensk som utländsk kommunal inkomstskatt och samtidigt flyttades tillämpningen av dessa regler över från LR till taxeringsnämnd. Vidare infördes en overall-princip som blev tillämplig vid såväl intern avräkning som vid avräkning med tillämpning av skatteavtal. De interna avräkningsreglerna överfördes år 1986 till en särskild lag, AvrL, som tillämpades första gången vid 1988 års taxering. Därefter har bl.a. skattereformen och ändringar i reglerna om skattebefrielse för utdelning från utländskt dotterbolag medfört vissa ändringar i AvrL.

7.4.2.1 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt samt fastighetsskatt

Vem har rätt till avräkning enligt AvrL?

En i Sverige bosatt fysisk person, inländsk juridisk person eller en begränsat skattskyldig person som har haft intäkter hänförliga till ett fast driftställe i Sverige har enligt 1 § 1 st. AvrL rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt på intäkt som medtagits vid taxeringen här. Enligt 1 § 2 st. AvrL får fysisk person även tillgodogöra sig avräkning mot statlig fastighetsskatt (jfr 14 § 2 st. AvrL vad avser juridisk person). Expansionsfondsskatt räknas som statlig inkomstskatt (1 kap. 3 § 3 p. IL). Svenska värdepappersfonder som vid tillämpningen av IL ska anses som juridiska personer omfattas däremot inte av AvrL. Sådana fonder kan däremot få avräkning med tillämpning av skatteavtal eftersom de är skattesubjekt och behandlas som en obegränsat skattskyldig juridisk person. Fonden är därmed en person med hemvist i Sverige enligt ett skatteavtal.

Vilka utländska skatter får avräknas

Utländsk skatt på intäkt som undantagits från beskattning här enligt t.ex. sexmånaders- eller ettårsregeln, 3 kap. 9 § IL eller reglerna om skattebefrielse för utdelning, 24 kap. 20-22 §§ IL får inte avräknas, se RÅ85 1:49. Uttrycket medtagits vid taxering har använts för att markera att en utländsk skatt i princip får avräknas

Beskattning i

**utlandet p.g.a. att
inkomsten har
källa där**

även om det uppkommer underskott vid den svenska beräkningen av inkomsten i förvärvskällan. Intäkten kan ha föranlett skatt i den andra staten på grund av sättet att beräkna skatten där. Det krävs vidare att intäkten ska ha beskattats i den utländska staten på grund av att intäkten enligt lagstiftningen i det landet anses ha källa där. Blir en person beskattad i en främmande stat endast på grund av sitt medborgarskap i den staten föreligger rätt till avräkning endast i det fall intäkten dessutom anses härröra från den staten, dvs. har källa där. Sker beskattning endast på grund av medborgarskapet får avräkning inte medges. Sådan beskattning sker endast i de stater som tillämpar nationalitetsprincipen.

**Samma
skattesubjekt**

RÅ 2001 ref. 46

En i Sverige bosatt eller hemmahörande person kan endast erhålla avräkning för sådan skatt som denne erlagt i utlandet på av honom uppburna inkomster. Det måste således vara fråga om samma skattesubjekt. Avräkning kan därför inte medges om en juridisk person i utlandet beskattas för en inkomst medan delägaren beskattas för samma inkomst i Sverige (se dock avsnitt 7.4.3). Den ekonomiska dubbelbeskattning som därvid uppkommer kan inte lösas med tillämpning av avräkningsreglerna. I ett av RR fastställt förhandsbesked, RÅ 2001 ref. 46, har ett svenskt AB som ägde fastigheter i USA genom bolag som inte var skattesubjekt inte medgetts avräkning för amerikansk inkomstskatt. För att avräkning, enligt AvrL och skatteavtalet med USA ska kunna ske, krävs att det är samma person som haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. Inkomstskatten i USA har utgått på avkastningen av de amerikanska fastigheterna och dessa har ägts av den utländska juridiska personen och inte av AB.

**Avräkning från
statlig
fastighetsskatt**

Med hänsyn till att beskattningen av utländska privatbostäder huvudsakligen kommer att ske genom uttag av fastighetsskatt har avräkning från statlig fastighetsskatt integrerats med avräkningen från övriga skatter, 1 § 2 st. AvrL.

**Schablon-
avräkning med
13 procent**

Enligt 1 § 3 st. AvrL medges svenskt företag, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, nedsättning av svensk statlig inkomstskatt med ett belopp motsvarande 13 procent av den skattepliktiga utdelningens bruttobelopp. Det är fråga om en schablonmässig avräkning utan hänsyn till faktiskt erlagd utländsk skatt. Fr.o.m. inkomståret 2004 har bestämmelsen om schablonavräkning upphävts då området för att skattefritt ta emot utdelning på företagsägda andelar utvidgats genom att definitionen av näringsbetingade andelar ändrats fr.o.m den 1 juli 2003. Överskottet i den utländska juridiska personen kan dock komma att beskattas hos den svenska delägaren enligt de s.k. CFC-reglerna. Delägaren medges då avräkning, i enlighet med övriga regler i AvrL, för den inkomstskatt som betalats av den utländska juridiska personen (18-22 §§ AvrL, i deras lydelse enligt SFS 2003:1088).

**Avräkning med
stöd av skatteavtal
enl. 4-14 §§ AvrL**

Enligt 2 § AvrL föreligger inte rätt till avräkning enligt 1 § 1 st. samma lag om såväl den statliga och den kommunala inkomstskatten som den utländska skatten och den utländska intäkten omfattas av ett skatteavtal. Vidare gäller att rätt till avräkning enligt 1 § 2 st. AvrL inte föreligger om statlig fastighetsskatt omfattas av skatteavtal. Utan denna bestämmelse skulle annars avräkning kunna medges när ett skatteavtal föreskriver exemptmetoden. För intäkter som omfattas av skatteavtal föreligger i stället rätt till avräkning eller undviks eller lindras dubbelbeskattningen på annat sätt med tillämpning av avtal. Sker avräkning med stöd av avtal tillämpas 4-13 §§ AvrL, dvs. AvrL:s bestämmelser om spärrellopp, i vilken ordning progressionsuppräknings vid exemptmetoden (exempt med progression) och avräkning ska ske, justering för omkostnadsavdrag, tillämpning av overall-principen m.m. Avräkning ska ske i ett samordnat förfarande och på samma sätt oavsett rätt till avräkning föreligger enligt ett avtal eller enligt 1 § AvrL.

**Vilken utländsk
skatt får avräknas**

I 3 § AvrL definieras vad som avses med utländsk skatt (SFS 1996:739). Definitionen får betydelse när det gäller att avgöra vilka skatter som enligt 1 och 2 §§ AvrL får avräknas. Avsikten är att avräkning ska kunna ske dels för belopp som utgör utländsk "skatt", dels för annat belopp som inte utgör "skatt" i egentlig mening. En förutsättning som härvid uppställs vad avser den förstnämnda kategorien, för att en utländsk skatt ska vara avräkningsbar, är att den är erlagd. När det gäller allmän skatt på inkomst krävs vidare att den är slutlig. Avräkning kan således inte medges för preliminär skatt på inkomst. Avräkning av utländsk skatt får ske, förutom för utländska statliga eller delstatliga skatter, också för utländska allmänna lokala inkomstskatter. I lagtexten har detta uttryckts med orden skatt till

lokal myndighet. Enligt departementschefen kan kommentaren till OECD:s modellavtal tjäna till ledning vid tolkning av uttrycket lokal myndighet. I denna kommentar anges delstat, region, provins, "departement", kanton, distrikt, "arrondissement", "Kreis", kommun och sammanslutning av kommuner som exempel på lokal myndighet. Av 5 § AvrL framgår vilka andra belopp än utländsk "skatt" i egentlig mening som är avräkningsbara.

