

# Innehåll

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>5</b>
<b>1 Lagtext</b> .....	<b>9</b>
Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt .....	9
<b>2 Bakgrund</b> .....	<b>15</b>
2.1 Interna regler för avräkning av utländsk skatt .....	15
2.2 Rådets direktiv 2003/123/EG om ändring i det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet .....	18
2.3 Avräkning enligt OECD:s modellavtal .....	20
<b>3 Överväganden och förslag</b> .....	<b>21</b>
3.1 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt.....	21
Bakgrunden till promemorians förslag .....	21
Skälen för promemorians förslag .....	22
3.2 Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel .....	26
Bakgrunden till promemorians förslag .....	26
Skälen för promemorians förslag .....	27
3.3 Delägare i vissa utländska företag som inte är juridiska personer.....	30

	Skälen för promemorians förslag .....	30
<b>4</b>	<b>Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.....</b>	<b>33</b>
<b>5</b>	<b>Författningskommentarer .....</b>	<b>35</b>
	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt .....	35

# Sammanfattning

I promemorian behandlas vissa interna regler för avräkning av utländsk skatt. Nuvarande regler, såsom de kommit att tillämpas i praxis, innebär att utländsk skatt på inkomster från investeringar i utlandet som genomförs genom delägarbeskattade juridiska personer inte kan avräknas från svensk skatt på motsvarande inkomster. De föreslagna ändringarna syftar till att vid avräkningen likställa indirekta investeringar genom delägarbeskattade juridiska personer med direkta investeringar.

## *Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt*

För att utländsk skatt skall få avräknas krävs, enligt 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen, att den som begär avräkning har haft en intäkt för vilken denne har beskattats i en utländsk stat. Av praxis framgår att bestämmelsen skall tolkas så att det för avräkning krävs att den som begär avräkning *dels* är den som är skattskyldig för såväl svensk som utländsk skatt, *dels* är den som i civilrättslig mening har haft den intäkt som har belastats med den utländska skatten.

En följd av den nuvarande tillämpningen är således att en delägare i en delägarbeskattad juridisk person, t.ex. ett svenskt handelsbolag, inte medges avräkning för utländsk skatt som delägaren erlägger på den juridiska personens inkomster. Detta eftersom det inte är delägaren, utan den juridiska personen, som har haft den intäkt som belastats med den utländska skatten.

För att avräkning skall kunna medges vid sådana indirekta investeringar föreslås i promemorian att en ny paragraf införs, 2 b §, i vilken anges att inkomst hos en delägarbeskattad juridisk person vid avräkning av utländsk skatt skall anses som delägarrens inkomst. Vidare föreslås att delägare i en sådan juridisk person skall medges avräkning även för utländsk skatt som erlagts av den juridiska personen.

Syftet med de föreslagna ändringarna är att vid avräkningen likställa indirekta investeringar genom delägarbeskattade juridiska personer med direkta investeringar.

#### *Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel*

Av 14 § avräkningslagen följer att den som är skattskyldig till avkastningsskatt på pensionsmedel skall medges avräkning för utländsk skatt som har utgått på avkastning på i kapitalunderlaget ingående utländska tillgångar. Enligt 15 § avräkningslagen får avräkning ske upp till ett belopp motsvarande den avkastningsskatt som har utgått på de utländska tillgångarna (det s.k. spärrbeloppet). Enligt praxis gäller att avräkning enbart kan medges för utländsk skatt som har utgått på avkastning från direktägda utländska tillgångar.

I promemorian föreslås, i en ny 14 a §, att avräkning även skall medges för utländsk skatt som erlagts på avkastning från utländska tillgångar som ägs indirekt genom delägarbeskattade juridiska personer. Uttrycket ”utländska tillgångar” i 14 § avräkningslagen föreslås därför även omfatta sådana indirekt ägda utländska tillgångar som innehas av sådana delägarbeskattade juridiska personer som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

I likhet med förslaget till ny 2 b § föreslås att delägaren i en sådan juridisk person, även från avkastningsskatten, skall kunna medges avräkning av utländsk skatt som har erlagts av den juridiska personen.

Syftet med de föreslagna ändringarna är att vid avräkningen likställa indirekta investeringar genom delägarbeskattade juridiska personer med direkta investeringar.



# 1 Lagtext

## **Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt**

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

*dels att 3, 5, 14 och 17 §§ skall ha följande lydelse,*

*dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 2 b, 14 a och 23 §§, samt närmast före 23 § en ny rubrik av följande lydelse.*

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*2 b §*

*Inkomst hos svenskt handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering eller i utlandet delägarbeskattad utländsk juridisk person för vilken delägare är skattskyldig enligt 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) anses vid tillämpningen av 1–2 a och 3–13 §§ som delägarrens inkomst.*

*Om den delägarbeskattade juridiska personen betalat utländsk skatt skall sådan skatt*

*anses ha betalats av delägaren. Av den delägarbeskattade juridiska personens sammanlagda utländska skatter anses så stor del belöpa på delägaren som motsvarar den andel av den delägarbeskattade juridiska personens inkomst som delägaren beskattas för.*

3 §<sup>1</sup>

Med utländsk skatt avses i denna lag följande skatter som betalats till en utländsk stat, delstat eller lokal myndighet:

1. allmän slutlig skatt på inkomst,
2. skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten och som tagits ut på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
3. skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,
4. skatt som beräknats på grundval av fraktintäkter, biljettintäkter eller annan jämförlig grund som uppburits i den utländska staten av skattskyldig som bedriver sjöfart eller luftfart i internationell trafik.