I fråga om den som bedriver luftfart eller sjöfart i internationell trafik får också annan skatt som erlagts i en utländsk stat avräknas i den mån den beräknats med utgångspunkt i frakt- eller biljettintäkter som uppburits i denna stat eller på annat jämförligt sätt.

Avräkning av skatt jämförlig med statlig fastighetsskatt

Uttrycket utländsk skatt i 1 och 2 §§ AvrL inbegriper också skatt jämförlig med den statliga fastighetsskatten och sådan skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på en privatbostad belägen i utlandet. I Frankrike förekommer två fastighetsskatter, taxe foncière och taxe d'habitation. Den förra skatten tas ut på grund av ägandet medan den andra är en skatt på själva boendet. Om ägaren bebor sin utländska privatbostad är han således skyldig att erlägga båda skatterna. I detta fall gör SKV den bedömningen att båda skatterna får anses jämförliga med statlig fastighetsskatt eftersom den svenska skatten kan sägas utgå från ett ägande som samtidigt innefattar en rätt för ägaren att bruka fastigheten eller bostadsrätten. Vid uthyrning däremot är nyttjanderätten skild från ägandet och den taxe d'habitation som en hyresgäst rätteligen ska betala kan inte anses jämförlig med statlig fastighetsskatt och är därför inte avräkningsbar.

RÅ 1997 not. 149

RÅ 1997 not. 149 har medfört ändrad lydelse av 3 § AvrL (SFS 1998:260). Med utländsk skatt avses även skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på fastighet eller på privatbostad i utlandet. Ändringen som trädde i kraft den 1 juli 1998 tillkom för att göra det möjligt att erhålla avräkning för fastighetsskatt på näringsfastigheter mot avkastningsskatten. Se även avsnitt 7.4.2.2.

Slutligen anges i 3 § sista meningen AvrL att också sådana belopp som omfattas av skatteavtalens bestämmelser om "matching credit" respektive det särskilda schablonbelopp som anges i 1 § 3 st. AvrL är att anse som utländsk skatt (SFS 1996:739). Hänvisningen till bestämmelserna i 5 § b) och c) AvrL tillkom för att klargöra att avräkning (t.ex. med stöd av bestämmelserna om carry forward) får ske, dels för belopp som utgör utländsk "skatt", dels för annat belopp som inte utgör "skatt" i egentlig mening.

**”Turordning” för
avräkning**

Enligt 4 § 1 st. AvrL ska avräkning i första hand ske från den statliga inkomstskatten, i andra hand från den statliga fastighets-skatten, och i tredje hand från den kommunala inkomstskatten. Någon inbördes rangordning mellan den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster och den statliga inkomstskatten på kapitalinkomster finns dock inte.

**När ska
avräkning ske?**

I fråga om tidpunkten för avräkning stadgas i 4 § 2 st. AvrL att avräkning från svensk skatt ska ske från den svenska skatt som tas ut på grund av taxering det år då den utländska intäkten, som beskattats i utländsk stat, tas med i beskattningsunderlaget här. Av detta framgår klart att avräkning aldrig får ske för utländsk skatt som utgår på inkomst som inte medtagits vid taxeringen.

Normalt sett föranleder det inga större problem att avgöra vilket år en utländsk intäkt tagits med i det svenska beskattningsunderlaget. Om emellertid ett svenskt skattesubjekt med filial i utlandet har olika beskattningsår i Sverige och utlandet kan problem uppstå. I de skatteavtal som Sverige ingått med andra länder föreskrivs i övergångsbestämmelserna från vilken tidpunkt de nya bestämmelserna ska tillämpas. Avtalsparterna har vid avtalsförhandlingarna inte använt sig av samma formulering, vilket får betydelse för de fall ett företag har brutet räkenskapsår som sträcker sig över både det gamla och det nya avtalet. Som exempel kan nämnas skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673) som beträffande inkomstskatt ska tillämpas på inkomst som uppbärs under det kalenderår som följer närmast efter på det under vilket avtalet har trätt i kraft eller som är hänförlig till räkenskapsår som påbörjats under detta kalenderår (ikraftträdande den 1 januari 1993, tillämpning på inkomst som uppbärs den 1 januari 1993 eller senare). Skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193) ska beträffande skatter på inkomst tillämpas på inkomst som förvärvas från och med januari kalenderåret närmast efter det år då avtalet trädde i kraft (ikraftträdande den 1 november 1994, tillämpning på inkomst som förvärvas den 1 januari 1995 eller senare). Det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) ska i fråga om övriga skatter på inkomst tillämpas på skatter som bestäms för "beskattningsår" som börjar den 1 januari året närmast efter ikraftträdandet eller senare. Det nordiska skatteavtalet har trätt i kraft den 11 maj 1997.

Med ordet "beskattningsår" i skatteavtalet avses från svensk sida det svenska företagets beskattningsår. Eftersom den utländska filialen endast är en gren av det svenska företaget ska samtliga intäkter och kostnader från filialen redovisas i samma förvärvskälla som övriga intäkter och kostnader för det svenska företaget.

När det gäller det nordiska skatteavtalet blir följden av ordet "beskattningsår" i avtalets övergångsbestämmelser att ett företag som har brutet räkenskapsår, t.ex. 1 juli 1997 – 30 juni 1998, inte överhuvudtaget ska beskattas i Sverige vid taxeringen år 1999 för inkomst av rörelse bedriven från fast driftställe i annat nordiskt land. Vilka effekterna blir vid senare års taxeringar kan belysas med följande exempel:

Ett svenskt aktiebolag (AB S) har ett räkenskapsår som omfattar perioden 1 juli – 30 juni. AB S har en norsk filial vars räkenskapsår i Norge sammanfaller med kalenderåret. För taxeringsåret 2004 redovisar således AB S de intäkter som är hänförliga till perioden den 1 juli 2002 – den 30 juni 2003.

Vid taxeringen år 2004 kommer således intäkter som i Norge är hänförliga till två olika inkomstår (andra halvan av år 2002 och första halvan av år 2003) att tas upp till beskattning i Sverige. Problemet här blir alltså att fastställa hur stor del av den norska filialens inkomster/kostnader samt den därpå belöpande norska inkomstskatten som hänförs sig till respektive halvår. Om man för verksamheten i filialen upprättar ett delårsbokslut den 30 juni varje år kommer det att vara möjligt att klart urskilja de norska inkomster/kostnader som ska tas med vid den svenska taxeringen aktuellt beskattningsår samt de norska inkomstskatter som berättigar till avräkning detta beskattningsår. Upprättas inte något delårsbokslut måste en skälighetsbedömning ske (jfr 13 § AvrL). Vid en sådan skälighetsbedömning får man i många fall utgå från att intäkter och kostnader är jämnt fördelade över åren, varför man – i exemplet ovan – vid den svenska taxeringen kan utgå från att såväl 50 procent av den norska filialens inkomster/kostnader som dess norska inkomstskatt belöper på första halvåret och 50 procent på andra halvåret. I ett fall som detta bör dock en kontroll ske om den utländska filialen under de aktuella perioderna haft några extraordinära intäkter eller kostnader som medför att en sådan 50/50 fördelning inte kan göras. Vid avräkningen måste man då justera den på perioden belöpande utländska skatten med beaktande av de extraordinära intäkterna/kostnaderna. Detta kan belysas med följande exempel:

Den norska taxeringen: AB S norska filial redovisade för inkomståret 2002 en beskattningsbar inkomst om 6 000 000 kr och inkomstskatten uppgick till 2 100 000 kr. För inkomståret 2003 var den beskattningsbara inkomsten 5 000 000 kr och inkomstskatten 1 750 000 kr. I den beskattningsbara inkomsten för inkomståret 2003 ingår bl.a. en kapitalvinst om 4 000 000 kr som hänförs sig till avyttringen av den fabriksbyggnad där filialen bedriver sin tillverkning.

Byggnaden avyttrades den 8 augusti 2003. Något delårsboks slut har inte upprättats.

Den svenska taxeringen (taxeringsåret 2004): För taxeringsåret 2004 ska AB S redovisa de inkomster som hänför sig till perioden den 1 juli 2002 – den 30 juni 2003. För kalenderåret 2002 härrör filialens inkomster från tillverkningen. Man kan härvid utgå från att inkomsten ska fördelas på så sätt att hälften hänför sig till första halvåret och hälften till andra. Detta innebär att 3 000 000 kr av inkomsten och 1 050 000 kr av skatten ska hänföras till respektive halvår. När det gäller kalenderåret 2003 måste en justering göras med beaktande av kapitalvinsten. Bortsett från kapitalvinsten uppgår filialens inkomster till 1 000 000 kr. Denna inkomst får då fördelas med 50/50 på taxeringsåren 2004 och 2005. Vid taxeringen år 2004 ska alltså 500 000 kr tas upp samt 175 000 kr (1/10) av den norska inkomstskatten för kalenderåret 200-3 hänföras till taxeringsåret 2004.

För taxeringsåret 2004 skulle alltså de till den norska filialen hänförliga inkomsterna, som vid detta taxeringsår ska tas upp till beskattning i Sverige, uppgå till 3 500 000 kr (3 000 000 + 500 000) och de avräkningsbara norska skatterna till 1 225 000 kr (1 050 000 + 175 000).

Det måste i detta sammanhang framhållas att det givetvis inte ska ske två separata prövningar av vilka utländska intäkter som ska tas upp vid respektive års inkomsttaxering och vilka intäkter som ska beaktas vid respektive års avräkning, utan avräkning ska medges det år då den utländska intäkten tagits med vid taxeringen i Sverige. Det är dock av största vikt att denna fördelning så nära som möjligt återspeglar det faktiska skeendet, detta allra helst i samband med att ett nytt skatteavtal blivit tillämpligt om detta medför ett metodbyte från exempt till credit (eller omvänt).

Avräkning från statlig fastighetsskatt ska ske det år då intäkten som beskattats i utlandet tagits med vid taxeringen här. När fråga är om utländsk skatt jämförbar med den statliga fastighetsskatten eller som beräknas på schablonintäkt eller liknande av privatbostad i utlandet tas dock inte någon intäkt med vid inkomsttaxeringen i Sverige. Avräkning av sådan skatt ska ske från svensk skatt som fastställts på grund av taxering samma år som den utländska skatten fastställts.

Overall-principen

I 5 § AvrL anges att all utländsk skatt för vilken avräkning ska ske och i förekommande fall även matching credit-belopp enligt skatteavtal samt det särskilda schablonbelopp som anges i 1 § 3 st. AvrL ska beaktas samtidigt vid bestämmandet av hur mycket

svensk inkomstskatt som får tas i anspråk. Det är således fråga om summan av de skatter som får avräknas enligt 1 § 1 st. och 2 st. AvrL och den utländska skatt och annat belopp som får avräknas enligt skatteavtal samt det schablonbelopp (13 procent av utdelningens bruttobelopp) för vilket avräkning under vissa förutsättningar får ske vid utdelning från utländskt dotterbolag till svenskt moderbolag.

Anledningen till tillägget och *annat belopp* är att lagstiftaren önskade göra ett förtydligande (SFS 1996:739) då det i vissa fall gjorts gällande att s.k. matching credit och garantiavräkning, som överstiger den faktiska utländska skatten annars inte skulle kunna avräknas med stöd av carry forward-reglerna eller kunna avräknas från avkastningsskatt på pensionsmedel. Eftersom skäl saknas att behandla utländska skatter respektive andra belopp olika framstår det som mer ändamålsenligt att fullt ut jämställa dessa olika belopp som kan avräknas enligt 5 § AvrL.

För att få fram det högsta belopp varmed avräkning får ske ska summan av de avräkningsbara utländska skatterna jämföras med det s.k. spärrbeloppet, dvs. den svenska inkomstskatt som belöper på de utländska inkomsterna (6 § AvrL). Avräkning får sedan ske med det lägsta av dessa båda belopp.

I 6 § AvrL preciseras de inkomster som får beaktas vid spärrbeloppsberäkningen. Det är dels de inkomster på vilka de utländska skatterna tagits ut, dels de inkomster som har källa i utlandet. Det är därvid fråga om inkomst från fast driftställe och fast egendom i utlandet eller utdelning, ränta och royalty. Dessa senare inkomster blir i normalfallet föremål för beskattning i de länder varifrån de härrör. Det är dock inget krav att de har beskattats för att de ska få beaktas vid denna spärrbeloppsberäkning.

**Vilka inkomster
får beaktas vid
spärrbelopps-
beräkningen?**

De utländska inkomsterna som får beaktas ska i förekommande fall ha minskats med avdragsgilla kostnader enligt svenska regler. I RÅ 2001 ref. 43 har RR tagit upp frågan vilka kostnader som vid spärrbeloppsberäkningen ska dras av från de utländska inkomsterna. RR uttalade att "Detta innebär emellertid inte att enbart sådana kostnader som direkt avser verksamheten där (i utlandet; SKV:s anm.) skall beaktas utan även kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder". I samband med avräkning av utländsk skatt blir det således av intresse att utreda om en vid inkomsttaxeringen avdragsgill "företagsgemensam" kostnad – t.ex. koncernbidrag – helt eller delvis hänförs till en utländsk inkomst.

Frågan om hur koncernbidrag ska påverka de utländska inkomsterna vid spärrbeloppsberäkningen är för närvarande föremål för prövning av RR sedan SKV överklagat ett förhandsbesked meddelat den 3 december 2003. Av SRN:s förhandsbesked framgår bl.a. följande:

Om förutsättningarna enligt 35 kap. IL är uppfyllda skall lämnade koncernbidrag dras av hos givaren enligt 1 § första stycket. De utgör dock i sig inte någon kostnad för intäktsförvärv utan ingår endast som ett led i ett förfarande som möjliggör skattemässig resultatutjämning inom en koncern. De av bolaget lämnade koncernbidragen bör därför inte ses som en kostnad vid beräkningen av de utländska förvärvsinkomsterna (jfr RÅ84 1:14, RÅ 1999 ref. 65 och RÅ 2002 not. 207, vari s.k. sparavdrag, avdrag för underskott i utländska filialer och avdrag för avsättning till periodiseringsfond inte gjordes vid beräkning av de utländska inkomsterna).