Med utländsk skatt avses även sådana belopp som anges i 5 § b *och c*.

Med utländsk skatt avses även sådana belopp som anges i 5 § b.

5 §<sup>2</sup>

Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

a) den utländska skatt som får avräknas enligt 1 § första och andra styckena,	a) den utländska skatt som får avräknas enligt 1 § första och andra styckena, <i>och</i>
b) utländsk skatt och annat belopp vartill rätt till avräkning	b) utländsk skatt och annat belopp vartill rätt till avräkning

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1998:260.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1996:739.



föreligger enligt dubbel-  
beskattningsavtal *samt*

*c) det belopp som får avräk-  
nas enligt 1 § tredje stycket.*

föreligger enligt dubbel-  
beskattningsavtal.

#### 14 §<sup>3</sup>

Skattskyldig enligt 2 § 1–4  
och 6 lagen (1990:661) om  
avkastningsskatt på pensions-  
medel har genom avräkning av  
utländsk skatt rätt att erhålla  
nedsättning av sådan avkast-  
ningsskatt. Avräkning skall  
därvid ske för utländsk skatt  
som erlagts under kalenderåret  
och som belöper på avkastning  
– på den skattskyldiges  
utländska tillgångar – som vid  
beräkning av avkastningsskatt  
på pensionsmedel ingår i  
kapitalunderlaget för ifråga-  
varande beskattningsår.

Skattskyldig enligt 2 § 5  
lagen om avkastningsskatt på  
pensionsmedel har, till den del  
den statliga inkomstskatten,  
den statliga fastighetsskatten  
och den kommunala inkomst-  
skatten sammanlagt under-  
stiger vad som enligt 1–13 §§  
får avräknas, genom avräkning  
av utländsk skatt rätt att till  
denna del erhålla nedsättning

Skattskyldig enligt 2 § *första  
stycket* 1–4 och 6 lagen  
(1990:661) om avkastnings-  
skatt på pensionsmedel har  
genom avräkning av utländsk  
skatt rätt att erhålla  
nedsättning av sådan avkast-  
ningsskatt. Avräkning skall  
därvid ske för utländsk skatt  
som erlagts under kalenderåret  
och som belöper på avkastning  
– på den skattskyldiges  
utländska tillgångar – som vid  
beräkning av avkastningsskatt  
på pensionsmedel ingår i  
kapitalunderlaget för ifråga-  
varande beskattningsår.

Skattskyldig enligt 2 § *första  
stycket* 5 lagen om avkastnings-  
skatt på pensionsmedel har, till  
den del den statliga inkomst-  
skatten, den statliga fastighets-  
skatten och den kommunala  
inkomstskatten sammanlagt  
understiger vad som enligt 1–  
13 §§ får avräknas, genom  
avräkning av utländsk skatt  
rätt att till denna del erhålla

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1999:1255.

av sådan avkastningsskatt.

nedsättning av sådan avkastningsskatt.

*14 a §*

*Innehav i svenskt handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering eller i utlandet delägarbeskattad utländsk juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) anses vid tillämpningen av 14 och 15–17 §§ som utländska tillgångar till den del som tillgångarna i den delägarbeskattade juridiska personen hade ansetts som utländska om de i stället innehafts direkt av den som är skattskyldig till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 1–4 eller 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Motsvarande gäller vid indirekta innehav av delägarbeskattade juridiska personer genom sådana personer.*

*Om den delägarbeskattade juridiska personen betalat utländsk skatt skall sådan skatt anses ha betalats av den som är skattskyldig till avkastningsskatt för andelen. Av den delägarbeskattade juridiska personens sammanlagda utländska skatter anses så stor del belöpa på den som är skattskyldig till avkastningsskatt som motsvarar*

*dennes andel av den delägarbeskattade juridiska personens tillgångar.*

17 §<sup>4</sup>

Det åligger skattskyldig som anges i 2 § 1–4 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel respektive pensionssparinstitut som anges i 1 kap. 2 § 3 lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande att förelägga den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt.

Det åligger skattskyldig som anges i 2 § *första stycket* 1–4 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel respektive pensionssparinstitut som anges i 1 kap. 2 § 3 lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande att förelägga den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt.

*Övriga bestämmelser*

## 23 §

*Bestämmelserna i 2 b och 14 a §§ gäller på motsvarande sätt också i fall då en delägare beskattas för inkomst hos eller för innehav i ett företag som anges i 24 kap. 16 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) även om företaget inte är en utländsk juridisk person.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

2. De nya bestämmelserna i 3, 5, 14 och 17 §§ tillämpas på beskattningsår som börjar efter ikraftträdandet.

---

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1993:943.

3. Den nya bestämmelsen i 23 § tillämpas på avräkning av utländsk skatt som belöper på inkomst som förvärfvas efter utgången av år 2004.