SKV har med hänvisning till RÅ 2001 not. 43 överklagat förhandsbeskedet och yrkat att RR ska förklara att de utländska inkomsterna vid spärrbeloppsberäkningen ska reduceras med proportionell del av koncernbidraget.

Förlust på svenska premieobligationer har ansetts utgöra en omkostnad hänförlig till samma förvärvskälla som den vinst som uppkommit vid försäljning av en fastighet i Norge, se RÅ85 1:17. Däremot har det s.k. sparavdraget, ett schablonavdrag som medgavs t.o.m. 1991 års taxering i förvärvskällan inkomst av kapital inte ansetts utgöra kostnad som är hänförlig till utländsk utdelningsinkomst vid tillämpning av skatteavtalet med Danmark (1974:27), se RÅ84 1:14.

SRN har i ett förhandsbesked meddelat den 3 december 2003 uttalat att av värdepappersfond lämnad utdelning inte är en sådan kostnad som vid spärrbeloppsberäkningen ska dras av vid beräkning av den utländska förvärvsinkomsten, utan bara vid beräkning av den sammanlagda förvärvsinkomsten. SRN

motiverade sitt ställningstagande med bl.a. följande:

När det gäller beräkningen av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst är nämndens uppfattning att med denna inkomst förstås, i fall som det förevarande, den beskattningsbara inkomsten, dvs. intäkter efter avdrag för lämnad utdelning (jfr de i föregående stycke nämnda rättsfallen vari angivna avdragsposter beaktades vid beräkning av de sammanlagda inkomsterna i fråga). För denna uppfattning talar även att en minskning av den sammanlagda förvärvsinkomsten med mindre belopp än lämnad utdelning i princip skulle medföra att avräkning för hela den utländska skatten skulle omöjliggöras eller försvåras och således kunna avhålla en skattskyldig från att utnyttja den i artikel 56 EG stadgade rätten till fria kapitalrörelser (jfr EG-domstolens dom den 12 december 2002 i mål nr C-385/00, de Groot).

Förhandsbeskedet har överklagats av SKV som i första hand yrkat att utdelningen ska behandlas som en kostnad och vid spärrbeloppsberäkningen minska såväl den utländska inkomsten som sammanlagda förvärvsinkomsten. I andra hand har verket yrkat att utdelningsavdraget varken ska påverka den utländska inkomsten eller den sammanlagda förvärvsinkomsten.

Filialunderskotts inverkan på spärrbelopps- beräkningen

I RÅ 1999 ref. 65 har RR fastställt ett av SRN meddelat förhandsbesked som gällde huruvida underskott som uppkommit i ett svenskt företags utländska filial ska inverka på spärrbeloppsberäkningen eller inte. SRN fann att det utländska filialunderskottet inte skulle reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet. SRN motiverade sitt ställningstagande på följande sätt:

Vid bestämmandet av hur stor del av den svenska inkomstskatten som får tas i anspråk ett visst beskattningsår för avräkning får en skattskyldigs alla utländska inkomster och skatter för detta beskattningsår beaktas samtidigt. I 7 § AvrL har detta såvitt avser de utländska inkomsterna kommit till uttryck genom att den del av den svenska skatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela svenska skatt som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag.

Begreppet "de utländska förvärvsinkomsterna" ersatte begreppet "de utländska inkomsterna" i angivna bestämmelse i samband med 1990/1991 års skattereform (prop. 1990/91:54, SkU 10, rskr. 106, SFS 1990:1443). Anledningen till ändringen var att bestämmelserna om spärrbeloppsberäkningen då måste anpassas bl.a. till att fysiska personers förvärvsinkomster skall sammanräknas och beskattas progressivt medan övrig inkomst (kapitalinkomst) beskattas proportionellt, se angivna prop. s. 288. Avsikten var att bibehålla samma principer som hittills hade gällt för den s.k. overallberäkningen av spärrbeloppet, se samma prop. s. 290 och 339.

När systemet med denna beräkning infördes behandlades frågan om utländska filialunderskott skulle reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet, se prop. 1982/83:14 s. 10-12. Av vad som där anges och där angivna exempel framgår klart att avsikten inte var att utländska filialunderskott skulle reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen i fråga.

Såsom anges i Skattelagskommitténs Betänkande SOU 1997:2 Del II s. 139 (kommentaren till 14 kap. 23 §) kan uttrycket inkomst ibland föran-

leda tveksamhet om endast överskott avses eller såväl överskott som underskott. Att i detta sammanhang tolka begreppet i strid med klara förarbetsuttalanden, i strid med den uppfattning om tolkningen av angivna bestämmelse som måste ha varit förhärskande sedan systemet med overallberäkningen infördes (se bl.a. Nils Mattsson, Svensk Internationell beskattningsrätt, 11 uppl. s. 166) och i strid med de skattskyldigas intressen låter sig enligt nämndens mening inte göras. En sådan ändring av rättsläget kan enligt nämndens mening endast ske genom lagstiftning av vilken klart framgår att en sådan ändring åsyftas. Den ändring i bestämmelsen som företogs i samband med 1990/91 års skattereform avsågs enligt förarbetena inte ändra principerna för overallberäkningen och bestämmelsens utformning efter företagna ändringar ger enligt nämndens mening inget belägg för att en sådan ändrad tolkning av bestämmelsen ändock skall ske.

I nuvarande skattesystem beskattas intäkter i inkomstslaget kapital med en proportionell skattesats på 30 procent medan förvärvsinkomster som uppbärs av fysisk person beskattas med kommunal inkomstskatt samt med statlig inkomstskatt på 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en skiktgräns på 284 300 kr och ytterligare 5 procent på förvärvsinkomst över 430 000 kr vid taxeringsåret 2004. För att bibehålla samma principer som låg till grund för införandet av overallberäkningen av spärrbeloppet, dvs. att utländska skatteuttag som överstiger respektive understiger det svenska skatteuttaget ska kunna utjämnas oavsett inkomstslag, har en s.k. integrerad metod införts (SFS 1990:1443) för att beräkna spärrbeloppet. Denna metod innebär att man beräknar ett spärrbelopp för kapital och ett för förvärvsinkomster. Dessa båda spärrbelopp läggs därefter ihop och summan av dessa belopp tillsammans med den i Sverige erlagda fastighetsskatten utgör därmed det spärrbelopp som ska jämföras med den utländska skatten. Detta sätt att beräkna spärrbeloppet innebär ett utnyttjande av det avräkningsutrymme som har blivit tillgängligt genom att en utländsk skatt på en utländsk inkomst är lägre än den svenska skatten på samma inkomst för avräkning av utländsk skatt på annan inkomst som är högre än motsvarande svenska skatt. I det fall en skattskyldig uppbär endast kapitalinkomster från utlandet och förvärvskällan kapital utvisar underskott kan någon avräkning inte ske. En avräkning förutsätter i sådant fall att det finns ett överutrymme vid spärrbeloppsberäkningen inom ett annat inkomstslag. Omkostnadsavdrag kan däremot medges. Avräkning kan ske ett senare år enligt reglerna om carry forward.

Vid spärrbeloppsberäkningen ska enligt 7 § 3 st. AvrL de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) ställas i relation till den skattskyldiges sammanräknade inkomst, dvs. hans sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag. En motsvarande beräkning ska också ske

	vad avser kapitalinkomster.
	Vid tillämpning av AvrL ska spärrbeloppet alltid anses uppgå till minst 100 kr, 7 § 4 st. AvrL.
Spärrbeloppets delbelopp	Spärrbeloppet består således av summan av fyra olika delbelopp. Dessa delbelopp utgörs av, <i>dels</i> den statliga respektive den kommunala inkomstkatten som hänför sig till utländska förvärvsinkomster, <i>dels</i> den statliga inkomstkatt som hänför sig till utländska kapitalinkomster, <i>dels</i> den statliga fastighetsskatt som tagits ut på privatbostad belägen i utlandet, samt <i>dels</i> sådan avkastningsskatt på pensionsmedel som betalas av arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken "Avsatt till pensioner" enligt TrL och som tas ut på ett beskattningsunderlag beräknat enligt bestämmelserna i 3 § 1 st. och 5 st. Denna avkastningsskatt ska vid beräkning av spärrbeloppet jämföras med statlig inkomstkatt.
- avkastnings-skatten	
	Spärrbeloppsberäkningen kan belysas med följande exempel:

Exempel*Exempel*

En person bosatt i Sverige har uppburit följande inkomster efter avdrag för kostnader och schablonavdrag.

Sverige		Utländsk skatt
(tjänst)	500 000	-
(kapital)	200 000	-
Stat A (tjänst)	200 000	50 000 (25 %)
Stat B (kapital)	<u>+ 200 000</u>	<u>+ 80 000</u> (40 %)
	1 100 000	130 000

Skatt i Sverige före avräkning:

Tjänst

500 000
+ 200 000

$$\begin{array}{rcl}
 700\,000 & & \\
 - 10\,000 & & \\
 \hline
 690\,000 & \times 30\% & = 207\,000 \text{ (kommunalt)} \\
 - 284\,300 & & \\
 \hline
 405\,700 & \times (20\%) & = 81\,140 \text{ (statligt)} \\
 \text{Summa skatt:} & & 288\,140
 \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Kapital} & & \\
 200\,000 & & \\
 + 200\,000 & & \\
 \hline
 400\,000 & \times 30\% & = 120\,000 \\
 \text{Total svensk skatt:} & & \\
 288\,140 + 120\,000 & = & 408\,140 \text{ kr}
 \end{array}$$

Spärrbeloppsberäkningen, som ska göras före avdrag för allmän pensionsavgift, sjöinkomst, fackföreningsavgift och avgift till arbetslöshetskassagörs i två led. En beräkning för progressivt beskattad förvärvsinkomst samt en för kapitalinkomst. Dessa båda spärrbelopp läggs sedan samman och jämförs med den totala utländska skatten. Den svenska skatten sätts därefter ned med det lägsta av beloppen av sammanräknat spärrbelopp och utländsk skatt enligt följande.

Spärrbelopp för tjänsteinkomst: $200\,000/700\,000 \times 288\,140 = 82\,325$ kr. Spärrbelopp för inkomst av kapital: $200\,000/400\,000 \times 120\,000 = 60\,000$ kr. Sammanlagt spärrbelopp: $82\,325 + 60\,000 = 142\,325$ kr. Eftersom spärrbeloppet (142 325 kr) överstiger den utländska skatten (130 000 kr) får avräkning ske med hela den utländska skatten. Hela nedsättningen ska därvid göras från den svenska statliga inkomstskatten.

Hade den skattskyldige i exemplet ovan ägt en privatbostad i utlandet, antingen i ett icke avtalsland eller i ett land med vilket Sverige har ett skatteavtal enligt vilket creditmetoden ska tillämpas på inkomst av fast egendom, skulle den fastighetsskatt som tagits ut på privatbostaden ha lagts till spärrbeloppet och således ökat avräkningsutrymmet.

Nollresultat eller underskott i förvärvskällan

Blir resultatet noll eller uppkommer underskott i den förvärvskälla i vilken den utländska inkomsten ingår vid taxeringen i Sverige har den utländska inkomsten inte påverkat debiteringen av svensk skatt.

RÅ 2001 ref. 43

Såväl talet i täljaren (den utländska inkomsten) som talet i nämnaren (svensk och utländsk inkomst) blir i sådant fall noll, liksom det beräknade spärrbeloppet. I RÅ 2001 ref. 43 redovisade ett AB ett underskott av näringsverksamhet med 46 005 594 kr före förlustavdrag. Bolaget påfördes därför inte någon statlig inkomst-

skatt men debiterades dock statlig fastighetsskatt, skogsvårdsavgift och avkastningsskatt på pensionsmedel. Under beskattningsåret erhöll bolaget royaltyinkomster från Spanien med 15 288 053 kr på vilka inkomster bolaget betalade spansk källskatt med 1 691 476 kr. Bolaget redovisade royaltyn bland de i Sverige skattepliktiga intäkterna utan att göra något omkostnadsavdrag för den i Spanien erlagda skatten och yrkade på avräkning. RR uttalade följande såvitt här är aktuellt:

Enligt 7 § AvrL skall en beräkning göras av hur stor del av den sammanräknade förvärvsinkomsten som den utländska förvärvsinkomsten utgör. Eftersom det framstår som främmande att säga att ett belopp som är större än ett annat belopp kan utgöra en del av det mindre beloppet får lydelsen av 7 § anses förutsätta att den utländska inkomsten är lägre än den sammanräknade förvärvsinkomsten eller i vart fall inte överstiger denna. I motsatt fall överstiger kvoten mellan inkomsterna 1 och spärrbeloppet således den svenska skatten. Det senare förhållandet saknar emellertid praktisk betydelse eftersom avräkningen ju aldrig kan avse mer än den faktiska skatten. Så länge den sammanräknade förvärvsinkomsten överstiger 0 kan dock ett visst förhållande mellan inkomsterna i fråga beräknas och något hinder mot avräkning kan därför inte anses föreligga. Det kan också framhållas att om den utländska förvärvsinkomsten i ett sådant fall, som RSV hävdar, skall minskas med hänsyn till underskottet, kommer den utländska förvärvsinkomsten att sammanfalla med den sammanräknade förvärvsinkomsten och kvoten således att bli 1.

När det däremot inte finns någon sammanräknad förvärvsinkomst (denna är 0) är det inte längre möjligt att på ett meningsfullt sätt ställa den utländska förvärvsinkomsten mot den sammanräknade förvärvsinkomsten. Ett belopp kan inte utgöra en viss del av ingenting (0). Även här sammanfaller resultatet med det som uppkommer om man, som RSV hävdar, minskar den utländska inkomsten med underskottet av verksamheten i Sverige. Detta innebär visserligen att det uppkommer en tröskeffekt genom att en mycket liten förändring av inkomsterna kan medföra att en rätt till avräkning av hela den svenska skatten faller bort. Denna effekt – som främst har sin bakgrund i att avkastningsskatten i de nu aktuella fallen beräknas på ett underlag som är svårt att passa in i avräkningslagens system – är emellertid en fråga för lagstiftaren. Regeringsrätten finner med hänsyn till det anförda att förutsättningar saknas för att bolaget skall ha rätt att avräkna den utländska skatten taxeringsåret 1992. RSV:s talan skall därför bifallas.