## 2 Bakgrund

### 2.1 Interna regler för avräkning av utländsk skatt

#### *Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt*

De första reglerna om avräkning av utländsk skatt infördes 1966 i 24–28 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Enligt dessa regler fick allmän slutlig skatt på inkomst som erlagts till utländsk stat eller delstat avräknas från den statliga inkomstskatt som belöpte på samma inkomst. Avräkning medgavs endast från statlig och inte från kommunal inkomstskatt. År 1982 infördes ändringar i kommunalskattelagen (1928:370), KL, och SIL, vilka medförde att avräkning även fick ske från kommunal inkomstskatt och att även sådan utländsk skatt som var jämförbar med svensk kommunalskatt fick avräknas. Reglerna om avräkning av utländsk skatt fördes över till en särskild lag 1986 då lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen, infördes. Avräkningslagen tillämpades första gången vid 1988 års taxering.

Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt regleras i 1–13 §§ avräkningslagen. Enligt 1 § kan avräkning medges en obegränsat skattskyldig eller en begränsat skattskyldig som har haft intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige. För att avräkning skall medges krävs att en sådan skattskyldig har haft en intäkt som medtagits vid taxeringen enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för vilken han även beskattats i utländsk

stat på grund av att inkomsten ansetts härröra från denna utländska stat.

För att avräkning från statlig och kommunal inkomstskatt skall medges krävs således att den som begär avräkning är skattskyldig för såväl svensk som utländsk skatt på samma inkomst. Denna princip – att det skall föreligga identitet mellan skattesubjekten – har tillämpats alltsedan de ursprungliga reglerna för avräkning av utländsk skatt infördes år 1966.

I ett avgörande från 2001 har Regeringsrätten slagit fast att det inte är tillräckligt att det råder identitet mellan skattesubjekten, utan att det dessutom krävs att det råder identitet mellan den som i civilrättslig mening har haft intäkten och den som är skattskyldig för densamma (RÅ 2001 ref. 46). Målet, som avsåg förhandsbesked, gällde en delägare i ett svenskt handelsbolag som i sin tur ägde andelar i en utländsk delägarbeskattad juridisk person. Delägaren skulle komma att betala skatt såväl i Sverige som i utlandet för den utländska juridiska personens intäkter. Frågan var om delägaren skulle medges avräkning för den utländska skatten på de utländska intäkterna från den svenska skatten på samma intäkter. Skatterättsnämnden ansåg att avräkning inte skulle medges, eftersom det var den utländska juridiska personen och inte delägaren själv som hade haft de utländska intäkterna i fråga. Enligt nämnden krävs för avräkning att det är samma person som civilrättsligt har haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I praxis har emellertid reglerna om avräkning av utländsk skatt såvitt avser innehav i delägarbeskattade juridiska personer tidigare aldrig tillämpats på det sätt som Regeringsrätten och Skatterättsnämnden funnit vara det riktiga. Delägare i svenskt handelsbolag och i delägarbeskattad utländsk juridisk person har i praktiken erhållit avräkning av utländsk skatt.

*Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel*

När lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel infördes den 1 juli 1990 uppkom ett behov av en särreglering i avräkningslagen. Den 1 januari 1991 infördes därför en bestämmelse i dåvarande 12 § avräkningslagen som medger avräkning av utländsk skatt från avkastningsskatt på pensionsmedel. Denna regel flyttades den 1 januari 1994 till 14 § avräkningslagen varvid även nya bestämmelser rörande nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel infördes i 15–17 §§ avräkningslagen.

Nedsättning av avkastningsskatt medges enligt 14 § avräkningslagen när den skattskyldige har haft avkastning på utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget och denna avkastning har beskattats i en utländsk stat. Villkoren för avräkning från avkastningsskatt är således: 1. att den skattskyldige har haft utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget, 2. att den skattskyldige har haft avkastning på dessa utländska tillgångar, samt 3. att denna avkastning har beskattats i en utländsk stat.

För att avräkning skall medges enligt 14 § avräkningslagen krävs, i likhet med vad som gäller enligt 1 § avräkningslagen, att det föreligger identitet mellan skattesubjekten, dvs. att den som begär avräkning är den som har betalat den utländska skatten. En delägare i en delägarbeskattad juridisk person kan inte få avräkning från avkastningsskatten av utländsk skatt som den juridiska personen betalar.

Av Regeringsrättens avgörande i RÅ 2001 ref. 46 framgår att det för att avräkning skall kunna ske från avkastningsskatt även krävs att den i utlandet beskattade avkastningen härrör från utländska tillgångar som är direktägda. Detta följer av följande formulering i 14 § avräkningslagen: "Avräkning skall därvid ske för utländsk skatt... som belöper på avkastning – på den skattskyldiges utländska tillgångar – som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget...". Indirekt ägda utländska tillgångar innehas inte av den skattskyldige själv och ingår därför inte i dennes kapitalunderlag. Utländsk skatt som belöper på avkastning på tillgångar som ägs

indirekt genom ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person kan således inte avräknas från den avkastningsskatt som utgår på andelarna i handelsbolaget eller den delägarbeskattade utländska juridiska personen.