Genom domen är det klarlagt dels att förutsättningar för att medge avräkning saknas om den sammanräknade inkomsten är 0, dels att den utländska förvärvsinkomsten vid spärrbeloppsberäkningen aldrig kan överstiga den sammanlagda förvärvsinkomsten. Eftersom spärrbeloppet alltid ska uppgå till minst 100 kr kan i dessa fall avräkning medges med 100 kr. Se även RÅ85 1:17. Med beaktande av att omkostnadsavdrag måste göras och att skatteeffekten av detta avdrag ska reducera såväl spärrbeloppet som avräkningsbar utländsk skatt medför detta att det endast i undantagsfall kan bli aktuellt med någon avräkning.

Proportionering av skattereduktion

Har den skattskyldige erhållit skattereduktion enligt bestämmelserna i 65 kap. 9-12 §§ IL ska enligt 7 § AvrL, vid beräkningen

för underskott av kapital

av spärrbeloppet, en sådan skattereduktion anses ha skett från statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt respektive statlig fastighetsskatt med så stor del av reduktionen som respektive skatt utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter före sådan reduktion. Vidare föreskrivs att motsvarande proportionering ska göras i de fall då den skattskyldige har att erlægga fastighetsskatt såväl för fastighet i Sverige som för privatbostad i utlandet.

Exempel

Exempel

En skattskyldig har erlagt 80 000 kr i kommunal inkomstskatt, 20 000 kr i statlig inkomstskatt samt 20 000 kr i statlig fastighetsskatt, varav 10 000 kr belöper på fastighet i utlandet. Skattereduktion erhålls med 18 000 kr. Därvid anses den kommunala inkomstskatten ha reducerats med $80\,000/120\,000 \times 18\,000 = 12\,000$ kr och den statliga inkomstskatten med $20\,000/120\,000 \times 18\,000 = 3\,000$ kr, samt den statliga fastighetsskatten med $20\,000/120\,000 \times 18\,000 = 3\,000$ kr, varav $10\,000/20\,000 \times 3\,000 = 1\,500$ kr anses belöpa på fastigheten i utlandet.

Denna proportionering får betydelse för hur stor nedsättning som kan komma i fråga från respektive skatt samt även för beräkning av spärrbeloppet. Detta innebär att proportioneringen ska ske före spärrbeloppsberäkningen.

Turordning i fråga om exemptmetoder respektive creditmetod

När alternativ exempt och avräkning ska tillämpas vid samma taxering tillämpas alternativ exempt först, 8 § AvrL. Alternativ exempt innebär som ovan nämnts att viss inkomst enligt bestämmelse i skatteavtal ska undantas från beskattning men medtagas vid taxeringen. Vid spärrbeloppsberäkningen enligt 6 § AvrL ska varken den svenska skatt som enligt avtalet belöper på den undantagna utländska inkomsten eller den utländska inkomsten som ska undantas från beskattning i Sverige tas med. Det betyder att nedsättning av svensk inkomstskatt med alternativ exempt sker före avräkning. Skulle dessutom exempt med progressionsuppräkning tillämpas ska sådan beräkning göras allra först.

Omkostnadsavdraget vid avräkning

Enligt 9 § AvrL ska spärrbeloppsberäkningen ske utan hänsyn till att omkostnadsavdrag erhållits för den utländska skatt som ska avräknas. Det belopp varmed avräkning därefter ska ske ska dock minskas med hela det belopp varmed den statliga och den kommunala inkomstskatten har minskats genom det erhållna avdraget.

Exempel

Exempel

Ett svenskt företag har, förutom inkomster från Sverige, in-

komster från två utländska stater A och B.

Inkomst i Sverige	200 000 kr
Inkomst i stat A	100 000 kr
Inkomst i stat B	50 000 kr

Statlig inkomstskatt tas i Sverige ut med 28 %. Skatt har erlagts i stat A med 48 000 kr och i stat B med 12 000 kr. Bolaget har enligt god redovisningssed gjort omkostnadsavdrag med 60 000 kr.

Taxering och skatteberäkning

	Med omkostnadsavdrag	Utan omkostnadsavdrag
Sverige	200 000	200 000
A	52 000	100 000
B	<u>+ 38 000</u>	<u>+ 50 000</u>
Beskattningsbar inkomst	290 000	350 000
Skatt	84 000	98 000

Skattelindring genom omkostnadsavdrag: $98\,000 - 84\,100 = 13\,900$ kr. Spärrbeloppsberäkning görs utan hänsyn till erhållet omkostnadsavdrag: $150\,000/350\,000 \times 98\,000 = 41\,999$ kr. Avräkningsbara skatter: $48\,000 + 12\,000 = 60\,000$ kr. Avräkning får ske med högst 41 999 kr. Detta belopp ska dock justeras med hänsyn till den skattelindring som erhållits genom omkostnadsavdraget. Det belopp varmed nedsättning ska ske blir därmed $41\,999 - 13\,900 = 28\,099$ kr.

Intäktsberäkning för rederier och luftfartsföretag

I 10 § AvrL finns en speciell regel för beräkning av utländsk intäkt för rederier och luftfartsföretag. Enligt denna regel får, på begäran av den skattskyldige, den nettointäkt som ska anses härröra från en viss utländsk stat beräknas som den del av den skattskyldiges hela inkomst från rederi- eller luftfartsrörelsen som de i den utländska staten uppburna frakt- och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag. Om den nettointäkt som ska anses härröra från utländsk stat enligt en sådan beräkning blir större än den verkliga nettointäkten från den utländska staten, leder det till att spärrbeloppet blir större.

Carry forward

Skattereformen har medfört sänkta skattesatser för såväl fysiska som juridiska personer och minskade reserveringsmöjligheter för företagen. Detta har i sin tur påverkat möjligheterna att ett visst beskattningsår erhålla avräkning för hela den avräkningsbara utländska skatten. 11 § AvrL ger därför en möjlighet till avräkning av sådan i 3 § AvrL angiven utländsk skatt som ett visst år

inte rymts inom spärrbeloppet, s.k. carry forward. Överstiger de utländska skatterna ett visst år det framräknade spärrbeloppet får detta överskjutande belopp avräknas senast det tredje året därefter, men endast till den del det rymms inom det vid det senare året framräknade spärrbeloppet. Observera härvid att avräkning i dessa fall medges med det lägsta av följande två belopp, nämligen spärrbeloppet och den för året avräkningsbara utländska skatten plus överskjutande belopp hänförliga till de tre föregående åren. Detta kan belysas med följande exempel:

Exempel

Exempel

A har för innevarande år erlagt en avräkningsbar utländsk skatt om 150 000 kr. Det för året framräknade spärrbeloppet är 247 000 kr. För de tre föregående åren har A överskjutande belopp som uppgår till 35 000 kr, 27 000 kr och 55 000 kr. Den sammanräknade avräkningsbara utländska skatten uppgår således till 267 000 kr ($150\,000 + 35\,000 + 27\,000 + 55\,000$). Då spärrbeloppet är lägre än detta belopp medges avräkning med 247 000 kr.