Avräkning får högst ske med ett enligt 15 § avräkningslagen beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgörs av den avkastningsskatt som hänför sig till de i kapitalunderlaget ingående utländska tillgångarna. Vid beräkning av spärrbeloppet skall avkastningsskatten före avräkning multipliceras med ett bråktal där täljaren motsvarar värdet av de utländska tillgångarna och nämnaren motsvarar värdet av i kapitalunderlaget ingående totala tillgångar. Detta beräknas i förekommande fall före avdrag för finansiella skulder. Endast i kapitalunderlaget ingående, dvs. direktägda, utländska tillgångar får beaktas vid beräkning av spärrbeloppet.

## **2.2 Rådets direktiv 2003/123/EG om ändring i det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet**

År 1990 antogs det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet (rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater). Detta innebar att det inom dåvarande EG infördes gemensamma skatteregler för att behandla utdelning från dotterbolag till moderbolag inom gränsöverskridande koncerner. Direktivets syfte är att säkerställa att vinstmedel som delas ut mellan företag i olika medlemsstater inte inom bolagssektorn beskattas mer än en gång inom Europeiska unionen. För att uppnå detta syfte skall vinstutdelning från ett dotterbolag till ett moderbolag undantas från källskatt och moderbolagets hemviststat måste antingen avstå från att beskatta utdelningen eller beskatta den men medge moderbolaget avräkning för den underliggande skatt som belöper på de vinstmedel som delas ut och som har betalats av ett dotterbolag.



För att ytterligare förbättra möjligheterna att undvika dubbelbeskattning av mottagen utdelning inom en koncern lade Europeiska kommissionen under år 2003 fram ett förslag om ändring av direktivet. Förslaget behandlades därefter i en rådsarbetsgrupp. Arbetet resulterade i en överenskommelse mellan medlemsstaterna den 22 december 2003 om ändring i det befintliga direktivet (rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring i rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater). Denna ändring skall tillämpas på inkomster som förvärfvas fr.o.m. den 1 januari 2005.

Genom ändringsdirektivet har artikel 4 i moder- och dotterbolagsdirektivet reviderats för att omfatta de situationer där en koncern är organiserad som en kedja av företag där vinst delas ut genom de olika nivåerna i kedjan till moderbolaget. För det fall att den stat där moderbolaget är hemmahörande väljer att beskatta utdelningen skall avräkning medges för sådan på vinstutdelningen belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag. I och med ändringen införs en ny bestämmelse i artikel 4 punkt 1a rörande transparenta bolag. Den stat där moderbolaget är hemmahörande kan välja att beskatta moderbolaget löpande för dess andel av ett dotterbolags vinst, om dotterbolaget enligt den statens lagstiftning är att anse som skattemässigt transparent. I ett sådant fall skall dock moderbolagets hemviststat avstå från att beskatta utdelningen från dotterbolaget. Den stat där moderbolaget är hemmahörande skall, när den beskattar moderbolagets andel av dotterbolagets vinst, medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna de utländska skatter som belöper på moderbolagets andel av vinsten och som erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag.

### 2.3 Avräkning enligt OECD:s modellavtal

Inom ramen för samarbetet i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) pågår ett kontinuerligt arbete för att utveckla internationella principer för undanröjande av dubbelbeskattning.

I kommentaren till det modellavtal (Model Tax Convention on Income and on Capital) som OECD publicerat anges att en delägare i en juridisk person, som i delägarrens hemviststat betraktas som transparent vid beskattningen, skall medges avräkning för utländsk skatt som utgår på inkomster hos den utländska juridiska personen. Sådan avräkning skall medges även i det fall den utländska skatten har erlagts av den utländska juridiska personen och inte direkt av delägaren. Denna princip framhålls även i rapporten "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships" som antogs den 20 januari 1999.

OECD:s ståndpunkt är således att en svensk delägare i ett svenskt handelsbolag eller en utländsk delägarbeskattad juridisk person skall medges avräkning av utländsk skatt så länge delägaren beskattas för den juridiska personens resultat enligt intern svensk lagstiftning. Den skattemässiga behandlingen av den juridiska personen i utlandet är i detta sammanhang utan betydelse. Vad gäller svenska handelsbolag är det, enligt 5 kap. 1 § IL alltid delägarna som är skattskyldiga för inkomstskatt på handelsbolagets inkomster. För utländska delägarbeskattade juridiska personer gäller enligt 5 kap. 2 a § IL att en svensk delägare som delägarbeskattas i den stat där den juridiska personen hör hemma skall delägarbeskattas också i Sverige. En svensk delägare i ett svenskt handelsbolag eller en utländsk delägarbeskattad juridisk person skall därmed, enligt OECD:s synsätt, alltid medges avräkning för utländsk skatt som utgår på inkomster hos bolaget för vilka delägaren är skattskyldig.

## 3 Överväganden och förslag

### 3.1 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt

**Promemorians förslag:** En delägare i en sådan delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skall medges avräkning av utländsk skatt som delägaren erlägger på inkomster hos den delägarbeskattade juridiska personen. Delägaren skall även medges avräkning av utländsk skatt som erläggs av den delägarbeskattade juridiska personen till den del denna skatt belöper på delägaren. Därvid skall så stor del anses belöpa på delägaren som motsvarar dennes andel av den delägarbeskattade juridiska personens inkomst.

#### Bakgrunden till promemorians förslag

Interna regler om avräkning av utländsk skatt infördes år 1966 (prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:730). Ursprungligen medgavs avräkning av utländsk skatt enbart från den statliga inkomstskatten. År 1982 infördes emellertid en bestämmelse om avräkning av utländsk skatt i kommunal-skattelagen (1928:370) och vidare gjordes vissa ändringar i bestämmelserna om sådan avräkning i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SFS 1982:1098–1100), vilka innebar bl.a. att

avräkning fick ske också från den kommunala inkomstskatten. Sedan avräkningsreglerna fördes in i en särskild lag år 1986 finns bestämmelser om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt i 1–13 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen, (prop. 1985/86:131, bet. 1985/86:SkU43, SFS 1986:468).

### Skälen för promemorians förslag

*Avräkning av utländsk skatt för vilken delägare i juridisk person är skattskyldig*

Bestämmelserna om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt omfattar, enligt 1 § avräkningslagen, obegränsat skattskyldiga i Sverige och begränsat skattskyldiga som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. För att avräkning skall medges krävs att den skattskyldige har haft intäkt som har medtagits vid den svenska taxeringen samt att han beskattats för intäkten i en utländsk stat på grund av att intäkten ansetts härröra därifrån.

Enligt 1 § avräkningslagen skall således den som yrkar avräkning vara skattskyldig för såväl svensk som utländsk skatt på samma intäkt. Detta har varit en grundläggande princip ända sedan de ursprungliga avräkningsreglerna infördes år 1966. Som nämnts i avsnitt 2.1 ovan har Regeringsrätten emellertid slagit fast att det dessutom krävs att den som begär avräkning även är den som i civilrättslig mening är den som har haft den utländska intäkten.

Ett exempel på en situation då detta får betydelse är då ett svenskt aktiebolag är delägare i ett svenskt handelsbolag. Handelsbolaget är inte ett skattesubjekt vid den svenska inkomstbeskattningen utan dess inkomster beskattas hos delägarna. Om handelsbolaget har utländska inkomster kan delägarna, beroende på hur skattelagstiftningen är utformad i den stat från vilken inkomsterna härrör, dessutom vara skattskyldiga till utländsk skatt på handelsbolagets inkomster.

Aktiebolaget kan således komma att vara skattskyldigt till såväl svensk som utländsk skatt på handelsbolagets inkomster. Det för avräkning gällande kravet på identitet mellan skattesubjekten är därmed uppfyllt. Eftersom det i civilrättslig mening är handelsbolaget och inte aktiebolaget som har haft den intäkt som belastats med den utländska skatten har Regeringsrätten emellertid funnit att avräkning inte kan medges i en sådan situation. Kravet på identitet mellan den som har haft en intäkt och den som är skattskyldig för samma intäkt är då inte uppfyllt. Aktiebolaget kan därför inte medges avräkning, av den utländska skatt som har belastat handelsbolagets intäkter, från den svenska skatten på aktiebolagets andel av handelsbolagets resultat. Resultatet torde bli detsamma om aktiebolaget istället är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Om, i exemplet ovan, aktiebolaget i stället hade gjort investeringen direkt, dvs. utan ett mellanliggande handelsbolag, skulle nämnda problematik inte aktualiseras. Avkastningen på investeringen skulle uppbäras av och beskattas direkt hos aktiebolaget. Förutsättningarna för avräkning skulle därmed vara uppfyllda.

Det är en grundläggande princip i det svenska skattesystemet att olika företagsformer skall vara föremål för en så likartad beskattning som möjligt. Denna princip om neutralitet bör även gälla reglerna om avräkning av utländsk skatt på så sätt att valet av etableringsform inte påverkar den skattskyldiges möjligheter att avräkna en skatt som har erlagts i utlandet. Vid den löpande beskattningen behandlas ett handelsbolag i allt väsentligt på samma sätt som en enskilt bedriven verksamhet. Inkomster hos såväl handelsbolag som enskilt bedriven verksamhet beskattas hos delägaren respektive näringsidkaren. Investeringar genom delägarbeskattade juridiska personer bör därför såvitt avser avräkning av utländsk skatt behandlas på samma sätt som direkta investeringar i enskilt bedriven verksamhet. En delägare som löpande beskattas för den juridiska personens inkomster och är sådan skattskyldig som avses i 1 § avräkningslagen bör således medges avräkning för utländsk skatt som delägaren erlägger på

den juridiska personens inkomster från den svenska skatt som utgår på delägarens andel av den juridiska personens resultat.

På ovan angivna grunder föreslås att reglerna om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt ändras så att avräkning medges även i fall då investeringar görs via delägarbeskattade juridiska personer. Avräkning bör medges på motsvarande sätt som om delägaren hade gjort investeringen direkt.

För att uppnå detta föreslås en ny 2 b § i avräkningslagen, vari anges att inkomst hos sådan juridisk person för vilken delägaren är skattskyldig enligt 5 kap. IL vid tillämpningen av 1–2 a och 3–13 §§ avräkningslagen skall anses som delägarens inkomst. Kravet på identitet mellan den som i civilrättslig mening har haft en intäkt och den som är skattskyldig för samma intäkt gäller därmed inte inkomster från investeringar genom i lagen angivna delägarbeskattade juridiska personer.