Om avräkning ett visst år yrkas för skatt hänförlig till olika år ska avräkning ske i kronologisk ordning. Utländska skatter hänförliga till tidigare år avräknas före sådana skatter hänförliga till senare år. Sett i förhållande till föregående exempel innebär detta följande:

A medges avräkning för alla "gamla" överskjutande belopp med sammanlagt 117 000 kr ($35\,000 + 27\,000 + 55\,000$). Efter detta återstår ett avräkningsutrymme om 130 000 kr ($247\,000 - 117\,000$). Ett "nytt" överskjutande belopp om 20 000 kr ($150\,000 - 130\,000$) avseende den till innevarande år hänförliga utländska skatten uppkommer därvid. Detta belopp kan sedan utnyttjas under de tre efterföljande åren.

Skatteeffekten av omkostnadsavdrag som medgetts ett år måste återföras när reglerna om carry forward tillämpas första gången på någon del av de i omkostnadsbeloppet ingående skatterna. Detta gäller även om bara en del av dessa skatter kan avräknas det året.

Matching credit-bestämmelser

Enligt 12 § AvrL ska de bestämmelser i skatteavtalen som ger den skattskyldige rätt till större nedsättning än vad som följer av AvrL beaktas. Denna bestämmelse tar sikte på de matching credit-regler som finns i vissa avtal.

Utredning om erlagd utländsk skatt

Avräkning med skäligt belopp

Det ankommer på den skattskyldige att lämna den utredning som behövs för att avräkning ska kunna medges, 13 § AvrL. Det gäller då främst kvitto på erlagd utländsk skatt, men också redogörelse för de kostnader som är hänförliga till den utländska intäkten eftersom det är intäkten efter kostnadsavdrag som utgör täljaren vid spärrbeloppsberäkningen. Om den skattskyldige har visat att förutsättningar för avräkning föreligger men inte kan lämna samtliga uppgifter som krävs för tillämpning av bestämmelserna i AvrL, får avräkning medges med skäligt belopp.

När carry forward-bestämmelserna tillämpas får dock avräkning bara medges för sådant avräkningsbart överskjutande belopp vars storlek den skattskyldige kan visa.

Har den i utlandet erlagda skatten satts ned efter det att avräkning medgetts är den skattskyldige enligt 15 kap. 8 § LSK skyldig att anmäla detta till SKV. En sådan anmälan ska göras inom tre månader efter det att den skattskyldige fick del av det beslut genom vilket den utländska skatten satts ned. Till anmälan, som ska göras på blankett SKV 2705, ska fogas det utländska beslutet eller en kopia av detta.

Har den utländska skatten satts ned ska också den i Sverige medgivna avräkningen justeras i enlighet med nedsättningen. Av bestämmelserna i 4 kap. 17 § 3 p. och 4 kap. 20 § 1 st. TL framgår när en justering av avräkningen senast kan ske i fall då den utländska skatten satts ned.

7.4.2.2 Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel

Nedsättningsberättigad krets i 14 § 1 st. AvrL

I 14 § AvrL finns vissa särregler avseende

- svenska livförsäkringsföretag,
- utländska livförsäkringsföretag, som bedriver försäkringsrörelse här genom etablering,
- understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet,
- pensionsstiftelse enligt TrL samt
- i Sverige bosatt innehavare av individuellt pensionssparkonto.

Nu nämnda subjekt har rätt till nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel. Avkastningsskatten är utformad som en med statlig inkomstskatt likartad skatt och torde därför omfattas av merparten av våra nu gällande skatteavtal.

Erlagd utländsk skatt

Avräkning från avkastningsskatt får dock endast ske i fall då den skattskyldige har erhållit avkastning som enligt AvPL medtagits i skatteunderlaget här och att denna avkastning på den skattskyldi-

ges tillgångar i utlandet beskattats i en utländsk stat. Avräkningen ska ske från den avkastningsskatt som utgår på grund av taxering det år då den avkastning som beskattats i den utländska staten tagits med vid den svenska taxeringen.

**Nedsättning
enligt AvPL**

Enligt 10 a § AvPL har skattskyldig som avses i 2 § 1 st. 7 p. samma lag rätt till *nedsättning* av skatten på försäkring med belopp som motsvarar den utländska skatt hänförlig till försäringen som försäkringsgivaren eller den skattskyldige har betalat. Nedsättning enligt denna bestämmelse i AvPL medges endast om rätt till avräkning för den utländska skatten enligt AvrL saknas (se avsnitt utländska livförsäkringar).

För sådan skattskyldig, som anges i 14 § 1 st. AvrL, gäller att det är den utländska skatten som erlagts under kalenderåret närmast före beskattningsåret som får avräknas. I specialmotiveringen till 14 § i prop. 1992/93:187 s. 216 sägs att:

Skälen till detta är *dels* att avkastningsskatt beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid beskattningsårets ingång då de utländska skatter som kommer att erläggas senare under beskattningsåret ännu inte är kända och *dels* att denna ordning framstår som rimlig eftersom den utländska avkastning som erhållits under året före beskattningsåret och som de utländska skatterna hänför sig till kommer att, efter avdrag för sådana skatter, ingå i kapitalunderlaget för beräkningen av avkastningsskattens storlek.

RÅ 1997 not. 149

Genom lagändring (SFS 1996:739) har definitionen av utländsk skatt i 14 § 1 st. AvrL utmönstrats då det enligt förarbetsuttalanden ansågs obehövt med denna föreskrift eftersom definitionen av utländsk skatt i 3 § ska gälla för hela AvrL och inte som dittills bara de inledande paragraferna i lagen. I RÅ 1997 not. 149, där frågan bl.a. gällde avräkning av utländsk fastighetsskatt på näringsfastighet mot svensk avkastningsskatt, konstaterade RR att detta överhuvudtaget inte var möjligt från 1998 års taxering. Detta har föranlett en lagändring (SFS 1998:260) där 3 § AvrL förtydligats så att den numera omfattar "skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad".

Samma förutsättning som anges i 1 § AvrL - att en i Sverige bosatt eller hemmahörande person endast kan erhålla avräkning för sådan skatt som denne erlagt i utlandet på av honom uppburen inkomst - gäller även vid tillämpning av 14 § AvrL. Angående avräkning av amerikansk inkomstskatt som erlagts av svenskt AB på andel i delägarbeskattad utländsk juridisk person mot avkastningsskatt, se avsnitt 7.4.2.1 ovan.

I ett ärende om förhandsbesked ägde ett svenskt bolag (S) näringsfastigheter i USA via ett s.k. limited partnership. Besked

önskades om den amerikanska fastighetsskatten som erlades av partnershipet fick avräknas mot den avkastningsskatt som S hade att erlægga. SRN beslutade att S inte fick avräkna den amerikanska fastighetsskatten.

I RÅ 1999 not. 290 fastställdes SRN:s förhandsbesked med följande motivering (jfr RÅ 1997 not. 149):

Enligt 14 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL) har S genom avräkning av utländsk skatt rätt att erhålla nedsättning av avkastningsskatten på pensionsmedel. Avräkning skall därvid ske för utländsk skatt som erlagts under kalenderåret närmast före beskattningsåret och som belöper på avkastning - på den skattskyldiges utländska tillgångar - som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget för ifrågavarande beskattningsår. Med "utländsk skatt" avses enligt 3 § AvrL i dess lydelse enligt SFS 1998:260 bl.a. skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten och som tagits ut på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad. De i USA för fastigheterna erlagda skatterna utgör således sådan utländsk skatt för vilken avräkning i princip numera kan medges från avkastningsskatten.