*Avräkning av utländsk skatt för vilken en delägarbeskattad juridisk person är skattskyldig vid inkomstbeskattningen i utlandet*

En i utlandet delägarbeskattad juridisk person kan vara skattskyldig till annan skatt än inkomstskatt. Svenska handelsbolag är exempelvis skattskyldiga till fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. Av t.ex. 2 § första stycket lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt framgår att det är ägaren till fastigheten som är skattskyldig till fastighetsskatt. Om en fastighet ägs av ett svenskt handelsbolag är det således handelsbolaget som i egenskap av ägare skall erlägga fastighetsskatten. Motsvarande system tillämpas i ett flertal länder. Ett svenskt handelsbolag kan således vara skyldigt att erlägga utländsk fastighetsskatt på i utlandet belägen fastighet.

Att utländsk fastighetsskatt i princip är avräkningsbar framgår av 3 § första stycket 2 avräkningslagen. Det faktum att det är handelsbolaget som är skattskyldigt för den utländska fastighetsskatten medför dock att handelsbolagets delägare inte kan

medges avräkning av denna skatt. Detta eftersom det inte råder identitet mellan skattesubjekten. Om delägarna i handelsbolaget hade gjort fastighetsinvesteringen direkt skulle avräkning dock kunna ske.

Även i dessa fall är de grundläggande principerna om neutralitet och likabehandling i skattelagstiftningen oavsett företags- eller associationsform aktuella. Även i de fall den utländska skatten har erlagts av den delägarbeskattade juridiska personen föreligger det därför skäl att vid avräkningen likställa dessa investeringar med direkta investeringar.

För att investeringar genom delägarbeskattade juridiska personer vid avräkningen skall likställas med direkta investeringar bör avräkningsreglerna ändras så att en delägare medges avräkning av utländsk skatt som erläggs av en delägarbeskattad juridisk person, till den del som denna skatt belöper på delägaren. Av denna anledning föreslås att utländska skatter för vilka den delägarbeskattade juridiska personen är skattskyldig och som har erlagts av denna juridiska person, skall anses ha erlagts av delägarna. Denna skatt skall därvid fördelas på delägarna i förhållande till varje delägars andel av den juridiska personens inkomst.

För att uppnå detta föreslås ett andra stycke i nya 2 b § avräkningslagen, enligt vilken sådan utländsk skatt som betalats av den delägarbeskattade juridiska personen skall anses ha betalats av delägaren. På delägaren skall så stor del av den delägarbeskattade juridiska personens utländska skatter anses belöpa som motsvarar den andel av den delägarbeskattade juridiska personens inkomst som delägaren beskattas för.

#### *Ikraftträdandebestämmelser*

Som ovan anförts har delägare i svenskt handelsbolag och i delägarbeskattad utländsk juridisk person tidigare i praktiken erhållit avräkning av utländsk skatt (avsnitt 2.1). De nya reglerna föreslås därför få retroaktiv tillämpning från lagens tillkomst.

### 3.2 Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel

**Promemorians förslag:** En delägare i en sådan delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. IL skall medges nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel genom avräkning av utländsk skatt som delägaren har erlagt på avkastning från utländska tillgångar som ägs genom den delägarbeskattade juridiska personen. Delägaren skall dessutom medges avräkning av utländsk skatt som erläggs av den juridiska personen till den del denna skatt belöper på delägaren. Därvid skall så stor del anses belöpa på delägaren som motsvarar dennes andel av den delägarbeskattade juridiska personens tillgångar.

#### Bakgrunden till promemorians förslag

Genom införandet av lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel den 1 juli 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30) uppkom ett behov av en särreglering i avräkningslagen. Av denna anledning infördes den 1 januari 1991 en bestämmelse i dåvarande 12 § avräkningslagen som medgav avräkning från avkastningsskatt (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1443). Den 1 januari 1994 flyttades bestämmelsen till 14 § avräkningslagen samtidigt som ytterligare bestämmelser rörande nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel infördes i 15–17 §§ avräkningslagen (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:943).



## Skälen för promemorians förslag

*Avräkning av utländsk skatt för vilken delägare i juridisk person är skattskyldig*

Den som är skattskyldig enligt 2 § första stycket 1–4 och 6 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har, enligt 14 § första stycket avräkningslagen, rätt till avräkning av utländsk skatt som har utgått på avkastning från den skattskyldiges i kapitalunderlaget ingående utländska tillgångar från avkastningsskatten på samma tillgångar.

Avräkning av utländsk skatt från avkastningsskatt medges upp till ett spärrbelopp beräknat enligt 15 § avräkningslagen. Spärrbeloppet motsvarar den svenska avkastningsskatt som har utgått på de utländska tillgångarna. Vid spärrbeloppsberäkningen skall avkastningsskatten före avräkning 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.