Som förutsättning för avräkning enligt 14 § AvrL får emellertid anses gälla att den som har påförts avkastningsskatt också är den som är skattskyldig för den utländska skatt för vilken avräkning begärs (jfr 1 § samma lag där ett motsvarande identitetskrav har kommit till uttryck i första stycket b). Såvitt framgår av handlingarna i målet är denna förutsättning inte uppfylld i förevarande fall.

Arbetsgivare som avses i 14 § 2 st

Arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken "Avsatt till pensioner" enligt 5 § TrL och som anges i 14 § 2 st. AvrL, har rätt till avräkning av utländsk skatt genom nedsättning av avkastningsskatten till den del den statliga inkomstskatten, den statliga fastighetsskatten och den kommunala inkomstskatten sammanlagt understiger vad som får avräknas enligt 1-13 §§ AvrL. Att sådan skattskyldig behandlas enligt de allmänna reglerna i 1-13 §§ AvrL beror på att någon utländsk skatt i detta fall aldrig kan vara direkt hänförlig till underlaget för beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel. Sådan avkastningsskatt som erläggs av arbetsgivare ska dessutom jämföras med statlig inkomstskatt vid beräkning av spärrbeloppet enligt 7 § AvrL. För sådan skattskyldig gäller alltså overall-principen och inte bestämmelserna i 15 § AvrL. Reglerna i 16 och 17 §§ AvrL gäller inte heller för sådan skattskyldig utan i stället tillämpas bestämmelserna i 12 och 13 §§ AvrL.

Spärrbeloppet, per item-principen

I 15 § AvrL beskrivs hur spärrbeloppet ska beräknas i fråga om dem som omfattas av 14 § 1 st. AvrL. I specialmotiveringen i prop. 1992/93:187 s. 216 f. till införandet av denna paragraf anförs följande:

Utgångspunkten är att spärrbeloppet utgörs av den avkastningsskatt som

hänför sig till avkastningen på de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget och som därigenom påverkar avkastningsskattens storlek.

Eftersom utländska skatter på avkastningen, som normalt sett tas ut löpan de på faktisk avkastning under året allteftersom tillgångarna genererar avkastning, skall avräknas från en svensk skatt som beräknas på en fiktiv avkastning baserad på tillgångarnas värde en viss given dag varje beskattningsår, erfordras vissa specifika regler för detta ändamål. Det har därför föreskrivits i tredje meningen i första stycket att avkastningsskatten före avräkning skall multipliceras med ett bråktal där täljaren består av ett belopp motsvarande värdet av de utländska tillgångarna och nämnaren består av ett belopp motsvarande värdet av i kapitalunderlaget ingående totala tillgångar, allt i förekommande fall beräknat före avdrag för finansiella skulder. Nämnaren kommer härigenom alltid att motsvara kapitalunderlaget före avdrag för de finansiella skulderna vid beskattningsårets ingång.

Beträffande täljaren har emellertid i sista meningen föreskrivits att såsom värdet av utländska tillgångar skall endast anses ett värde motsvarande det kapital som den skattskyldige under hela kalenderåret närmast före beskattningsåret har haft placerat i utländska tillgångar. I de fall då storleken av den skattskyldiges utländska tillgångar har ändrats under året kommer därför endast det lägsta värde som de utländska tillgångarna uppgått till under året att beaktas vid spärrbeloppsberäkningen.

Spärrbeloppet utgörs således av den avkastningsskatt som hänför sig till de utländska tillgångarna. För att beräkna beloppet av denna avkastningsskatt krävs att den totala avkastningsskatten multipliceras med ett på särskilt sätt beräknat, i 15 § AvrL angivet, bråktal med hänsyn till att avkastningen i de flesta fall beräknats på olika sätt i Sverige (fiktiv) och i utlandet (reell).

Carry forward

Om avräkning inte kan medges för hela avkastningsskatten får enligt 16 § AvrL överskjutande belopp avräknas ett senare år, carry forward, dock senast det tredje beskattningsåret därefter. Sådan carry forward får dock endast medges med högst det spärrbelopp som detta senare år beräknats enligt 15 § AvrL, dvs. spärrbeloppet för avkastningsskatt beräknat enligt per item-principen (jfr exempel 5 ovan).

Utredning om erlagd utländsk skatt

Det ankommer på den skattskyldige att lämna sådan utredning som behövs för att avräkning av utländsk skatt ska kunna ske. När det gäller individuellt pensionssparande är det pensionssparinstitutet som ska lämna den utredning som är nödvändig.

7.5 Skatteavtal

I skatteavtalen används olika varianter av såväl exemptmetoden

som creditmetoden för att förhindra dubbelbeskattning. Oftast innehåller ett och samma avtal både metoderna.

7.5.1 Exemptmetoden

I nyare avtal förekommer exemptmetoden mera sparsamt på svensk sida. Den används dock när det gäller att undanröja dubbelbeskattning av inkomst av offentlig tjänst och utdelning till svenskt moderbolag från utländskt dotterbolag. Beträffande utdelningsinkomsten gäller full exempt (hel befrielse).

Progressions- uppräknig?

När det gäller exemptmetoden är det viktigt, som ovan påpekats (se avsnitt 7.2) att undersöka om man från svensk sida ska tillämpa förbehållet om progressionsuppräknig eller om man beträffande viss inkomst eller förmögenhet avstått från denna möjlighet genom att underlåta att föreskriva detta i lagen om skatteavtal.

Exemptmetoden ska tillämpas även i det fall den utländska staten inte utnyttjar sin rätt att beskatta den inkomst som enligt avtalet ska undantas från beskattning i Sverige. Endast i det fall det i avtalet finns inskrivet en regel som återför beskattningsrätten till den stat som undantagit inkomsten från beskattning i det fall den andra staten inte kan beskatta enligt sin interna lagstiftning (s.k. subject to tax-regel), får beskattning ske i exemptstaten, se t.ex. artikel 26 i skatteavtalen mellan de nordiska länderna (SFS 1996: 1512). Subject to tax-regler återför i de flesta fall beskattningsrätten till den skattskyldiges hemviststat.

7.5.2 Creditmetoden

Tillämpning av 4 - 13 §§ AvrL

Creditmetoden är numera huvudmetod i de svenska skatteavtalen. I skatteavtalen föreskrivs ofta en per item-princip vid tillämpning av creditmetoden. Eftersom ett skatteavtals beskattningsregler endast ska tillämpas i den mån de medför inskränkning av den skattskyldighet som annars skulle föreligga här och en tillämpning av avtalets regler i sådant fall skulle bli mindre förmånlig ska avräkning med stöd av skatteavtal ske med tillämpning av 4-13 §§ AvrL. I nyare avtal sker en direkt hänvisning till AvrL:s bestämmelser.

Avräkning enligt avtal kan endast ske för sådana skatter som omfattas av avtalet. Skatter som inte omfattas av avtalet kan dock avräknas enligt AvrL om förutsättningar för sådan avräkning i övrigt är uppfyllda. Nedsättning av svensk skatt genom avräkning kan inte heller ske från andra svenska skatter än sådana som omfattas av respektive avtal. Detta gäller i många fall t.ex. den statliga fastighetsskatten.

Avräkning av utländsk skatt kan inte heller ske med högre belopp