Att avräkning endast medges för utländsk skatt på avkastning på i kapitalunderlaget ingående utländska tillgångar medför att avräkning endast medges för utländsk skatt som har utgått på direktägda utländska tillgångar. Om exempelvis ett svenskt aktiebolag innehar andelar i ett svenskt handelsbolag som i sin tur äger en i utlandet belägen fastighet kommer det att vara värdet på andelarna i handelsbolaget, och inte den utländska fastigheten, som ingår i aktiebolagets kapitalunderlag. Andelar i dotterbolag som är fastighetsbolag skall visserligen, enligt 7 § fjärde stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, värderas med ledning av värdet på fastigheterna. Detta påverkar emellertid inte det faktum att det är andelarna, och inte fastigheterna, som ingår i kapitalunderlaget för avkastningsskatt på pensionsmedel. Om aktiebolaget inte har några ytterligare – direktägda - utländska tillgångar kommer värdet i täljaren vid spärrbeloppsberäkningen därför att vara noll. Därmed kommer

spärrbeloppet att vara noll. En skattskyldig som är delägare i ett svenskt handelsbolag kan med andra ord inte medges avräkning för någon del av den utländska skatt som utgår på inkomster från handelsbolagets utländska tillgångar. Dessa inkomster riskerar därmed att dubbelbeskattas.

I förarbetena anges att avkastningsskatten på pensionsmedel är utformad som en inkomstskatt och skulle ha kunnat inordnas i den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Anledningen till att bestämmelserna infördes i en särskild lag var att en särskild inkomstberäkning skulle tillämpas samt att en lägre skattesats skulle gälla.

Det saknas skäl att i avräkningsssammanhang behandla avkastningsskatt på pensionsmedel annorlunda än statlig och kommunal inkomstskatt. Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel bör därför kunna ske på motsvarande sätt som vid nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt. I enlighet med de ändringar som föreslås ovan avseende nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt bör reglerna för nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel därför ändras på så sätt att avräkning medges för utländsk skatt som utgått på avkastning från utländska tillgångar som ägs indirekt genom delägarbeskattade juridiska personer.

För att uppnå detta föreslås en ny 14 a § avräkningslagen, vari anges att innehav i sådan juridisk person som avses i 5 kap. IL vid tillämpningen av 14 och 15–17 §§ avräkningslagen skall anses som utländska tillgångar till den del som tillgångarna i den delägarbeskattade juridiska personen hade ansetts som utländska om de istället hade innehafts direkt av den som är skattskyldig till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 1–4 eller 6 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel. Motsvarande föreslås gälla även vid indirekta innehav av delägarbeskattade juridiska personer genom sådana personer.

Kravet på identitet mellan den som i civilrättslig mening har haft en intäkt och den som är skattskyldig för samma intäkt gäller därmed inte inkomster från investeringar genom i lagen angivna delägarbeskattade juridiska personer.

Vidare föreslås redaktionella ändringar i 14 och 17 §§.

*Avräkning av utländsk skatt för vilken en delägarbeskattad juridisk person är skattskyldig vid inkomstbeskattningen i utlandet*

Även vad gäller nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel föreslås att delägare i en vid inkomstbeskattningen delägarbeskattad juridisk person skall medges avräkning för utländsk skatt för vilken den juridiska personen är skattskyldig. I denna del hänvisas till redogörelsen i avsnitt 3.1 ovan.

För att uppnå detta föreslås ett andra stycke i nya 14 a § avräkningslagen, enligt vilket sådan utländsk skatt som betalats av den delägarbeskattade juridiska personen skall anses ha betalats av den som är skattskyldig till avkastningsskatt för andelen. Så stor del av den delägarbeskattade juridiska personens utländska skatter skall anses belöpa på den som är skattskyldig till avkastningsskatt för andelen som motsvarar dennes andel av den delägarbeskattade juridiska personens tillgångar.

*Ikraftträdandebestämmelser*

Som ovan anförts har delägare i svenskt handelsbolag och i delägarbeskattad utländsk juridisk person tidigare i praktiken erhållit avräkning av utländsk skatt (avsnitt 2.1). De nya reglerna föreslås därför få retroaktiv tillämpning från lagens tillkomst.

### 3.3 Delägare i vissa utländska företag som inte är juridiska personer

**Promemorians förslag:** De nya bestämmelserna i 2 b och 14 a §§ skall också gälla i fall då en delägare beskattas för inkomster hos eller innehav i ett företag som inte är en utländsk juridisk person men som omfattas av rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet.

#### Skälen för promemorians förslag

Bestämmelserna i 5 kap. inkomstskattelagen behandlar innehav i svenska handelsbolag, europeiska ekonomiska intressegrupperingar och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Gemensamt för dessa är att de alla är juridiska personer.

I vissa situationer sker en löpande beskattning av en i Sverige hemmahörande delägare i en utländsk fond e.d. som formellt inte är en juridisk person men som vid beskattningen i den stat där den hör hemma behandlas som en juridisk person och där utgör ett skattesubjekt. Som jämförelse kan noteras att en svensk investeringsfond behandlas på detta sätt i Sverige.

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet, ändrades genom direktivet 2003/123/EG, se ovan under avsnitt 2.2. Ändringarna innebar bl.a. att avräkning i vissa fall skall medges för skatt som erlagts av vissa i direktivet angivna företag som inte behandlas som skattesubjekt i den stat där delägaren har hemvist, t.ex. fonds voor gemene rekening i Nederländerna.

För att säkerställa att avräkning kan ske även i förevarande fall föreslås att de nya reglerna i 2 b och 14 a §§ skall tillämpas på motsvarande sätt även i dessa situationer. En särskild regel om detta föreslås därför i en ny 23 §. Denna föreslås gälla retroaktivt

för avräkning av utländsk skatt på inkomst som förvärvats efter utgången av år 2004.



## 4 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

Som angetts ovan (avsnitt 2.1) har reglerna om avräkning av utländsk skatt såvitt avser innehav i delägarbeskattade juridiska personer tidigare inte tillämpats på det sätt som Regeringsrätten och Skatterättsnämnden funnit vara det riktiga. De nya reglerna föreslås också få retroaktiv tillämpning så någon tillfällig förstärkning av statsfinanserna under ett fåtal år kommer inte att ske. Förslagen i denna promemoria medför därför inte någon förändring av de offentliga finanserna.

Förslagen ger inte heller upphov till någon ökad arbetsbörda för Skatteverket eller för de allmänna förvaltningsdomstolarna.





## 5 Författningskommentarer

### **Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt**

#### *2 b §*

Av första stycket i paragrafen, som är ny, framgår att i de fall en delägare enligt 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, blir beskattad för inkomst hos en juridisk person skall denna inkomst vid avräkning av utländsk skatt från statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt och kommunal inkomstskatt anses som delägarrens inkomst. Detta gäller vid innehav i svenskt handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering och i utlandet delägarbeskattad utländsk juridisk person. I de fall där delägare beskattas för inkomst hos den juridiska personen skall delägaren vid avräkning av utländsk skatt behandlas som om han själv förvärvat inkomsten.

I de fall där den delägarbeskattade juridiska personen är skattesubjekt för de utländska skatter som belöper på den juridiska personens inkomster föreskrivs i andra stycket att vid avräkning av utländsk skatt i Sverige skall de utländska skatterna anses ha betalats av delägaren. Även i detta fall skall en genomsyn göras. Delägaren skall behandlas på motsvarande sätt som skulle ha gällt om han själv förvärvat inkomsten och betalat den skatt som belöper på dessa inkomster. I denna situation skall de utländska skatterna proportioneras på delägarna. Så stor del av de

utländska skatterna skall anses belöpa på delägaren som motsvarar de inkomster hos den juridiska personen som delägaren beskattas för.

### *3, 5, 14 och 17 §§*

I paragraferna har felaktiga hänvisningar rättats.

### *14 a §*

I denna paragraf, som är ny, har såvitt avser avräkning från avkastningsskatt på pensionsmedel gjorts en ändring motsvarande den ändring som gjorts genom tillkomsten av 2 b §. I paragrafen föreskrivs att i de fall då det i kapitalunderlaget för beräkning av avkastningsskatt ingår tillgångar som består av innehav i svenskt handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering eller i utlandet delägarbeskattad utländsk juridisk person skall sådana innehav anses som utländska tillgångar till den del som tillgångarna i den delägarbeskattade juridiska personen hade ansetts som utländska om de i stället innehafts direkt av den som är skattskyldig till avkastningsskatt. Vid denna bedömning skall således bortses ifrån den delägarbeskattade juridiska personen. Motsvarande skall också gälla vid indirekta innehav i sådana juridiska personer.

I de fall där den delägarbeskattade juridiska personen är skattesubjekt för de utländska skatter som belöper på den juridiska personens inkomster föreskrivs i andra stycket att vid avräkning av utländsk skatt från avkastningsskatt i Sverige skall de utländska skatterna anses ha betalats av den som är skattskyldig till avkastningsskatt för andelen. Även i detta fall skall en genomsyn göras. Delägaren skall behandlas på motsvarande sätt som skulle ha gällt om han själv förvärvat inkomsten och betalat den skatt som belöper på dessa inkomster. I denna situation skall de utländska skatterna proportioneras på delägarna. Så stor del av de utländska skatterna skall anses belöpa på den som är skatt-

skyldig till avkastningsskatt som motsvarar dennes andel av den delägarbeskattade juridiska personens tillgångar.

### 23 §

I 24 kap. 16 § IL föreskrivs att vissa särskilda regler skall gälla för innehav av andelar i utländska företag som omfattas av rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet. Direktivet tillämpas på de företag som räknas upp i bilagan till direktivet. I några få fall är företag i denna bilaga inte ens juridiska personer enligt lagstiftningen i den stat där de är hemmahörande. De behandlas däremot som om de vore det, dvs. de utgör skatteobjekt.

För att säkerställa att avräkning av utländsk skatt kan medges även i situationer där en delägare äger en "andel" i ett sådant företag föreskrivs i 23 § att de nya bestämmelserna i 2 b och 14 a §§ skall gälla på motsvarande sätt när delägare beskattas i Sverige för inkomst hos sådant företag eller för innehav i ett sådant företag.

#### *Ikraftträdandebestämmelser*

De nya bestämmelserna i 2 b och 14 a §§ skall tillämpas retroaktivt från lagens införande. Den nya bestämmelsen i 23 § skall tillämpas retroaktivt på inkomst som förvärfvas efter utgången av år 2004. Övriga bestämmelser, som bara ändras i redaktionellt hänseende, tillämpas på beskattningsår som börjar efter ikraftträdandet.